

Målnummer:	5972-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-05-07		
Rubrik:	Förmån av delvis fri kost har ansetts föreligga när anställda fått betala ett pris för måltider som understiger marknadsvärdet. Värdet av förmånen har dock jämkats med hänsyn till att måltiden haft karaktär av s.k. snabbmat.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter• 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare• 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272)• 42 § anvisningarna punkt 3 kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1992 ref. 3• RÅ 1994 ref. 49		

REFERAT

De anställda vid Svenska McDonald's AB:s (bolaget) restauranger erhöll under åren 1992-1994 en måltid per arbetsdag för ett pris som genomsnittligen uppgick till 22,75 kr för år 1992, 23,25 kr för år 1993 och 23,65 kr för år 1994. Det var fråga om måltider som bolaget saluför till kunder under beteckningen värdemenyer och som vanligen består av en hamburgare, en portion pommes frites och en läskedryck. Bolagets genomsnittliga bruttokostnad, inklusive mervärdesskatt, för att producera en sådan värdemenu uppgick till 21,82 kr för år 1992, 22,41 kr för år 1993 och 21,26 kr för år 1994. Bolagets normalpris till kund för en värdemenu uppgick under dessa år till 39 kr.

Bolaget redovisade inte någon förmån av delvis fri kost vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter. Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade den 11 februari 1996 avseende utgiftsåret 1992 samt den 12 februari 1996 avseende utgiftsåren 1993 och 1994 att bolaget skulle betala ytterligare arbetsgivaravgifter med 1 397 577 kr, 1 413 397 kr samt 1 557 715 kr för respektive år. Skattemyndigheten påförde bolaget avgiftstillägg för respektive utgiftsår samt restavgift och tilläggsavgift för utgiftsåret 1992 och respitränta för utgiftsåren 1993 och 1994.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade dels att bolaget skulle befrias från skyldigheten att erlägga ifrågavarande arbetsgivaravgifter, dels att bolaget skulle befrias från skyldigheten att erlägga de avgiftstillägg m.m. som var hänförliga till de frågor som överklagandet omfattade.

Skattemyndigheten fann inte skäl att ändra sina tidigare beslut.

Länsrätten i Stockholms län (1997-08-29, ordförande Grivenfeldt) avslog överklagandena.

Bolaget överklagade och yrkade i första hand att målen skulle återförvisas till länsrätten för förnyad prövning eftersom länsrätten inte hade redovisat en egen inställning till bolagets yrkanden och invändningar utan i stället hänvisat till de skäl skattemyndigheten anfört. Bolaget ifrågasatte därför om länsrätten verkligen prövat samtliga fakta och argument som presenterats. I sak yrkade bolaget i första hand befrielse från skyldighet att erlägga ytterligare arbetsgivaravgifter avseende kost till personal med 1 397 577 kr avseende utgiftsåret 1992, med 1 413 397 kr avseende utgiftsåret 1993 och med 1 557 715 kr avseende utgiftsåret 1994. I andra hand yrkades att

arbetsgivaravgifterna i vart fall inte skulle beräknas efter ett högre värde än tillhandahållen kosts marknadsvärde, dvs. 39 kr med avdrag för vad de anställda erlagt för kosten. Bolaget yrkade vidare att de avgiftstillägg som påförts i anledning därav för respektive utgiftsår skulle undanröjas samt att bolaget skulle befrias från skyldighet att erlægga restavgift och tilläggsavgift för utgiftsåret 1992 samt respitränta för utgiftsåren 1993 och 1994. Som grund för yrkandena åberopades i första hand att någon subventionerad kost inte tillhandahållits då bolagets kostnader täckts av vad personalen erlagt. Som alternativ grund åberopades att det varit fråga om en skattefri personalvårdsförmån. I sista hand yrkades att värdet av en eventuell kostförmån som grund för skyldighet att erlægga arbetsgivaravgifter skulle beräknas utifrån ett med tillämpning av punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (KL) jämkat värde, i första hand till 0 kr eftersom erlagt pris täckte kostnaden och i andra hand till skillnaden mellan 39 kr och de belopp som de anställda erlagt. Slutligen anfördes att någon oriktig uppgift inte lämnats.

