

Värdering av reseförmån med inskränkande villkor när förmånen avser fartygsresa

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
2 Bakgrund och gällande rätt.....	6
3 Överväganden och förslag.....	7
3.1 Fartygsresor ska också omfattas av bestämmelserna om reseförmån med inskränkande villkor	7
3.2 Ikraftträdandebestämmelser	8
4 Konsekvensanalys.....	9
4.1 Offentligfinansiella effekter	9
4.2 Kostnader och konsekvenser för kontrolluppgiftsskyldiga	10
4.3 Kostnader och andra konsekvenser för enskilda	10
4.4 Jämställdhet	10
4.5 Företag.....	10
4.6 Offentlig sektor	10
4.7 Skatteverket.....	10
4.8 Andra myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar	11
4.9 Övrigt	11
5 Författningskommentar.....	12

Sammanfattning

I promemorian föreslås det att reseförmåner som är förenade med inskränkande villkor och som avser fartygsresa ska värderas enligt en individuell schablonmodell på samma sätt som gäller när resan avser flyg. Förslaget innebär därmed att en fartygsresa med sådana inskränkande villkor att resan bara får göras om det finns plats vid avgången ska värderas till 40 procent av det lägsta normalt förekommande pris som en konsument har fått betala för motsvarande resa utan inskränkande villkor. En fartygsresa med andra inskränkande villkor ska värderas till 75 procent av nämnda pris. Förslaget omfattar endast resor i yrkesmässig trafik för persontransport som är tidtabellsbunden och där resan inte ingår som ett led i ett sammanhängande arrangemang, där huvudsyftet är ett annat än själva transporten.

Syftet med förslaget är att fartygsresor ska omfattas av bestämmelserna om reseförmån med inskränkande villkor. Idag gäller dessa bestämmelser endast resor med flyg och tåg och det bedöms inte som rimligt att resor med fartyg inte omfattas av dessa bestämmelser.

Förslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas på reseförmån som lämnas efter ikraftträdandet.

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom förskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att 61 kap. 12 och 13 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

61 kap.

12 §

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 bestämmelserna i 13 § när reseförmånen avser flyg och 14 § när reseförmånen avser inrikes tåg.

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 bestämmelserna i 13 § när reseförmånen avser flyg *och fartyg* och 14 § när reseförmånen avser inrikes tåg.

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
- är väsentligt sämre än för resor som säljs på den allmänna marknaden.

13²

En flygresa med sådana inskränkande villkor att resan får göras bara om det finns plats vid avgången ska värderas till 40 procent 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 procent 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

En flygresa *eller fartygsresa* med sådana inskränkande villkor att resan får göras bara om det finns plats vid avgången ska värderas till 40 procent 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 *eller fartygresor* med andra inskränkande villkor ska värderas till 75 procent 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 *eller fartygresor* med samma

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2007:1419.

eller, om en sådan jämförelse är svår att göra, med en likartad resesträcka.

destinationsort eller, om en sådan jämförelse är svår att göra, med en likartad resesträcka.

Med fartygsresa i första stycket avses resa i yrkesmässig trafik för persontransport som är tidtabellsbunden och där fartygsresan inte ingår som ett led i ett sammanhängande arrangemang, där huvudsyftet är ett annat än själva transporten.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.
 2. Lagen tillämpas första gången på reseförmån som lämnas efter ikraftträdandet.

2 Bakgrund och gällande rätt

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, som huvudregel tas upp som intäkt. Bestämmelserna om hur inkomster i annat än pengar ska värderas finns i 61 kap. IL.

Huvudregeln är att inkomster i annat än pengar ska värderas 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). När det gäller reseförmån på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen kan förmån av vissa resor med flyg eller inrikes tåg beräknas till annat än marknadsvärdet. Detta gäller endast om resan är förenad med inskränkande villkor. Med inskränkande villkor avses i 61 kap. 12 § IL villkor som innebär att resan endast får göras under vissa tider, på vissa avgångar eller under förutsättning att det finns plats vid resans avgång och att villkoren är väsentligt sämre än för resor som säljs på den allmänna marknaden.

Av 61 kap. 13 § IL följer att en flygresor som är förenad med villkor att resan får företas endast om plats finns vid resans avgång värderas till 40 procent av ett lägsta normalt förekommande marknadspris som en konsument har fått betala under perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret för motsvarande bokningsbara resor utan inskränkande villkor. Flygresor med andra inskränkande villkor ska värderas till 75 procent av nämnda pris. Hur förmån av fria eller delvis fria inrikes resor på tåg värderas framgår av 61 kap. 14 §. Årskort som avser inrikes tågresor ska värderas till ett schablonvärde motsvarande 5 procent av det för beskattningsåret gällande marknadspriset för årskort som berättigar till motsvarande resor utan inskränkande villkor. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år påförs inget förmånsvärde. För barn som under beskattningsåret fyller 16, 17 eller 18 år ska årskortet värderas till 50 procent av förmånsvärdet för en vuxen person. Enstaka tågresor värderas enligt vanliga regler, dvs. till marknadsvärdet.

