

Målnummer:	1335-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-09-13		
Rubrik:	Restauranganställda erhåller personalmåltider mot ersättning som inte understiger produktionskostnaderna, men som är lägre än vad restaurangens kunder betalar. Beskattningsunderlaget ska bestämmas till belopp motsvarande den erlagda ersättningen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	1 kap. 9 § och 7 kap. 3 §, 3 a §, 3 b §, 3 c § och 3 d § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2002 ref. 110• RÅ 2002 ref. 10• RÅ 2005 ref. 20• RÅ 2005 not. 51• EG-domstolens dom i mål C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB• EG-domstolens dom i mål C-371/07 Danfoss A/S och Astra Zeneca A/S		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Svenska McDonalds AB (bolaget) bl.a. följande. I 7 kap. 3 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, finns sedan den 1 januari 2008 en bestämmelse med innebörden att beskattningsunderlaget ska beräknas utifrån marknadsvärdet om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen inte har full avdragsrätt. Som förutsättning gäller också att säljare och köpare är förbundna med varandra. Bolaget önskar svar på följande fråga: Utgör bolagets tillhandahållande av kost till anställda till ett pris av 34 kr en sådan prissättning som avviker från marknadsvärdet och som föranleder att bolaget måste omvärdera sitt beskattningsunderlag enligt 7 kap. 3 a § ML?

Skatterättsnämnden (2010-02-12, Svanberg, ordförande, Ohlsson, Odéen, Harmsen Hogendoorn, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Det pris om 34 kr per måltid som bolaget tar ut av sina anställda utgör en sådan prissättning som avviker från marknadsvärdet och som föranleder att bolaget enligt 7 kap. 3 a § ML ska omvärdera beskattningsunderlaget för tillhandahållandena i fråga. - Motivering - Bolaget och dess franchisetagare driver restauranger som tillhandahåller snabbmat. Kunden kan efter att vid kassan ha fått den beställda måltiden, såvitt nu är i fråga en s.k. värdemeny, äta i restauranglokalen eller ta med måltiden för förtäring på annan plats. Normalpriset till kund är 55 kr. De anställda betalar 34 kr för en av de tre olika menyer de har att välja på. Prisskillnaden beror enligt bolaget på att inslaget av olika tjänster som tillhandahålls kunderna är betydande jämfört med vad som gäller för den måltid som tillhandahålls de anställda. Den produkt som de anställda köper belastas inte av några reklamkostnader eller någon större andel av lönekostnaderna. De anställda använder inte restaurangens matsal utan äter sina måltider i ett kombinerat personal-, utbildnings- och mötesrum som är helt avskilt från gästmatsalen. I detta rum finns inte heller någon kompletterande service från särskilt anställd personal att tillgå (såsom avtorkning av bord, sopning av golv m.m.). Efter reduktion av kostnaderna för dessa tjänster uppgår enligt bolaget kostnaden för en meny till en anställd till ca 33 kr inklusive mervärdesskatt. Härutöver anför bolaget att det har ingått ett avtal med ett företag som serverar skolluncher. I detta fall serveras tre olika menyer som skolluncher i en McDonalds-restaurang för ett pris motsvarande 42 kr. I