Bolaget åberopade vad som tidigare anförts i målen och anförde därutöver bl.a. följande. I länsrätten har presenterats en utförlig, detaljerad och tydlig redovisning över bolagets kostnader för att tillhandahålla kost för de anställda. Genom denna redovisning har bolaget visat att den betalning de anställda erlagt för kosten har täckt bolagets samtliga relevanta kostnader för att tillhandahålla kosten. Det väsentliga är att förmånsbeskattning endast kan komma i fråga om "arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid och den anställde genom detta betalar ett lägre pris för en måltid än genomsnittspriset" för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Beskattning kan endast komma i fråga om det klarläggs att det är fråga om en verklig subvention gentemot de anställda så att arbetsgivaren inte får sina kostnader täckta. Knappast något restaurangföretag och inte heller Svenska McDonald's har någon avskild personalrestaurang. Detta medför också att det inte blir naturligt att löpande särredovisa kostnader och intäkter från denna verksamhet. Vad gäller grunden att tillhandahållande av kost utgör en skattefri personalvårdsförmån anför bolaget följande. Tillhandahållandet har sin grund i en sedvänja inom restaurangbranschen, som numera manifesterats i kollektivavtal. Det pris som de anställda betalat har inte underskridit det pris som bolaget kunnat tillämpa gentemot en långsiktig, stor kund. Det har inte varit fråga om direkt ersättning för arbete och det har varit fråga om mindre värden för de anställda. Yrkandet om ett jämkat värde grundas på att de anställda erlägger ett pris som täcker bolagets kostnader, att marknadsvärdet för den aktuella måltiden väsentligen underskrider genomsnittspriset för en lunchmåltid av normal beskaffenhet samt att de anställda inte får del av den service som följer med en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Det är absurt att bolaget förpliktats att betala arbetsgivaravgifter utifrån ett schablonmässigt fastställt värde av viss kost, trots att marknadsvärdet för tillhandahållen kost, en värdemeny av typ Big Mac & Co, under perioden varit endast 39 kr. Det är därför uppenbart att ifrågasatt förmån i vart fall inte skall beräknas utifrån ett högre belopp än 39 kr. Tillämplig lagstiftning innehåller härutöver särskilda bestämmelser som möjliggör avsteg från den schablonmässiga värderingen av fri kost om det finns synnerliga skäl. Det förhållandet att marknadsvärdet för tillhandahållen kost i betydande grad underskrider de schablonmässigt fastställda värdena utgör naturligtvis ett synnerligt skäl för att justera beskattningsunderlaget vid fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter. Ett utlåtande av bolagets revisor åberopas för att styrka riktigheten i bolagets redovisning av kostnaderna för personalmåltiderna. Vad gäller frågan om bolaget lämnat oriktig uppgift erinrar bolaget om att det vid ett möte med skattemyndigheten sommaren 1992 erhållit beskedet att bolagets tolkning av bestämmelserna var riktig.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och hänvisade till vad som anförts i tidigare beslut, omprövningsbeslut och yttranden till länsrätten.

Kammarrätten höll muntlig förhandling i målen inom stängda dörrar den 30 maj

2000.

Vid den muntliga förhandlingen ingav bolaget en kostnadssammanställning samt redogjorde för hur bolagets kostnader beräknats för den kost som tillhandahålls personalen.

Skattemyndigheten godtog i och för sig bolagets beräkningar av kostnaden per måltid.

