Skattepliktiga och skattefria s. k. trivselförmåner i tjänsten

av kammarrättsassessor E. Reuterswärd

I denna tidskrift årgång 1957, sid. 9—12, finns en redogörelse för en hösten 1956 beslutad lagstiftning, som innebar dels en uppmjukning av skatteplikten för vissa smärre naturaförmåner (trivselförmåner o. dyl.) och dels en lättnad i skyldigheten för arbetsgivare m. fl. att i kontrolluppgifterna redovisa alla naturaförmåner. De nya bestämmelserna utformades fullt medvetet i vissa delar så att det förbehölls åt praxis att göra vissa betydelsefulla gränsdragningar, särskilt i fråga om skatteplikten för förmånerna. Det förutsattes emellertid, att RN genom vägledande uttalanden skulle verka för en enhetlig tillämpning av bestämmelserna.

De nya bestämmelserna tillämpades för första gången vid 1957 års taxering. Sedan RN genom taxeringsintendenterna fått del av erfarenheterna från bestämmelsernas tillämpning under fjolåret, har nämnden den 22 november 1957 utfärdat en anvisning på hithörande område. Anvisningen ingår i det häfte av Meddelanden från RN som bifogas detta nummer av Skattenytt. Här skall nu lämnas en redogörelse för de nya bestämmelserna i belysning av nämndens anvisning.

Kontrolluppgifterna.

För arbetsgivarnas del torde de nya bestämmelserna vara i stort sett lätt tillämpade. De innebär, som bekant, att naturaförmåner inte behöver redovisas i kontrolluppgifterna om det sammanlagda värdet av de olika naturaförmåner som arbetsgivaren lämnat den anställde inte överstiger 400 kr. för helt år räknat. Befrielsen gäller naturaförmåner av varje slag och omfattar alltså även klart skattepliktiga förmåner.

För att arbetsgivaren skall kunna tillämpa dessa bestämmelser fordras alltså, att han gör en värdering av naturaförmånerna. Det är givetvis ett önskemål att arbetsgivarens värdering så nära som möjligt ansluter sig till den värdering av liknande förmåner som sker vid taxeringen. Beträffande sådana förmåner som beaktats vid beräkning av skatteavdrag är värderingen lätt; dessa förmåners värde finns ju angiven i källskattetabellerna. Värden för förmåner av olika slag ingår vidare i prövningsnämndernas anvisningar till taxeringen och dessa anvisningar torde i regel publiceras i så god tid, att de kan utnyttjas av uppgiftslämnarna.

Emellertid kvarstår ett antal förmåner, där arbetsgivarens värdering måste bli mera subjektiv, t. ex. förmån att för privat bruk nyttja tjänstebil. Ofta torde väl det subjektiva momentet i värderingen leda till låg värdering och det kan heller icke bortses från att många arbetsgivare kommer att genom medvetet låga värderingar försöka tillgodose sina anställdas intressen. Viss uppmärksamhet torde böra ägnas häråt vid taxeringsarbetet.

Erfarenheterna från de till ledning vid 1957 års taxering lämnade kontrollupp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:57

gifterna visar att åtskilliga uppgiftslämnare missförstått de nya bestämmelserna på ett par punkter. Många arbetsgivare synes sålunda inte ha observerat, att 400 kronorsgränsen avser det *sammanlagda* värdet av samtliga naturaförmåner som arbetsgivaren lämnat den anställde. Från uppgiften kan alltså inte utan vidare uteslutas varje förmån, vars värde understigen 400 kr. Ej heller den inskränkning som ligger i orden "för helt år räknat" har alltid iakttagits. De citerade orden innebär, att om kontrolluppgiften avser *kortare anställningstid* än tolv månader, så skall 400 kronorsgränsen jämkas. För ett halvårs anställning gäller befrielsen alltså blott förmåner av 200 kronors värde.

Vid beräknande av förmånernas sammanlagda värde skall i princip hänsyn tas till *samtliga* naturaförmåner. Om värdet av förmånerna överstiger 400 kr. skall vidare *samtliga* förmåner redovisas i kontrolluppgiften. Såsom framgår av riksskattenämndens anvisning skall dock vid sammanläggningen resp. uppgiftslämnandet bortses från förmån, som alltid och oberoende av sitt värde är skattefri. Exempel på sådana förmåner lämnas neden i ett följande avsnitt.

