

# Skatteverkets ställningstaganden

## Förmånsbeskattning av elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift

**Datum:** 2014-07-09

**Område:** Arbetsgivarområdet

Dnr/målnr/löpnr:

131 555207-13/111

Detta ställningstagande ersätter Skatteverkets ställningstagande Mobiltelefoni mot fast avgift – arbetsredskap eller förmån?, publicerat 2009-02-11, dnr 131 126210-09/111. Det nya ställningstagandet innebär ett förtydligande när det gäller vilken elektronisk utrustning och abonnemang mot fast avgift som omfattas av undantaget från skattskyldighet och i vilka situationer användningen av sådan utrustning och abonnemang är skattefri.

### 1 Sammanfattning

Med *elektronisk utrustning* avses i detta dokument mobiltelefon, dator, läsplatta och router. Med *abonnemang mot fast avgift* avses tjänster som tillhandahålls via den elektroniska utrustningen mot fast avgift utan möjlighet att särskilja användandet. De tjänster som avses är mobil telefoni, sms, mms och surf eller datatrafik. Med *ordinarie arbetsplats* avses de platser där den anställda normalt utför sina arbetsuppgifter.

Privat användning av elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift, som sker på ordinarie arbetsplats i arbetsgivarens lokaler är inte en skattepliktig förmån. I de fall en anställd kan använda elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift för privat användning på ordinarie arbetsplats som inte är i arbetsgivarens lokaler ska en separat bedömning göras för den elektroniska utrustningen eller abonnemang mot fast avgift för varje ordinarie arbetsplats.

Om det är av väsentlig betydelse för att en anställd ska kunna utföra sina arbetsuppgifter att han eller hon har tillgång till elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift utanför ordinarie arbetsplats, är privat användning inte en skattepliktig förmån om förmånen - t.ex. att kunna ringa privata samtal - är svår att särskilja från nyttan i anställningen och förmånen är av begränsat värde för den anställda.

I de fall en arbetsgivare tillhandahåller en anställd fler än en elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift så ska det för varje del (mobiltelefon, dator, läsplatta, router) göras en separat bedömning av huruvida utrustningen är av väsentlig betydelse för arbetets utförande.

En sådan separat bedömning ska även göras för varje tjänst (mobil telefoni, sms, mms och surf eller datatrafik) som ingår i abonnemanget.

Den skattemässiga bedömningen påverkas inte av vilken standard som den tekniska utrustningen har så länge utrustningen med denna standard är av väsentlig betydelse för att en anställd ska kunna utföra sina arbetsuppgifter.

Om en anställd får ta med sig elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift utanför ordinarie arbetsplats utan att det är av väsentlig betydelse för att den anställde ska kunna utföra sina arbetsuppgifter och arbetsgivaren tillåter att utrustningen används för privat bruk är både den privata användningen och möjligheten att använda utrustningen privat en skattepliktig förmån. Förmånen att använda arbetsgivarens elektroniska utrustning och abonnemang ska värderas till marknadsvärdet. Arbetsgivaren ska redovisa utgiven förmån i en arbetsgivardeklaration och i den anställdes kontrolluppgift.

För att det inte ska ske en förmånsbeskattning i de fall då en anställd tar med sig elektronisk utrustning utanför ordinarie arbetsplats utan att den är nödvändig för tjänstens utförande, ska det av avtal eller annan dokumentation framgå att utrustningen inte får användas för privat bruk.

Privata tjänster via elektronisk utrustning som faktureras utöver de tjänster som ingår i abonnemang mot fast avgift omfattas inte av skattefriheten. Ingår exempelvis inte sms, mms eller utlandssamtal i abonnemanget mot fast avgift omfattas inte dessa tjänster av skattefrihet oavsett om det privata användandet skett på eller utanför ordinarie arbetsplats och oavsett om det är av väsentlig betydelse för den anställde att ha tillgång till utrustningen eller abonnemanget. En skattepliktig förmån uppkommer också när arbetsgivaren betalar privatsamtalen för telefoner när det är möjligt att särskilja privatsamtalen med t.ex. förvalda prefix eller pinkod.

## 2 Frågeställning

Om en arbetsgivare tillhandahåller en anställd en förmån som innebär en inbesparing av privata levnadskostnader uppkommer normalt en skattepliktig förmån. Skattepliktiga förmåner värderas med några särskilt reglerade undantag till marknadsvärdet, det vill säga det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala om han eller hon skaffat sig motsvarande vara eller tjänst mot kontant betalning.

