

Målnummer:	5089-07	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-02-03		
Rubrik:	Anställda hos ett aktiebolag som drivit ett hem för vård och boende (HVB-hem) har bedömts inta måltider med vårdtagarna under sådana förhållanden att något underlag för arbetsgivaravgifter avseende kostförmåner inte ska påföras bolaget.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 61 kap. 3 § och 18 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 2 kap 10 § socialavgiftslagen (2000:980)		
Rättsfall:	RÅ 1995 ref. 95		

REFERAT

Skattemyndigheten i Malmö beslutade den 18 december 2003 höja underlaget för arbetsgivaravgifter för X AB, bolaget, för kalenderåren 2000, 2001 och 2002 med 35 606 kr, 244 513 kr respektive 129 514 kr samt påförde skattetillägg. Som skäl för beslutet anförde myndigheten följande. Bolaget bedriver i huvudsak HVB-hem (hem för vård och boende). I bolaget är två delägare och ytterligare nio personer verksamma. Bolaget har inte redovisat kostförmån för delägarna och personalen. De intar frukost, lunch och middag tillsammans med de boende. Bolaget har uppgett att kostförmån inte påförts, eftersom det varit fråga om så kallade pedagogiska måltider. Med ledning av rättsfallet RÅ 1995 ref. 95 bör halv kostförmån påföras. Bolagets personal är inte lärare eller annan personal vid skola. Inte heller utövas tillsyn av senildementa inom äldreomsorgen.

I överklagande hos länsrätten yrkade bolaget att skattemyndighetens beslut skulle undanröjas i fråga om underlag för arbetsgivaravgifter avseende kostförmån och skattetillägg avseende nämnda underlag samt att bolaget skulle få ersättning av allmänna medel för ombudskostnader i målen med 12 600 kr, inklusive moms. Bolaget anförde följande. Skatteverkets beslut att med ledning av rättsfallet RÅ 1995 ref. 95 påföra bolaget underlag för arbetsgivaravgifter motsvarande halv kostförmån för personal som tagit del i måltiderna inom verksamheten är felaktigt. Personalens verksamhet är fullt jämförbar med den personalgrupp som i rättsfallet anses äga rätt till skattefria måltider. Bolagets målgrupp är unga som tidigare varit utsatta för övergrepp sedan lång tid och har ett självskadande beteende som kan variera från barn till barn. Merparten av de inskrivna kommer direkt från psykiatrisk klinik, där de antingen varit tvångsomhändertagna eller frivilligt inskrivna. Många har behandlats under långa perioder enligt lagen om psykiatrisk tvångsvård. Ungefär 80 procent kommer direkt från landstingen, alltså från sjukvård eller institutionsvård. En del i ungdomarnas problematik innebär ofta ätstörningsproblem såsom anorexi och bulimi. De kan även ha olika typer av matproblem såsom att besticken ska ligga på ett speciellt sätt eller vanföreställningar. De kan vara deprimerade och inte vilja eller orka äta. Sammantaget kan konstateras att ungdomarna har mycket svåra psykiska problem. För personalen är det en mycket viktig del i verksamheten att ta del i måltiden. Personalen är beordrad att äta tillsammans med ungdomarna. Måltiderna är såväl pedagogiska som av tillsynsnatur. Maten är inte tillagad. I arbetsuppgifterna ingår att maten ska tillagas av personal och ungdomar gemensamt.

Länsrätten i Skåne län (2006-01-31, ordförande Gellberg) yttrade: Målen gäller i huvudsak huruvida det finns skäl för att anse att värdet av kostförmån för de

