

Målnummer: 4811-01 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2003-11-05

Rubrik: I fall då arbetsgivare tillhandahållit anställda övernattningsbostad och de anställda erlagt ersättning härför har av arbetsgivaren utgivna natttraktamenten efter avdrag för ersättningen ansetts skola ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

Lagrum:

- 2 kap. 3 § första stycket lagen (1981:691) om socialavgifter
- 10 § uppbördslagen (1953:272)
- 33 § kommunalskattelagen (1928:370)
- 33 § anvisningarna punkt 3 första stycket kommunalskattelagen (1928:370)
- 38 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Rättsfall:

REFERAT

Skattemyndigheten i Västerås beslutade den 30 augusti 1999 att påföra Eskilstuna Byggfog AB (bolaget) arbetsgivaravgifter för uppbördsåren februari 1997 - januari 1998 avseende oredovisade löner om sammanlagt 130 570 kr. Som skäl för beslutet angavs att bolaget felaktigt betraktat traktamenten och logikostnader som skattefria. Avgiftstillägg påfördes med 20 procent av det oredovisade avgiftsbeloppet som belöpte på ett underlag om samma belopp.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut i vad det avsåg det förvägrade avdraget för ökade levnadsomkostnader om 90 kr per natt. Bolaget yrkade att hela beloppet om 90 kr, som utbetalats som schablonmässigt traktamente, skulle betraktas som sådant. Det återförda beloppet om 55 kr per natt skulle inte anses utgöra lön för bolaget utan en avdragsgill omkostnad på vilken sociala avgifter inte skulle utgå. Till stöd för överklagandet åberopades ett avgörande den 2 december 1998 av Kammarrätten i Göteborg (mål nr 7437-1996).

Skattemyndigheten omprövade den 15 februari 2000 med anledning av överklagandet sitt tidigare beslut men fann inte anledning till ändring. Myndigheten anförde härvid följande. Det är ostridigt att anställda, som valt att övernatta i den villafastighet bolaget tillhandahåller, debiterats med 35 kr per natt. Denna debitering sker via löneavdrag. Detta är den faktiska utgiften. Myndigheten anser då inte att bolaget har rätt till ett högre avdrag. Skillnaden mellan utbetalt natttraktamente och erlagd hyra eller 55 kr utgör då lön för bolaget.

Länsrätten i Södermanlands län (2000-05-09, ordförande Larsson) avslög överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att ingen del av utbetalt natttraktamente om 90 kr skulle ingå i avgiftsunderlaget samt att påfört avgiftstillägg skulle efterges. Därvid anförde bolaget bl.a. följande. Det föreligger svårigheter för en arbetsgivare att få kännedom om arbetstagarnas faktiska utgifter. I målet är en kostnad om 35 kr, som betalats vid övernattning i bolagets villafastighet, känd för bolaget. Övriga element i kostnaden för logi som de anställda stått för såsom sänglinne, hygienartiklar, toalettpapper etc. har varit för bolaget okända. Logikostnad är inte bara kostnad för tillträde till lokal med säng utan

torde även omfatta förut nämnda kostnader liksom kostnader för städning. När det gäller avgiftstillägget ansåg bolaget att felaktigheten var ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Bolaget hade utgått ifrån att innebörden i vissa avgöranden av Kammarrätten i Göteborg kunnat appliceras på bolagets förhållanden. I ett fall som detta var det i vart fall oskäligt att ta ut avgiftstillägg.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. att kostnader för sänglinne, hygienartiklar och tvätt m.m. inte kunde anses vara en ökning av levnadskostnaderna till följd av övernattnings. Beträffande avgiftstillägget uppgav skattemyndigheten att förståelse fanns för att bolaget ansett frågan vara svår. Bolaget borde dock ha insett att skattemyndigheten kunde ha en annan uppfattning och upplyst skattemyndigheten om de rätta förhållandena. Tillräckliga skäl för befrielse från avgiftstillägg förelåg inte.