Det har blivit allt vanligare att arbetsgivaren tillhandahåller anställda mobiltelefon, möjlighet att surfa via mobiltelefon eller läsplatta, bärbar dator, mobilt bredband och router för att fullgöra sina arbetsuppgifter och att utrustningen även används för privat bruk utanför ordinarie arbetsplats. Det har även blivit vanligare med distansarbete, det vill säga att arbetsgivaren tillåter den anställde att utföra en del av arbetet utanför ordinarie arbetsplats. Samtidigt har utvecklingen gått från ett abonnemang som innebar att abonnenten betalade för antal ringda samtal, skickade sms

och mms samt förbrukning av datatrafik till abonnemang som innebär att abonnenten betalar en fast avgift oavsett omfattning av samtalstrafik och användande av datamängd.

Fråga har uppkommit vilka skattemässiga konsekvenser som uppstår när arbetsgivaren tillhandahåller elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift som den anställda använder även för privat bruk.

### 3 Gällande rätt m.m.

Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst regleras i 11 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Huvudregeln är att förmåner som erhålls på grund av tjänst är skattepliktiga, se 11 kap. 1 § IL.

Förmån av en vara eller tjänst som en anställd får av arbetsgivaren ska inte tas upp om

- varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter,
- förmånen är av begränsat värde för den anställda, och
- förmånen för den anställda inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen (11 kap. 8 § IL).

Av förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 40) anges följande:

”Utredningen har föreslagit att förmåner som är av begränsat värde för den anställda men har en väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter skall undantas från skatteplikt. Regeringen kan i huvudsak ansluta sig till förslaget men med det tillägget att förmånen då måste vara en närmast ofrånkomlig biförmån. Det finns ingen anledning att från skatteplikt undanta förmåner där det privata nyttjandet och värdet därav på ett klart och enkelt sätt kan särskiljas och värderas. Undantaget bör således begränsas till fall där förmånen är av sådan karaktär att den är svår att särskilja från nyttan i tjänsten.”

Av författningskommentaren till 8 § framgår vidare följande för att förutsättningar för skattefrihet ska vara uppfyllda (a.a. s. 44 ff.).

”I lagtexten uppställs tre krav för att förmånen inte skall beskattas. En första förutsättning för skattefrihet är att varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter. Det bör krävas att betydelsen är påtaglig utan att varan eller tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetets utförande. Ett andra krav för skattefrihet är att den förmån som den anställda får av varan eller tjänsten är av begränsat värde. Däri ligger att förmånsvärdet inte får uppgå till större belopp. Någon absolut beloppsgräns för vad som är begränsat värde kan inte anges. Flera olika faktorer bör vägas in vid bedömningen, som t.ex. förmånens faktiska värde och om det innebär en faktisk inbesparing i en anställdes normala privata levnadskostnader. Det tredje kravet för skattefrihet är att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Härmed avses att det är själva förmånen som sådan eller värdet därav som inte kan särskiljas.

Som exempel kan nämnas att arbetsgivaren betalar en tidningsprenumeration och tidningen är av väsentlig betydelse för tjänsteutövningen. Om tidningen också är av visst privat värde är förmånen emellertid svår att skilja ut. Som ett annat exempel där värdet av en förmån är svår att särskilja från varans eller tjänstens nytta i anställningen kan nämnas användandet av en persondator för privat bruk när datorn har betalats av arbetsgivaren. Däremot kan t.ex. privata telefonsamtal från ett telefonabonnemang som arbetsgivaren står för särskiljas från tjänstesamtalen genom t.ex. en specificerad telefonräkning. I sistnämnda fall skall alltså beskattning ske på vanligt sätt för förmånen av privatsamtal.”

I RÅ 2002 ref. 109 fann Högsta förvaltningsdomstolen att betalkort som ett bolag kostnadsfritt tillhandahöll sin personal var skattefria enligt reglerna i 11 kap. 8 § IL. Kortet fick utan inskränkningar användas privat. Ansvarig för inköpen på kortet var den anställde som hade att särskilt redovisa de inköp han yrkade ersättning för. Syftet med systemet var att underlätta företagets redovisning av personalens utgifter i samband med tjänsteresor. Angående valet av företagskort skrev Högsta förvaltningsdomstolen: "Det förhållandet att bolaget valt de betalkortsalternativ som bolaget anser tillgodose det egna intresset av en kostnadseffektiv och smidig reseräkningsadministration försvagar på intet sätt anknytningen mellan tjänsten och de anställdas arbetsuppgifter". Den privata förmånen av kortet kunde inte utan svårighet särskiljas från nyttan i anställningen.

