

Målnummer:	5762-98	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-07-12		
Rubrik:	Med begreppet "hela personalen" i 32 § 3 e mom. kommunalskattelagen (1928:370) avses samtliga anställda oavsett anställningsvillkor.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter• 32 § 3 e mom. kommunalskattelagen (1928:370)• 32 § punkt 3 b anvisningarna kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:			

REFERAT

Skattemyndigheten höjde Arken Konferenscenter AB:s (bolaget) underlag för arbetsgivaravgifter för år 1992 med 11 880 kr avseende kostnaden för fyra årskort på Nautilus Gym. Som skäl för beslutet anförde skattemyndigheten bl.a. att den tillhandahållna förmånen utformats så att den begränsat sig till en liten grupp av de anställda, fyra stycken av totalt 151, och då den inte kunde anses avse förmån av mindre värde som syftade till att skapa trivsel i arbetet utgjorde kostnaderna härför avgifts- och skattepliktig förmån.

Skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra beslutet.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade bl.a. att värdet av förmånen av årskorten inte skulle medtas i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1995-02-03, ordförande Colliander) yttrade såvitt nu är ifråga: Enligt 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter (SAL) är underlaget för beräkning av avgifterna summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten, dock inte pension, eller andra skattepliktiga förmåner eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring, annan ersättning för utfört arbete. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m lagen om allmän försäkring likställs med lön. Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Med lön likställs också ersättning som en arbetsgivare utger till en allmän försäkringskassa som en följd av bestämmelsen i 24 § första stycket lagen om sjuklön. - Bolaget har vidare tillhandahållit fyra av sina anställda årskort på Nautilus Gym till en kostnad av 2 970 kr per person. Skattemyndigheten har påfört arbetsgivaravgift på beloppen och anför att eftersom den tillhandahållna förmånen utformats så att den begränsats till fyra av totalt 151 stycken anställda och till dess belopp kan den inte anses avse förmån av mindre värde som syftar till att skapa trivsel i arbetet. - Bolaget har anförts följande. Bolaget menar att förmånen är att betrakta som ett mindre värde. Vidare har förmånen inte utformats så att den begränsar sig till en liten grupp av de anställda. Det totala antalet fast anställda som erbjudandet riktats till har under perioden varit ca 40 st. Resterande antal är av bolaget tillfälligt inhyrd eller timavlönad personal. Dessa är inte att betrakta som fast anställd personal och därmed inte mottagare av befintliga förmåner. - Länsrätten gör den bedömningen att med hänsyn till att endast fyra anställda har fått del av förmånen kan den inte anses ha varit så utformad att den varit tillgänglig för företagets hela personal. Förmånen är då lön och arbetsgivaravgifter skall påföras. - Genom att inte redovisa beloppen i uppbördsdeklarationerna har bolaget lämnat sådan oriktig uppgift att avgiftstillägg skall påföras. Skäl för eftergift av avgiftstillägget har inte

framkommit. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten med ändring av länsrättens dom skulle undanröja besluten om ytterligare arbetsgivaravgifter och avgiftstillägg.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (1998-06-15, Jarnevall, Enhörning, referent, Dahlin) yttrade såvitt nu är i fråga: Vad gäller arbetsgivaravgift avseende motionskort har bolaget obestritt uppgivit att samtliga ca 40 fast anställda har erbjudits förmånen i fråga. Vid sådant förhållande finner kammarrätten att kostnaden härför får anses vara en driftkostnad i verksamheten. Kostnaden för årskorten skall därför inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Avgiftstillägget skall sättas ned i motsvarande mån. - Kammarrätten sätter ned arbetsgivaravgiften och avgiftstillägget i enlighet med vad ovan sagts.

Riksskatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att skattemyndighetens beslut i fråga om utgiftsåret 1992 skulle fastställas och anförde bl.a. följande. Av handlingarna i målet framgår att bolaget tillhopa haft 151 anställda personer. Av dessa har visserligen 111 varit tillfälligt anställda och avlönade per timme, men detta innebär enligt verkets mening inte att de faller utanför personalbegreppet. Enligt Svenska Akademiens ordlista har ordet personal betydelsen "de anställda vid ett företag m.m." Att ordet i 32 § 3 e mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, skulle ha använts i någon inskränkt bemärkelse kan inte utläsas av vare sig lagtexten eller dess förarbeten (prop. 1987/88:52 och SkU 1987/88:8). Med det i lagtexten använda uttrycket "hela personalen" måste enligt verkets mening förstås samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. I annat fall måste antas att lagtexten skulle ha utformats på sätt som liknar den nyligen införda bestämmelsen i 32 § 3 c mom. KL om skattefrihet för av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning för privat bruk (SFS 1997:770). Där sägs att regeln gäller om förmånen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen. Detta innebär att det för skattefrihet inte behöver krävas att erbjudandet om dator också skall gälla vid olika tidsbegränsade anställningar såsom vikariat, praktikarbete eller feriearbete (prop. 1996/97:173 s. 60). Skulle Regeringsrätten finna att det är tillräckligt att endast de fast anställda erbjudits förmån av fri motion bör i allt fall observeras att personalvårdsförmåner får avse endast enklare åtgärder av mindre värde. Inom skatteförvaltningen brukar vad gäller motionsförmåner ett värde av maximalt 2 000 kr per person och år godtas som skattefri förmån. I förevarande fall ligger kostnaden på 2 970 kr per person och år, vilket enligt verkets mening är för högt för att kunna motivera skattefrihet. Av det anförda framgår att bolagets underlag för arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1992 skall höjas med (2 970 x 4) 11 880 kr. Genom att inte redovisa beloppet i uppbördsdeklarationen har bolaget lämnat sådan oriktig uppgift att avgiftstillägg skall påföras.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till yrkandena.

Regeringsrätten (2001-07-12, Baekkevold, Nordborg, Dexe) yttrade:

Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om ett årskort till en gymnastikanläggning värt 2 970 kr som erbjudits endast den fast anställda personalen utgör en inte skattepliktig förmån och därmed inte heller skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter skall i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter ingå bl.a. "andra skattepliktiga förmåner". Enligt 32 § 3 e mom. KL skall personalvårdsförmåner inte tas upp som intäkt. Med personalvårdsförmåner avses enligt lagrummet förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder

vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Som personalvårdsförmån räknas dock inte bl.a. förmåner som inte riktar sig till hela personalen. I punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL anges som exempel på personalvårdsförmåner bl.a. möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård om den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller en till arbetsgivaren anknuten personalstiftelse, om den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare, om den är av kollektiv natur eller om den i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

De i det föregående nämnda lagarna är numera upphävda och har ersatts av motsvarande bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) och socialavgiftslagen (2000:980). De upphävda lagarna skall dock tillämpas vid prövningen av förevarande mål.

Reglerna om motionsförmåner fick sitt nuvarande innehåll genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1988 (prop. 1987/88:52, SkU 1987/88:8). Skatteutskottet uttalade i lagstiftningsärendet att skattefrihet skulle kunna gälla för enklare slag av motion och friskvård inte bara vid anläggningar som disponerades i sin helhet utan även i andra fall där lokalutnyttjandet grundades på avtal mellan arbetsgivaren och anläggningens innehavare och där betalning skedde direkt mellan dessa. En viktig utgångspunkt var enligt utskottet vidare att skattefriheten skulle gälla enbart enklare slag av motion och friskvård. Subvention av exklusiva sporter eller sporter som inte innebar motion i betydelsen fysisk träning borde således vara skattepliktiga hos mottagaren. Sporter som krävde dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning och som oftast utövades skilt från arbetet både i tid och rum, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsåkning på skidor borde inte omfattas av skattefriheten (SkU 1987/88:8 s. 41-42).

Regeringsrätten finner bl.a. mot bakgrund av de återgivna uttalandena att ett årskort till en gymnastikanläggning av i målet aktuellt slag i och för sig är en sådan personalvårdsförmån av mindre värde som är undantagen från skatteplikt under förutsättning att erbjudandet riktar sig till hela personalen.

