

18 Värdering av inkomster i annat än pengar

61 kap. IL

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 659–666 (IL)

prop. 2000/01:7 s. 27–28, 33 (förmåner i utgivarens hushåll)

Sammanfattning

Förmåner som utgått för tjänsten och som inte kan hänföras till någon av de i IL särskilt uppräknade skattefria förmånerna är i princip skattepliktiga. I 61 kap. IL finns bestämmelser om värdering av förmåner i annat än pengar. Huvudregeln är att förmåner ska värderas till marknadsvärdet. För vissa vanligt förekommande förmånsslag, som t.ex. bil-, kost- och ränteförmån, finns särskilda regler om schablonvärdering.

18.1 Värdering till marknadsvärdet

Värderingsprinciper

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

Principen att förmåner ska värderas till marknadsvärdet har sin grund i synsättet att olika typer av arbetsersättning ska bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning. I samband med skattereformen lyftes särskilt fram att marknadsvärdet ska gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip. Man bör alltså eftersträva att åsätta förmånen ett värde som

motsvarar det verkliga värdet (prop. 1989/90:110 s. 319–321, 655).

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

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

I många fall kan det vara svårt att fastställa ett marknadsvärde. Så kan vara fallet om en förmån inte saluförs på allmänna marknaden eller om förmånen är förenad med inskränkningar och olägenheter i så stor omfattning att gällande marknadsvärde inte kan anses tillämpligt. Om marknadsvärdet inte direkt kan fastställas, ska värdet tas upp till ett belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. I dessa fall förordas i förarbetena till lagstiftningen (SkU 1989/90:30 s. 76) en försiktig värdering men att värderingen ska ansluta till det marknadsmässiga värdet. Smärre inskränkningar och liknande beaktas dock inte i detta sammanhang.

Tävlingsvinst

Även en vinst i en tävling, där priset t.ex. består av en vara eller en resa, är en skattepliktig förmån för mottagaren och ska värderas till marknadsvärdet, dvs. till vad det skulle kosta mottagaren att skaffa något motsvarande för pengar.

Förmån av speciell natur

Om tävlingsarrangörens kostnad för t.ex. en resa (inkl. moms) kan anses motsvara marknadspriset, bör denna kunna läggas till grund för beskattningen. Den omständigheten att mottagaren av olika skäl inte tidigare företagit sådana resor, medför normalt inte någon annan bedömning. Att ett annat synsätt kan behöva anläggas på värderingen i vissa fall framgår av följande rättsfall.

RR har avgjort ett mål angående värdering av en tävlingsvinst som inte var hänförlig till anställning eller uppdrag. (RÅ 1996 ref. 75). Målet gällde värdering av en resa som en folkpensionär erhållit genom pristävling (slogantävling om kaffe).

Resmålet var Rio de Janeiro. Tävlingsarrangören hade angett resans värde till 28 000 kr. Mottagaren utnyttjade inte vinsten utan överlät den på sin bror. I gengäld fick hon ett presentkort på 3 500 kr för en resa till Grekland. Mottagaren yrkade att resan skulle värderas till 3 500 kr.

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

Skatteplikt och värdering

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

18.2 Kostförmån

61 kap. 3–4, 18 och 21 §§ IL

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 662–663 (IL)

prop. 2000/01:7 s. 27–28, 33 (förmåner i utgivarens hushåll)

Fri kost är i princip en skattepliktig förmån oavsett om den tillhandahålls fortlöpande eller endast vid särskilda tillfällen, t.ex. under förrättning, tjänstgöring på annan ort, kurs, konferens eller studieresa, i Sverige eller utomlands.

I likhet med andra förmåner är kostförmån skattepliktig oavsett om det är arbetsgivaren eller någon annan som tillhandahåller

förmånen. En förutsättning är att förmånen kan ses som ett utflöde ur tjänsten. En ytterligare förutsättning för beskattning är att mottagaren utnyttjat kostförmånen. Om den skattskyldige haft möjlighet till fri kost men inte utnyttjat den, åligger det honom att göra sannolikt att så inte har skett.

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

Schablonvärdering

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

Skatteverket har för beskattningsåret 2005 fastställt följande skattepliktiga schablonvärden för fri kost;

- helt fri kost (minst tre måltider) 160 kr,
- fri lunch eller middag 64 kr, och
- fri frukost 32 kr.

Subventionerad måltid

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar schablonvärdet (64 kr) på grund av att arbetsgivaren bidragit till kostnaderna för denna ska förmånen behandlas som en kostförmån och den anställda ska beskattas för skillnaden mellan det pris som han betalat för måltiden och schablonvärdet (61 kap. 3 § 2 st. IL).

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

Exempel

En arbetsgivare erbjuder sina anställda subventionerad lunch på en närbelägen restaurang. Lunch av dagensrätt-karaktär erbjuds allmänheten för 58 kr. Arbetsgivaren subventionerar sina anställda med 10 kr per

måltid och dessa betalar alltså 48 kr för lunchen. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas till skillnaden mellan 48 kr och 64 kr (schablonvärdet), dvs. 16 kr.

**Lunchautomat
ingen subvention**

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

Om arbetsgivaren tillhandahåller tillbehör till måltiden, t.ex. sallad, smör och bröd eller måltidsdryck, bör den anställda betala marknadsvärdet för produkterna för att någon skattepliktig förmån inte ska uppkomma.

**Subventionens
storlek saknar
betydelse**

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

**Normal
lunchmåltid**

Schablonvärdet på 64 kr representerar en normal lunchmåltid (måltid av dagens-rätt-karaktär). Enligt Skatteverkets allmänna råd får en normal lunch anses föreligga så snart en lagad rätt ingår i den anställdes måltid. Med lagad rätt avses en beredd och tillredd varm eller kall maträtt. Sådana tillbehör till måltiden som bröd och smör, sallad och måltidsdryck ska däremot inte påverka det skattepliktiga förmånsvärdet.

Övriga rätter och styckesaker som tillhandahålls, värderas till marknadspris. Om priserna i det övriga sortimentet, dvs. annat än måltid av dagens-rätt-karaktär, genom arbetsgivarens sub-

vention är lägre än marknadspriset, uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande mellanskillnaden.

Värdekuponger

Om arbetsgivaren tillhandahåller kostförmån genom kupong eller motsvarande betalningssystem, är detta en skattepliktig förmån som värderas till det belopp som anges på kupongen (annan förmån än kostförmån). Arbetsgivarens kostnad för kupongen saknar således betydelse i detta sammanhang (RÅ 1992 ref. 11).

Med kupong i detta sammanhang avses värdekuponger som inte avser viss måltid, t.ex. Rikskuponger. Får den anställde köpa kupongerna av arbetsgivaren till ett lägre pris än vad som motsvarar kupongvärdet, är mellanskillnaden en skattepliktig förmån.

Den anställde betalar

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

Justering

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

Situationer som motiverar justering nedåt är enligt Skatteverkets allmänna råd för beskattningsåret 2005 (SKV A 2004:38 och SKV M 200:28) om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt avviker från en normal lunch (måltid av dagens-rätt-karaktär). Den omständigheten att den anställde avstår från exempelvis tillbehör till måltiden (smör och bröd, sallad etc.) utgör inte grund för justering.