Högsta förvaltningsdomstolen har vidare i RÅ 2004 ref. 101 funnit att förmån av fria tidningar som tillhandahållits i bostaden varit skattefria som arbetsredskap enligt nämnda lagrum för en chefredaktör - liksom för andra personer med journalistiska arbetsuppgifter – då det varit av väsentlig betydelse för dennes arbete att redan i bostaden ta del av innehållet i morgonens tidningar inför kommande arbetsdag. Den privata förmån detta medförde kunde inte utan svårighet särskiljas från nyttan i anställningen och ansågs vara av begränsat värde för honom.

Skatterättsnämnden har, i ett ej överklagat förhandsbesked den 30 juni 2003, bedömt installation och löpande abonnemang av bredbandsuppkoppling i bostaden för vissa anställda som en skattefri förmån enligt nämnda lagrum. De personer det gällde hade behov av att under kvällstid stå i förbindelse med moderbolaget i USA. Förmånen att även kunna använda bredbandsuppkopplingen privat bedömdes inte utan svårighet kunde särskiljas från nyttan i anställningen.

## 4 Bedömning

Med *elektronisk utrustning* avses i detta dokument mobiltelefon, dator, läsplatta och router. Med *abonnemang mot fast avgift* avses tjänster som tillhandahålls via den elektroniska utrustningen mot fast avgift utan möjlighet att särskilja användandet. De tjänster som avses är mobil telefoni, sms, mms och surf eller datatrafik. Med *ordinarie arbetsplats* avses de platser där den anställde normalt utför sina arbetsuppgifter.

Många arbetsplatser är idag utrustade med elektronisk utrustning och tillhörande abonnemang mot fast avgift som de anställda även kan använda för privat bruk. Förmånsbeskattning av elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift ska inte ske om tre rekvisit är uppfyllda. Det första rekvisitet är att det i varje enskilt fall bedöms att det är av väsentlig betydelse för att den anställde ska kunna utföra sina arbetsuppgifter att ha tillgång till den elektroniska utrustningen eller abonnemang mot fast avgift. Det andra rekvisitet som ska vara uppfyllt är att värdet av förmånen ska vara av begränsat värde för den anställde. Det tredje rekvisitet är att förmånen att kunna ringa privata samtal i dessa fall är svår att särskilja från nyttan i anställningen.

I de fall en arbetsgivare tillhandahåller en anställd fler än en elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift så ska det för varje del (mobiltelefon, dator, läsplatta, router) göras en separat bedömning av huruvida utrustningen är av väsentlig betydelse för arbetets utförande. En sådan separat bedömning ska även göras för varje tjänst som ingår i ett abonnemang.

Den skattemässiga bedömningen påverkas inte av vilken standard som den tekniska utrustningen har så länge utrustningen med denna standard är av väsentlig betydelse för att en anställd ska kunna utföra sina arbetsuppgifter.

#### 4.1 Skattefri användning av elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift som tillhandahålls *på* ordinarie arbetsplats

Anställda beskattas i normalfallet inte för förmånen att kunna använda arbetsgivarens elektroniska utrustning när den finns i arbetsgivarens lokaler. Den elektroniska utrustningen får då antas vara av väsentlig betydelse för den anställde och förmånen att använda utrustning eller abonnemang i dessa fall är svår att särskilja från nyttan. Med beaktande av Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2004 ref. 101 anser Skatteverket även att en sådan förmån är av begränsat värde för den anställde. Att på arbetstid använda arbetsgivarens elektroniska utrustning eller abonnemang mot fast avgift för att utföra privata ärenden förmånsbeskattas därför inte.

I de fall en anställd kan använda elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift på ordinarie arbetsplats som inte är i arbetsgivarens lokaler ska en separat bedömning göras för dels den elektroniska utrustningen, dels abonnemanget mot fast avgift. Dessutom ska en bedömning göras för varje ordinarie arbetsplats och varje teknisk utrustning för sig.

#### 4.2 Skattefri användning av elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift som tillhandahålls *utanför* ordinarie arbetsplats

När arbetsgivarens elektroniska utrustning med abonnemang mot fast avgift finns utanför ordinarie arbetsplats ska en anställd i regel förmånsbeskattas för möjligheten att använda arbetsgivarens utrustning och abonnemang för privat bruk.

