

Målnummer:	3644-94	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1995-12-29		
Rubrik:	Makar, som i aktiebolagsform drivit ett hem för vård eller boende för barn och ungdomar, har i sin tjänst hos bolaget haft förmån av fri kost. Synnerliga skäl att jämka värdet av kostförmånen nedåt har ansetts föreligga. Inkomsttaxering 1990.		
Lagrum:	32 § 1 mom. första stycket a), 42 § samt punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:			

REFERAT

Makarna Å. och I-L.A. drev genom Familjehemmet A. AB ett hem för vård eller boende - ett s.k. HVB-hem - för barn och ungdomar. I sin självdeklaration till ledning för 1990 års taxering redovisade vardera maken förmån av fri kost i anställning hos bolaget till ett värde av 25 662 kr.

Taxeringsnämnden godtog deklarationerna i denna del.

I överklagande yrkade makarna A. att värdet av deras förmåner av fri kost skulle sättas ned till hälften av de deklarerade beloppen. De anförde bl.a. följande. De drev hemmet på en egen fastighet. Verksamheten innebar att barn med störda relationer till omvärlden gavs vård inom ramen för hemmet. Den baserades på tanken att de placerade barnen skulle ingå i värdfamiljen på ett sätt som var likartat med vad som gällde för biologiska barn. För vardera maken hade det i deklarationen redovisade förmånsvärdet, 25 662 kr, beräknats med ledning av Riksskatteverkets anvisningar. Beloppet motsvarade värdet av full kost för en vuxen och hälften av det för deras nioåriga dotter beräknade förmånsvärdet, vilket i sin tur ansetts motsvara sammanlagt hälften av värdet av förmånen för en vuxen. Måltiderna intogs av båda makarna som ett led i arbetet och innefattade ett betydande pedagogiskt moment, vilket innebar att värdet av förmånerna borde anses reducerat till hälften. Detta hade inte beaktats vid redovisning av sociala avgifter eller i kontrolluppgifter och deklarationer.

Länsrätten i Värmlands län (1992-10-16, ordförande Forsberg) avslag överklagandet med följande motivering: I målet är ostridigt att arbetsgivaren, Familjehemmet A. AB, stått för kostnaderna för Å. och I-L.A:s samt deras 9-åriga dotters kost. Förmånen har utgått till följd av deras anställning i bolaget och det värde den har utgör därför skattepliktig intäkt av tjänst för dem. Såvitt framkommit överensstämmer det deklarerade värdet med Riksskatteverkets anvisningar. - Frågan i målet gäller huruvida det Å. och I-L.A. anfört utgör skäl för jämkning av förmånsvärdet. Enligt 42 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall värdet av en naturaförmån beräknas efter ortens pris. Av anvisningspunkt 4 till paragrafen framgår att det krävs synnerliga skäl för att ett sålunda beräknat värde skall få jämkas. Enligt länsrättens mening utgör vad Å. och I-L.A. åberopat i målet inte synnerliga skäl för jämkning av kostförmånen - varvid också beaktats att förmånen tillhandahållits dem i deras hem.

Makarna Å. och I-L.A. överklagade och yrkade i första hand att värdet av kostförmån för deras vidkommande skulle reduceras till hälften av det av Riksskatteverket fastställda värdet för hel kostförmån samt i andra hand att förmånsvärdet skulle bestämmas med tillämpning av den beräkningsmetod som

användes för livsmedelsdetaljhandeln och därvid för vardera maken bestämmas till 18 605 kr. De anförde bl.a. följande. De var bolagets enda heltidsanställda, vilket innebar att de fick ägna en stor del av sin tid åt hushållsarbete och var skyldiga att delta i de måltider som serverades. Deras situation kunde jämföras med lärare och vårdpersonals. Sådan personals deltagande i s.k. pedagogiska måltider medförde inte att skattepliktig kostförmån ansågs ha utgått. En rimlig avvägning mellan värdet av tillgång till mat i tjänsten och det vårdmoment som ingick i samtliga måltider var att kostförmånen skulle jämkas till 50 procent av hel kostförmån. Ett alternativt beräkningssätt var den metod som användes vid värdering av varuuttag ur livsmedelsdetaljhandeln. Riksskatteverket angav årligen vilka värden som skulle tas upp till beskattning hos ägaren. För de uttagna matvarorna - varugrupperna 1-9 - uppgick värdet till 11 592 kr exkl. mervärdeskatt per vuxen. För yngre familjemedlemmar i åldern 7-12 år reducerades värdet till 60 procent av värdet för en vuxen. Med tillämpning av denna värderingsmetod borde förmånsvärdena i deras fall bestämmas till 18 605 kr. Metoden speglade på ett bättre sätt värdet av de varor som de kunde tillgodogöra sig ur bolaget, eftersom det rörde sig om ett uttag av inköpta varor och ej - som avsågs i Riksskatteverkets rekommendationer - ett uttag av vara inklusive tjänster för inköp, tillagning, servering, diskning, etc.

Kammarrätten i Göteborg (1994-04-15, Koch, Bodin, Norgren, referent) delade länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

Makarna A. fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Socialstyrelsen och Svenska kommunförbundet avgav yttranden i målet.

Socialstyrelsen anförde bl.a. följande:

Lagstiftaren har beviljat vissa särskilt angivna grupper skattefrihet för måltider under arbetstid. Det gäller:

- lärare som intar sin lunch vid övervakning av skolmåltider,
- förskollärare och fritidspedagoger,
- vårdpersonal som vid måltider har tillsynsskyldighet för senildementa patienter samt
- vårdpersonal som intar måltider tillsammans med förståndshandikappade.

Den fråga som här aktualiseras är om ytterligare grupper med liknande arbetssituation också ska ges sådan skattefrihet.

Skillnaden mellan måltider på HVB-hem för barn och unga och de pedagogiska måltiderna är att måltiderna på HVB-hemmen typmässigt i första hand är en behandlingssituation snarare än en pedagogisk situation. Vissa hem för vård och boende tillämpar i och för sig behandlingsmodeller med socialpedagogiska inslag, där de unga "lär sig" att hantera sitt liv på nya sätt. Men andra behandlingsmodeller än de pedagogiskt orienterade är också vanliga. Det finns inga vetenskapliga kriterier för att avgöra vilka HVB-hem som arbetar socialpedagogiskt och vilka som t.ex. är mer psykodynamiskt orienterade. Att juridiskt skilja ut vilken personal på vilka hem som på den grunden skulle ha rätt till skattefrihet är därmed svårt.

Måltiderna vid HVB-hemmen skiljer sig också typmässigt från dem inom senildemensvården och vården av förståndshandikappade. Senildementa och förståndshandikappade kan ofta inte äta själva på grund av fysiska eller psykiska handikapp. Personalen måste mycket konkret hjälpa patienterna under måltiden för att de ska kunna äta.

Avdrag yrkas för matkostnaden med hänvisning till att verksamheten bedrivs i makarnas bostad. Här finns skäl att göra jämförelse med familjehem, som liknar mindre HVB-hem av detta slag.

Där får man inte göra några sådana avdrag. De som väljer att driva vården i deras eget hem i mer professionell form bestämmer själva sin vårddygnsavgift. De har därmed möjlighet att av kommunen ta ut en sådan avgift att kostnader för personalens mat under arbetstid täcks. Den eventuella samhälleliga finansieringen av deras mat bör tas ut av de vårdköpande kommunerna.

Frågan om fri kost kompliceras i detta fall ytterligare av att de i bolaget anställda är att betrakta som fåmansföretagare med de skattemässiga restriktioner som följer därav. Så t.ex. sätter ägarna av bolaget också hyresvillkoren för bolaget då de hyr ut sin egen fastighet. Liknande resonemang kan även föras om andra förmåner, t.ex. kost.

Sammanfattning

Socialstyrelsen vill sammanfattningsvis inte tillstyrka en särbehandling av hemmet såsom framförts i överklagandet.

I stället bör vårdavgifterna vara så tilltagna att de möjliggör ett inkomstuttag där de verksamma själva bestrider sina kostnader för mat, vilket är det normala i samhället.

Detta leder till ett enklare synsätt, förenklad administration och förhindrar en prejudicerande verkan inom området.

Svenska kommunförbundet anförde i huvudsak följande:

Lagtekniskt är det möjligt att jämka förmånsvärdet om synnerliga skäl föreligger.