Snabbmat

I RÅ 2002 ref. 10 fann RR att kostförmån förelåg när anställda i en kedja som saluför s.k. snabbmat, för sina måltider fått betala ett pris som understeg marknadsvärdet, dvs. det pris

företagets kunder fick betala för motsvarande rätter. Förmånsvärderingen skulle därför utgå från kostförmåns-schablonen, vilken dock låg väsentligt högre än marknadsvärdet. De erhållna måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar medförde emellertid att måltiderna inte kunde anses utgöra lunchmåltider av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet justerades därför ned till marknadsvärdet.

Kost under förbandsövning m.m.

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

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

Förmånen bör i dessa situationer värderas till 50 % av schablonvärdet och beräknas för de tjänstgöringsdagar eller perioder då den anställde deltagit.

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

Kostförmån i HVB-hem

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

Justering uppåt

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

**Kostförmån
för praktikant**

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

**Kostförmån för
barnflickor m.fl.**

Värdet av kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt en särskild bestämmelse (61 kap. 3 a § IL) till 50 kr för två eller flera måltider per dag. En fri måltid per dag är inte skattepliktig. Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och au-pairflickor samt annan hemhjälp som bor hos den familj där de tjänstgör. Samma belopp får användas om kostförmån ges ut under till exempel en resa, så länge den utgår i utgivarens hushåll (prop. 2000/01:7 s.33).

**Personal-
restaurang**

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än förmånsvärdet för en normal lunch, 64 kr, på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, ska förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden. Om en personalrestaurang drivs på marknadsmässiga villkor och den anställde betalar självkostnadspriset utlöser ett lägre pris än kostförmånsvärdet dock inte någon beskattning.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110, s. 328) anför departementschefen följande: ”Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordriftfördelar medger att det pris som tas ut av den anställde understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställde för mellanskillnaden. I sådana fall kan det lägre priset inte anses betingat av någon subvention från arbetsgivaren och någon förmånsbeskattning blir därför inte aktuell. Det bör framhållas att det i dessa situationer måste vara klart att marknadsmässiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t.ex. restauratören.” I specialmotiveringen (s. 682) sägs vidare: ”En personalrestaurang utgör normalt inte en integrerad del av arbetsgivarens verksamhet och torde därför särredovisas. Om restaurangen är inrymd i arbetsgivarens egna lokaler krävs givetvis att en marknadsmässig hyreskostnad belöper på utnyttjandet.”

För att ett lägre pris än vad som motsvarar kostförmånsvärdet ska kunna tas ut av den anställde utan beskattningskonsekven-

ser, krävs alltså att personalrestaurangen, oavsett om arbetsgivaren upplåtit serveringen till utomstående restauratör eller driver verksamhet i egen regi, drivs på marknadsmässiga villkor, dvs. utan bidrag eller subvention från arbetsgivaren. Enligt Skatteverkets allmänna råd för beskattningsåret 2005 (SKV A 2004:38 och SKV M 200:28) ska en kostnadsberäkning på marknadsmässiga villkor göras för varje personalrestaurang och personalmatsal för sig. Genomsnittsvärde baserat på kostnadsberäkning från flera restauranger eller matsalar av likartad beskaffenhet men geografiskt åtskilda godtas inte. Detta gäller även om verksamheterna drivs av en och samma arbetsgivare.

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

Marknadshyra

Bland kostnader som normalt belastar en verksamhet av detta slag har marknadshyra särskilt behandlats i Skatteverkets allmänna råd. Med marknadshyra bör enligt dessa avses den hyra i kronor per kvadratmeter som kan tas ut vid uthyrning till restaurangändamål. Det är inte ovanligt att marknadshyran beräknas till en procentandel av omsättningen. Är det en intern debitering bör den vara marknadsmässig. Köksdelen bör belastas med full hyreskostnad. Även andra utrymmen som står till restaurangens förfogande utan inskränkning bör belastas med full hyreskostnad. Om andra utrymmen än köksdelen används även till andra ändamål, bör detta påverka marknadshyran – lämpligen genom en uppdelning med hänsyn till tid och användningssätt.

Om arbetsgivaren för sin verksamhet hyr lokaler på marknadsmässiga villkor och dessa lokaler även inrymmer personalrestaurang, kan arbetsgivarens hyreskostnad godtas som marknadshyra även för restaurangdelen. Hyressättningen bör omprövas varje år, oavsett om den är fast eller rörlig, dvs. beräknas i kronor per kvadratmeter eller i procent av omsättningen.

Om personalrestaurangen drivs på marknadsmässiga villkor och detta medger en prissättning som är lägre än kostförmånsvärdet utlöser detta ingen beskattning under förutsättning att den anställda betalar vad det kostar. Om restauratören kan ta ut exempelvis 52 kr för en lunchmåltid uppkommer ingen förmån om den anställda betalar detta pris. Om arbetsgivaren erbjuder

den anställde subvention med 10 kr så att den anställde betalar 42 kr, utlöser detta beskattning med 22 kr, dvs. skillnaden mellan 42 kr och 64kr.

Hotell- och restaurang

I RÅ 1994 ref. 49 behandlades frågan om kostförmån för anställda på hotell kan beräknas med utgångspunkt i arbetsgivarens kostnader för personalmaten. Personalmaten tillagades i hotellets kök, som även ingick i restaurangen för hotellets gäster m.fl.

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

Undantag från skatteplikt

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

Skolpersonal

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

Vårdpersonal

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

Enligt Skatteverkets allmänna råd undantas också från beskattning kostförmån för vårdpersonal inom omsorgsvården som äter med förståndshandikappade (intar sin måltid vid samma bord). Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal e.d. har skyldighet att delta i måltiden.

Personliga assistenter

Kostförmån som personlig assistent får i sitt arbete av utgivare som erhåller assistansersättning på grund av psykiskt funktionshinder är skattefri om assistenten enligt avtal är skyldig att delta i måltiden med den funktionshindrade (Skatteverkets skrivelse 2005-05-30, dnr 130 318874-05/111).

De ovan nämnda undantagen från beskattning av kostförmån för lärare m.fl., vårdpersonal och personliga assistenter gäller

Fri lunch för skolelever

endast dessa personalgrupper och endast under givna förutsättningar.

Elever i grundskola och gymnasium som gör viss praktik utan lön hos företag, t.ex. prao, kan ibland inte äta vid skolan utan erhåller i stället fri lunch. Sådan måltid, eller motsvarande kontant kotersättning från företaget eller skolan, anses jämställd med ersättning enligt studiestödslagen och därmed undantagen från beskattning.

18.3 Bilförmån

61 kap. 5–11, 19–19 b §§ IL

prop. 1999/2000:2 s. 663–664 (bilförmån)

prop. 1999/2000:6 s. 41–48 (miljöbilar)

prop. 2001/02:18 s. 16–17 (termen bilmodell)

prop. 2001/02:45 s. 38–40 (miljöbilar)

Schablonmässig värdering

18.3.1 Allmänt

Värdet av bilförmån exklusive drivmedel beräknas efter en schablon. Värdet av fritt drivmedel ingår inte i bilförmånsvärdet utan utgör en separat förmån. Schablonen, som enligt förarbetena (prop. 1996/97:19) ska motsvara samtliga kostnader utom drivmedlet, bygger på en uppskattad privat körsträcka om 1600 mil per år. Inriktningen är alltså att tjänstebilsinnehavaren själv betalar allt drivmedel och därmed ges ett incitament att köra mindre privat. Tillgång till fritt garage eller fri parkering vid arbetsplatsen för förmånsbil föranleder inte förmånsbeskattning.