Kammarrätten i Stockholm (2000-06-22, Lindgren, Vaks, referent, Berglund) yttrade: Av punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL framgår att som intäkt av tjänst skall upptas bl.a. värdet av fri kost som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställde annars åtnjutit på grund av anställningen. - Av 32 § 3 e mom. KL framgår att personalvårdsförmåner inte skall tas upp som intäkt. Härmed avses förmåner av mindre värde som inte är 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 det är fråga om. - Enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter är underlag 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 (1962:381) om allmän försäkring, annan ersättning för utfört arbete. - Av 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter (USAL) framgår att skattepliktiga naturaförmåner skall tas upp till ett värde som bestäms enlighet med 8 § första-fjärde styckena uppbördslagen (1953:272), UBL. Av fjärde stycket i sistnämnda lagrum framgår att värdet av annan förmån än bilförmån eller bostadsförmån skall beräknas enligt 42 § andra stycket KL samt punkt 1 andra och tredje styckena och punkt 3 av anvisningarna till den paragrafen. - Av 42 § andra stycket KL framgår att värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst beräknas till marknadsvärdet. Enligt tredje stycket av samma lagrum värderas bl.a. kostförmån enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna. - Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 42 § KL i dess lydelse t.o.m. 1993 års taxering är förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) lika med genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Av motsvarande lagrum gällande för taxeringsår 1994 och 1995 framgår bl.a. att förmånsvärdet av en fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med 40 procent av förmånsvärdet för helt fri kost. Av andra stycket samma lagrum framgår att om arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för anställdes måltid och kommer härigenom den anställdes kostnad för måltiden att understiga genomsnittspriset skall skillnaden tas upp som förmån av delvis fri måltid. - Enligt Riksskatteverkets (RSV) föreskrifter är värdet av en fri måltid (lunch eller middag) 44,40 kr för 1992 (RSFS 1991:27), 48 kr för 1993 (RSFS 1992:14) och 48 kr för 1994 (RSFS 1993:11). - Av punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL framgår att om den skattskyldige utger ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Av andra stycket samma lagrum framgår att värdet av bl.a. förmån av fri kost får jämkas uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl. I 5 § USAL har fr.o.m. den 1 juli 1992 införts ett andra stycke av vilket bl.a. framgår att om det föreligger fall som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL får skattemyndigheten på framställning av arbetsgivaren bestämma värdet av förmånen med hänsyn härtill. - Av 58 § första stycket USAL framgår att ett omprövningsbeslut som är till nackdel för arbetsgivaren inte får meddelas efter utgången av andra året efter utgiftsåret, utom i fall som, såvitt nu är i fråga, avses i 60 och 61 §§. Vidare framgår av 58 § andra stycket USAL att om arbetsgivaren saknat skälig anledning att anta att uppgift som han har lämnat om värde av naturaförmån har varit oriktig får skattemyndigheten inte på grund av det felaktiga värdet ompröva beslutet till arbetsgivarens nackdel. - Enligt 59 § USAL får skattemyndigheten meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för arbetsgivaren efter utgången av den tid som anges i 58 § under de förutsättningar och på det sätt som anges i 60-

