

Av arbetsgivaren tillhandahållen motionsutrustning för användning i arbetstagarens hem har inte ansetts utgöra en skattefri personalvårdsförmån. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

11 kap. 1 §, 11 § och 12 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från P.O. om förhandsbesked framgick bl.a. följande. P.O:s arbetsgivare avser att införa ett hälso- och friskvårdsprogram för alla anställda. Friskvårdsprogrammet innebär i korthet att de anställda dels får tillgång till en webbtjänst, dels får låna hem ett motionsband av enkel karaktär. Arbetsgivaren planerar att teckna ett treårigt avtal med leverantören av friskvårdsprogrammet, vilken administrerar innehållet i webbtjänsten och är leasegivare när det gäller motionsbandet. När avtalet löper ut, eller om den anställda slutar sin anställning, upphör dennes deltagande i friskvårdprogrammet och motionsbandet återlämnas till leverantören. – Webbtjänsten består av en hemsida som är specifik för arbetsgivaren. På hemsidan finns allmän information om friskvård från leverantörens hälsoteam och möjlighet att skapa personliga träningsdagböcker där de anställda kan registrera och följa sina motionsaktiviteter. Genom hemsidan kan den anställda jämföra sina resultat med andra anställda hos arbetsgivaren och anmäla sig till olika aktiviteter som anordnas på arbetsplatsen. De anställda får också tillgång till kost- och konditionstabeller av olika slag, dagliga tips om hälsa och motion och möjlighet att ställa frågor till leverantörens hälsoteam. Tjänsten är av kollektiv natur med samma information och innehåll för samtliga anställda och innehåller inga inslag av personlig träning. – Som förutsättning i ärendet gäller att deltagande i friskvårdsprogrammet skulle ha uppfyllt rekvisiten för skattefrihet enligt 11 kap. 11 och 12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om möjligheten till träning på motionsband hade erbjudits enbart i arbetsgivarens lokaler och om information motsvarande den som ska tillhandahållas genom webbtjänsten endast hade varit tillgänglig på traditionellt vis på arbetsplatsen genom föreläsningar, pärmsystem eller dylikt.

Sökanden P.O. övervägde att delta i friskvårdsprogrammet och ville veta om det helt eller delvis var en skattepliktig förmån för honom. Själv ansåg han att deltagande i programmet utgjorde en skattefri personalvårdsförmån.

Enligt *Skatteverkets* uppfattning var möjligheten för en anställd att i sin bostad placera och utnyttja av arbetsgivaren bekostade motionsredskap och kommersiella webbtjänster en skattepliktig förmån.

Skatterättsnämnden (2014-06-25, Svanberg, ordförande, Bengtsson, Gäverth, Hellenius, Jönsson, Lundström, Werkell) yttrade:

Förhandsbesked – P.O:s deltagande i det aktuella friskvårdsprogrammet utgör en skattepliktig förmån för honom enligt 11 kap. 1 § IL till den del det innefattar hemlån av motionsband. – *Motivering* – (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) – Skatterättsnämndens bedömning – Av handlingarna i ärendet framgår att arbetsgivaren inte kommer att kräva att den arbetstagare som deltar i friskvårdsprogrammet verkligen tränar och inte heller att genomförd träning registreras genom webbtjänsten. Arbetstagaren förbinder sig endast att två gånger om året delta i en enkät rörande hälsa och motion. Webbtjänsten kan också användas för registrering av andra träningsaktiviteter än på motionsbandet. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning har P.O:s tillgång till webbtjänsten inte en sådan nära koppling till användningen av motionsbandet att dessa två komponenter i friskvårdsprogrammet bör bedömas som en helhet. – Av 11 kap. 1 § framgår att löner, arvoden kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i det kapitlet eller i 8 kap. – Enligt 11 kap. 11 § ska personalvårdsförmåner inte tas upp. Med personalvårdsförmåner avses enligt paragrafens första stycke förmåner 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 eller lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Av andra stycket framgår ytterligare förutsättningar för skattefrihet vilka inte är i fråga nu. – I 11 kap. 12 § sägs att som personalvårdsförmåner räknas bl.a. möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård. – Reglerna fick i sak sin nuvarande lydelse genom SFS 2003:745 som trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpades första gången vid 2005 års taxering. Dessförinnan krävdes för att motion och annan friskvård skulle vara skattefri att den

- utövades inom en anläggning som regelbundet disponerades av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som var knuten till arbetsgivaren,
- utövades enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalats direkt av denne till anläggningens innehavare,
- var av kollektiv natur, eller
- i andra fall i ringa omfattning utövades av den anställde. –