Kammarrätten i Stockholm (2001-06-05, Konradsson, Engquist, Melin, referent) yttrade: Av 77 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare framgår bl.a. att bestämmelserna i 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324), TL, gäller för mål enligt denna lag. Vad som i TL sägs om skattetillägg skall gälla avgiftstillägg. - Av 6 kap. 20 § TL framgår att klaganden får i ett mål om taxering föra in en fråga om skattetillägg som föranletts av den taxeringsfråga som är föremål för prövning om domstolen finner att skattetilläggsfrågan utan olägenhet kan prövas i målet. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Lagstiftningen om avdrag för ökade levnadskostnader vid vistelse utom den vanliga verksamhetsorten bygger i stor utsträckning på schabloner. Så länge ett traktamente inte överstiger av lagstiftaren godtaget schablonbelopp kan några krav på bevisning inte ställas på den anställde eller arbetsgivaren. Det är först om schablonbeloppet överskrids som kostnaden skall styrkas. I normalfallet, eller då kostnadernas existens eller storlek inte är kända, måste förutsättas att den anställde har haft ökade levnadskostnader motsvarande schablonbeloppet under förutsättning att nattractamente erhållits. - Mot bakgrund härav och med beaktande av omständigheterna i målet föreligger inte skäl att frångå lagens schablonbelopp till bolagets nackdel. Överklagandet skall därmed bifallas. - Frågan om avgiftstillägg har inte varit föremål för länsrättens prövning. Kammarrätten finner dock att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Med hänsyn till utgången i huvudsaken skall påfört avgiftstillägg undanröjas. - Kammarrätten upphäver länsrättens dom och skattemyndighetens beslut och förklarar att arbetsgivaravgifter inte skall påföras på ett belopp om 130 570 kr avseende utgiftsår 1997 samt undanröjer påfört avgiftstillägg.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle upphäva kammarrättens dom och fastställa länsrättens dom. Riksskatteverket anförde bl.a. följande. Den överklagade domen möjliggör ett kringgående av gällande regler. Detta kan föra med sig att arbetsgivare i samband med en tjänsteresa både kan tillhandahålla fritt logi och utan skatte- och avgiftskonsekvenser betala ut en schabloniserad löneförstärkning motsvarande ett halvt maximibelopp per natt. Detta är helt i strid med skattelagstiftningens bokstav och anda. Något skäl att undanröja påfört avgiftstillägg finns inte.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2003-11-05, Lindstam, Nordborg, Eliason, Ersson, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målet är fråga om nattractamenten, som bolaget utbetalat med ett halvt maximibelopp (90 kr) per natt till anställda som i arbetet företagit resor förenade med övernattnings utom den vanliga verksamhetsorten, till någon del skall ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter då bolaget mot ett löneavdrag om 35 kr per natt tillhandahållit de anställda bostad för övernattnings.

Enligt 2 kap. 3 § första stycket lagen (1981:691) om socialavgifter är

underlaget för beräkning av sådana avgifter summan av vad arbetsgivaren under året har utgett bl.a. som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete och andra skattepliktiga förmåner. Med lön likställs bl.a. kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt. Enligt första stycket i sistnämnda bestämmelse skall ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, och för vilken mottagarens rätt till avdrag anges i punkten, vid beräkning av preliminär A-skatt likställas med lön endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt avser kostnad för logi, överstiger den faktiska utgiften.

I punkt 3 första stycket av anvisningarna till 33 § KL anges att skattskyldig, som i sitt arbete företagit resor förenade med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten, äger rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden som han har haft på grund av att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort. Som en huvudregel gäller enligt nionde stycket samma punkt att avdrag för kostnad för logi medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren (nattractamente). Detta avdrag får dock vid förrättning inom riket inte överstiga ett halvt maximibelopp per natt.

De i det föregående nämnda lagarna är numera upphävda och ersatta av skattebetalningslagen (1997:483), inkomstskattelagen (1999:1229) och socialavgiftslagen (2000:980). De upphävda lagarna skall dock tillämpas vid prövningen av förevarande mål.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bestämmelserna om skyldighet för arbetsgivare att betala arbetsgivaravgifter bygger på principen att allt som en arbetsgivare utgett till en anställd för utfört arbete skall utgöra underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter. Från denna skyldighet görs undantag för vissa ersättningar som motsvaras av kostnader för vilka den anställde är berättigad till avdrag vid inkomsttaxeringen.

Enligt huvudregeln i punkt 3 nionde stycket av anvisningarna till 33 § KL har den skattskyldige rätt till avdrag för kostnad för logi med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Den i andra och tredje meningarna i samma stycke angivna regeln måste ses som en specialregel för det fall någon avdragsgill merkostnad inte kan visas.

Bolaget har från den till anställda utgivna ersättningen vid övernattning utom verksamhetsorten i en bostad som bolaget tillhandahållit gjort avdrag med 35 kr per natt. Detta får anses innebära att de anställdas faktiska kostnad för logi kan visas och har uppgått till detta belopp. På grund härav är bestämmelsen om rätt till avdrag med högst ett halvt maximibelopp i det fall kostnaden för logi inte kan visas inte tillämplig.

Det anförda innebär att av den av bolaget utgivna ersättningen ($90 - 35 =$) 55 kr per natt skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Genom att inte ta med ersättningen i underlaget har bolaget lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 38 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare utgör grund för påförande av avgiftstillägg. Skäl för eftergift av tillägget föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och fastställer med upphävande av kammarrättens avgörande det slut som länsrättens dom innehåller.

Föredraget 2003-10-01, föredragande Bergquist, målnummer 4811-2001

Sökord: Arbetsgivaravgifter avgiftstillägg

Litteratur:
