

Målnummer:	4229-92	Avdelning:	3
Avgörandedatum:	1994-06-01		
Rubrik:	Besked enligt 44 § uppbördslagen. Beräkning av arbetsgivares preliminärskatteavdrag avseende kostförmån för anställda på hotell.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 8 § och 44 § uppbördslagen (1953:272)• Punkt 3 och 4 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:			

REFERAT

Enligt 8 § uppbördslagen (1953:272) skall, om skattskyldig jämte kontant inkomst åtnjuter andra förmåner, preliminär A-skatt beräknas efter inkomstförmånernas sammanlagda värde. Har den skattskyldige utgett ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Värdet av kostförmån skall beräknas enligt punkt 3 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen. Enligt första stycket sistnämnda lagrum är förmånsvärdet av helt fri kost lika med 250 procent av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. För inkomståret 1991 gällde som genomsnittspris för helt fri kost 110 kr 50 öre. I andra stycket anges att, om arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för anställds måltid och den anställdes kostnad härigenom kommer att understiga genomsnittspriset, skillnaden skall tas upp som förmån av delvis fri måltid. Slutligen får enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna värdet av bl.a. fri kost beräknat enligt punkt 3 jämkas uppåt eller nedåt, om det finns synnerliga skäl.

Bolaget ansökte hos Skattemyndigheten i Stockholms län om besked angående skyldigheten att verkställa skatteavdrag för de anställdas måltider. I ansökningsuppgavs att de anställda betalade 42 kr för tre måltider per dag. Den genomsnittliga råvarukostnaden för måltiderna beräknades till 31 kr. Personalens kosthantering uppgavs inte innebära någon extra kostnad. Disken ombesörjdes av personalen. Måltiderna intogs i ett vilorum. Då köket inte var bemannat lagade personalen sin mat själva.

Skattemyndigheten i Stockholms län (1991-02-22) yttrade: Fri eller delvis fri kost är en skattepliktig förmån som värderas enligt schablon. Under vissa förutsättningar kan arbetsgivaren ta ut ett lägre pris av de anställda för kosten än det fastställda schablonvärdet utan skattekonsekvens för de anställda. Detta lägre pris måste då vara marknadsmässigt beräknat. Vid beräkningen måste hänsyn tas till såväl priset för råvaror som till personalkostnaden. Dessutom skall en marknadsmässig hyra beräknas för den lokal där personalen intar sin kost. Till det på detta sätt framräknade priset skall läggas moms med 25 procent. - Enligt skattemyndighetens uppfattning uppfyller inte de av bolaget den 22 januari 1991 insända kalkylerna de angivna kraven på marknadsmässighet. Bolaget är därför skyldigt att vid beräkningen av skatteavdrag för de anställda ta med värdet av subventionerad kost. Det skattepliktiga värdet utgörs då av skillnaden mellan vad den anställda betalade och schablonvärdet 44:20 kr per måltid eller 110:50 per dag.

Bolaget överklagade beslutet.

Länsrätten i Stockholms län (1991-08-29, ordförande Holgersson) yttrade: Förmåner som utgår i annan form än kontanta medel skall enligt 42 §

kommunalskattelagen i regel värderas till ortens pris eller marknadsvärdet. Kostförmån värderas dock enligt hänvisning i bestämmelsen efter särskilda grunder som anges i anvisningarna till stadgandet. Enligt punkt 3 av dessa skall förmånsvärdet av fri måltid eller helt fri kost bestämmas schablonmässigt med ledning av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. - Riksskatteverket har (se RSFS 1990:19) för inkomståret 1991 fastställt schablonvärdet för en fri måltid om dagen (lunch eller middag) till 44 kr 20 öre och för helt fri kost (minst tre måltider om dagen) till 110 kr 50 öre. - Enligt punkt 4 av nyssnämnda anvisningar skall om den skattskyldige utger ersättning för en förmån förmånsbeloppet sättas ned med ersättningens belopp. Förmånsvärdet får dessutom jämkas om det finns synnerliga skäl. - Hotellet och skattemyndigheten har till stöd för sina ståndpunkter resonerat kring uttalanden av departementschefen i samband med lagens tillkomst. - Departementschefen har därvid (se prop. 1989/90:110 s. 328) anfört följande.

"Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordriftfördelar 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."