Om det är av *väsentlig betydelse* för arbetsuppgifternas utförande att en anställd har tillgång till både den elektroniska utrustningen och abonnemanget mot fast avgift utanför ordinarie arbetsplats ska en anställd dock inte beskattas för förmånen att använda utrustningen privat. Skatteverket gör den bedömningen att när en anställd i dessa fall använder elektronisk utrustning och abonnemang mot fast avgift är det svårt att särskilja det privata användandet från nyttan i anställningen. Det privata användandet medför inte heller någon fördyring av kostnaden för arbetsgivaren. Enligt förarbetena är det vidare en förutsättning för att en anställd inte ska förmånsbeskattas att arbetsgivaren står för kostnaderna för utrustningen och abonnemanget. Där klargörs att denna omständighet tillmäts stor betydelse vid bedömningen av om varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för den anställde. Det privata användandet framstår därmed som en närmast ofrånkomlig biförmån. Med beaktande av Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2004 ref. 101 anser Skatteverket att förmånen är av begränsat värde för den anställde. Inte heller möjligheten att använda utrustningen eller abonnemanget för privat bruk utanför ordinarie arbetsplats är således skattepliktig.

Skatteverkets bedömning gäller även om arbetsgivarens anskaffningskostnad för den elektroniska utrustningen uppgår till stora belopp. Den skattemässiga bedömningen påverkas inte heller av vilken standard som den tekniska utrustningen har så länge utrustningen med denna standard är av väsentlig betydelse för att den anställde ska kunna utföra sina arbetsuppgifter.

### 4.3 Förmånsbeskattning av elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift som tillhandahålls *utanför* ordinarie arbetsplats

Om arbetsgivaren tillhandahåller elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift utanför ordinarie arbetsplats *utan att utrustningen eller abonnemanget är av väsentlig betydelse* för att den anställde ska kunna utföra sina arbetsuppgifter uppkommer det en skattepliktig förmån. Detta gäller oavsett om den anställde använder utrustningen eller tjänsterna som ingår i abonnemanget. Detta innebär att även möjligheten att använda utrustningen i dessa fall är skattepliktig. Det är marknadsvärdet som ska beskattas, det vill säga den kostnad som den anställde hade haft om han eller hon själv hade anskaffat motsvarande utrustning eller abonnemang.

I de fall en arbetsgivare tillhandahåller en anställd fler än en elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift så ska det för varje del (mobiltelefon, dator, läsplatta, router) göras en separat bedömning av huruvida utrustningen är av väsentlig betydelse för arbetets utförande. En sådan separat bedömning ska även göras för varje tjänst (mobil telefoni, sms, mms och surf eller datatrafik) som ingår i ett abonnemang.

För det fall att ett abonnemang innehåller tjänster utöver vad som är väsentligt för arbetets utförande ska den anställde förmånsbeskattas för en sådan tjänst. Förmånen ska värderas till marknadsvärdet. Om en anställd t.ex. privat får använda en mobiltelefon med abonnemang

inklusive fri surf samtidigt som det endast är av väsentlig betydelse för arbetet att ha tillgång till en mobiltelefon med abonnemang utan surf ska förmånen beräknas till vad det skulle kostat den anställde att ha abonnemang med surf minus kostnaden för abonnemang utan surf.

För att en anställd inte ska förmånsbeskattas i dessa fall ska det av avtal eller annan dokumentation mellan arbetsgivare och anställd framgå att den elektroniska utrustningen inte får användas för privat bruk. Någon förmånsbeskattning av möjligheten att använda utrustningen ska då inte heller ske.

Arbetsgivare som tillåter sina anställda att för privat bruk använda elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift utanför ordinarie arbetsplats är skyldiga att redovisa en sådan skattepliktig förmån i arbetsgivardeklarationen och i den anställdes kontrolluppgift.

#### 4.4 Förmånsbeskattning av privat användande av tjänster som inte ingår i abonnemang mot fast avgift

Tjänster via den elektroniska utrustningen, som faktureras utöver de tjänster som ingår i abonnemanget mot fast avgift, omfattas inte av skattefriheten. Ingår exempelvis sms, mms eller utlandssamtal i den fasta avgiften omfattas inte det privata användandet av dessa tjänster av skattefriheten. Skattefriheten gäller inte heller om abonnemanget inte har fast avgift eftersom det privata användandet då kan särskiljas från nyttan i anställningen.

#### 4.5 Exempel på olika situationer där frågan om förmån kan aktualiseras

##### 4.5.1 Exempel 1

Arbetsgivaren tillhandahåller Lisa, som arbetar som projektledare, en mobiltelefon med abonnemang mot fast avgift för att hon ska kunna komma i kontakt med sina kollegor under ordinarie arbetstid och för att hon ska vara nåbar när hon inte är på sin ordinarie arbetsplats. Lisa arbetar på kontoret men utför också en hel del arbete i hemmet och på de olika platser som hon besöker som ett led i sitt arbete som projektledare. Arbetsgivaren tillåter att Lisa använder mobiltelefonen för privat bruk även när hon inte är på sin ordinarie arbetsplats, vilket Lisa också gör. Eftersom mobiltelefonen med tillhörande abonnemang mot fast avgift är av väsentlig betydelse för att Lisa ska kunna utföra sina arbetsuppgifter även utanför den ordinarie arbetsplatsen ska inte Lisa beskattas för den eventuella förmån som kan uppkomma när hon använder mobiltelefonen privat.