Skälen till att fria flygresor och tågresor värderas olika är att det är väsentliga skillnader mellan dessa resor. En flygresenär måste, till skillnad från en tågresenär, ta ut en biljett eller motsvarande för att kunna resa och kontrolleras därefter enligt särskild ordning för att kunna gå ombord. En annan väsentlig skillnad är att reseförmåner inom flygbranschen innefattar fler destinationer runt om i världen jämfört med tågresor som oftast är inom Sverige med några enstaka resor inom Europa.

Bestämmelserna om reseförmån med inskränkande villkor fick sin utformning i samband med propositionen Beskattning av förmån av utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling, m.m. (prop. 1995/96:152). Anledningen till att endast resor med flyg och tåg omfattades var för att det under beredningsarbetet inte framkommit att några reseförmåner kan erhållas på motsvarande villkor inom andra transportslag.

Skatteverket har uppmärksammat på att reseförmån med särskilda villkor även förekommer avseende resor med fartyg. Detta aktualiserar frågan hur reseförmåner med inskränkande villkor som avser fartygsresor ska värderas. Skatteverket behandlar därför frågan i denna promemoria.

3 Överväganden och förslag

3.1 Fartygsresor ska också omfattas av bestämmelserna om reseförmån med inskränkande villkor

Förslag: En reseförmån som avser resa med fartyg och med villkor att resan får göras bara om det finns plats vid avgången ska värderas på samma sätt som en flygresor med sådana inskränkande villkor. Det innebär att reseförmånen ska värderas till 40 procent 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. Fartygsresor med andra inskränkande villkor ska värderas till 75 procent av nämnda pris. Vidare gäller att när det lägsta normalt förekommande priset för en motsvarande resa utan inskränkande villkor ska bestämmas ska en jämförelse göras med priser för fartygsresor med samma destinationsort eller, om en sådan jämförelse är svår att göra, med en likartad resesträcka.

Med fartygsresa avses fartygsresa i yrkesmässig trafik för persontransport som är tidtabellsbunden och där fartygsresan inte ingår som ett led i ett sammanhängande arrangemang, där huvudsyftet är ett annat än själva transporten.

Skälen för förslaget:

Behov av likvärdig värdering av fartygsresor med inskränkande villkor

Bestämmelserna i 61 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, behandlar värdering av inkomster i annat än pengar. Huvudprincipen är att inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet om inte annat särskilt anges (61 kap. 2 § IL). Reseförmåner i form av flygresor och tågresor som är förenade med inskränkande villkor ska dock inte värderas till marknadsvärde. Flygresor som är förenade med inskränkande villkor värderas enligt en individuell schablonmodell och tågresor som är förenade med inskränkande villkor värderas normalt enligt en förenklad schablonmodell. När det gäller reseförmåner i form av fartygsresor som är förenade med inskränkande villkor värderas dessa dock till marknadsvärdet. Skälet till att reseförmåner i form av fartygsresor inte omfattas av en särskild värderingsmodell är att det under lagstiftningsarbetet med reseförmåner med inskränkande villkor inte framkommit att reseförmåner kan erhållas på motsvarande villkor inom andra transportslag än flyg och tåg, se vidare prop. 1995/96:152 s. 53.

Skatteverkets grundinställning är att förmåner ska värderas till marknadsvärdet och att undantag från detta endast ska förekomma i begränsad omfattning. Det har dock från olika håll framhållits att det inte är rimligt att fartygsresor med inskränkande villkor ska värderas till marknadsvärdet samtidigt som flygresor och tågresor som företas i samma situation värderas enligt en förmånligare schablonmodell. Skatteverket bedömer att även fartygsresor med inskränkande villkor bör värderas enligt en förmånligare schablon. Det finns därför ett behov av reglering när det gäller värderingen av dessa fartygsresor. För att regelsystemet ska bli enkelt, tydligt och förutsebart både för arbetsgivare och anställda bör det därför i lag införas en bestämmelse om hur dessa fartygsresor ska värderas.

Hur bestämmelsen bör utformas

Den praktiska hanteringen av fartygsresor med inskränkande villkor liknar till stor del hanteringen av motsvarande flygresor. Precis som resor med flyg kräver fartygsresor att resenären tar ut en biljett inför resan samt att viss kontroll sker vid påstigning. Fartygsresorna kan liksom flygresorna omfatta internationella destinationer och innebär en snabb transportform till en annars svårtillgänglig destination. Det bedöms därför lämpligt att reseförmån med inskränkande villkor som avser fartygsresa följer samma individuella schablonmodell som redan gäller för flygresor.