I detta sammanhang må nämnas en annan detalj i kontrolluppgifterna, som under år 1957 vållat missförstånd. Samtidigt som arbetsgivarna befriades från skyldighet att i uppgifterna redovisa smärre naturaförmåner lättades något på tvånget att i uppgifterna redovisa alla rese-, traktaments- och representationsersättningar. Lättnaden innebar i princip att uppgift inte behöver lämnas, om den utgivna ersättningen, för varje slag för sig, uppgår till högst 500 kr.

De nya bestämmelserna på detta område avser blott uppgiftslämnandet och påverkar inte vare sig skattskyldigheten för ersättningarna eller rätten till avdrag för kostnader av det slag som ersättningarna avsett bidra till eller täcka. Motivet för befrielsen är givetvis det, att de besparingar som kan göras på blygsamma ersättningsbelopp kan förutsättas vara så obetydliga, att de i allmänhet inte motiverar ett kontrollarbete från taxeringsmyndigheternas sida.

Emellertid har det visat sig, att de skattskyldiga i viss utsträckning vid 1957 års taxering yrkat avdrag för kostnader för tjänsteresor o. d. utan att faktiskt uppburna ersättningar för dessa kostnader inräknats bland bruttoinkotäkterna av tjänst. Ersättningarna har i dessa fall inte överstigit 500 kr. och har därför inte redovisats i kontrolluppgiften. Den anställde har sedan deklarerat sin bruttoinkomst av tjänst med ledning av kontrolluppgiften men ändå yrkat avdrag för sina kostnader för tjänsteresor o. d. På detta sätt erhåller den skattskyldige lätt dubbelavdrag för sina kostnader. För att undgå denna konsekvens synes vid taxeringen särskild uppmärksamhet böra ägnas sådana avdrag för kostnader för tjänsteresor o. d. som inte motsvaras av bland intäkterna upptagna ersättningar från arbetsgivare.

Inkomstbeskattningen av trivselförmåner.

Beträffande detaljerna i och bakgrunden till de nya bestämmelserna om beskattningen av smärre naturaförmåner hänvisas till den tidigare artikeln i detta ämne i denna tidskrift (1957 sid. 9—11). Här skall endast i korthet erinras om att bestämmelserna avser blott naturaförmåner och att det för skattefrihet kräves att fråga är om förmån, som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:57

1) inte kan antagas vara avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete,

2) är av mindre värde och

3) inte framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag.

Enligt författningstexten skall vid bedömandet om skattefrihet föreligger hänsyn tas till

a) sammanlagda värdet av åtnjutna förmåner av ifrågavarande slag och

b) den besparing i levnadskostnader som förmånen inneburit för den anställde.

En jämförelse mellan bestämmelserna om skattefrihet för naturaförmåner och stadgandena om frihet från skyldighet för arbetsgivare att i kontrolluppgift redovisa smärre naturaförmåner visar väsentliga skillnader, som medför att tillämpningen blir svårare vid taxeringen än vid uppgiftslämnandet.

Myndigheterna är faktiskt beroende av innehållet i kontrolluppgiften. I regel torde den skattskyldige vid uppgörande av sin deklaration följa den kopia av kontrolluppgiften som han fått. Om nu kontrolluppgiften inte innehåller något om naturaförmåner, blir dessa alltså i regel inte omnämnda i deklarationen. Taxeringsnämnderna får då i regel inte vetskap om existensen av naturaförmåner och kommer därigenom ej heller att företa den prövning av skattefriheten som förutsatts skola ske. Bevillningsutskottet har på denna punkt framhållit, att enbart den omständigheten att naturaförmåner inte upptagits på kontrolluppgiften inte får föranleda att den anställde kan underlåta att deklarera förmåner; den anställde bör i tvivelaktiga fall i sin deklaration ange att förmåner utgått.

Eftersom bestämmelserna om undantag från skyldighet att i kontrolluppgift redovisa smärre naturaförmåner omfattar samtliga förmåner (intill angiven värdegräns) medan det för frihet från skatteplikt fordras vissa speciella egenskaper hos förmånen, så kommer även klart skattepliktiga förmåner att uteslutas från kontrolluppgiften. Som exempel kan anges förmåner, där den anställde haft valrätt mellan förmånen och kontantersättning. Denna olikformighet mellan bestämmelserna om uppgiftsskyldighet och stadgandena om skattefrihet torde komma att i vissa fall kräva särskilt kontrollarbete vid taxeringen.