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

Beräkning av bilförmån innebär också att arbetsgivaren – från det schablonberäknade förmånsvärdet – ska avräkna ersättning

som förmånshavaren betalat till arbetsgivaren för att få nyttja förmånen eller för egna utlägg avseende förmånsbilen som den anställde kan ha för skatt, försäkring o.d. (se nedan under Den anställde betalar). I kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa nettovärdet av bilförmånen.

Har förmånshavaren fritt drivmedel för privata resor ska också denna förmån redovisas separat i kontrolluppgiften. Arbetsgivaren ska även lämna vissa andra uppgifter i fråga om bilförmån i kontrolluppgiften. Se Skatteverkets allmänna råd om värdering av bilförmån (SKV A 2004:41 och SKV M 2004:29).

Om förmånshavaren anser att värdet bör bestämmas till annat belopp än enligt kontrolluppgiften måste han ange detta i inkomstdeklarationen.

Begreppet bilförmån

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

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

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

Även i det fall förmånshavaren själv äger bilen kan en bilförmån föreligga, nämligen om förmånshavaren pga. anställnings- eller uppdragsförhållande har förvärvat bilen på mycket förmånliga villkor, t.ex. genom ett fördelaktigt återköpsavtal som reellt sett innebär att bilen har kunnat innehas på ett med bilförmån jämförligt sätt. Ett annat exempel är att förmånshavaren förvärvat bilen av sin arbetsgivare utan att behöva

betala någon kontant likvid och med skyldighet att amortera endast obetydliga belopp eller att förmånshavaren förvärvat bilen av annan än sin arbetsgivare på mycket förmånliga villkor pga. arbetsgivarens förhållande till säljaren.

Bilförmån i näringsverksamhet

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

Vad avses med bil?

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

Ringa omfattning

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

Husbil

Vid bedömning om gränsen för ringa omfattning överskridits för husbil (lätt lastbil) ska inte enbart själva körningen med bilen beaktas, utan även övrig privat användning för fritidsändamål eller övernattning. Vid sådan användning bör varje påbörjat dygns privat användning ses som ett tillfälle (Skatteverkets skrivelse 2005-07-04, dnr 130 386586-05/111).

18.3.2 Bevisfrågor vid bilförmån

Dispositions- rättens betydelse

Dispositionsrätten, dvs. rätten att använda en bil för privat bruk utlöser i sig inte förmånsbeskattning. I RÅ 2001 ref. 22 I och II har RR slagit fast att dispositionsrätten att använda arbetsgivarens bil privat emellertid utgör en stark presumtion för att bilen också har använts privat i skattepliktig omfattning. Detta gäller oberoende av i vilket inkomstslag bilförmånen ska beskattas. Den skattskyldige måste i det läget för att undgå förmånsbeskattning göra sannolikt att han *inte* har använt bilen

privat eller att så har skett endast i ringa omfattning. Dispositionsrätten medför således vid den ordinarie taxeringen en omkastning av bevisbördan.

Bevismedel

Skattepliktig bilförmån ska alltså anses föreligga om inte presumptionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning.

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

**Tjänstebil
används för
privata resor**

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

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

Att hyra bilen av arbetsgivaren och på så sätt undkomma beskattning är inte heller möjligt annat än i undantagsfall, t.ex. att det sker i ringa omfattning. Det kan även vara fråga om en

person som hyr bil på marknadsmässiga villkor på öppna marknaden av en biluthyrningsfirma, som råkar vara personens arbetsgivare. Bilförmån anses föreligga i övriga uthyrningsfall även om den anställde som hyr bilen lämnar ersättning för det privata nyttjandet. Det belopp som den anställde betalat i hyra eller i övrigt betalar för det privata nyttjandet avräknas från förmånsvärdet. Om ersättningen är större än förmånsvärdet ska detta bestämmas till 0 kr. Belopp som ett år inte har kunnat avräknas kan inte heller utnyttjas ett senare år.

Tjänstebil endast för resor i tjänsten

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

Tjänsteställe

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

Särskilt tjänsteställe finns inte

Vissa yrkeskategorier har inte något särskilt tjänsteställe, utan arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher. För dessa anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller ytterligare särskilt angivna yrkesgrupper (12 kap. 8 § IL). Enligt praxis anses bostaden som tjänsteställe även för riksdagsledamöter och styrelseledamöter (se RÅ 86 ref. 130, RÅ 1987 ref. 64 och RÅ 1988 ref. 11). Vissa personer anställs att utföra arbete med bostaden som bas. Det är så att säga naturligt för den anställde att utgå från bostaden i sitt arbete. Det kan exempelvis gälla anställda som på morgonen direkt dirigeras ut till en arbetsplats utan att först behöva infinna sig på ett kontor, en arbetscentral e.d. Så är det exempelvis ofta för fast anställda i bemanningsföretag. Jfr Skatteverkets skrivelse 2005-07-04, dnr 130 367729-05/111 om tjänsteställe för personal med växlande arbetsplatser. Endast i undantagsfall för exempelvis informationsträffar behöver den anställde köra direkt från bostaden till arbetscentralen (2–3 ggr per månad). Det kan också gälla anställda,

som bor och arbetar på sådant avstånd från arbetsgivarens kontor att med tjänsten förenad administration o.d. måste ske från kontor i den anställdes bostad.

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

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

Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den anställde kan peka på de omständigheter som han anser bäst visar att bilen inte använts för privata resor i mer än ringa omfattning.

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

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

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

Särskilt tjänsteställe finns

Tjänsteresa påbörjas normalt från den byggnad där den anställde har sin arbetsplats (tjänsteställe). Resor från bostaden till arbetsplatsen (tjänstestället) är privata resor som utlöser

förmånsbeskattning om arbetsgivaren låter den anställde använda bilen för sådana resor.

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

Från i föregående stycke angiven situation bör skiljas den då anställd, som har särskilt tjänsteställe och i sin tjänst utför arbetsuppgifter (t.ex. kundbesök, bank- och postärenden m.m.) utanför arbetsplatsen, tar hem företagets bil för att på morgonen kunna åka direkt från bostaden till dagens första kundbesök etc. Om anställda i sådana fall av praktiska eller därmed jämförliga skäl kontinuerligt undviker att utgå från arbetsplatsen vid dagens första eller sista tjänsteärende, bör detta inte anses medföra att resorna ska betraktas på annat sätt än resor till och från arbetet. Skattepliktig bilförmån får anses föreligga i dessa fall.