Förslaget innebär därför att fartygsresa med sådana inskränkande villkor att resan bara får göras om det finns plats vid avgången ska värderas till 40 procent av det lägsta normalt förekommande pris som en konsument har fått betala för motsvarande resa utan inskränkande villkor. När det gäller andra inskränkande villkor såsom begränsning till avresa under vissa tider eller vissa avgångar ska förmånen värderas till 75 procent av nämnda pris. Precis som gäller för flygresorna bör tidsperioden som ligger till grund för det lägsta normalt förekommande pris som en konsument har fått betala för motsvarande resa utan inskränkande villkor avse perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret. Tanken med den valda tidsperioden är att det ska finnas tid för att ta fram sådana uppgifter redan före beskattningsårets början.

För att kunna bestämma det lägsta normalt förekommande priset för en motsvarande resa utan inskränkande villkor är det även här lämpligt att följa bestämmelsen för flygresor. Det föreslås därför att en jämförelse bör göras med priser för fartygsresor med samma destinationsort eller om en sådan jämförelse är svår att göra, med en likartad sträcka.

Tanken är inte att fartygsresor med huvudsyfte att underhålla eller som utgör en del av ett evenemang ska omfattas av bestämmelsen. För att avgränsa omfattningen av fartygsresor föreslås det därför att förslaget ska omfatta fartygsresor i yrkesmässig trafik för persontransport som är tidtabellsbunden och där fartygsresan inte ingår som ett led i ett sammanhängande arrangemang, där huvudsyftet är ett annat än själva transporten.

Skatteverkets bedömning är att de rederier som kan komma att tillämpa den föreslagna bestämmelsen har förutsättningar att ta fram uppgifter samt har sådana system på plats som gör det möjligt att värdera reseförmånen enligt en individuell schablonmodell.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 61 kap. 12 och 13 §§ IL.

3.2 Ikraftträdandebestämmelser

Förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången på reseförmån som lämnas efter ikraftträdandet .

Skälen för förslaget: Det är angeläget att de nya bestämmelserna kan börja tillämpas så fort som möjligt. Det föreslås därför att de nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången på reseförmån som lämnas efter ikraftträdandet.

4 Konsekvensanalys

4.1 Offentligfinansiella effekter

Fartygsresor omfattas inte av de bestämmelser som gäller för flyg och tåg. Enligt Skatteverkets bedömning förekommer det med nuvarande tillämpning att ingen förmånsbeskattning sker då resor som personalen inom rederier betalar hanteras som personalrabatt. Förslaget medför att ett förmånsvärde mellan 40 och 75 procent av marknadsvärdet ska tas upp till beskattning. Sannolikt kommer förmånsvärdet värderas närmare 75 procent av marknadsvärdet eftersom de inskränkande villkor som utgör grund för en lägre värdering inte förekommer inom rese- eller trafikbranschen som avser fartyg i samma utsträckning som inom flygnäringen. Förslaget innebär därmed att ett förmånsvärde på 75 procent, i normalfallet, tas upp till beskattning, vilket torde leda till något högre intäkter i form av inkomstskatter och socialavgifter.

Uppgifter om det genomsnittliga pris förmånstagare har betalat för resor, med eller utan inskränkande villkor, saknas dock eller är bristfälliga. Det saknas även uppgifter om antal förmåner som nyttjas inom rederier av det slag som omfattas av förslaget. Sammantaget saknas ett fullgott underlag för att beräkna de offentligfinansiella effekterna.

Ett räkneexempel kan dock ge en uppfattning om storleksordningen på de offentligfinansiella effekterna. Inom rese- eller trafikbranschen som avser fartyg arbetar ca 11 500 personer¹. Om det genomsnittliga priset för en reseförmån av det slag som omfattas av förslaget antas ha ett marknadsvärde på 500 kronor,² och om samtliga nyttjar förmånen en gång årligen och denna värderas till 75 procent ökar beskattningsunderlaget med 4,3 miljoner kronor. De nytillkomna inkomstskatterna och socialavgifterna uppgår då till 2,7 miljoner kronor varav 1,3 miljoner kronor utgör socialavgifter.³ Samtidigt minskar momsintäkter med ca 259 000 kronor jämfört med om resorna behandlades som personalrabatter. Viss effekt kan förslaget tänkas ha på bolagsskatteintäkterna då socialavgifterna ökar, men det kan anses försumbart i sammanhanget. Sammantaget visar räkneexemplet att skatteintäkterna ökar med ca 2,5 miljoner kronor.