Av 8 kap. 5 § regeringsformen framgår att grunderna för den kommunala beskattningen skall bestämmas i lag. Bestämmelsen är ett uttryck för den så kallade legalitetsprincipen. - Enligt länsrättens uppfattning framstår det av lydelsen av 42 § kommunalskattelagen och dess anvisningar som helt klart att värde av kostförmån skall bestämmas efter en schablonmässig bedömning om inte förutsättningar för jämkning enligt punkten 4 av anvisningarna föreligger. - Något utrymme för att tolka schablonregeln såsom varande underordnad marknadsvärdesprincipen eller som någon form av presumptionsregel synes med hänsyn till bestämmelsernas utformning inte föreligga. - De uttalanden som gjorts i lagens förarbeten om undantag från schablonregelns tillämpning för personalrestauranger som drivs under marknadsmässiga villkor kan härigenom, även om de kan sägas vara till fördel för de skattskyldiga, med hänsyn till legalitetsprincipen endast tillmätas betydelse vid prövningen av om det föreligger synnerliga skäl för jämkning av förmånsvärdet eller inte. - Vid denna prövning finner länsrätten att de av hotellet åberopade kalkylerna innehåller sådana brister beträffande indirekta kostnader och moms att det inte finns tillräckliga skäl att frångå den schablonmässiga värderingsmetoden. - Hotellets besvär skall härigenom lämnas utan bifall. - Länsrätten lämnar besvären utan bifall.

I överklagande vidhöll bolaget att deras kostnad för personalmat var lägre än schablonvärdet och därför skulle läggas till grund för beräkningen av preliminärskatteavdraget.

Skattemyndigheten, som bestred bifall till överklagandet, anförde att de beräkningar som hotellet gjort kunde i för sig vitsordas men då de ej var tillfyllest skulle schablonvärdet för kost läggas till grund för preliminärskatteavdraget.

Kammarrätten i Stockholm (1992-06-15, Anclow, Rundquist, referent), som höll muntlig förhandling, yttrade: Värdet av kostförmån skall enligt 42 § kommunalskattelagen värderas enligt de särskilda grunder som anges i anvisningarna till lagrummet dvs. med ledning av genomsnittspriset i riket för måltider av normal beskaffenhet. Riksskatteverket har i föreskrift RSFS 1990:19 fastställt schablonvärdet för kostförmån. - Det är möjligt att tillämpa annat värde än det schablonmässiga under förutsättning att värderingen av mot ersättning erhållna måltider gjorts på grundval av marknadsmässiga

kostnadsberäkningar. Enligt förarbetena till lagstiftningen kan så ske ex. i personalmatsalar där det är klart att marknadsmissiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t.ex. restauratören. - I nu aktuellt fall är det ej fråga om måltider i personalmatsal eller liknande. Personalen på hotellet äter oftast i anslutning till arbetets utförande eller i ett utrymme av enklare beskaffenhet - en utvidgad korridor. Bolaget har i sin ansökan grundat sina kostnadsberäkningar av personalmaten på faktiska anskaffningskostnader med ett visst tillägg. Dessa ger enligt bolaget vid handen att den genomsnittliga anskaffningskostnaden för tre måltider är 31 kr och hotellets totala kostnad för måltiderna är 42 kr, vilket också är det belopp som personalen får betala. I detta belopp ingår 25 procent mervärdeskatt. - Anledning saknas att i för sig ifrågasätta de av bolaget gjorda beräkningarna. Emellertid måste enligt kammarrätten krävas betydligt mer utförligare kostnadsberäkningar av vad en måltid kostar än de hotellet presterat. Om, som i detta fall, kosten tillhandahålls som en integrerad del av verksamheten i övrigt måste såsom reglerna är utformade sådana beräkningar göras med utgångspunkt i den totala verksamheten. Bolaget har vid den muntliga förhandlingen anfört att gäster i den närliggande stugbyn kan köpa mat för avhämtning från hotellet till 60 procent av hotellets priser vid servering i restaurangen. I detta pris ingår inte enligt hotellet någon subvention av marknadsföringsmissiga skäl. Inte heller denna prisuppgift kan enligt kammarrätten läggas till grund för en beräkning av de faktiska kostnaderna för personalens måltider. - I sammanhanget bör påpekas att delar av vad bolaget anfört närmast utgör förhållanden som skulle kunna beaktas vid de anställdas inkomstbeskattning och därtill hörande jämkning av preliminärskatteavdrag. Det förhållandet att en måltid är av enklare beskaffenhet utgör däremot inte ensamt skäl för nedsättning av underlaget för arbetsgivares nu aktuella skyldighet att verkställa avdrag för preliminärskatt. - Kammarrätten finner således sammantaget att bolaget inte kan anses ha visat att marknadsvärdet för måltiderna ifråga kan bestämmas med frångående av Riksskatteverkets anvisningar. Med hänsyn härtill och vad länsrätten i övrigt anfört skall således preliminärskatteavdrag beräknas med utgångspunkt i de av Riksskatteverket fastställda schablonvärdena. - Kammarrätten lämnar besvaren utan bifall.