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

18.3.3 Beräkning av förmånsvärde

Underlag för beräkning av värdet av bilförmån är;

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

Prisbasbelopp	Prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring har för år 2005 fastställts till 39 400 kr.
Statslåneräntan	Statslåneräntan (SLR) uppgick vid utgången av november 2004 till 3,95 %.
Bilmodell	Med bilmodell avses enligt 61 kap. 6 § IL bilar av samma märke, variant och tillverkningsår. Bestämmelsen gäller fr.o.m. år 2002. I fråga om bilar som tillverkats före den 1 januari 2002 gäller fortfarande äldre bestämmelser. För dessa bilar används således fortfarande uttrycket ”årsmodell”.
Nybilpris för bilmodellen	<p>Nybilpriset har definierats i 61 kap. 6 § IL 2 st. Där anges att med nybilpriset för bilmodellen avses det pris som bilen hade när den som ny introducerades på den svenska marknaden. En bilmodell som är ny endast på grund av nytt tillverkningsår bör anses introducerad på den svenska marknaden vid tillverkningsårets ingång.</p> <p>Om ett sådant introduktionspris ändras efter kort tid, avses med nybilpris det nya priset. Begreppet kort tid bör inte kunna inrymma en tidsperiod som är längre än sex månader. Vad som är kort tid bör också avgöras i förhållande till om det fanns en rimlig möjlighet att utnyttja ett priserbjudande och om det faktiskt såldes några bilar till det första introduktionspriset. Har t.ex. ett kampanjpris satts under så kort tid att endast ett fåtal köpare har kommit att kunna utnyttja det och priset därefter höjts, bör det senare priset föranleda ändring av nybilpriset. Om det visar sig att ett introduktionspris måste sänkas för att försäljningen ska komma i gång, och det dessförinnan endast sålts ett fåtal bilar, bör också nybilpriset ändras trots att priset gällt under kanske flera månader (prop. 1996/97:173 s. 62).</p>
Privatimport	Om det inte finns något nybilpris, anses som nybilpris för bilmodellen-/årsmodellen det pris som det kan antas att bilen

skulle ha haft om den introducerats på den svenska marknaden när den var ny. Så kan t.ex. vara fallet med privatimport (nämnd prop. s. 62).

I Skatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:23, RSFS 2002:29, RSFS 2003:31, SKVFS 2004:37 och SKVFS 2005:16) om värdering av bilförmån anges de nybilspriser som ska tillämpas vid förmånsberäkningen vid taxeringen 2006 (billistorna).

För ny bil som introduceras på marknaden, där nybilspriset ännu inte fastställts av Skatteverket, bör det marknadspris som generalagent eller motsvarande rekommenderat gälla vid beräkning av arbetsgivaravgifter och preliminär skatt. Motsvarande bör gälla när bilmodell för visst år saknas i billistorna.

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

Exempel

Beräkning av nybilspris vid extrautrustning

En arbetsgivare köpte ny bil i augusti 2004. Någon prishöjning på bilen har inte varit aktuell sedan nybilspriset blev fastställt. Skatteverkets nybilspris för bilmodellen är 175 000 kr

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

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

Sexårsbilar

Fr.o.m. beskattningsåret 2005 har ändrad begreppsbestämning skett av s.k. sexårsbilar, vilket föranletts bl.a. av tidigare ändring vid bilregistreringen (begreppet tillverkningsår). Detta innebär att gränsen vid årsmodell 1999 tillämpas även beskattningsåret 2005.

Det lägsta värde som får användas som nybilspris vid värdering av bilförmån för en bil av en årsmodell som är sex år eller äldre (årsmodell 1999 och äldre) är fyra prisbasbelopp, vilket för beskattningsåret 2005 är 157 600 kr (61 kap. 7 § IL). Nybilspriset ska anses motsvara fyra prisbasbelopp om inte det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningsutgift för extrautrustning är högre. Ett nybilspris beräknat till fyra prisbasbelopp bör kunna tillämpas även i det fall det för bilar av årsmodell 1999 och äldre föreligger svårigheter att fastställa det verkliga nybilspriset. Jämför dock vad ovan sägs om nybilspris när introduktionspris saknas.

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

Extrautrustning

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

Som extrautrustning räknas all utrustning som har samband med bilens funktion eller den åkandes komfort och förströelse. Av Skatteverkets allmänna råd framgår att det saknar betydelse för förmånsvärderingen om utrustningen anskaffas i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle likaväl som om utrustningen redan finns hos förmånsgivaren innan bilen anskaffas. Det saknar också betydelse för vilket ändamål utrustningen anskaffats, t.ex. för bilens körsäkerhet eller för förarens eller passagerares bekvämlighet.

Undantag

Biltelefon, mobiltelefon och kommunikationsradio anses dock inte utgöra sådan utrustning som ska ligga till grund för förmånsberäkningen. Vidare anses inte elektronisk körjournal utgöra sådan utrustning som höjer förmånsvärdet. Enligt prop. 1986/87:46 ska anordning som betingas av sjukdom eller handikapp hos förmånstagaren inte heller anses som sådan extrautrustning som ska påverka förmånsvärdet. Därmed avses dock

inte sådana säkerhetsanordningar som bilar generellt utrustas med i förebyggande syfte.

Extrautrustningen kan vara fast monterad på bilen eller monterad på så sätt att den lätt går att avlägsna men är avsedd att utnyttjas på bilen. Till extrautrustning hör exempelvis automatisk växellåda, antisladd- och antispinnssystem, nivåreglering, farthållare, xenonljus, extraljus, luftkonditionering, klimatanläggning, sollucka, eljusterbara säten, elektriska fönsterhissar, eluppvärmd vindruta, elmanövrerade backspeglar, airbag, sidokrockskydd, dragkrok, vinterdäck, motorvärmare, kupévärmare, centrallås, alkolås, larmanordning, takräcke, lastbox, barnbilstol, metalliclack, tonade rutor, läderkläder, personlig bilskylt, radio, bandspelare, CD/DVD-spelare, bränsledator, färddator, väg- och trafikinformations-system (RTI), GPS-navigatör.

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

Sedvanlig rabatt

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

Exempel

En arbetsgivare köper en ny bil för 150 000 kr. Detta pris överensstämmer med nybilspriset enligt Skatteverkets billista. Extrautrustning köps samtidigt för 50 000 kr.

Rabatt lämnas med 20 000 kr, dvs. motsvarande 10 % av totalsumman på 200 000 kr, och inköpspriset för bilen inkl. utrustning blir således 180 000 kr.

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

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

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

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

Äldre bilar

Extrautrustning beaktas även för äldre bilar. Är bilen tio år eller mer (1995 års modell eller äldre) kan man bortse från extrautrustning som anskaffades när bilen var ny.

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

Beräkning av förmånsvärde

Bestämmelserna om värdering av bilförmån finns i 61 kap. 5–11 §§ IL. Värdet av bilförmån exklusive drivmedel beräknas efter en schablon.

Bestämmelsen omfattar i princip bilar av alla årsmodeller. För äldre bilar (årsmodell 1999 och äldre) har dock införts en ”spärregel” som innebär att det lägsta belopp som bilförmåns-

värdet får beräknas utifrån ska motsvara fyra prisbasbelopp. Se vidare nedan under rubriken Sexårsbilar.