måltider som personalen och delägarna äter tillsammans med de unga som är placerade på HVB-hemmet inte skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. - - - Länsrätten gör följande bedömning. - Riksskatteverkets anvisningar och rekommendationer omfattar inte det slags verksamhet som är fråga om i målet. Även om de i målen aktuella måltiderna inrymde vårdinslag och pedagogiska moment, ger inte bolagets utredning angående de boende och deras problem i samband med måltider tillräckligt stöd för att anse att inslagen av vård och behandling vid måltiderna var så stora och frekventa eller att omständigheterna i övrigt vid måltiderna var sådana, att det föreligger skäl för ytterligare jämkning av förmånsvärdena. - För kalenderåret 2000 har skattemyndigheten höjt underlaget för arbetsgivaravgifter genom beslut om efterbeskattning. Länsrätten finner att skattemyndigheten inte visat att bolaget lämnat oriktig uppgift i fråga om förmånsvärdena för kalenderåret 2000. Förutsättningar för att efterbeskatta bolaget för detta kalenderår föreligger därmed inte. Beslutet i denna del jämte beslutet om att påföra skattetillägg för kalenderåret 2000 skall därför undanröjas. - Länsrätten anser inte heller att skattemyndigheten för kalenderåren 2001 och 2002 har visat att bolaget lämnat oriktig uppgift i fråga om kostförmånerna. Förutsättningar för att påföra bolaget skattetillägg för kostförmåner för dessa kalenderår föreligger därmed inte. - Bolaget har endast delvis vunnit bifall i målet. Länsrätten anser att bolaget bör medges ersättning för sina kostnader i målen med skäliga 6 000 kr, exklusive mervärdesskatt. - Länsrätten undanröjer det överklagade beslutet i vad det avser värde av kostförmån samt skattetillägg för kalenderåret 2000. - Länsrätten undanröjer det överklagade beslutet i vad det gäller skattetillägg som hänför sig till kostförmån för kalenderåren 2001 och 2002. - Länsrätten förordnar att bolaget av allmänna medel skall medges ersättning för sina kostnader i målen med 6 000 kr, exklusive mervärdesskatt. - Länsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Bolaget överklagade hos kammarrätten och yrkade i första hand att skattemyndighetens beslut att höja underlaget för arbetsgivaravgifter avseende kostförmån skulle undanröjas och i andra hand att beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter skulle jämkas till en skälig nivå. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader med 7 718 kr exklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Göteborg (2007-06-25, Rispe, Hagard Linander, referent, Nilsson) yttrade: Förmån av fri kost är som huvudregel skattepliktig. - Förmåner som enligt praxis undantas från beskattning är fri eller subventionerad måltid för lärare eller annan personal vid skola, förskola, daghem och fritidshem som har tillsynsplikt eller motsvarande ansvar för barn under skolmåltid eller i samband med s.k. pedagogisk måltid. Skattefriheten gäller även beträffande måltider tillsammans med senildementa patienter inom äldreomsorgen (jfr prop. 1987/88:52 s. 62). - Enligt Skatteverkets informationsmaterial omfattar undantaget för måltider tillsammans med senildementa patienter inom äldreomsorgen även vårdpersonal som arbetar med förståndshandikappade inom omsorgsvården, när de intar sina måltider tillsammans med och vid samma bord som dessa. Kostförmån, som en personlig assistent får i sitt arbete åt en person som erhåller assistansersättning på grund av psykiskt funktionshinder, omfattas enligt Skatteverkets mening också av den skattefrihet som gäller för personal inom omsorgsvården under samma förutsättningar som anges ovan (jfr SKV M 2006:21 s. 31). - De måltider som bolagets personal får kan inte anses vara av det slag som nämns ovan och motiverar därför inte ett undantag från skatteplikt. I enlighet med Regeringsrättens praxis (RÅ 1995 ref. 95) är det dock motiverat med en jämkning av värdet av förmånen till hälften. - Frågan är då till vilket belopp förmånen skall beräknas före jämkning. Skatteverkets uppskattning av antal arbetsdagar och årsarbetskrafter får godtas. Det går dock inte att bortse från bolagets invändning om att förmånen inte åtnjuts i den omfattning som Skatteverket menar. Enligt kammarrättens mening är det rimligt att anta att personalen i genomsnitt deltar i två av tre måltider à 56 kr per dag. Med detta som utgångspunkt bör förmånen efter jämkning, och därmed underlaget för arbetsgivaravgifter avseende kostförmån, beräknas till