detta pris ingår en efter rätt för 10 kr som enligt bolaget ska exkluderas för att motsvara en meny av samma typ som den som de anställda erhåller av bolaget. - Bolaget frågar om dess tillhandahållande av kost till anställda till ett pris av 34 kr innebär en sådan prissättning som avviker från marknadsvärdet och som föranleder att bolaget måste omvärdera sitt beskattningsunderlag enligt 7 kap. 3 a § ML. - Skatteverket anser att priset till de anställda är lägre än marknadsvärdet och att ersättningen inte bör anses som marknadsmässigt betingad. I sistnämnda avseende anför Skatteverket bl.a. att priset för måltider i ett enskilt fall till en enskild kund i en viss region normalt inte bör vara avgörande för om en prissättning gentemot personalen mer generellt ska anses marknadsmässigt betingad. Beskattningsunderlaget ska därför omvärderas vid bolagets omsättning av måltider till personal för ett pris på 34 kr. - Enligt 1 kap. 9 § första stycket ML förstås såvitt nu är i fråga med marknadsvärde hela det belopp som köparen av en tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan tjänst. Om ingen jämförbar omsättning av tjänster kan fastställas, utgörs enligt andra stycket 2 i bestämmelsen marknadsvärdet av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 72 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Av 7 kap. 2 och 3 §§ ML framgår att beskattningsunderlaget vid annan omsättning än uttag ska beräknas med utgångspunkt i ersättningen om inget annat följer av 7 kap. 3 a eller 3 b §§ ML. - Enligt 7 kap. 3 a § ML gäller såvitt nu är av intresse att ersättningen utgörs av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet,
2. köparen inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§,
3. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och
4. den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Säljare och köpare ska enligt 7 kap. 3 d § ML anses förbundna med varandra enligt 3 a § bl.a. om det föreligger band på grund av anställning eller andra juridiska band. - I artikel 80 i mervärdesskattedirektivet finns motsvarande regler om omvärdering av beskattningsunderlaget. Enligt punkten 1 första stycket får medlemsstaterna för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt i vissa angivna fall vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet. Det gäller bl.a. för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition, om enligt punkten a), ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167-171 och artiklarna 173-177. - Vid tillämpningen av första stycket får enligt andra stycket även bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivarens och arbetstagarens familj eller andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band. - Det bakomliggande syftet med artikel 80 framgår av skäl 26 till mervärdesskattedirektivet. Enligt detta bör det under vissa klart angivna omständigheter vara möjligt för medlemsstaterna att ingripa när det gäller beskattningsunderlaget i syfte att förhindra skattebortfall genom att förbundna parter utnyttjas för att uppnå skattefördelar. - Reglerna i ML om omvärdering av beskattningsunderlaget som redogjorts för i det föregående, fick sin nuvarande lydelse genom SFS 2007:1376 som en följd av att bestämmelserna om uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser slopades år 2008. Ändringarna gjordes för att uppnå överensstämmelse med den i mervärdesskattedirektivet valda tekniken för beskattning av underprisöverlåtelser. I förarbetena, prop. 2007/08:25,