Skulle förmånen värderas till 1 000 kronor skulle de uteblivna inkomstskatterna och socialavgifterna uppgå till 5,5 miljoner kronor varav 2,7 miljoner kronor utgör socialavgifter. Beaktat ovannämnda effekt på utebliven moms ökar skatteintäkterna med ca 5 miljoner kronor enligt detta exempel.

¹ Inom de berörda bolagen hade under 2019 ca 9 000 personer varit anställda. Om dotterbolag inkluderas uppgår antal anställda under 2019 till ca 11 500. Dock är det osannolikt att samtliga nyttjar dessa reseförmåner, vilket ska vägas mot att några nyttjar förmånen vid mer än ett tillfälle.

² Det går inte att fastställa ett genomsnittligt marknadsvärde eftersom dessa uppgifter inte finns tillgängliga.

³ Då den nya förmånsvärderingen påverkar marginalinkomster borde marginalskattesatser för arbetsinkomster tillämpas för beräkningen. Skatteverket har använt sig av den kommunala medelskattesatsen i landet, 32,27 procent för inkomståret 2021, vilket även förefaller som en rimlig marginalskattesats för årsinkomster upp till 500 000 kr. Socialavgifterna motsvarar 31,42 procent av underlaget. Siffrorna är avrundade till närmaste hundratusental.

4.2 Kostnader och konsekvenser för kontrolluppgiftsskyldiga

Enligt räkneexemplet ovan (avsnitt 4.1) kan förslaget komma att leda till något högre socialavgifter för företagen. Storleksordningen bedöms variera mellan 1,3 och 2,7 miljoner kronor för hela branschen. Förslaget borde medföra att det blir lättare för arbetsgivare att informera om vad som gäller skattemässigt. Det arbete som uppstår i samband med kontrolluppgiftslämning torde också förenklas.

Förslaget innebär att företagen kommer att behöva värdera förmånen enligt en individuell schablonmodell. Detta innebär att företagen behöver ha ett system på plats för att kunna göra detta. Skatteverket bedömer att förutsättningar för ett sådant system redan finns på plats.

4.3 Kostnader och andra konsekvenser för enskilda

Med fasta priser och volymer (oförändrat beteende och oförändrade ersättningsnivåer för förmånstagarna) kommer förmånstagarna att möta ett något högre skattetryck. Enligt räkneexemplet ovan (avsnitt 4.1) bedöms värdet av högre inkomstskatter uppgå till mellan 1,4 miljoner kronor och 2,8 miljoner kronor för 11 500 anställda, eller mellan 120 och 240 kronor per anställd. Det bedöms att förslagens effekt på förmånsvärdet är obetydlig för de flesta förmånstagarna och inte utgör grund för ändrade beteenden.

4.4 Jämställdhet

Det går inte att fastställa om kvinnor eller män nyttjar dessa förmåner olika på individnivå eller som andel av branschens totala arbetskraft. Förslagen bedöms sammantaget inte få någon inverkan av betydelse på jämställdheten mellan kvinnor och män.

4.5 Företag

Förslagen bedöms utöver de kostnader som beaktats inte få effekter av betydelse för företagens arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt.

4.6 Offentlig sektor

Förslagen torde inte inverka på den kommunala självstyrelsen eller få någon annan inverkan på kommuner eller regioner.

4.7 Skatteverket

Eventuella tillkommande utgifter för Skatteverket kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Skatteverket kommer att behöva ändra informationsmaterial till följd av förslaget. Dessa förändringar kommer att ingå i den anpassning som årligen görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning. Några större

informationsinsatser bedöms inte behöva göras eftersom berörda företag är relativt få till antal. Här kan det räcka med informationsinsatser till de berörda företagen.

4.8 Andra myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar

Förslagen bedöms inte påverka de allmänna förvaltningsdomstolarna eller andra myndigheter.

4.9 Övrigt

Förslaget bedöms inte inverka på miljön, sysselsättning eller offentlig service i olika delar av landet eller medföra några märkbara fördelningseffekter. Förslagen bedöms inte heller inverka på de skyldigheter som följer av att Sverige är medlem av Europeiska unionen eller påverka brottslighet eller det brottsförebyggande arbetet. Likaså torde förslaget inte påverka möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

5 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

61 kap.

12 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att fartygsresor införs i 13 §.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

13 §

Ändringarna i *första* och *andra stycket* innebär att fartygsresor omfattas av paragrafen.

I *tredje stycket*, som är nytt, definieras begreppet fartygsresa. Med fartygsresa avses fartygsresa i yrkesmässig trafik för persontransport som är tidtabellsbunden. En fartygsresa som ingår som ett led i ett sammanhängande arrangemang, där huvudsyftet är ett annat än själva transporten, anses inte som fartygsresa i yrkesmässig trafik för persontransport och omfattas därför inte av bestämmelserna.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.