Huvudregel

Värdet av bilförmån beräknas till 0,3 prisbasbelopp med tillägg av ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp (61 kap. 5 § IL). Det ränterelaterade beloppet beräknas till 75 % av SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerat med nybilspriset för årsmodellen. För beskattningsåret 2005 är räntesatsen 2,962 % (75 % av SLR 3,95 %). Det prisrelaterade beloppet ska för en bil med ett nybilspris för bilmodellen som uppgår till högst 7,5 prisbasbelopp, vilket motsvarar 295 500 kr för beskattningsåret 2005, beräknas till 9 % av nybilspriset. Överstiger nybilspriset 7,5 prisbasbelopp ska det prisrelaterade beloppet bestämmas till 9 % av 7,5 prisbasbelopp med tillägg av ett belopp motsvarande 20 % av den del av nybilspriset som överstiger 7,5 prisbasbelopp. Vid beräkning av förmånsvärdet ska till det angivna nybilspriset läggas anskaffningskostnaden för all extrautrustning.

Exempel 1

Nyare bil, dvs. vid taxeringen 2006 bil av årsmodell 2000 eller yngre.

Nybilspriset är 210 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 20 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

$$0,3 \times 39\,400 \text{ kr} = 11\,820 \text{ kr}$$

$$0,02962 \times 230\,000 \text{ kr} = 6\,822 \text{ kr}$$

$$0,09 \times 230\,000 \text{ kr} = \underline{20\,700 \text{ kr}}$$

$$\text{Summa} \quad 39\,332 \text{ kr}$$

Förmånsvärdet blir avrundat 39 300 kr.

Exempel 2

Som ovan men nybilspriset är 290 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 50 000 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

$$0,3 \times 39\,400 \text{ kr} = 11\,820 \text{ kr}$$

$$0,02962 \times 340\,000 \text{ kr} = 10\,072 \text{ kr}$$

$$0,09 \times 295\,500 \text{ kr} = 26\,595 \text{ kr}$$

$$0,20 \times 44\,500 \text{ kr} = \underline{8\,900 \text{ kr}}$$

Summa 57 385 kr

Förmånsvärdet blir avrundat 57 300 kr.

Sexårsbilar

Är förmånsbilen sex år eller äldre (årsmodell 1999 och äldre) ska nybilspriset anses vara det högsta av det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningskostnad för extrautrustning och fyra prisbasbelopp – ”spärregeln” (61 kap. 7 § IL) – vilket motsvarar 157 600 kr beskattningsåret 2005. Anskaffningskostnad för extrautrustning ska inte läggas till när nybilspriset bestäms till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Exempel 3

Bil som är sex år eller äldre, dvs. vid taxeringen 2006 årsmodellerna 1999 och äldre. Nybilspriset är 130 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 15 000 kr.

En jämförelse mellan det verkliga nybilspriset inkl. extrautrustning och ett nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp visar att fyra prisbasbelopp (157 600 kr) är högst. Sistnämnda pris ska därför användas som nybilspris vid beräkningen. Anskaffningskostnaden för extrautrustning läggs inte till nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Beräkning av förmånsvärde:

$$0,3 \times 39\,400 \text{ kr} = 11\,820 \text{ kr}$$

$$0,02962 \times 157\,600 \text{ kr} = 4\,668 \text{ kr}$$

$$0,09 \times 157\,600 \text{ kr} = \underline{14\,184 \text{ kr}}$$

$$\text{Summa} = 30\,672 \text{ kr}$$

Förmånsvärdet blir avrundat 30 600 kr.

Omfattande tjänstekörning

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

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

Nedsättning av värdet får ske redan från ingången av året om arbetsgivaren bedömer att förmånshavaren kommer att köra minst 3 000 mil i tjänsten under beskattningsåret. Om förmånshavaren exempelvis slutar sin anställning under året utan att denna körsträcka uppnåtts, ska arbetsgivaren redovisa bilförmånsvärdet till 100 % i skattedeklarationerna och kontrolluppgiften.

Om förmånshavaren exempelvis byter anställning i mitten av ett kalenderår och i båda anställningarna använt förmånsbilen för tjänsteresor utan att ha uppnått 3 000 mil i tjänsten hos någon av arbetsgivarna, men där tjänsteresorna under kalenderåret i de båda anställningarna tillsammans överstiger nämnda körsträcka, kan förmånshavaren söka justering vid inkomsttaxeringen. För en näringsidkare som har räkenskapsår som inte stämmer överens med kalenderår kan det innebära svårigheter att uppfylla kravet om 3 000 mils tjänstekörning under ett och samma kalenderår. Detta trots att denna sträcka kanske uppnåtts under en tolv månadersperiod. I sådana fall finns möjlighet att söka justering enligt 61 kap. 19 § IL (nämnd prop. s. 90).

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

Den anställde betalar

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

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

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

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

Delad äganderätt

I ett överklagat förhandsbesked avsåg N och hans arbetsgivare, Z AB, att tillsammans förvärva en bil. N skulle äga 1/3 av bilen och arbetsgivaren 2/3. Enligt samäganderättsavtal skulle löpande utgifter för bilen betalas i samma proportioner. N:s årliga användning av bilen skulle begränsas till 1/3 av den totala körsträckan. SRN förklarade att N skulle beskattas för bilförmån och anförde: "N:s arbetsgivare har del i den bil som N får använda för privat bruk. Redan därigenom tillhandahåller arbetsgivaren N en bilförmån. Att parterna sinsemellan kommit överens om att dela upp den totala körsträckan påverkar inte den bedömningen." RR fastställde nämndens förhandsbesked (RÅ 1992 not. 608).

Del av år

Om förmånshavaren utnyttjar bil som tillhandahålls av arbetsgivaren endast del av året, ska förmånsvärdet sättas ned med en tolfedel för varje kalendermånad som denne inte har förmånen (61 kap. 9 § 2 st. IL). Detta innebär att bilförmån endast några dagar under en månad utlöser förmånsvärde för hela månaden.

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

Avställd bil

Om förmånsbil varit avställd i enlighet med lagen (2001:558) om vägtrafikregister bör förmånsvärdet sättas ned med en tolfedel för varje hel kalendermånad avställningen varat. Nedsättningen grundar sig på att ett avställt fordon inte får köras annat än till besiktning.

Byte av bil

Om förmånshavaren byter bil under en månad och bilarna har olika förmånsvärden anger Skatteverket i sina allmänna råd att förmånsvärdet bör beräknas efter den bil som förmånshavaren disponerar längst tid under månaden. Disponeras bilar med olika förmånsvärden lika länge, beräknas förmånsvärdet som ett genomsnitt av förmånsvärdena för dessa bilar.

Ett genomsnittsvärde kan också användas vid inkomsttaxeringen om den anställde under året bytt bil vid ett stort antal tillfällen, vilket kan vara vanligt hos bilhandelsföretag. Med ett stort antal tillfällen avses minst 10 ggr per år jämnt fördelade

under året. Det är de bilar som förmånshavaren faktiskt har disponerat som ska ligga till grund för beräkning av förmånsvärde även i de fall genomsnittsvärde används.

Bilpool

Ett genomsnittsvärde kan under vissa förutsättningar användas även vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt i kontrolluppgiften. Då bör krävas att underlaget för beräkning av ett genomsnittsvärde för bilar som ingår i bilpool

- avser varje arbetsplats inom företaget,
- utvisar att samtliga bilar som ingår i bilpoolen faktiskt används för privata resor av anställda på arbetsplatsen, och
- justeras så snart en förändring skett av de bilar som ingår i bilpoolen.