Viktigare torde dock vara skillnaden mellan KL och TF vid angivande av värdegränsen för skattefriheten resp. undantaget från uppgiftsskyldigheten. Av hänsyn till arbetsgivarna har en fast värdegräns, 400 kr., angivits beträffande uppgiftsskyldigheten. KL däremot talar om förmåner "av mindre värde". Såsom framgår av den i årgång 1957 av denna tidskrift lämnade redogörelsen för ifrågavarnde bestämmelser har man i lagstiftningens förarbeten tänkt sig att 400 kronorsgränsen visserligen i många fall kan komma att tillämpas vid taxeringen, men att den i och för sig inte innebär någon norm för värdet på skattefria förmåner.

Vid bestämmelsernas tillämpning under år 1957 har viss ojämnhet märkts rörande gränsdragningen i värdehänseende mellan skattefri och skattepliktig förmån. Ofta torde man även vid taxeringen ha utgått från 400 kronorsgränsen och tillämpat den tämligen generellt. På andra håll har man dock föredragit en mera fri prövning. Sålunda har ett par prövningsnämnder beskattat förmån av subventionerad kost redan om subventionen uppgått till 280 kr.; inom ett annat län har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:57

prövningsnämnden ansett en hyresrabatt av 238 kr. skattepliktig o. s. v.

I de yttranden som taxeringsintendenterna avgivit till RN framhålles i regel att begreppet "mindre värde" bör erhålla en definition som nära ansluter till 400 kronorsgränsen. Om gränsen skulle sättas lägre, blir följden den att taxeringarna blir olikformiga, eftersom taxeringsnämnderna då blott i undantagsfall kommer att ha kännedom om att sådan förmån utgått.

I de anvisningar som RN nu utfärdat på förevarande område anger nämnden beloppet 400 kr. som gräns för skattefriheten. Denna anvisning är givetvis inte bindande och man bör inte glömma det uttalande som gjordes i förarbetena till lagstiftningen om att förmåner med sammanlagt lägre värde än 400 kr. understundom helt eller delvis bör beskattas, medan det i andra fall är tänkbart, att förmåner med ett sammanlagt högre värde än 400 kr. kan bedömas såsom icke skattepliktiga. En avvikelse från 400 kronorsgränsen torde för enhetlighetens skull dock böra ske blott när speciella omständigheter i något särskilt fall talar därför. Att generellt tillämpa en avvikande värdegräns beträffande något visst slag av förmåner torde däremot inte böra komma i fråga.

När man skall bedöma om förmånerna har "mindre värde" eller inte, d. v. s., med tillämpning av RN :s anvisning, om värdet uppgår till högst 400 kr. eller överstiger detta tal, skall man enligt författningstexten ta hänsyn till sammanlagda värdet av de förmåner av *ifrågavarande slag* som den skattskyldige åtnjutit från samma arbetsgivare. Med de kursiverade orden torde avses alla i princip skattepliktiga förmåner, som blir skattefria om de är av mindre värde. Hänsyn behöver alltså inte tas till sådana förmåner som alltid är skattefria eller också alltid är skattepliktiga. I RN :s anvisning finner man därför en uppdelning av olika förmåner i grupper, nämligen en för alltid skattefria förmåner, en grupp för alltid skattepliktiga förmåner och en grupp, som omfattar övriga förmåner och där skatteplikten är beroende av förmånernas värde.

Alltid skattefria förmåner.

Vissa smärre naturaförmåner har redan tidigare ansetts skattefria. 1956 års lagstiftning har givetvis inte avsett, att förmån som tidigare varit skattefri skulle komma att beskattas. Lagstiftningens anda och syfte torde snarare anses böra medföra att området för helt skattefria förmåner vidgas till att omfatta även i och för sig obetydliga förmåner, beträffande vilka tvekan tidigare förelegat om de varit att anse som skattepliktiga eller inte. I RN :s anvisning exemplifieras de skattefria förmånerna sålunda:

fria överdrags- och skyddskläder samt fri tvätt av dylika;

förfriskningar under arbetet (kaffe och dylikt) av beskaffenhet att icke kunna anses som måltid;

sedvanliga rabatter åt anställda vid inköp av varor, som saluhålles eller produceras av arbetsgivaren;

sedvanliga gåvor från arbetsgivare (t. ex. en klocka efter 25 års anställning) med karaktär av personalomkostnader;

fria bad på arbetsplatsen;

rätt för skogsarbetare m. fl. till fri avfallsved;

lärare tillkommande fri lunch vid övervakning av skolmåltid;

fria resor för järnvägspersonal och deras familjer.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:57

Beträffande sådana i och för sig skattefria förmåner gäller att de inte behöver beaktas vid bedömande av skatteplikten för sådana förmåner som blir skattepliktiga, när det sammanlagda värdet överstiger 400 kr. Ej heller arbetsgivare behöver enligt nämndens anvisning bry sig om sådana alltid skattefria förmåner, när han gör motsvarande värdering av naturaförmåner för att utröna, om förmånerna skall upptagas på kontrolluppgift.

