HFD 2019 ref. 33

Ett bidrag från en arbetsgivare om 6 500 kr till friskvårds-aktiviteter utgör inte en personalvårdsförmån av mindre värde. Förhandsbesked om inkomstskatt.

11 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 juni 2019 följande dom (mål nr 6561-18).

Bakgrund

1. Som huvudregel ska alla inkomster och förmåner som en arbetstagare får på grund av sin anställning tas upp som intäkt och beskattas. Personalvårdsförmåner av mindre värde är dock undantagna från beskattning. Som personalvårdsförmån räknas bl.a. möjlighet att utöva enklare slag av motion och annan friskvård.

2. J.R:s arbetsgivare erbjuder anställda en förmån i form av friskvårdsbidrag med högst 6 500 kr per anställd och kalenderår. Den anställdes utgifter för friskvård ersätts av arbetsgivaren mot kvitto. J.R. överväger att använda 5 400 kr av bidraget till att betala ett års medlemskap hos Klättercentret Stockholm AB samt resterande 1 100 kr till gymkort hos SATS Stockholm. Enligt J.R. är det fråga om sådana aktiviteter som är upptagna i Skatteverkets förteckning över skattefria personalvårdsförmåner.

3. Genom ansökan om förhandsbesked ville J.R. bl.a. få svar på frågan om friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, utgör en skattefri personalvårdsförmån.

4. Skatterättsnämnden fann att friskvårdsbidraget var en skattefri personalvårdsförmån samt anförde bl.a. följande. Av RÅ 2001 ref. 44 framgår att arbetsgivare kan tillhandahålla personalen medlemskort vid motionsanläggning av normalt slag utan att värdet av dessa kort ska tas upp till beskattning. Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, uppfyller kravet på att vara av mindre värde.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens besked och yrkar att det skattefria beloppet avseende friskvårdsförmån begränsas till 5 000 kr och att överskjutande belopp utgör skattepliktig ersättning.

6. *J.R.* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om ett bidrag om 6 500 kr till friskvårdsaktiviteter kan anses utgöra en skattefri personalvårdsförmån.

Rättslig reglering m.m.

8. I 11 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Enligt 1 § första stycket gäller som huvudregel att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt om inte något annat anges.

9. Enligt 11 § första stycket är personalvårdsförmåner undantagna från beskattning. Med en personalvårdsförmån avses en förmån av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan består av enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet eller liknande.

10. I 12 § anges att som personalvårdsförmåner räknas möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. J.R. överväger att utnyttja friskvårdsbidraget genom att betala 5 400 kr för ett års medlemskap hos Klättercentret Stockholm AB samt 1 100 kr för gymkort hos SATS Stockholm.

12. Enligt förutsättningarna i ansökan erbjuder anläggningarna sådana aktiviteter som i sig kan anses utgöra enklare motion och annan friskvård och därmed kan vara skattefria personalvårdsförmåner.

13. Frågan är då om beloppet 6 500 kr som det totala friskvårdsbidraget uppgår till kan anses utgöra en förmån av mindre värde.

14. Vad som avses med mindre värde är inte uttalat i lagstiftningen och lagstiftaren har överlämnat till rättstillämpningen att följa och ta hänsyn till de förändringar som sker med tiden i synen på vad som avses med mindre värde (prop. 2002/03:123 s. 14 f.).

15. I rättsfallet RÅ 2001 ref. 44 fann Högsta förvaltningsdomstolen att ett årskort till en gymnastikanläggning värt 2 970 kr kunde vara en sådan personalvårdsförmån av mindre värde som är undantagen från beskattning. Högsta förvaltningsdomstolen kom till samma slutsats i HFD 2018 ref. 2, som gällde ett friskvårdsbidrag som uppgick till 4 000 kr.

16. Huvudregeln är att förmåner som en anställd får från sin arbetsgivare är skattepliktiga. Bestämmelserna om skattefrihet för personalvårdsförmåner utgör ett undantag från denna regel och bör därför tillämpas restriktivt (jfr HFD 2015 ref. 1 och HFD 2016

ref. 80). Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan ett friskvårdsbidrag som uppgår till 6 500 kr inte anses vara av mindre värde.

17. Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet ska ändras i enlighet härmed.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att ett friskvårdsbidrag om 6 500 kr inte är en skattefri personalvårdsförmån.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Saldén Enérus, Andersson, Svahn Starrsjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Sara Westerlund.

Skatterättsnämnden *(2018-11-20, Eng, ordförande, Hellenius, Jönsson* och *Werkell):*

Förhandsbesked
Fråga 1: Friskvårdsbidraget är en skattefri personalvårdsförmån för J.R.

Fråga 2 avvisas.

Motivering
Fråga 1
J.R. avser att använda sitt friskvårdsbidrag om 6 500 kr till ett årskort på ett klättercenter samt till delvis betalning av ett gymkort på SATS. Båda dessa aktiviteter bör rymmas inom kategorin enklare slag av motion och annan friskvård. Det nu aktuella friskvårdsbidraget riktar sig till hela personalen. Frågan blir därför om bidraget är av mindre värde.

Vad som avses med mindre värde är inte uttalat i lagstiftningen och som anförts ovan har lagstiftaren överlämnat till rättstillämpningen att följa och ta hänsyn till de förändringar som sker med tiden i synen på vad som avses med mindre värde (jfr även HFD 2018 ref. 2). Av RÅ 2001 ref. 44 framgår att arbetsgivare kan tillhandahålla personalen medlemskort vid motionsanläggning av normalt slag utan att värdet av dessa kort ska tas upp till beskattning (i målet var fråga om årskort på Nautilus Gym).

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, uppfyller kravet på att vara av mindre värde. Förmånen är således en skattefri personalvårdsförmån för J.R.
Fråga 2
[text här utelämnad]

Dahlberg, *Påhlsson* och *Sundin* var skiljaktiga och anförde:
Vi anser inte att rättsfallet RÅ 2001 ref. 44 medger slutsatsen att ett årskort till en träningsanläggning alltid kan utgöra en personalvårdsförmån av mindre värde, oavsett kostnaden för kortet.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade visserligen i sin motivering att ett årskort till en ”gymnastikanläggning av i målet aktuellt slag” var av mindre värde, trots att Skatteverket för det aktuella året rekommenderat ett belopp som var lägre än kostnaden för det aktuella årskortet. Men den fråga som ägnades den största uppmärksamheten i motiveringen var inte nivån på beloppet utan hur stor spridning förmånen hade fått inom personalen.

Inte heller HFD 2018 ref. 2 kan användas för att fastställa en nivå för vad som kan anses vara högsta skattefria belopp. I målet ansågs 4 000 kr hålla sig inom godtagbara ramar, men frågan ställdes inte på sin spets.

När Skatteverket i sina publikationer rekommenderar en viss tolkning av lagregler utgör tolkningen i praktiken allmänna råd (jämför 1 § författningssamlingsförordningen [1976:725]). Allmänna råd är aldrig bindande för någon men de fyller en viktig funktion för att åstadkomma likformighet (jämför 1 kap. 9 § regeringsformen). Skatteverket kan ge sin uppfattning till känna på ett kvalitativt sätt, men också mer konkret genom tillskapandet av schabloner, t.ex. beloppsgränser. I sina publikationer har verket rekommenderat att lagtextens ”mindre värde” tolkas som maximalt 5 000 kr för det beskattningsår som är aktuellt i detta ärende.

När det gäller värdet för rättstillämpningen av Skatteverkets schabloner har Högsta förvaltningsdomstolen gjort generella uttalanden. I rättsfallet RRK R 1976 1:7 (se även t.ex. RÅ 83 1:80 och RÅ 85 1:74) framhåller domstolen:

”Riksskattenämndens anvisningar är att anse som schabloner av förhållanden som i verkligheten uppvisar stora variationer. De fyller en funktion som ett medel att få en likformig beskattning och att förebygga tvist om mindre belopp. De bör följaktligen tillämpas så snart inte förhållandena i det särskilda fallet väsentligen avviker från normalfallet.”

Mot denna bakgrund saknas enligt vår mening anledning för Skatterättsnämnden att avvika från den nivå som Skatteverket rekommenderat. En annan sak är att Högsta förvaltningsdomstolen kan finna anledning att fastställa en ny nivå.