anfördes bl.a. följande. Syftet med de föreslagna bestämmelserna är att förhindra att staten undandras mervärdesskatt genom prissättningen av varor eller tjänster (a. prop. s. 135). En omvärdering av beskattningsunderlaget bör därför kunna ske om en ersättning som är lägre än marknadsvärdet tas ut i samband med en mervärdesskattepliktig transaktion och köparen inte har full avdrags- eller återbetalningsrätt. En av förutsättningarna för att beskattningsunderlaget ska motsvara marknadsvärdet bör vara att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad (s. 124). Sveriges advokatsamfund hade vid remissbehandlingen anført att det var oklart om bl.a. tillhandahållanden av subventionerade personalmåltider skulle omfattas av regeln om att omvärdering inte ska ske om ersättningen är marknadsmässigt betingad. Regeringen ansåg att genom en sådan regel kommer förhållandena i varje enskilt fall att kunna beaktas. I de fall arbetsgivare lämnar sedvanliga rabatter till sina anställda får det anses vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad. I de fall en arbetsgivare tillhandahåller personalmåltider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad (s. 135 f.). I princip är ersättningen marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare (s. 254). - Det av bolaget berörda rättsfallet RÅ 2002 ref. 10 gällde visserligen frågan huruvida fri kost förelegat men har ändå visst intresse för bedömningen av detta ärende. Förhållandena var såvitt nu är av intresse följande. De anställda vid Svenska McDonalds AB:s restauranger erhöLL under åren 1992-1994 en måltid i form av en värde meny per arbetsdag för ett pris om genomsnittligt drygt 23 kr. Bolagets bruttokostnad för att producera värde menyn uppgick under aktuell tid till i genomsnitt knappt 22 kr. Bolagets normalpris till kund för värde menyn uppgick under aktuella år till 39 kr. Bolaget åberopade i första hand att någon subventionerad kost inte tillhandahållits eftersom bolagets kostnader täckts av vad personalen erlagt. Länsrätten och kammarrätten avtog bolagets överklaganden. Kammarrätten ansåg att det i målet inte fanns skäl för jämkning av det förmånsvärde för fri kost som fastställdes i dåvarande Riksskatteverkets föreskrifter om värdering av fri kost vilka värden uppgick till 44,40 kr för det ena beskattningsåret och till 48 kr för de två övriga beskattningsåren. Enligt Regeringsrätten gällde frågan i målet till en början om de måltider som de anställda erhöLLit utgjorde en förmån. Bedömningen måste enligt Regeringsrätten därvid ta sin utgångspunkt i en jämförelse mellan det pris som den anställde fick betala för en måltid och det pris som togs ut vid försäljning till bolagets kunder. En förmån för den anställde måste principiellt anses föreligga om det pris som denne fick betala understeg det pris som kunderna hade att erlägga. Detta senare pris utgjordes enligt Regeringsrätten av marknadsvärdet, vilket också var det värde som enligt 42 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) normalt skulle läggas till grund för förmånsbeskattningen. Såvitt gällde förmån av fri kost hade det värdet blivit föremål för schablonisering i enlighet med Riksskatteverkets föreskrifter på området. Genom att bolagets anställda hade erhöLLit måltider till ett pris som understeg måltidens marknadsvärde hade de således åtnjutit en skattepliktig förmån. Med hänsyn bl.a. till de erhöLLna måltidernas karaktär av snabbmat förelåg emellertid förutsättningar för nedsättning av det schabloniserade förmånsvärdet. Regeringsrätten fann att värdet borde jämkas ned till marknadsvärdet, dvs. det pris om 39 kr som kunderna betalade för aktuella måltider. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Nämnden konstaterar till en början att bolaget redan genom att ställa ett rum till de anställdas förfogande för att där inta måltiderna ska anses tillhandahålla de anställda tjänster och inte varor, se RÅ. 2005 ref. 20. - Marknadsvärdet för en tillhandahållen tjänst ska med tillämpning av 1 kap. 9 § första stycket ML bestämmas med hänsyn till vad en köpare skulle få betala till en oberoende säljare. Endast om ingen jämförbar omsättning kan fastställas utgörs marknadsvärdet, när det gäller tjänster, enligt andra stycket 2 av ett belopp som inte understiger kostnaderna för att utföra tjänsten. - Skatteverket anser att den kompletterande bestämmelsen i 1 kap. 9 § andra stycket 2 ML inte bör bli aktuell att tillämpa vid tillhandahållande av måltider. Måltider omsätts dagligen av restauranger i stor omfattning och det saknas därför inte