13 månader

För den som byter anställning under en pågående månad – och som har förmånsbil i båda anställningarna – kommer förmånsvärdet under året att beräknas för 13 månader av arbetsgivarna totalt sett. Bilförmån ska emellertid enligt värderingsreglerna i 61 kap. IL gälla för helt år, varför förmånshavaren efter yrkande i sin inkomstdeklaration kan få jämkning av värdet till 12 månader. Arbetsgivarna i fråga kan dock inte få någon motsvarande nedsättning.

18.3.4 Justering av bilförmån

Synnerliga skäl

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

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

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

möjligheten att använda bilen privat är begränsad för var och en av dem.

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

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

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

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

Justeringsreglerna kan bli aktuella att tillämpa

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

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

Arbetsgivare som vill beräkna arbetsgivaravgifterna på ett justerat förmånsvärde ska ansöka om detta hos det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad. Om ansökan beviljats ska arbetsgivaren använda sig av det justerade värdet vid beräk-

ning av arbetsgivaravgifterna. Det justerade värdet ska även användas vid beräkning av skatteavdrag för den anställda (8 kap. 16 § SBL) och anges i kontrolluppgift enligt 5 kap. 3 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Det justerade värdet ligger inte automatiskt till grund för taxeringen. Omständigheter, som gör att värdet bör vara något annat, kan nämligen ha inträffat eller inte visat sig vara kända för arbetsgivaren. I praktiken ligger dock det justerade värdet som regel till grund för värderingen vid taxeringen.

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

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

Bilen har karaktär av arbetsredskap

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

Lätt lastbil

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

För lätta lastbilar vars totalvikt understiger 3 000 kg beräknas förmånsvärdet efter ett nybilspris som motsvarar lägst tre – för modellåret gällande – prisbasbelopp, vartill kommer anskaff-

ningskostnaden för all extrautrustning. Förmånsvärdet uppgår alltså till 0,3 prisbasbelopp med tillägg för ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp baserat på det sålunda bestämda nybilspriset.

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

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

För bilmodeller som är sex år eller äldre, dvs. årsmodell 1999 eller äldre, bör nybilspriset enligt de allmänna råden beräknas utifrån prisbasbeloppet för år 1999, dvs. 36 400 kr.

Prisbasbeloppet för respektive år 1999–2005 uppgår till

- 36 400 kr för år 1999
- 36 600 kr för år 2000
- 36 900 kr för år 2001
- 37 900 kr för år 2002
- 38 600 kr för år 2003
- 39 300 kr för år 2004
- 39 400 kr för år 2005

Exempel

Lätt lastbil med flak, årsmodell 2002. Totalvikten understiger 3 000 kg. Extrautrustningen uppgår till 20 000 kr. Nybilspriset beräknas till 3 prisbasbelopp eller 113 700 kr.

$$0,3 \times 39\,400 \text{ kr} = 11\,820 \text{ kr}$$

$$0,02962 \times 133\,700 \text{ kr} = 3\,960 \text{ kr}$$

$$0,09 \times 133\,700 \text{ kr} = \underline{12\,033 \text{ kr}}$$

$$\text{Summa} = 27\,813 \text{ kr}$$

Förmånsvärdet blir avrundat 27 800 kr.

Enbart den omständigheten att bilen är registrerad som lätt lastbil utgör inte grund för justering av förmånsvärdet. För

justering krävs att förmånshavaren visar att det på grund av fast inredning och/eller svårhanterad utrustning finns betydande inskränkningar i möjligheten att nyttja bilen för privata resor. Det förekommer att s.k. vans och stadsjeepar med hög personbilskomfort används som förmånsbilar. Justering av förmånsvärdet i dessa fall är ofta inte motiverad, då de t.ex. saknar fasta utrustningar och inredningar och lastutrymmet med enkla grepp kan förvandlas till passagerarplats för flera.

Personbil som arbetsredskap

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

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

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

Taxibilar

Synnerliga skäl för justering nedåt av förmånsvärdet ska anses föreligga om bilen används i taxinäring och har körts minst 6 000 mil i tjänsten under kalenderåret och dispositionen för privat körning i mer än ringa utsträckning varit begränsad (61 kap. 19 § IL). En sådan begränsning kan exempelvis föreligga när taxibilen används i sådan omfattning i taxiverksamheten att det krävs extrapersonal, utöver heltidsarbetande chaufför, för att ha den i trafik (prop. 1996/97:19 s. 90 f.). Så kan vara fallet med taxibil som körs av förmånshavaren på heltid måndag–fredag och på helgen av annan person. Enligt nämnda prop. kan 3 000-milsregeln tillämpas parallellt också

med denna justeringsregel. Hur stor justering av förmånsvärdet som bör göras får bedömas med hänsyn till omständigheterna. Skatteverket anger i sina allmänna råd att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet.

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

Bilen används huvudsakligen i tjänsten

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

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

Miljöbilar

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

Beträffande vissa miljöbilar sker en större justering av förmånsvärdet. Om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet (el- och elhybridbilar) justeras värdet till en nivå som motsvarar 60 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, dock med högst 16 000 kr för helt år. Värdet justeras till en nivå som motsvarar 80 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol eller med annan gas än gasol, dock med högst 8 000 kr

för helt år (61 kap. 19 a § 2–3 st. II). Till alkoholdrivmedlen hör etanol och metanol. De gasdrivmedel som omfattas av nedsättningen till 80 % är t.ex. naturgas och biogas. Observera att beloppsgränserna för justeringen gäller i förhållande till förmånsvärdet för den jämförbara bilen. I förhållande till nybilspriset kan således justeringen i det enskilda fallet bli betydligt större.

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

Reglerna är tidsbegränsade och gäller efter förlängning t.o.m. inkomståret 2011. Det ska även göras en uppföljning och utvärdering av tillämpningen av regelförändringen (prop. 2001/02:45, prop. 2003/04:1 och prop. 2005/06:1).

Närmast jämförbara bil

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

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

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

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

I Skatteverkets allmänna råd och meddelande finns en förteckning med bilar som vid justeringen av bilförmånsvärde bör anses som närmast jämförbara bil med miljöbilar tillverkade 2002–2005.

Testbilar

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

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

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

Delad dispositions rätt

Sådan begränsning av möjligheten att använda en förmånsbil privat som följer av att t.ex. två anställda delar på dispositionsrätten till bilen bör anses som sådana synnerliga skäl som motiverar justering enligt 61 kap. 10 § IL. Utgångspunkten i sådana fall är att en förmånsbil sammantaget endast bör medföra högst ett fullt förmånsvärde. Förmånsvärdet bör således justeras till 50 % om den anställda delar dispositionsrätten till en förmånsbil med en annan anställd så att han endast kan utnyttja bilen under halva tiden (Skatteverkets skrivelse 2005-06-20 dnr 130 278670-05/111) .