66 §§ (efterprövning). - Enligt 60 § USAL får efterprövning ske bl.a. om arbetsgivaren i uppbördsdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för beslut rörande arbetsgivaravgifter. - Enligt 62 § USAL får efterprövning enligt bl.a. 60 § ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Om arbetsgivaren saknat skälig anledning anta att uppgift som han har lämnat om värde av naturförmån har varit oriktig får skattemyndigheten inte på grund av det felaktiga värdet besluta om höjd avgift. Efterprövning får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterprövning avseende samma fråga. - Av 63 § USAL framgår att skattemyndighetens beslut om efterprövning skall, utom i vissa nu inte aktuella fall, meddelas före utgången av sjätte året efter utgiftsåret. - I förarbetena till de ändringar i 42 § KL och anvisningarna till paragrafen, som trädde i kraft den 1 januari 1988 och tillämpades fr.o.m. 1989 års taxering, avseende bl.a. värdering av fri kost, har beträffande jämkning angetts följande. Ett beräknat schablonvärde kan jämkas om synnerliga skäl föreligger. Så kan t.ex. vara fallet om anställda i personalrestaurang erbjuds en måltid som påtagligt avviker från en sådan lunchstandard som ligger till grund för genomsnittsberäkningen (prop. 1987/88:52 s. 75 f). - RSV har i rekommendationer m.m. om vissa förmåner för utgiftsåren 1992-1994 (RSV Dt 1991:24, RSV Dt 1992:23 samt RSV Dt 1993:24) angett bl.a. att genomsnittspriset representerar en lunchmåltid av normal beskaffenhet (måltid av dagens-rätt-karaktär) med beaktande av olika måltidsalternativ, dvs. såväl med (ett eller flera) som utan måltidstillbehör. Sådana tillbehör till måltiden som bröd och smör, sallad och måltidsdryck påverkar därför inte det skattepliktiga förmånsvärdet. En lunchmåltid av normal beskaffenhet får anses ha tillhandahållits så snart en lagad rätt ingår i den anställdes måltid. Med lagad rätt avses en beredd och tillredd varm eller kall maträtt. Vidare har RSV beträffande jämkning i rekommendationer angett bl.a. följande. Jämkning bör ske om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt avviker från lunchmåltid av normal beskaffenhet (måltid av dagens-rätt-karaktär). Den omständigheten att den anställde avstår från exempelvis tillbehör till måltiden (smör och bröd, sallad etc.) utgör inte grund för jämkning. Synnerliga skäl för jämkning får vidare anses föreligga för kost som arbetsgivare i försvarsmakten erbjuder anställda under förbandsövning och under tjänstgöring till sjöss ombord på marinens båtar. - I prop. 1989/90:110 Del 1 (s. 328) uttalar departementschefen bl.a. följande. Jag anser alltså att värdet av kostförmån som arbetsgivaren tillhandahåller i fortsättningen bör avse genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Den anställde kommer om priset för måltiden är lägre att beskattas för mellanskillnaden. Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordriftsfördelar medger att det pris som tas ut av den anställde understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställde för mellanskillnaden. I sådana fall kan det lägre priset inte anses betingat av någon subvention från arbetsgivaren och någon förmånsbeskattning blir därför inte aktuell. Det bör framhållas att det i dessa situationer måste vara klarlagt att marknadsmässiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t.ex. restauratören. I specialmotiveringen till punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL anges vidare följande (s. 682). I anslutning till vad som anförs i den allmänna motiveringen om vad som bör gälla när t.ex. personalrestauranger genom stordriftsfördelar kan ta ut ett pris som understiger genomsnittspriset påpekar lagrådet att "kontrollmöjligheterna i ett system med beskattning av förmån av fri kost är praktiskt taget obefintliga". Kontrollproblemen skall emellertid inte överdrivas. En personalrestaurang utgör normalt inte en integrerad del av arbetsgivarens verksamhet och torde därför särredovisas. Om restaurangen är inrymd i arbetsgivarens egna lokaler krävs givetvis att en marknadsmässig hyreskostnad belöper på utnyttjandet. - Lagrådet förordar att det bör komma till uttryck i anvisningspunkten att förmån av delvis subventionerad kost är skattepliktig. Detta får i och för sig anses följa av vad som i princip gäller för närvarande. Lagrådets förslag till utformning av reglerna är emellertid klargörande och bör därför genomföras. - I prop. 1992/93:127 om vissa frågor

om beskattning av inkomst av tjänst har departementschefen uttalat bl.a. följande (s. 34 f). Frågan om beskattning av kostförmån för restauranganställda och liknande grupper har tagits upp av flera remissinstanser. Dessa har ansett det felaktigt att restauranganställda skall beskattas för det av RSV fastställda schablonvärdet av måltidsförmån eftersom priset för luncherna för restauranganställda oftast endast motsvarar arbetsgivarens marginalkostnader för lunchmåltider. Det ligger i sakens natur att en schablonvärdering av förevarande slag i vissa fall innebär en övervärdering och i andra fall en undervärdering av den förmån som utgår. Det är vidare att märka att utgångspunkten för schablonregeln är att värderingen skall ske - inte på grundval av arbetsgivarens kostnader för lunchförmånen - utan på grundval av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Värderingen skall således ske med utgångspunkt i det pris som en måltid normalt betingar på en lunchrestaurang utan hänsyn till om måltiden tillhandahålls i en lunchmatsal hos arbetsgivaren eller i en vanlig restaurang för allmänheten och också utan hänsyn till priset i det enskilda fallet. Det kan mot denna bakgrund knappast komma i fråga att låta arbetsgivarens kostnader för måltiden påverka värderingen av förmånen. Den omständigheten att kostförmånen reglerats i en grupp anställdas anställningsavtal bör inte heller påverka skattereglernas utformning. - Några förändringar gjordes inte i lagstiftningen till följd av prop. 1992/93:127 såvitt nu är i fråga. Departementschefens sistnämnda uttalande har emellertid tillmätts betydelse i RÅ 1994 ref. 49. Rättsfallet rörde beräkning av preliminärskatteavdrag avseende kostförmån för anställda på hotell. Regeringsrätten angav som sin bedömning att vad som upplysts i målet fick anses ge vid handen att det pris de anställda betalade för tillhandahållna måltider innefattade en viss subvention och att den preliminära beskattningen därför skulle ske med utgångspunkt i marknadsmässigt genomsnittspris för en lunchmåltid på sätt underinstanserna bestämt. Skäl för jämkning ansågs inte föreligga. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Trots att länsrättens domar får anses bristfälliga i de avseenden klaganden anfört finner kammarrätten inte att tillräckliga skäl föreligger att nu återförvisa målen till länsrätten för förnyad prövning. - Inledningsvis gör kammarrätten den bedömningen att den kost som bolaget till ett billigare pris tillhandahållit personalen, en värdemety motsvarande en Big Mac & Co, inte kan hänföras till sådan skattefri personalförmån som avses i 32 § 3 e mom. KL. - Bedömningen av huruvida arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för den anställdes måltid måste göras i förhållande till det pris som motsvarande måltid kostar över disk, dvs. 39 kr, jämfört med det pris den anställde betalar. I förevarande fall utgör skillnaden enligt kammarrättens mening en förmån av delvis fri kost. Kostförmån skall enligt 42 § KL värderas enligt de särskilda grunder som anges i anvisningarna till lagrummet dvs. med ledning av genomsnittspriset i riket för måltider av normal beskaffenhet. RSV har i föreskrifter RSFS 1991:27, RSFS 1992:14 och 1993:11 fastställt schablonvärden för kostförmån för nu aktuella utgiftsår. - Fråga är då om det föreligger skäl för jämkning av förmånsvärdet avseende personalförmånerna. - Kammarrätten anser att den tillhandahållna måltiden inte avviker från en normal lunchmåltid på sådant sätt att det kan anses föreligga synnerliga skäl för jämkning av förmånsvärdet på den grunden. Inte heller kan den omständigheten att priset för kosten, 39 kr, understiger det av RSV fastställda schablonvärdet för fri kost anses innebära synnerliga skäl för jämkning (jfr RÅ 1994 ref. 49 samt Kammarrättens i Sundsvall dom den 12 januari 2000 i mål nr 994-1997). På grund härav och då något annat skäl för jämkning inte heller framkommit skall förmånsvärdet beräknas utifrån RSV:s föreskrifter om värdering av fri kost avseende respektive utgiftsår med avdrag för vad personalen betalat för kosten på sätt skattemyndigheten beräknat. - I frågan om grund för efterprövning förelegat avseende arbetsgivaravgifterna utgiftsåren 1992 och 1993 gör kammarrätten följande bedömning. - Det är ostridigt att bolaget avseende januari-juni utgiftsåret 1991 redovisat skattepliktig kostförmån för de restauranganställda som skillnaden mellan av RSV fastställt förmånsvärde av en fri måltid om dagen och vad personalen genom löneavdrag erlagt för kosten. För utgiftsåren 1992-1993 har någon förmånsbeskattning i nämnda hänseende inte redovisats. Någon förklaring till