omsättningar att jämföra med på det sätt som avses i denna bestämmelse. Det är i stället det pris som bolagets anställda skulle få betala för en motsvarande lunchmåltid från en annan hamburgerrestaurang som ska vara utgångspunkten. - Enligt bolagets uppfattning är den måltid som de anställda tillhandahålls, med hänsyn till den låga servicegraden som är kopplad till måltiden, inte jämförbar med en måltid som köps från en annan snabbmatsrestaurang. Marknadsvärdet utgörs därför av ett belopp motsvarande bolagets kostnader för att utföra tjänsten och någon omvärdering ska därför inte ske. - Vad bolaget har anfört om den låga servicegraden för tillhandahållandet av måltider till de anställda innebär enligt nämndens uppfattning inte, såsom bolaget menar, att de anställda och kunderna erhåller olika slags tjänster som medför att någon jämförbar omsättning inte kan fastställas och att undantagsbestämmelsen i 1 kap. 9 § andra stycket 2 ML därför ska tillämpas. Det framstår i stället som klart att en måltid av det slag och innehåll som ansökan avser skulle betinga ett högre pris om den tillhandahölls en vid bolaget anställd av en oberoende säljare. Med den utgångspunkten ska den ersättning som en anställd erlägger för måltiden vid en tillämpning av 7 kap. 3 a § 1 ML jämförd med 1 kap. 9 § ML anses vara lägre än marknadsvärdet för denna. I sammanhanget kan en jämförelse också göras med bedömningen i det tidigare behandlade rättsfallet RÅ 2002 ref. 10. Bolaget gjorde i det målet bl.a. gällande att de anställda betalade en ersättning för aktuella måltider som täckte samtliga bolagets kostnader för att tillhandahålla måltiderna. Regeringsrätten fann trots detta att förmånsvärdet för måltiderna skulle fastställas till marknadsvärdet, dvs. det pris som en kund betalade för motsvarande måltid. - Frågan uppkommer härefter om bolaget, på sätt anges i 7 kap. 3 a § 4 ML, kan anses ha gjort sannolikt att den ersättning som den anställda erlägger till bolaget är marknadsmässigt betingad. Som framgått av de tidigare redovisade förarbetsuttalandena är det den skattskyldige som ska göra sannolikt att villkoret är uppfyllt och härvid ska förhållandena i varje enskilt fall beaktas. Av förarbetsuttalandena framgår vidare att en ersättning i princip är marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Det pris som en arbetsgivare tar ut av en anställd för en vara eller tjänst till följd av sedvanliga rabatter får anses vara marknadsmässigt betingat. I likhet med Skatteverket anser nämnden att dessa uttalanden får förstås så, att utgångspunkten för att en rabatt till anställda ska kunna anses som marknadsmässigt betingad är att motsvarande pris kan lämnas till oberoende köpare. - Bolaget har uppgett att ett avtal har ingåtts med ett företag som serverar skolluncher. I detta fall erhåller skoleleverna en meny för ett pris som motsvarar 42 kr och måltiderna intas i en McDonalds-restaurang. Avtalet ger enligt bolaget uttryck för att bolaget dels kan ge rabatter till sina kunder, dels kan tillhandahålla måltider för ett pris motsvarande det som bolagets anställda erlägger för sina måltider sedan avdrag gjorts med 10 kr för att skolmåltiderna med hänsyn till antal rätter ska bli jämförbara med de anställdas måltider. - Bolaget tillhandahåller sin personal måltider som klart understiger det pris som betalas av oberoende köpare. Bolagets avtal med en enskild kund, nämligen företaget som serverar skolluncher, kan enligt nämndens uppfattning inte i sig anses innebära att bolaget har gjort sannolikt att priset som de anställda får betala för sina måltider skulle vara betingat av prisrabatter som bolaget av marknadsföringsskäl kan ge till oberoende köpare. Att de anställda erbjuds måltider till ett pris av 34 kr bör i stället främst ses som en följd av anställningsförhållandet. Nämnden konstaterar sammanfattningsvis att den erlagda ersättningen är lägre än marknadsvärdet för måltiden och att detta lägre marknadsvärde inte kan anses vara marknadsmässigt betingat. Eftersom de anställda inte har avdragsrätt för mervärdesskatt och bolaget och de anställda ska anses förbundna med varandra ska beskattningsunderlaget i enlighet med 7 kap. 3 a § ML inte beräknas med utgångspunkt i den av den anställda erlagda ersättningen för måltiden utan med utgångspunkt i marknadsvärdet för bolagets tillhandahållande. En sådan tillämpning får anses stå i överensstämmelse med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Förhandsbeskedet har utformats utifrån det ovan redovisade synsättet.