87 226 kr för kalenderåret 2001 och till 103 611 kr för kalenderåret 2002. Underlaget för arbetsgivaravgifter har i den delen tidigare bestämts till 109 032 kr respektive 129 514 kr. Underlaget för arbetsgivaravgifter skall därmed sänkas med 21 806 kr för kalenderåret 2001 och med 25 903 kr för kalenderåret 2002. - Bolaget har fått delvis bifall till sin talan. Det finns därmed grund för att medge ersättning för kostnader. Ersättning bör utgå med skäliga 3 000 kr. - Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och bestämmer, med ändring av länsrättens dom och skattemyndighetens beslut, att bolagets underlag för arbetsgivaravgifter skall sänkas med 21 806 kr för kalenderåret 2001 och med 25 903 kr för kalenderåret 2002. - Kammarrätten tillerkänner bolaget ersättning för kostnader med 3 000 kr.

Bolaget överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att skattemyndighetens beslut att höja underlaget för arbetsgivaravgifter på grund av utgivna kostförmåner skulle undanröjas. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 10 135 kr, varav 2 027 kr utgjorde mervärdesskatt. - Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Verksamheten är i huvudsak inriktad på behandling av flickor som har självskadande beteende, företrädesvis på grund av olika former av övergrepp som de har utsatts för. De skador som uppstår i samband med övergrepp är oftast likställda med psykiska funktionshinder som också medför svåra ätstörningar som bulimi eller anorexi. Personalen är skyldig att delta i måltiderna då dessa har ett stort inslag av fostran och ingår som en integrerad del i behandlingen av de intagna. Måltiderna har haft ett väsentligt inslag av tjänstgöringsskyldighet för personalen, vilket inneburit frånvaro av möjlighet till vila och rekreation. - Behandlingsverksamheten bedrivs i dag i institutionsform. Under de i målen aktuella åren bedrevs den fortfarande i delägarnas hem i en mycket institutionslik miljö. Att vården skedde i hemmet ska dock inte påverka bedömningen på det sätt som skedde i rättsfallet RÅ 1995 ref. 95, eftersom tjänstgöringsskyldigheten för personalen är densamma oavsett var måltiden intas. Det måste anses vara diskriminerande mot fåmansföretagare att göra olika bedömningar beroende på var måltiden äger rum, eftersom den skattemässiga situationen då blir sämre för dem än för andra anställda.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Dåvarande Riksskatteverket har i sin information RSV M 2001:31 förtecknat de personalkategorier för vilka särskilda undantag från beskattning för kostförmån gäller under vissa förutsättningar. Såvitt här är av intresse har undantagits lärare och annan personal vid skola, förskola, daghem och fritidshem, vårdpersonal för senildementa inom äldreomsorgen och vårdpersonal inom omsorgsvården som äter med förståndshandikappade. Uppräkningen är i princip uttömmande vad avser kategorier för vilka särskilt undantag från kostförmån ska göras. Uttalandet i prop. 1987/88:52 s. 62 är inte en exemplifiering av situationer där justering bör ske utan ett specifikt uttalande att beskattning inte bör ske för aktuell personal. Det görs därför normalt inte någon bedömning av om omständigheterna för en annan yrkeskategori i praktiken är så likartade att hel befrielse från beskattning av kostförmån bör komma i fråga. - Bolaget bedriver ett HVB-hem liknande det som bedömdes i RÅ 1995 ref. 95. Förhållandena i rättsfallet och det aktuella fallet överensstämmer i stort och en justering till 50 procent av fullt förmånsvärde är därför skälig även i detta fall. Det måste beaktas att helt skattefri kost för all personal som arbetar inom olika former av vård kan medföra att dessa personalkategorier kontinuerligt erhåller helt fri kost hela den tid av dygnet som man vistas på arbetsplatsen. I det aktuella fallet har helt saknats noteringar om vilka personer som erhållit kost och vilka av dessa som varit i tjänst med sådana arbetsuppgifter som motiverat särskild beräkning av kostförmånsvärdet. Det kan inte utan vidare antas att varje arbetsgivare kommer att föra sådana noteringar för varje måltid och anställd. Mot bakgrund av detta bör man vara försiktig med att utvidga kretsen av vårdpersonal som ska åtnjuta helt fri kost. - Under förutsättning att bolaget får framgång i målen tillstyrks skälig ersättning för kostnader. Med beaktande av att någon omfattande ny utredning eller liknande inte tillkommit i Regeringsrätten får en