Frågan är om slopandet den 1 januari 2004 av de särskilda villkoren för skattefrihet för motion och annan friskvård i 11 kap. 12 § medfört att en arbetsgivare numera kan erbjuda motionsutrustning e.d. för användning i bostaden utan beskattningskonsekvenser för den anställde. – Villkoren i 11 kap. 11 och 12 §§ för att en personalvårdsförmån ska anses föreligga innebär inte något uttryckligt hinder mot att en arbetsgivare tillhandahåller motionsutrustning för användning i bostaden. – I författningskommentaren till de ursprungliga bestämmelserna (då i 32 § 3 e mom. och anvisningspunkten 3 b till 32 § kommunalskattelagen [1928:370]) uttalades emellertid att "[e]tt kännetecken för en personalvårdsförmån är att den som regel åtnjuts på arbetsplatsen. Men om en förmån av sedvänja åtnjuts på annat håll som t.ex. vid en personalutflykt är en sådan förmån givetvis skattefri." (prop. 1987/88:52 s. 71). – Det sades vidare att det inte var rimligt att begränsa skattefriheten för friskvård och motion till arbetsplatsen eller dess direkta

närhet. Motiverat av den sedvänja som hade utvecklats inom området och som en rimlig avvägning infördes därför skattefrihet för motion i anläggningar som disponerades av arbetsgivaren även utanför arbetsplatsen (a. prop. s. 49 och 54). Skattefrihet infördes också för motion som utövades enligt abonnemang som arbetsgivaren tecknat med och direkt betalat till innehavaren av en motionsanläggning (SkU 1987/88:8 s. 42). Skattefriheten avsåg endast motion och motionsidrott som kunde utövas med utrustning, idrottsredskap, av enklare slag (prop. 1987/88:52 s. 53 f.). – Av förarbetena till 2004 års ändringar i 11 kap. 12 § framgår att syftet var att förtydliga och förenkla bestämmelserna, t.ex. blev det klart att betalning av abonnemangskostnaden för en anläggning inte behöver ske direkt från arbetsgivaren till anläggningens innehavare (prop. 2002/03:123 s. 14). Att innebörden av uttrycket personalvårdsförmån var avsedd att ändras på något mer grundläggande plan framgår inte. Inte heller framträder någon avsikt att låta uttrycket innefatta tillhandahållande av utrustning genom hemlån. – Enligt Skatterättsnämndens uppfattning får huvudregeln alltså anses vara att en personalvårdsförmån ska tillhandahållas på arbetsplatsen. Beträffande bl.a. motion accepteras dock av sedvänja att den utövas även utanför arbetsplatsen på särskilda anläggningar. Skattefriheten för personalvårdsförmåner utgör ett särskilt reglerat undantag från huvudregeln i 11 kap. 1 § om vad som ska tas upp som intäkt av tjänst. Det talar för en restriktiv tillämpning av bestämmelserna i 11 och 12 §§ (jfr prop. 1987/88:52 s. 52 och 54). – Med hänsyn till det anförda kan den del av friskvårdsprogrammet som innefattar hemlån av motionsband enligt nämndens mening inte anses som en personalvårdsförmån enligt 11 kap. 11 § för P.O. – Vad gäller webbtjänsten innebär den, såsom tjänsten beskrivits i ärendet, att P.O. i huvudsak får tillgång till allmän friskvårdsinformation på en hemsida som leverantören upprättat specifikt för arbetsgivaren. P.O. kan också skriva in uppgifter rörande den egna träningen och jämföra med arbetskamraternas träningsresultat och anmäla sig till aktiviteter som arbetsgivaren anordnar. Med hjälp av inloggningsuppgifter har han möjlighet att ta del av hemsidan från vilken plats som helst med internetuppkoppling. Enbart den omständigheten att innehållet är tillgängligt även från P.O:s bostad medför enligt nämndens mening inte att tillgången till webbtjänsten faller utanför vad som kan anses utgöra personalvårdsförmån enligt 11 kap. 11 och 12 §§. – Ansökan besvaras i enlighet med det anförda.

Sökanden P.O. överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och fastställa att tillgång till ett enkelt motionsband i bostaden inom ramen för friskvårdsprogrammet utgör en skattefri personalvårdsförmån.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa förhandsbeskedet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-01-27, Jermsten, Almgren, Knutsson, Saldén Enéerus, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 4067-14, föredragande Johan Magnander