Ledamöterna Peterson och Rabe var skiljaktiga och anförde följande. McDonalds AB erbjuder under arbetstid de anställda att självständigt sätta samman en måltid som till sin karaktär är att jämföras med vad som erbjuds vid s.k. take-away. Dvs. det är således fråga om varuleverans och inte fråga om tillhandahållande av serveringstjänst. Personalen får göra sitt urval bland ett antal prismässigt likvärdiga lunchmenyer. En särskild prissättning av dessa varuuttag tillämpas i förhållande till den normala över-diskförsäljningen. Det är fråga om en prisnedsättning på grundval att personalen fullt ut betjänar sig själva, i form av ett varuuttag av arbetsgivarens ordinarie menysortiment, samt förtär måltiden i ett särskilt personalrum. Måltiderna sker under löpande arbetstids avtalsrättsliga tid för lunch- eller annan tid för måltid och således inte under betald arbetstid. Motsvarande typ av luncher förekommer inom livsmedelsbutiker, där anställda köper eller tillhandahålls färdiglagad mat ur arbetsgivarens egentillverkade sortiment. Sådana tillhandahållanden anses inte utgöra serveringstjänster. Konkurrensneutralitetsaspekten kräver att likvärdiga tillhandahållanden ska bedömas lika. Vi anser därför att McDonalds AB inte tillhandahåller personalen serveringstjänster utan varuuttag i form av take-away. EG-domstolen har i målet C-231/94 Faaborg-Gelting Linien närmare diskuterat definitionen av serveringstjänst. Målet gällde bedömningen av beskattning av restaurangverksamhet i form av tillhandahållande av måltider för omedelbar konsumtion ombord på färjor i linjetrafik mellan Danmark och Tyskland. Den centrala motiveringen i domen finns i punkterna 12-14 som lyder: "12 Frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga. 13 I detta avseende kan anmärkas att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. 14 Restaurangverksamheten kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld ett annat om verksamheten avser livsmedel "för avhämtning" och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats." I nu aktuellt fall finns inga tjänstemoment alls, utom tillagningen av själva maten. De anställda serveras inte maten. De anställda har inte tillgång till några matbord utan får äta i ett vanligt personal-/mötesrum. De anställda tillhandahålls inget porslin. De anställda tar själva hand om städning. - Detta betyder att McDonalds AB:s försäljning till de anställda är direkt jämförbar med, som domstolen skriver i punkt 14 ovan, livsmedel för avhämtning. - I stället för försäljning av tjänst föreligger försäljning av vara. De anställdas varuuttag bör av neutralitetsskäl beskattas på motsvarande sätt som anställdas inom t.ex. livsmedelsbutiker. - För det fall tillhandahållande av tjänst trots allt anses föreligga anför vi följande: McDonalds AB erbjuder under arbetstid de anställda ett urval lunchmenyer och tillämpar för detta ändamål en särskild prissättning. Det är fråga om en prisnedsättning på grundval att personalen fullt ut betjänar sig själva samt förtär måltiden i ett särskilt personalrum. Måltiderna sker under löpande arbetstids avtalsrättsliga tid för lunch- eller annan tid för måltid och således inte under betald arbetstid. - McDonalds AB har dokumenterat hur prisnedsättningen gjorts och utredningen bör läggas till grund för fastställelse av beskattningsvärdet för måltiderna ifråga. Härutöver har McDonalds AB påvisat att prisnedsättningen även är jämförbar med särskilt avtalade lunchpriser riktade till skolklasser. - Med marknadsvärde förstås enligt 1 kap. 9 § hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst skulle få betala till en oberoende säljare. Ett krav vid den jämförelse som ska göras är om det

är samma eller jämförbar vara eller tjänst som erbjuds. - Enligt vår uppfattning är de måltider som de anställda tillhandahålls, med hänsyn till servicegraden som är kopplad till måltiden, inte alls jämförbar med en motsvarande måltid som köps över "disk". Marknadsvärdet ska därför fastställas utifrån de grunder som redovisats av McDonalds AB i förhandsbeskedet. Omvärdering av personalmåltider ska inte ske.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja Skatterättsnämndens förhandsbesked och fastställa att priset för bolagets personalmåltider inte avvek från marknadsvärdet och att beskattningsunderlaget för dessa således inte skulle justeras. Bolaget anförde huvudsakligen följande. Med hänsyn till den låga servicegrad som ingår i bolagets omsättning av personalmåltider saknas jämförbara omsättningar i den mening som avses i 1 kap. 9 § ML. Marknadsvärdet utgörs därför, enligt andra stycket i samma lagrum, av bolagets självkostnadspris för att tillhandahålla personalen måltider under arbetstid. Någon omvärdering av beskattningsunderlaget i den mening som avses i 7 kap. 3 a § ML ska därför inte ske. För det fall jämförbara omsättningar enligt 1 kap. 9 § ML skulle anses föreligga är bolagets pris för personalmåltider i vart fall marknadsmässigt betingat då bolaget tillhandahåller måltider till motsvarande pris åt oberoende kunder.

Skatteverket yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas. Verket anförde huvudsakligen följande. Av bestämmelsen om fastställande av marknadsvärde i 1 kap. 9 § ML framgår att jämförelse ska göras med ett belopp som skulle tas ut mellan en säljare och en köpare som är oberoende av varandra. Den ersättning som andra restaurangföretag tar ut av sina anställda är därför inte relevant i sammanhanget eftersom dessa parter också är förbundna med varandra. För att det pris som tas ut av de anställda ska kunna anses som marknadsmässigt betingat ska motsvarande pris kunna lämnas till en oberoende köpare. Priset ska inte främst vara en följd av anställningsförhållandet. Enbart sådana priser som en arbetsgivare på affärsmässig grund uthålligt kan ge till sina största kunder bör anses som marknadsmässigt betingade. Skatteverkets inställning är således att ersättningen understiger marknadsvärdet och att ersättningen inte är marknadsmässigt betingad.

Regeringsrätten (2010-09-13, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 7 kap. 3 § 1 och 3 c § ML ska beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster utgöras av ersättningen, vilket utgörs av allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG. När varor eller tjänster tillhandahålls mot vederlag ska beskattningsunderlaget utgöras av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller. Vad som ska läggas till grund för beskattningen är således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits, och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier (EU-domstolens dom i målet C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB, p. 21, samt där anmärkta rättsfall). Den omständigheten att ersättningen är låg eller symbolisk har i princip inte någon betydelse utan ersättningen ska likväl utgöra utgångspunkt för beräkning av beskattningsunderlaget (se prop. 2007/08:25 s. 116).

Från denna huvudregel har, i enlighet med vad som närmare framgår av Skatterättsnämndens beslut, införts vissa undantag i 7 kap. 3 a-d §§ ML. Dessa undantagsregler syftar till att motverka undandragande av skatt genom prissättningen av transaktioner eller, annorlunda formulerat, att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter (a. prop. s. 116 och 124). Om vissa förutsättningar är uppfyllda ska beskattningsunderlaget utgöras av marknadsvärdet, om den avtalade ersättningen är lägre än detta värde. Reglerna grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, som anger att EU:s

medlemsstater för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får vidta åtgärder av nu angivet slag. Direktivbestämmelsen är tillämplig bl.a. vid leverans av varor eller tjänster mellan arbetsgivare och arbetstagare om (den avtalade) ersättningen är lägre än marknadsvärdet.

En särskild definition av vad som avses med marknadsvärde har införts (artikel 72 i direktivet och 1 kap. 9 § ML). Marknadsvärdet är hela det belopp som köparen, i samma försäljningsled som det där omsättningen äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende säljare. Om ingen sådan jämförbar omsättning kan fastställas anses marknadsvärdet, när det gäller tjänster, utgöras av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.

För att omvärdering av beskattningsunderlaget ska ske fordras enligt de angivna bestämmelserna i ML inte bara att det konstaterats att den mellan parterna överenskomna ersättningen är lägre än marknadsvärdet, bestämt enligt den angivna definitionen, utan också bl.a. att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad, 7 kap. 3 a § 4 ML. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i mervärdesskattedirektivet som dock, som nämnts, anger att en förutsättning för att en medlemsstat ska kunna införa regler om omvärdering av beskattningsunderlaget är att detta sker för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. Enligt förarbetena till de aktuella bestämmelserna i ML får det anses vara fråga om skatteundandragande eller skatteflykt om den skattskyldige eller säljaren inte gör sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Reglerna om omvärdering uppfyller således det i direktivet angivna syftet att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. En avtalad ersättning ska i princip anses marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Det pris som en arbetsgivare tar ut av en anställd för en vara eller tjänst som en följd av sedvanliga rabatter får anses vara marknadsmässigt betingad. I de fall en arbetsgivare tillhandahåller personalmåltider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad (a. prop. s. 136 f. och 254).