Lisa har även tillgång till en läsplatta från arbetsgivaren för att kunna utföra sina arbetsuppgifter men den är endast av väsentlig betydelse för hennes arbete när hon är på sin ordinarie arbetsplats. Om Lisa använder läsplattan utanför ordinarie arbetsplats ska hon förmånsbeskattas.

Värdet av förmånen är vad det skulle ha kostat henne att inneha motsvarande läsplatta och abonnemang privat. Förmånsvärdet ska beräknas löpande varje månad.

#### 4.5.2 Exempel 2

Arbetsgivaren tillhandahåller Adam, som arbetar som lagerarbetare, en mobiltelefon med abonnemang mot fast avgift för att han ska kunna komma i kontakt med sina kollegor när han arbetar. Arbetsgivaren tillåter att Adam använder mobiltelefonen för privat bruk när han inte är på arbetet, vilket Adam också gör. Förvisso har Adam behov av mobiltelefonen när han är på sin arbetsplats men när han lämnar arbetsplatsen är telefonen inte nödvändig för att han ska kunna fullgöra sina arbetsuppgifter. Eftersom mobiltelefonen och abonnemanget inte är av väsentlig betydelse när Adam befinner sig utanför ordinarie arbetsplats ska Adam beskattas för förmånen att privat använda en mobiltelefon och abonnemang mot fast avgift som arbetsgivaren betalar. Värdet på förmånen är vad det skulle ha kostat honom att inneha motsvarande mobil och abonnemang. Förmånsvärdet ska beräknas löpande varje månad.

#### 4.5.3 Exempel 2 a

Arbetsgivaren tillhandahåller Lena, som arbetar som lagerarbetare tillsammans med Adam, en mobiltelefon med abonnemang mot fast avgift för att hon ska kunna komma i kontakt med sina kollegor när hon arbetar. Till skillnad från Adam vill Lena inte använda arbetsgivarens mobiltelefon på sin fritid och meddelar arbetsgivaren detta. Tillsammans kommer arbetsgivaren och Lena skriftligt överens om att Lena inte ska använda mobiltelefonen privat utanför den ordinarie arbetsplatsen. Eftersom Lena inte har tillåtelse att använda den elektroniska utrusningen för privat bruk utanför den ordinarie arbetsplatsen uppkommer inte någon skattepliktig förmån.

#### 4.5.4 Exempel 3

Arbetsgivaren tillhandahåller Per, som arbetar som löneassistent, en mobiltelefon med abonnemang mot fast avgift. Abonnemanget ger Per tillgång till telefoni och surf. Båda tjänsterna är nödvändiga för att han ska kunna sköta sitt arbete som löneadministratör. Per utför allt sitt arbete på kontoret. Arbetsgivaren kräver att Per ska vara tillgänglig på telefon efter kontorstid och Per får därför ta med sig sin mobiltelefon hem. Arbetsgivaren tillåter att Per får använda mobiltelefonen för privat bruk även när han inte är på sin ordinarie arbetsplats (kontoret), vilket Per också gör. Mobiltelefonen med tillhörande abonnemang mot fast avgift är, såvitt gäller telefoni, nödvändig för att Per ska kunna utföra sina arbetsuppgifter utanför den ordinarie arbetsplatsen. Förmånen att få använda mobiltelefonen privat är av begränsat värde och det är svårt att särskilja det privata användandet från användandet i tjänsten. Han ska därför inte beskattas för den eventuella förmån som kan uppkomma när han använder telefonitjänsterna privat. Däremot är inte tillgången till fri surf av väsentlig betydelse för att han ska kunna utföra



sina arbetsuppgifter utanför den ordinarie arbetsplatsen. Per ska därför förmånsbeskattas för möjligheten att utnyttja abonnemang för surf utanför den ordinarie arbetsplatsen. Att fri surf ingår i det abonnemang som arbetsgivaren tecknat påverkar inte den skattemässiga bedömningen eftersom varje tjänst i abonnemanget ska prövas var för sig när det gäller vad som är av väsentlig betydelse för arbetets utförande. Värdet på förmånen är vad det skulle ha kostat Per att ha ett abonnemang med fast avgift inklusive surf minus kostnaden för ett abonnemang med fast avgift utan surf.