den ändrade redovisningen har inte givits i deklarationerna. Det förhållandet att bolaget uppgivit att skattemyndigheten muntligen godtagit bolagets skattemässiga bedömningar ändrar inte kammarrättens bedömning. Enligt kammarrättens mening har bolaget härigenom lämnat oriktig uppgift enligt 60 § USAL. Grund för efterprövning av arbetsgivaravgifterna föreligger således. Några omständigheter som enligt 62 § USAL medför att efterprövning inte skall ske kan inte anses föreligga. - Kammarrätten finner vidare att grund att påföra avgiftstillägg enligt 38 § USAL föreligger. Tillräckliga skäl för eftergift enligt 43 § USAL kan inte anses föreligga. - Med tillämpning av 28 § USAL och 58 § 1 mom. UBL finner kammarrätten att skäl föreligger att påföra restavgift och tilläggsavgift för utgiftsåret 1992. Några särskilda omständigheter för befrielse enligt 58 § 2 mom. UBL föreligger inte. - Grund att påföra respitränta utgiftsåren 1993 och 1994 föreligger enligt 14 § USAL. Några synnerliga skäl för befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala respitränta har inte framkommit. - Sammanfattningsvis skall bolagets överklaganden i aktuella hänseenden avseende utgiftsåren 1992-1994 avslås. - Kammarrätten avslår överklagandena.

Bolaget fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

RSV bestred bifall till överklagandet.

Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Någon förmån har inte tillhandahållits de anställda. Om det anses att en förmån har förelegat är den inte skattepliktig på den grunden att det är fråga om skattefri sedvanlig personalvårdsförmån. Om en skattepliktig förmån befins föreligga, skall värdet av förmånen jämkas. - Bolaget har givit in en utförlig och av skattemyndigheten icke ifrågasatt utredning om kostnaderna för att tillhandahålla de anställda de s.k. värdemenyerna. Genom utredningen är det klarlagt att de anställda betalar ett belopp som är högre än bolagets kostnad. Därmed föreligger det inte någon subvention från arbetsgivaren och inte heller någon förmån. - Möjligheten för personalen att köpa värdemenyer är en inom restaurangbranschen sedvanlig förmån som kan innebära en personalvårdsförmån. Med hänsyn till omständigheterna är så fallet i detta mål. - De värdemenyer som erbjuds de anställda avviker så avsevärt från en lunchmåltid av normal beskaffenhet att det i vart fall föreligger skäl för jämkning av förmånsvärdet. - Förutsättningar för efterprövning respektive påförande av avgiftstillägg kan inte anses föreligga.

RSV anförde bl.a. följande. Kostförmånsschablonen baseras på genomsnittspriset i riket för en lunch av normal beskaffenhet. RSV inhämtar inför varje år statistikuppgifter från Statistiska Centralbyrån (SCB) för att kunna fastställa kostförmånsvärdena. I sin undersökning av priser för lunchmåltider utgår SCB från dagens lunch vid matserveringar såsom restauranger, varuhusmatsalar och hotellmatsalar. Med dagens lunch avses i undersökningen lunchmåltid som erbjuds till "paketpris" och omfattar "dagens rätt" och måltidsdryck samt eventuellt ytterligare tillbehör såsom smör och bröd, sallad samt kaffe. Det förhållandet att vissa restauranger inte finns med i SCB:s undersökning för att ta fram genomsnittspriset för en lunchmåltid av normal beskaffenhet saknar betydelse för tillämpningen av kostförmånsschablonen. Schablonen skall alltid tillämpas när någon erhållit en kostförmån, oavsett om måltiden är billig eller mer dyrbar. Med lunchmåltid av normal beskaffenhet avses en måltid av dagens rätt-karaktär och den anses tillhandahållen så snart en lagad rätt ingår i den anställdes måltid. Med en lagad rätt avses en beredd och tillredd varm eller kall maträtt. De värdemenyer som bolagets personal får del av utgör måltider av normal beskaffenhet med hänsyn till att en lagad rätt ingår i priset. - Bolagets personal har fått en skattepliktig förmån av delvis fri kost genom att arbetsgivaren bidragit till kostnaderna för måltiderna. Så snart arbetsgivaren på något sätt bidragit till kostnaden för anställdas kost uppkommer en förmån av delvis fri kost som skall