De frågor som främst aktualiseras i målet är om den ersättning bolaget erhåller från sina anställda vid omsättning av personalmåltider ska anses vara lägre än marknadsvärdet för måltiderna och, om så är fallet, om det gjorts sannolikt att ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad.

Parterna är oense om personalmåltiderna kan anses jämförbara med de måltider som serveras till bolagets kunder. Enligt de angivna förutsättningarna får de anställda själva plocka ihop måltidens olika komponenter, inta måltiden i ett personalrum och därefter städa efter sig. Restaurangens kunder beställer sina måltider och får dem levererade vid disk samt får välja mellan att medföra måltiden därifrån eller att inta den i restauranglokalen som städas löpande av bolagets personal. Enligt Regeringsrättens mening kan det ifrågasättas om full jämförbarhet finns mellan den serveringstjänst som de anställda erhåller och de tjänster som tillhandahålls restaurangkunderna. Kan omsättningarna inte anses jämförbara, ska marknadsvärdet för de serveringstjänster som tillhandahålls personalen anses motsvara ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten. Någon omvärdering ska i så fall inte ske, eftersom det pris bolaget tar ut för personalmåltiderna enligt förutsättningarna motsvarar eller överstiger denna kostnad.

Oavsett vad som nu anförts om jämförbarheten av de serveringstjänster som tillhandahålls kunder respektive personal ska emellertid omvärdering inte ske om det gjorts sannolikt att prissättningen av personalmåltider är marknadsmässigt betingad. Uttrycket har hämtats (jfr a. prop. s. 135 f.) från de tidigare reglerna i bl.a. 2 kap. 5 § ML om uttagsbeskattning vid tillhandahållande av tjänster till den skattskyldige själv eller personalen mot pris som understeg den skattskyldiges produktionskostnad. Sådan

uttagsbeskattning skulle inte ske om prisnedsättningen var marknadsmässigt betingad. Regeringsrätten har i fråga om denna uttagsbeskattning konstaterat att en prisnedsättning får anses marknadsmässigt betingad om den, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten (RÅ 2002 ref. 110).

Enligt Regeringsrättens mening har det inte framkommit skäl för att betrakta en sådan prissättning för personalmåltider som är aktuell i målet, och som innebär att ersättningen motsvarar eller överstiger bolagets kostnader för tjänsterna, som annat än affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten. Prissättningen kan inte heller anses vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt från bolagets sida. En jämförelse kan härvid göras med de tidigare reglerna om uttagsbeskattning vid underpristransaktioner till den skattskyldige eller dennes personal, där uttagsbeskattning överhuvudtaget inte aktualiserades vid en sådan prissättning. Den ersättning de anställda betalar till bolaget för personalmåltiderna får således, oavsett om ersättningen ska anses motsvara marknadsvärdet eller inte, anses vara marknadsmässigt betingad i den mening som bestämmelserna i ML ska förstås mot bakgrund bl.a. av hur mervärdesskattedirektivet är utformat.

Någon omvärdering av beskattningsunderlaget för personalmåltiderna ska således inte ske utan beskattningsunderlaget ska enligt huvudregeln bestämmas till den ersättning som bolaget erhåller från de anställda.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av personalmåltider är den ersättning som erhålls från de anställda.

Föredraget 2010-06-16, föredragande Wahren, målnummer 1335-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt/EU-rätt, mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 2007/08:25; Holmlund och Mattsson, Svensk Skattetidning 2009 s. 351ff.