ersättning om 4 000 kr anses skälig.

Regeringsrätten (2009-02-03, Eliason, Wennerström, Nord, Kindlund, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målen är om värdet av de måltider som personalen i bolagets HVB-hemsverksamhet intar tillsammans med boende som är placerade på hemmet ska ingå i underlaget för de arbetsgivaravgifter som bolaget ska betala.

Enligt 2 kap. 1 § första stycket socialavgiftslagen (2000:980), SAL, ska den som utger avgiftspliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i kapitlet.

I 2 kap. 10 § första stycket SAL anges att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktiga. I andra stycket anges att bestämmelser om värderingen av förmåner finns i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. I det nu aktuella fallet följer av denna bestämmelse och av 8 kap. 17 § SBL att värderingen ska ske enligt bestämmelserna i 61 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Av 61 kap. 3 § IL framgår att en kostförmån ska beräknas enligt schablon. Enligt 18 § i samma kapitel ska värdet av en kostförmån justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl.

Vid inkomsttaxeringen justeras sedan lång tid tillbaka vissa förmåner ned till ett nollvärde. Detta gäller bl.a. för kostförmån för lärare eller annan personal vid grundskola, förskola, daghem och fritidshem om personalen har tillsynsskyldighet eller motsvarande ansvar för barn under skolmåltider eller i samband med s.k. pedagogiska måltider. Skattefriheten gäller även beträffande måltider tillsammans med senildementa patienter inom äldreomsorgen (prop. 1987/88:52 s. 62). Enligt Skatteverkets uppfattning undantas från beskattning även kostförmån för vårdpersonal som arbetar med förståndshandikappade, när de intar sina måltider tillsammans med och vid samma bord som dessa. Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal eller dylikt har skyldighet att delta i måltiden. Under samma förutsättningar undantas från beskattning även kostförmån som en personlig assistent får i sitt arbete åt en person som erhåller assistansersättning på grund av psykiskt funktionshinder (se Skatteverkets ställningstagande 2005-05-30, dnr 130 318874-05/111).

I de nu nämnda situationerna blir följden av Skatteverkets uppfattning i värderingsfrågan att något underlag för arbetsgivaravgifter inte uppkommer.

Regeringsrätten har i RÅ 1995 ref. 95 bedömt att synnerliga skäl förelegat för justering av schablonmässigt beräknad förmån av fri kost för makar som drev ett HVB-hem. Skälen för justeringen var dels att måltiderna som makarna intagit tillsammans med de i hemmet placerade barnen och ungdomarna hade ett påtagligt vårdinslag och dessutom innefattade ett pedagogiskt moment, dels att förmånen inte avsett färdiga måltider. Beträffande vårdinslaget och det pedagogiska momentet jämförde Regeringsrätten med vad dåvarande Riksskatteverket i sina rekommendationer uttalat om skattefrihet för vissa kostförmåner för lärare och vårdpersonal och anförde bl.a. följande. Utmärkande för de situationer som omfattas av rekommendationerna är att personalen är beordrad att delta i måltider i skolans eller vårdinrättningens lokaler och att den därvid ska utöva tillsyn eller fullgöra andra uppgifter i tjänsten. Grunden för den rekommenderade skattefriheten torde i dessa fall vara att tjänstgöringsmomentet ansetts så dominerande att måltiden kunnat antas väsentligen förlora sitt värde som vila och rekreation. Regeringsrätten tillade att makarnas situation delvis varit en annan. En väsentlig skillnad angavs vara att måltiderna i deras fall intagits i det egna hemmet med den frihet att bestämma över tider, kostval m.m. som detta bör ha inneburit. Skillnaden kunde motivera att makarnas kostförmåner inte omfattades av den totala skattefrihet som medgavs enligt rekommendationerna. Beträffande förmånens karaktär anförde Regeringsrätten att kostförmånerna haft ett mer begränsat innehåll än som förutsatts i den föreskrivna schablonen.