Absolut hinder att nyttja bilen

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

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

Om tidsperioden sträcker sig över ett årsskifte bör hela den period som hindret har bestått beaktas när man bedömer om det föreligger skäl för justering. Det bör dock observeras att justering inte kan ske för mer än nio månader under ett och samma kalenderår. Justeringsregeln tillämpas i de fall förmånshavaren inte har kunnat frånträda avtalet om förmånsbil och att ett absolut hinder att nyttja bilen föreligger. Exempel på sådant hinder är sjukhusvistelse och körkortsindragning. Har avtalet om förmånsbil hävts upphör naturligtvis förmånen och någon reduktion är inte aktuell. Det samma gäller om bilen avställt, se ovan.

Semester m.m.

Om förmånshavaren har haft bilförmån endast under en kortare tidsperiod, som exempelvis under semestertid eller motsvarande ledighet, bör förmånsvärdet justeras uppåt. Förmånsvärdet i detta fall bör beräknas till det belopp som motsvarar den inbesparing som gjorts jämfört med om bilen i stället hyrts under denna tidsperiod.

Avräkningsordning

Som framgår av det ovan sagda kan värdet av bilförmån komma att bestämmas med hänsyn till såväl justerings- som nedsättningsregler. Det förekommer att flera av dessa regler är tillämpliga när det gäller att bestämma ett och samma bilförmånsvärde. Skatteverket har lämnat allmänna råd om i vilken ordning avräkning bör ske.

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

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

18.3.5 Fritt drivmedel

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

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

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

Skatteutskottet framhåller i sitt yttrande till finansutskottet (bet. 1996/97:FiU1 s. 106 f) att om arbetsgivaren betalar drivmedelskostnader för arbetstagarens privata resor får normalt en skattepliktig förmån anses ha uppkommit som ska värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. I sådant fall är arbetsgivaren i förekommande fall också berättigad till avdrag för den ingående moms på drivmedlet. Om arbetstagaren ersätter arbetsgivaren med visst belopp, t.ex. drivmedlets marknadsvärde, ska förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp.

Förmån av fritt drivmedel som inte avser förmånsbil utan privat bil etc. beskattas till marknadsvärdet, dvs. till priset på bensin eller diesel etc. på orten.

18.4 Reseförmån med inskränkande villkor

61 kap. 12–14 §§ IL

prop. 1999/2000:2, s. 664–665 (IL)

Trafik- och resebyråföretag

Om den skattskyldige har reseförmåner på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen, ska om resorna är förenade med inskränkande villkor, värdet av resorna beräknas enligt särskilda bestämmelser. Med inskränkande villkor avses villkor som innebär att resan får göras bara under vissa tider, på vissa avgångar eller under förutsättning att det finns plats vid resans avgång, och villkor som är väsentligt sämre än för resor som säljs på den allmänna marknaden (61 kap. 12 § IL). Förmån av flygresor värderas enligt en individuell beskattningsmodell där varje enskild resa åsätts ett schablonvärde (61 kap. 13 § IL). Förmån av inrikes tågresor ska värderas enligt en schablonmodell som innebär att värdet är en viss andel av marknadspriset på de årskort som finns på marknaden (61 kap. 14 § IL). Vilka företag som ska omfattas av begreppet ”rese- eller trafikbranschen” är inte helt klart. Skatteverket har i brevsvaret 2000-11-28 (dnr 10503-00/120) ansett att det bör vara företag som tillhandahåller persontrafik.

Flygresor

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

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

Tågresor

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

18.5 Ränteförmån

61 kap. 15–17 §§ IL

prop. 1999/2000:2, s. 665

Bestämmelserna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare finns i 61 kap. 15–17 §§ IL. Ränteförmånen anses som en betald ränteutgift. Ett belopp som motsvarar värdet av sådan ränteförmån som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska dras av i inkomstslaget kapital (42 kap. 11 § IL). Avdragsrätten uppkommer det år skatteplikten inträder. Beträffande avdrag för räntekostnader, se avsnitt 24.4.2. Skatteplikten inträder när förmånen erhålls, dvs. löpande under kredittiden. Med avtalad ränta avses den ränta som den anställda enligt avtalet ska betala för beskattningsåret. När de olika betalningsterminerna infaller är utan betydelse.

Exempel

En anställd får den 1 oktober år 1 ett lån på 100 000 kr från sin arbetsgivare med 5 % ränta. Räntan erläggs halvårsvis, dvs. första gången den 31 mars år 2. Jämförelseräntan är 8 % för år 1. Ränteförmånen för år 1 uppgår till $8 - 5 = 3\%$ för tre månaders tid, dvs. $100\,000 \times 0,03 \times 3/12 = 750$ kr.

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

Om förmånen tillfaller en närstående till den anställda, ska beskattning ske hos den anställda. I fråga om lån från fåmansföretag till företagsledare eller denne närstående person samt s.k. förbjudna lån gäller särskilda regler (del 3, avsnitt 1.5).

Med lån i detta sammanhang avses en penningtransaktion som grundar sig på ett kreditavtal. Detta innebär att varken förskott på lönen eller uppdragsersättningen, eller normala kreditköp hos arbetsgivaren eller uppdragsgivaren bör betraktas som lån.

Å andra sidan omfattas både kortfristiga lån och lån av mindre belopp av reglerna (jfr prop. 1981/82:197, s. 60).

Förmånliga villkor

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

Avgörande för bedömningen av om det föreligger en förmån eller inte är lånevillkoren, dvs. om lånet har lämnats på villkor som är mer förmånliga än de marknadsmässiga. Då avses inte enbart räntevillkoren utan även övriga villkor. Detta innebär att en jämförelse får göras mellan den avtalade räntan och marknadsräntan för den typ av lån det är fråga om. Jämförelsen görs vid lånetillfället. Ändras avtalsvillkoren därefter får ett nytt kreditavtal anses ha ingåtts och en ny bedömning görs i förmånsfrågan.

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

Värderingsprinciper

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

med tillägg av en procentenhet. För sistnämnda lån finns också en möjlighet att ändra förmånsvärdet under löpande år, se nedan.

Lån i svensk valuta med fast räntesats

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

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

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

Med lån för vilka räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats avses lån som löper med en på förhand bestämd ränta under hela lånetiden eller lånets villkorstid. Exempel härpå är ett femårigt bundet bostadslån där räntesatsen för hela femårsperioden anges vara t.ex. 5,50 %. Hit hör också räntefria lån. Till denna grupp räknas också lån där räntan är bestämd i en fast relation till marknadsräntan. Så kan exempelvis vara fallet om det avtalats att räntan under en viss bestämd period ska utgå efter en räntesats som vid varje tillfälle ligger en procent under marknadsräntan för den typ av lån som det är fråga om (prop. 1992/93:127, s. 55–56).

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

Annat lån i svensk valuta

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

Senare inträffade ränteförändringar ska i vissa fall beaktas (61 kap. 16 § 2 st. IL). Om SLR vid utgången av maj under beskattningsåret har ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter sedan utgången av november året före beskattningsåret, ska förmånsvärdet för tiden juli – december under beskattningsåret beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR vid utgången av maj under beskattningsåret plus en procentenhet och den avtalade räntan.

Vid utgången av november 2004 var SLR 3,95 %. För beskattningsåret 2005 ska förmånens värde således beräknas till skillnaden mellan 4,95 % och den avtalade räntan. Det har inte varit aktuellt att frångå detta värde under beskattningsåret 2005.