När det sedan gäller uttrycket "hela personalen" finner Regeringsrätten att detta med hänsyn till ordalagen inte kan förstås på annat sätt än att det omfattar samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. Det bör i sammanhanget påpekas att det i 32 § 3 c mom. KL har införts regler om skattefrihet för datorutrustning under förutsättning att förmånen väsentligen riktar sig till "hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen". Med detta förstås enligt motiven till den ändringen i första hand att erbjudandet skall komma alla tillsvidareanställda till del; för skattefrihet bör inte krävas att erbjudandet också skall gälla vid olika tidsbegränsade anställningar, t.ex. vikariat, praktiktjänst eller ferietjänst (prop.1996/97:173 s. 60). Det bör också noteras att Utredningen om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. i betänkandet Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94) föreslagit bl.a. att bestämmelsen om förmån av motion m.m. frikopplas från den om övriga personalvårdsförmåner och att, för att skattefrihet skall föreligga, "hela den stadigvarande personalen" skall ha möjlighet att ta del av motionserbjudande. Detta innebär enligt utredningen att erbjudandet inte behöver rikta sig till korttidsanställda, uppdragstagare m.fl. (a.a. s. 91-94).

Det anförda innebär således att den ifrågavarande förmånen av årskort till en gymnastikanläggning inte kan anses utgöra en skattefri personalvårdsförmån eftersom den inte riktar sig till hela personalen. Härav följer att värdet av förmånerna, dvs. (2 970 x 4) 11 880 kr, skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter för år 1992.

Genom att inte ta med förmånerna i underlaget har bolaget lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 38 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare utgör grund för påförande av avgiftstillägg. Underlåtenheten

framstår emellertid som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Skäl för eftergift av tillägget i här aktuellt hänseende föreligger därför.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att värdet av de ifrågavarande förmånerna av årskort till en gymnastikanläggning, eller sammanlagt 11 880 kr, skall ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter för år 1992.

Regeringsrätten avslår Riksskatteverkets yrkande såvitt det avser påförande av avgiftstillägg.

Regeringsråden Eliason och Ersson var av skiljaktig mening och anförde: Begreppet "hela personalen" har inte närmare kommenterats i motiven till den nu aktuella bestämmelsen. Detta har däremot, som framgår av domen, skett beträffande begreppet "hela den stadigvarande personalen" i samband med att det i 32 § 3 c mom. KL infördes regler om skattefrihet för datorutrustning.

I och för sig skulle de båda bestämmelserna kunna läsas motsatsvis så att det i det ena fallet krävs att all personal, dvs. även tillfälligt anställda, omfattas av ett erbjudande medan det i andra fallet är tillfyllest att erbjudandet riktar sig endast till den stadigvarande personalen. Vi ser dock ingen anledning att göra någon sådan åtskillnad mellan de båda situationerna. Den mer preciserade definitionen i den senare ändringen bör snarare ses som ett förtydligande av vad som avses med begreppet "hela personalen" föranlett av att det under senare år blivit vanligare med olika former av tillfälliga anställningar och uppdrag. Såväl datorutrustning som årskort är förmåner som det knappast torde komma ifråga att erbjuda annat än den tillsvidareanställda personalen eftersom de är avsedda att utnyttjas under en längre period. Svårigheter torde dessutom uppstå för en arbetsgivare att i ett fall som det förevarande, där det rör sig om timanställd och inhyrd personal, avgöra vilka som skall omfattas av begreppet "samtliga anställda oavsett anställningsvillkor". Vi anser därför att med hela personalen måste avses endast den tillsvidareanställda personalen. I förevarande fall har personalvårdsförmånen erbjudits all tillsvidareanställd personal. Den behöver då inte tas upp till beskattning. Värdet av den skall då inte heller ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Vi anser därför att kammarrättens domslut skall fastställas.

Föredraget 2001-05-30, föredragande Perttu, målnummer 5762-1998