Alltid skattepliktiga förmåner.

De nya bestämmelserna om skattefrihet kan inte tillämpas på förmåner, som kan antagas vara avsedda att utgöra direkt vederlag för utfört arbete eller framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag. Det är givetvis ogörligt att ge en exakt definition på de förmåner som avses därmed. I RN:s anvisning exemplifieras dessa skattepliktiga förmåner:

hyresfri bostad;
fri kost, ett eller flera mål om dagen;
fritt bränsle (jfr dock exempel bland alltid skattefria och villkorligt skattefria förmåner);
fri elektrisk ström;
rätt att för privat bruk använda arbetsgivaren tillhörig bil;
rabatt åt anställda överstigande vad som sedvanligen förekommer;
fri uniform.

Som synes omfattar denna grupp de värdefullare förmånerna i de fall, där mottagaren inte behöver utge någon ersättning för förmånen. Denna regel är dock inte undantagslös. Fri telefon t. ex. räknas inte till denna grupp utan till nästa grupp, de villkorligt skattefria förmånerna.

I regel torde de alltid skattepliktiga förmånerna ha ett värde som överstiger 400 kr. Detta är dock inte alltid fallet. Förmån av fri uniform värderas sålunda för de flesta yrkeskategorier till belopp som ligger mellan 150 och 260 kr., men förmånen är likafullt med hänsyn till sin karaktär att anse som skattepliktig. Förmånens värde har alltså beträffande de till denna grupp hörande förmånerna ingen betydelse vid avgörande om skatteplikt föreligger.

Från sistnämnda regel gör RN:s anvisning dock ett undantag, nämligen vid förmån att — helt fritt eller mot ersättning — för privat bruk använda arbetsgivaren tillhörig bil. Denna förmån har — åtminstone enligt taxeringsmyndigheternas uppfattning — i regel ett värde, som överstiger 400 kr. I enstaka undantagsfall kan dock förmånens värde befinnas vara lägre, t. ex. om förmånen bestått i utnyttjande av bilen några enstaka gånger för söndagsutflykter e. d. I de tämligen sällsynta fall, då förmånens värde inte överstiger 400 kr., skall skatteplikt inte anses föreligga annat än om annan, villkorligt skattefri naturaförmån samtidigt föreligger och förmånernas sammanlagda värde överstiger 400 kr.

Villkorligt skattefria förmåner.

Här avses förmåner som är skattefria om de är av "mindre värde". Såsom tidigare nämnts har RN här rekommenderat en gräns vid 400 kr. Beloppet avser det *sammanlagda* värdet av samtliga till denna grupp hörande förmåner som lämnats den skattskyldige från en och samme arbetsgivare. Det är vidare att märka, att beloppsgränsen avser *helt år* och bör — liksom beträffande motsvarande beloppsgräns i fråga om kontrolluppgifterna — jämkas, när fråga är om annan tidrymd.

Såsom exempel på villkorligt skattefria

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:57

förmåner anges i nämndens anvisning följande förmåner:

subventionerad kost, såsom lunch till nedsatt pris;

subventionerad bostad, såsom hyresbillig tjänstebostad;

rätt för arbetstagare att själv avverka husbehovsved å arbetsgivarens skog;

elektrisk ström till nedsatt pris;

tillhandahållande till nedsatt pris av beklädnad i och för tjänsten;

fri eller subventionerad telefon i bostaden.

Det är av betydelse att de till denna grupp hörande förmånerna kan värderas riktigt, inte bara av taxeringsmyndigheterna utan också av allmänheten. Värdet av förmånen kan nämligen i vissa fall överstiga 400 kr. I andra fall uppnås denna värdegräns, om flera av till gruppen hörande förmåner utgår samtidigt. För arbetsgivarens del blir det därför ofta nödvändigt att i samband med kontrolluppgiftens lämnande söka bedöma förmånens värde. Även mottagaren av förmånen måste göra en sådan värdering, eftersom han — oberoende av det sätt varpå arbetsgivaren fullgör sin skyldighet beträffande kontrolluppgiften — måste deklarera förmånerna, om de är skattepliktiga. I RN:s anvisningar lämnas fördenskull vägledning om hur förmånerna bör värderas.