Vår uppfattning är att sådana skäl finns. Orsaken till att alla matinköp m.m. belastar bolaget och inte bara de matinköp m.m. som avser de personer som vårdas i bolagets regi beror på att detta inte är praktiskt möjligt. Teoretiskt skulle makarna A. kunna betala sina egna matinköp och tillaga den maten på sätt som nu sker. I praktiken är det inte möjligt att särskilja de matinköp m.m. som avser den egna konsumtionen från de övrigas konsumtion. Någon förmånsbeskattning skulle inte aktualiseras om den teoretiska modellen tillämpades.

Sakligt sett bör det förmånsbeskattade beloppet därför inte bli högre än vad kostnaden är för att förvärva mat m.m. som faktiskt förbrukas av makarna och deras dotter. Av handlingarna i målet framgår att skattemyndigheten varje år tar fram en prislista som tillämpas vid värdering av uttag av mat m.m. ur livsmedelsdetaljhandeln. Den listan bör kunna utgöra grund för att fastställa ett jämkat förmånsvärde. Jämfört med en schablonmässig procentsats på kostförmånsvärdet förefaller detta ge ett mer exakt utfall av värdet på den förmån som erhållits.

Regeringsrätten (1995-12-29, Wahlgren, Tottie, Berglöf, Sjöberg, Swartling) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av 32 § 1 mom. första stycket a) KL följer att förmån av fri kost som någon erhållit i tjänsten skall beskattas som intäkt av tjänst. Bestämmelser om värdering av kostförmån finns i punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL. Enligt den lydelse som gällde vid den i målet aktuella taxeringen (1990 års taxering) var förmånsvärdet av helt fri kost lika med 150 procent av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. I punkt 4 andra stycket av samma paragraf föreskrivs att det enligt punkt 3 beräknade schablonvärdet får jämkas uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl.

I Riksskatteverkets anvisningar och rekommendationer rörande beskattningen av naturaförmåner har sedan länge angetts att fria och subventionerade måltider för lärare och annan personal vid skola, förskola, daghem och fritidshem är skattefria, om personalen vid måltiden har tillsynsskyldighet eller motsvarande ansvar för barn under skolmåltid eller i samband med s.k. pedagogisk måltid. Sedermera har motsvarande undantag från beskattning rekommenderats beträffande vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen (första gången i RSV Dt 1988:10 avseende 1989 års taxering) eller som inom omsorgsvården åter tillsammans med förståndshandikappade och enligt sitt anställningsavtal har skyldighet att äta tillsammans med dem (första gången i RSV Dt 1989:23 avseende 1991 års taxering).

Den i det föregående omnämnda jämningsregeln i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL infördes genom lagstiftning år 1987 (SFS 1987:1303). Som exempel på fall där jämkning kunde komma i fråga nämndes i förarbetena att anställda i en personalrestaurang erbjuds en måltid som påtagligt avviker från en sådan lunchstandard som ligger till grund för den i punkt 3 av anvisningarna föreskrivna genomsnittsberäkningen (prop. 1987/88:52 s. 76). I Riksskatteverkets anvisningar för 1990 års taxering sägs att jämkning får ske endast om den erbjudna måltiden avsevärt avviker från lunchstandard av dagens-rätt-karaktär (RSV Dt 1988:19 punkt 4.3.5). I rekommendationer för senare års taxeringar (första gången i RSV Dt 1990:16 avseende 1992 års taxering) har uttalats att synnerliga skäl för jämkning får anses föreligga också i fråga om kost som arbetsgivare i Försvarsmakten erbjuder sina anställda i vissa angivna situationer. I de angivna fallen bör förmånen enligt rekommendationerna värderas till 50 procent av genomsnittspriset.

Makarna Å. och I-L.A. drev under beskattningsåret 1989 ett sådant hem för vård eller boende - s.k. HVB-hem - som avses i 69 § socialtjänstlagen (1980:620). Verksamheten bedrevs på egen fastighet genom ett av makarna helägt aktiebolag. Bolaget betalade utgifterna för bl.a. matinköp för både familjen och de barn och ungdomar som gavs vård i hemmet. Makarna har som intäkt av sin tjänst hos bolaget deklarerat förmån av fri kost, avseende kost för egen del och hälften av den för deras hemmavarande dotter beräknade kostförmånen. Värdet av förmånen har för vardera maken beräknats enligt schablon till 25 662 kr. Till stöd för sitt yrkande om jämkning av detta värde har de anfört dels att deras måltider tillsammans med de i hemmet placerade barnen och ungdomarna hade ett påtagligt vårdinslag och dessutom innefattade ett pedagogiskt moment, dels att den förmån som de åtnjöt inte avsett färdiga måltider utan endast inköp av livsmedel.