Lån i utländsk valuta

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

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

Vid beräkning av förmånsvärde avseende förmånligt lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta, bör enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:38) följande jämförelseräntor, dvs. marknadsränta vid utgången av november 2004 + 1 procentenhet, tillämpas. De bör användas för hela beskattningsåret 2005, såvida inte ränteläget vid utgången av maj under beskattningsåret föranleder annat (se ovan).

EUR	euro	4,04 %
GBP	brittiska pund	5,52 %
CHF	schweiziska francs	2,62 %
JPY	japanska yen	1,60 %
DKK	danska kronor	4,15 %
NOK	norska kronor	4,07 %
CAD	kanadensiska dollar	4,76 %
AUD	australiensiska dollar	6,06 %

USD amerikanska dollar 4,70 %

18.6 Bostadsförmån

61 kap. 2, 3a–4, 18 och 20–21 §§ IL

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

Marknadsvärdet vid taxeringen

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

Vid värdering av bostadsförmån i hyreslägenhet är det naturligt att utgå från kvadratmeterpriset för boytan för andra lägenheter i huset, eller om detta inte avspeglar ortens hyrespris, från kvadratmeterpriset för hyreslägenheter på orten. Här ger de allmännyttiga bostadsföretagens hyresnivåer ledning. Se vidare SKV M 2004:28.

Bostadsförmån i villa innebär en särskild svårighet vid värderingen. Om det finns en fungerande hyresmarknad för bostad i villa på en ort, som – utan större spridning av relationstalen – ger ett visst relationstal i förhållande till taxeringsvärdena, kan detta vara en framkomlig väg att bestämma värdet (nämnda prop. s. 40). Så kan vara fallet i storstadsområden.

Bostadsförmån i villa värderas som regel med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på orten och med hänsyn till omständigheter som storlek, läge, standard m.m. Hur dessa faktorer bör påverka värdet anges i Skatteverkets allmänna råd.

Värdet av garageförmån ska beräknas särskilt.

- Schablonvärde för arbetsgivaren** Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift ska värdet av förmån av någon annan bostad här i landet än semesterbostad eller fri bostad i privathem (se nedan) beräknas schablonmässigt enligt värdetabeller (8 kap. 15 § SBL). De värden som gäller för beskattningsåret 2005 framgår av Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2004:24). Detta innebär att den anställde ofta måste frångå värdet i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt inkomstdeklaration
- Bostadsförmån i privathem** Värdet av bostadsförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt en särskild bestämmelse (61 kap. 3 a § IL). Fri bostad värderas i sådant fall till 600 kr för hel kalendermånad eller 20 kr per dag för del av kalendermånad.
- Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och au-pairflickor samt annan hemhjälp som bor hos den familj där de tjänstgör. I de fall en förmånstagare får en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna inte tillämpas (prop. 2000/01:7 s.33).
- Semesterbostad** Fri eller subventionerad semesterbostad som utgått för tjänsten är en skattepliktig förmån. Förmånen ska beräknas till marknadsvärdet vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, ifyllande av kontrolluppgift och vid inkomsttaxeringen. Med semesterbostad avses bostadslägenhet som för förmånshavaren utgör en semesterbostad, dvs. som används av honom för semester- eller fritidsändamål (prop. 1993/94:90 s.103 och 1996/97:173). Som semesterbostad räknas inte bostadslägenhet där förmånshavaren har sin stadigvarande bostad.
- Vid värderingen saknar det betydelse om utgivaren av förmånen själv äger semesterbostaden eller hyr denna. Inte heller påverkas värdet av hur stora kostnader för semesterbostaden som belastar företaget eller vad företaget faktiskt har erlagt i hyra för bostaden. Det är hyreskostnaden för likvärdiga bostäder på orten under den aktuella tidsperioden som utgör grund för värderingen. Det saknar också betydelse efter vilket system mottagaren erhåller förmånen, t.ex. lottnings- eller rullande schema.
- Skatteplikt för förmånen föreligger oavsett om bostaden är belägen i Sverige eller utlandet. För semesterbostäder i utlandet gäller samma värderingsregler som för semesterbostäder i Sverige och oavsett om det är en sommar- eller vinterbostad.

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

Fjällstuga (lägenhet)

Jul, nyår och vårvinter (febr–april) 3 000 kr per vecka

Övrig tid 1 200 kr per vecka

Sommarstuga (lägenhet)

Sommar (mitten av juni–mitten av aug) 3 000 kr per vecka

Övrig tid 1 200 kr per vecka

Semesterbostad i utlandet 3 000 kr per vecka

Dispositionsrätten beskattas

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

Justering vid representation

Värdet av en tjänstebostad som är större än vad förmånshavaren och hans familj behöver, ska enligt 61 kap. 20 § IL beräknas till värdet av en normal bostad för dem, om bostadens storlek beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten. Beräkning av bostadsförmånsvärdet med hänsyn till representation i bostaden bör i huvudsak avse sådana fall då bostaden är anpassad till mer omfattande representation och sådan faktiskt utövas i annan ordning än intern representation (prop. 1996/97:173 s. 43).

I Skatteverkets allmänna råd sägs följande. Om en tjänstebostad på grund av en i tjänsten ålagd representations-skyldighet och med hänsyn till förmånshavarens inkomstförhållanden, ställning m.m. är större än vad som kan anses vara normalt för förmånshavaren och hans familj bör förmånsvärdet beräknas efter en för denne normal bostad, om förmånshavaren visar att det finns behov av att kunna utöva representation i bostaden, att extern representation faktiskt utövas i mer än obetydlig omfattning och att förmånshavaren saknar tillgång till representationsvåning eller andra särskilda representationslokaler.

Möjlighet till nedsättning i andra fall än representationsfallen innebär att en individuell prövning bör göras av vad som skulle vara normalt för just den förmånshavare som har tjänstebostaden. Det medför att sådana omständigheter som familjens storlek, inkomstförhållanden, ställning och tidigare bostadsförhållanden kan ha betydelse. Således kan en och samma bostad komma att medföra olika förmånsvärden beroende på vem som bor i tjänstebostaden (prop. 1996/97:173 s. 42–43).

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

Justering vid tjänstebostad

I vissa yrken förekommer det att en tjänst är förenad med en tjänstebostad. Detta gäller exempelvis landshövdingar och biskopar. Tjänstebostad kan också anvisas en innehavare som kyrkoherde eller komminister. När en tjänstebostad anvisats är den som innehar tjänsten skyldig att bo i den bostaden. Någon valfrihet finns inte i dessa fall (prop. 1996/97:173 s. 34–35).

I fråga om bostadsförmån för präster har skatteutskottet i sitt betänkande SkU 1997/98:4 s. 24 anfört följande: ”Den begränsning till en boyta på 100 kvadratmeter som i praktiken tillämpats i fråga om präster får ses som praktisk lösning till följd av prästernas särskilda tjänsteförhållanden och prästgårdarnas allmänna beskaffenhet. Lösningen bör också ses mot bakgrunden att hyresvillkoren bestämts i särskild ordning med utgångspunkten att uppnå en marknadsmässig hyra för en normalbostad”.

**Justering av
Schablonvärde**

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

**Justering för
praktikant**

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