beräknas enligt schablonen. Vid bedömningen av om det förekommit någon subvention skall en jämförelse göras mellan kostens marknadspris och det pris personalen betalat för densamma. Eftersom bolagets anställda betalar mindre än vad bolagets kunder betalar för värdemenyerna uppkommer en förmån av delvis fri kost som skall beräknas till skillnaden mellan schablonen och vad den anställda betalat. - Kostförmånen för bolagets anställda kan inte hänföras till personalvårdsförmåner. - Det som anförs från bolagets sida utgör inte tillräckliga skäl för jämkning. Det förhållandet att marknadspriset för värdemenyn inte oväsentligt understiger fastställt schablonvärde utgör inte skäl för jämkning liksom inte heller det förhållandet att måltiderna intas i särskilda personalutrymmen och på bestämda tider i anslutning till arbetet. Den jämkningsgrund som ligger närmast till hands att tillämpa är att värdemenyerna består av s.k. snabbmat. Det kan därför med visst fog hävdas att kosten i längden upplevs som ensidig. Variationen i bolagets utbud är emellertid tillräckligt stor för att jämkning inte skall vara motiverad. Om Regeringsrätten anser att det föreligger synnerliga skäl för jämkning, bör det jämkade värdet inte understiga skillnaden mellan marknadsvärdet, dvs. 39 kr, och vad de anställda betalat.

Regeringsrätten (2002-05-07, Hulgaard, Almgren, Melin, Stävberg, Kindlund) yttrade efter att ha redovisat de inledningsvis återgivna faktiska omständigheterna: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter är underlaget för beräkning av sådana avgifter summan av vad arbetsgivaren under året bl.a. har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten eller andra skattepliktiga förmåner. I 5 § USAL föreskrivs att skattepliktiga naturaförmåner skall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första-fjärde styckena UBL. Av fjärde stycket i det sistnämnda lagrummet framgår att värdet av kostförmån skall beräknas enligt punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL.

Enligt 42 § andra stycket KL beräknas värdet av produkter, varor och andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, till marknadsvärdet. Kostförmån skall emellertid, enligt samma bestämmelses tredje stycke, värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna. Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna gäller att förmånsvärdet av fri måltid är lika med genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. I anvisningspunktens andra stycke föreskrivs att om arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för en anställds måltid och dennes kostnad för måltiden därigenom kommer att understiga genomsnittspriset skall skillnaden tas upp som en förmån av delvis fri måltid.

Enligt RSV:s föreskrifter var det nämnda genomsnittspriset, och därmed förmånsvärdet av en fri måltid, 44,40 kr för år 1992 och 48 kr för vart och ett av åren 1993 och 1994.

Frågan i målet gäller således till en början om de måltider som bolagets anställda på angivna villkor erhållit utgör en förmån.

Bedömningen måste därvid ta sin utgångspunkt i en jämförelse mellan det pris som den anställda får betala för en måltid och det pris som tas ut vid försäljning till bolagets kunder. En förmån för den anställda måste principiellt anses föreligga om det pris som denne får betala understiger det pris som kunderna har att erlagga. Detta senare pris utgörs av marknadsvärdet, vilket också är det värde som enligt 42 § andra stycket KL normalt skall läggas till grund för förmånsbeskattningen. Såvitt gäller förmån av fri kost har, som tidigare nämnts, det värdet genom särskild föreskrift blivit föremål för schablonisering, varvid ett genomsnittspris i riket för en lunchmåltid skall läggas till grund för beräkningen av förmånsvärdet.