Vad beträffar den först angivna grunden - vårdinslaget och det pedagogiska momentet - finns det anledning att göra en jämförelse med de undantag från skatteplikt som Riksskatteverket enligt det nyss sagda rekommenderat för vissa kostförmåner för lärare och vårdpersonal. 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 skall utöva tillsyn eller fullgöra andra uppgifter i tjänsten. Grunden för den rekommenderade skattefriheten i dessa fall torde vara att tjänstgöringsmomentet ansetts så dominerande att måltiden kunnat antas väsentligen förlora sitt värde som vila och rekreation. Makarna A:s situation har delvis varit en annan. En väsentlig skillnad är 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 kan motivera att makarnas kostförmåner inte omfattas av den totala skattefrihet som medges enligt rekommendationerna. Vad makarna sagt om arbetsförhållandena i HVB-hemmet och deras uppgifter i samband med måltiderna ger emellertid stöd för uppfattningen att vårdinslagen och de pedagogiska momenten även i deras fall har varit betydande.

När det gäller den andra åberopade grunden - att förmånen inte avsett färdiga måltider - är det av intresse att notera att Förmånsbeskattningskommitten i ett delbetänkande om beskattningen av naturaförmåner (Ds Fi 1985:13 s. 94-96) särskilt uppehöll sig vid frågan om det fanns anledning att ha skilda beräkningsgrunder för det fallet att kost utgår i arbetsgivarens hushåll och det fallet att kost tillhandahålls under "restaurangliknande förhållanden". För det förra fallet övervägde kommittén en schablon som baserades på själva livsmedelskostnaden samt kostnaden för vissa förbrukningsvaror, slitage och hushållsel. Kommittén stannade emellertid för att föreslå en enda, på restaurangpriser baserad schablon. Som framgått av det tidigare sagda följde lagstiftaren förslaget (jfr ovannämnda prop. 1987/88:52 s. 62). En konsekvens av den intagna ståndpunkten är att schablonen passar mindre väl in på vissa av de av kommittén avsedda fall där kosten tillhandahålls under förhållanden som inte är "restaurangliknande". Vad särskilt beträffar makarna A:s fall bör framhållas att tillagning, servering och andra tjänster - oavsett om de utförts av makarna själva eller av annan personal - tillhandahållits som ett led i en av bolaget avlönad tjänst och att förmånen mot den bakgrunden i princip kan anses ha omfattat vissa tjänster av detta slag. Även med beaktande av det nu sagda finns det emellertid fog för bedömningen att makarnas kostförmåner haft ett mer begränsat innehåll än som förutsatts i den i KL föreskrivna schablonen.

Enligt Regeringsrättens mening utgör inte någon av de av makarna åberopade grunderna, sedd för sig, synnerliga skäl för jämkning av de schablonmässigt beräknade förmånsvärdena. Sammantagna får de åberopade grunderna emellertid anses innefatta sådana synnerliga skäl som fordras för jämkning. Vad nu sagts gäller makarnas förmåner av fri kost för egen del. Synnerliga skäl för annan jämkning av det för dottern beräknade förmånsvärdet än den som redan skett på grund av att hon är ett barn har inte visats föreligga.

Värdet av makarna A:s förmån av fri kost kan skäligen bestämmas till 50 procent av det enligt schablon beräknade värdet. Det betyder att värdet av fri kost för vardera maken kan beräknas till $(0,50 \times 365 \times 56,25 =)$ 10 265 kr, vartill kommer andelen av det för dottern beräknade värdet eller 5 132 kr. Vardera makens inkomst av tjänst skall i enlighet härmed sättas ned med $(25 662 - 10 265 - 5 132 =)$ 10 265 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller på så sätt makarna A:s talan att deras taxeringar, med ändring av kammarrättens dom, sätts ned till följande belopp (här uteslutna).

Föredraget 1995-12-12, föredragande Sundin, målnummer 3644--3645-1994

Sökord: Inkomst av tjänst

Litteratur: Ds Fi 1985:13, s. 94-96; prop. 1987/88:52, s. 62, 76.