Beträffande förmån av subventionerad lunch rekommenderas en värdering med ledning av källskattetabellernas värden för ett fritt mål mat per dag åt korttidsanställd. I 1957 års källskattetabeller anges — lika för alla ortsgrupper — värdet till 2 kr. per dag, d. v. s. om man räknar med 280 arbetsdagar till 560 kr. för helår. Detta värde, som alltså motsvarar värdet av ett helt fritt mål om dagen, skall sedan minskas med det belopp den anställde erlagt som betalning för lunchen. Skillnaden blir värdet av förmånen. Subventionerad kost under år 1958 värderas på motsvarande sätt men med utgångspunkt från det värde som 1958 års källskattetabeller anvisar för korttidsanställds kost o. s. v.

Det förhållandet att arbetsgivarens faktiska subvention av lunchen kan visas vara större än det på detta sätt beräknade värdet, bör regelmässigt inte påverka den anställdes taxering. Det sagda utesluter dock inte, att i vissa undantagsfall sådana omständigheter kan föreligga att en annan värdering bör tillgripas.

Beträffande förmån av fri eller subventionerad telefon kan ett par påpekanden vara på sin plats.

I regel omfattar denna förmån allenast fri grundavgift resp. fri abonnemangsavgift. I vissa fall ingår i förmånen dock även samtalsavgifter och ev. inträdesavgift. Vid förmånens värdering måste därför beaktas vad förmånen verkligen omfattar.

Enligt äldre praxis gällde beträffande skatteplikt för fri telefon en inkomstgräns i det skatteplikt inte ansågs föreligga för denna förmån, om den åtnjutits av sådan anställd beträffande vilken det med hänsyn till omständigheterna (och då främst inkomstförhållandena) inte kunde hållas för visst att han skulle ha hållit sig med telefon, om han måst betala den själv (RÅ 1947 ref 4). Om nu förmån av fri telefon utgår jämsides med andra villkorkorligt skattefria förmåner så att förmånernas sammanlagda värde överstiger 400 kr., föreligger i princip skatteplikt för alla förmånerna. Beträffande förmån av fri telefon torde dock för skatteplikt även i fortsättningen böra fordras att det kan hållas för visst att den anställde skulle ha

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:57

hållit sig med telefon, även om han måst betala hela avgiften själv.

I några av de yttranden i förevarande fråga som inkom till RN från taxeringsintendenterna föreslogs att förmån, som utgår på grund av bestämmelse i kollektivavtal eller anställningsavtal, alltid skulle anses skattepliktig, såsom ett med lön eller pension jämförbart vederlag. RN:s anvisning berör inte direkt denna fråga.

Man torde dock därav kunna dra den slutsatsen, att nämnden på denna punkt inte velat ansluta sig till de framförda förslagen. De innebär nämligen en så betydelsefull inskränkning i området för skattefriheten, att inskränkningen haft sin naturliga plats i anvisningarna. Så t. ex. skulle inskränkningen komma att drabba lantarbetarnas förmån av hyresbillig bostad, portvaktsbostäder m. m.

En sådan inskränkning torde heller inte stå i överensstämmelse med lagstiftningens grunder. I prop. 150/1956 (sid. 333) anges som exempel på förmåner som kommer att omfattas av de nya bestämmelserna bl. a. "tjänstebostäder med en hyra något understigande hyrespriset i orten". Just beträffande tjänstebostäder torde i stor utsträckning det förhållandet råda att förmånen omnämnes i kollektivavtal eller anställningsavtal.

Med hänsyn härtill synes det förhållandet att naturaförmån avtalats skriftligen inte i och för sig böra föranleda någon strängare bedömning av skatteplikten för förmånen.

Den nya lagstiftningens mål har varit bl. a. att befria allmänhet och myndigheter från tvånget att i taxeringsarbetet syssla med mera bagatellartade frågor.

Det kan då synas som en paradox att just denna lagstiftning nu tvingat myndigheterna att med mycken möda finknäcka en rad frågor om dessa bagateller. Men detta arbete är ju av engångsnatur. Det är att hoppas att dess resultat blir just det avsedda, nämligen att bagatellfrågorna i framtiden förvisas till en mer undanskymd plats i diskussionen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:57