Lagstiftningen bygger på den principen att en förmån av fri kost skall beskattas om arbetsgivaren helt bär kostnaderna för de anställdas måltider eller

subventionerar dessa. I ett fall som det förevarande, där arbetsgivaren tar ut ett pris av den anställde som motsvarar eller t.o.m. något överstiger produktionskostnaden inklusive mervärdesskatt för varan, måste arbetsgivaren anses ha subventionerat de anställdas måltider genom att avstå från att ta ut det vinstpåslag som annars ingår i varans pris.

I fråga om förmånen är undantagen från beskattning instämmer Regeringsrätten i den bedömning som kammarrätten gjort att förmånen inte är att betrakta som sådan skattefri personalvårdsförmån som avses i 32 § 3 e mom. KL. Inte heller föreligger undantag från skatteplikt med stöd av någon annan bestämmelse i KL.

Genom att bolagets anställda erhållit måltider till ett pris som understiger måltidens marknadsvärde har de således åtnjutit en skattepliktig förmån. Värdet av denna förmån skall ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter.

Frågan är härefter till vilket belopp förmånen skall värderas.

De måltider som bolagets anställda erhållit utgörs av vad som i dagligt tal benämns snabbmat. En måltid av det slaget kan inte generellt anses utgöra vare sig lunch eller middag. Det förekommer emellertid att mat av det slaget vid vissa tillfällen intas som främst lunchmåltid. I målet är upplyst att bolagets anställda erbjudits en måltid per arbetspass om mer än fyra timmar. Det står därför klart att erbjudandet syftat till att tillhandahålla vad som motsvarar lunchmåltider för bolagets anställda. Mot den bakgrunden är det ofrånkomligt att måltidernas värde bestäms enligt de särskilda värderingsbestämmelserna i KL.

Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 42 § KL skall, om den skattskyldige utger ersättning för en förmån, förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Enligt samma anvisningspunkt, andra stycket, får värdet av bl.a. förmån av fri kost jämkas uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl. Genom ett nytt andra stycke i 5 § USAL infördes, med verkan från och med den 1 juli 1992, en regel som ger utrymme för att vid beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter bestämma värdet av en förmån med hänsyn till att skäl till jämkning föreligger vid inkomsttaxeringen.

De erhållna måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kan välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar medför att måltiderna inte kan anses utgöra lunchmåltider av normal beskaffenhet. Förutsättningar för nedsättning av förmånsvärdet föreligger därför. Regeringsrätten finner att värdet bör jämkas ned till marknadsvärdet, dvs. 39 kr. Från detta förmånsvärde skall dessutom avräknas den ersättning som de anställda utgett för att erhålla förmånen.

För tid före den 1 juli 1992 saknas laglig möjlighet att låta ett jämkat förmånsvärde påverka beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter. Överklagandet skall därför vinna bifall på så sätt att det värde av den ifrågavarande kostförmånen som skall ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter för tiden den 1 juli - den 31 december 1992 samt för åren 1993 och 1994 bestäms till marknadsvärdet, 39 kr per måltid, minskat med vad de anställda erlagt för att erhålla förmånen.

Regeringsrätten finner att bolaget har lämnat oriktig uppgift. Grund för efterprövning och påförande av avgiftstillägg föreligger således. Skäl för eftergift kan inte anses föreligga. Inte heller föreligger skäl för befrielse från skyldigheten att erlagga restavgift och tilläggsavgift för utgiftsåret 1992 samt respitränta för utgiftsåren 1993 och 1994. Överklagandet i dessa delar skall således avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att för tiden den 1 juli - den 31 december utgiftsåret 1992 samt för utgiftsåren 1993 och 1994 skall värdet av den ifrågavarande

kostförmånen ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter med ett belopp per måltid som motsvarar skillnaden mellan 39 kr och vad den anställde erlagt.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Föredraget 2002-04-17, föredragande Kristiansson, målnummer 5972--5974-2000

Sökord: Arbetsgivaravgifter

Litteratur: Prop. 1987/88:52 s. 61-62, 75-76; prop. 1989/90:110 Del I s. 323-329, 682; prop. 1992/93:127 s. 29-36