Regeringsrättens uttalanden i rättsfallet innebär således att skattefrihet för kostförmån kan föreligga i situationer där det framgår att tjänstgöringsmomentet och övriga omständigheter kring måltiden är sådana, att denna kan antas väsentligen förlora sitt värde som vila och rekreation för den anställde.

Bolaget har uppgett följande om verksamheten i HVB-hemmet. Den är inriktad på vård av flickor som har ett självskadande beteende, företrädesvis på grund av att de utsatts för olika former av övergrepp. Av de inskrivna i verksamheten kommer de flesta direkt från psykiatrisk klinik. Många av dem har behandlats under långa perioder enligt lagen om psykiatrisk tvångsvård. Maten tillagas av personalen och ungdomarna gemensamt och det åligger personalen att äta med ungdomarna. Ungdomarna har i många fall ätstörningsproblem i form av t.ex. självsvalt och hetsätning. Några har problem av tvångsmässig karaktär som medför olika typer av problem vid måltiderna, exempelvis genom att besticken måste ligga på ett speciellt sätt. En stor grupp är deprimerad och saknar därför vilja och ork att äta. Sammantaget hävdas att ungdomarna har mycket svåra psykiska problem. Ungdomarna kräver mycket stor tillsyn, särskilt vid måltiderna, eftersom dessa är en central del i försöken att få dem att fungera så normalt som möjligt. Måltiderna innefattar såväl tillsynsmoment som pedagogiska moment.

Bolaget har obestritt anfört att de ungdomar som ges vård i HVB-hemmet har svåra psykiska problem, vilka medför särskilda krav i samband med måltiderna. Regeringsrätten finner mot bakgrund härav att det framstår som nödvändigt för bedrivande av verksamheten att de anställda deltar vid måltiderna tillsammans med ungdomarna. De anställda som medverkat vid måltiderna får därför anses ha fullgjort en tjänstgöring med påtagliga vårdinslag och pedagogiska moment.

För de anställda som tillika var delägare i bolaget gällde i och för sig att måltiderna i bolagets behandlingsverksamhet normalt intogs i delägarnas hem. Bolaget har emellertid i denna del obestritt uppgett att vården bedrevs i en mycket institutionslik miljö där det under de nu aktuella åren, utöver delägarna, fanns åtta till nio anställda. Med hänsyn härtill kan delägarnas deltagande i dessa måltider inte anses ha haft sådana likheter med normala måltider i ett hem att delägarna bör behandlas på annat sätt än övriga anställda.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten sammantaget att bolagets anställda får anses ha deltagit i måltiderna med ungdomarna på HVB-hemmet under sådana omständigheter att något underlag för kostförmåner inte ska påföras bolaget vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter. Den beslutade höjningen av bolagets avgiftsunderlag för kostförmåner ska därför undanröjas.

Bolaget har vunnit bifall till sin talan och har därför rätt till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara dess rätt i Regeringsrätten. Ersättning bör beviljas enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp exklusive mervärdesskatt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och undanröjer, med ändring av kammarrättens och länsrättens domar, skattemyndighetens beslut att höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter avseende kostförmåner för kalenderåren 2001 och 2002.

Regeringsrätten beviljar X AB ersättning av allmänna medel med 8 108 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2008-12-10, föredragande Olsson, målnummer 5088-5089-07

Sökord: Arbetsgivaravgifter; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur: Prop. 1987/88:52 s. 62