Kammarrättsrådet Nordström var skiljaktig och anförde: I kammarrätten har bolaget obesträtt anfört följande. Personalen erhåller ej särskilt tillagad mat utan vad som erbjuds gästerna i övrigt. De blir ej serverade och svarar själva för rengöring av servis och bestick. Vidare har upplysts att "stuggäster" med självhushåll får avhämta den mat, som serveras i restaurangen till ett pris som motsvarar 60 procent av det pris som gäller för motsvarande mat då den serveras i hotellets matsal. Bolaget har vidare upplyst att detta självkostnadspris inte är subventionerat. - Genom vad sålunda upplysts finner jag att tillräckliga uppgifter föreligger för att bedöma ett marknadsmissigt jämförelsepris. - Med delvis bifall till besvaren finner jag att som underlag för preliminär skatt skall läggas ett belopp om 60 procent av schablonvärdet.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle lägga den verkliga kostnaden för personalmat, som var lägre än schablonvärdet, till grund för beräkning av avdraget för preliminärskatt. I andra hand yrkade bolaget att Regeringsrätten skulle bestämma underlaget för uttag av preliminärskatt till 60 procent av schablonpriset eller 66 kr 30 öre. Till stöd för sin talan anförde bolaget i huvudsak följande. Personalmaten producerades på marginalen av den normala driften. Den enda extra kostnad av betydelse var därför den som avsåg de råvaror och drycker som ingick i måltiderna. Kammarrätten har godtagit att restaurangens råvarukostnad för tillhandahållandet av kost uppgått till ca 31 kr per dygn. Överskjutande belopp, utöver de 42 kr som personalen betalat, har täckt mervärdeskatt, förslitning, el m.m. Arbetstagarna har således utöver direkta merkostnader för varje portion erlagt ytterligare belopp för täckande av på varje måltid belöpande fasta kostnader. Definitionsmässigt kunde subvention endast föreligga om arbetsgivaren bar en del av kostnaden för arbetstagarens kost. Arbetstagarna har betalat arbetsgivarens självkostnad. Då någon subvention inte hade utgått skulle preliminärskatteavdrag för förmån

av kost inte ske.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket, som bestred yrkandet, anförde bl.a. följande. I överklagandet till Regeringsrätten har bolaget gjort en kalkyl och därvid kommit fram till att kostnaderna för personalkosten uppgått till exakt 42 kr för tre dagliga måltider. Därvid har emellertid medräknats endast råvarukostnader, ett smärre belopp avseende vissa marginella indirekta kostnader och 20 procents mervärdeskatt (rätt skattesats är 25 procent). Denna kalkyl kunde inte godtas. Riksskatteverket gjorde gällande att det pris som personalen avsetts betala för måltiderna på arbetsplatsen var så lågt satt att det måste anses innefatta en subvention från bolagets sida. Förmånsbeskattning skulle då enligt punkt 3 andra stycket anvisningarna till 42 § KL ske för skillnaden mellan 42 kr och det av Riksskatteverket fastställda genomsnittspriset.

Regeringsrätten (1994-06-01, Björne, Tottie, Wadell, Bouvin, Ragnemalm) yttrade, efter att ha redogjort för de inledningsvis berörda lagrummen, följande: I samband med lagstiftning angående vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst anförde departementschefen följande om kostförmån för restauranganställda (prop. 1992/93:127 s. 34-35).

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 arbetsgivares 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.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Vad som upplysts i målet får anses ge vid handen att det pris de anställda betalar till bolaget för tillhandahållna måltider innefattar en viss subvention. Den preliminära beskattningen av denna subvention skall därvid ske med utgångspunkt i marknadsmässigt genomsnittspris för en lunchmåltid på sätt underinstanserna bestämt.

Synnerliga skäl för att jämka värdet föreligger inte.

Det i målet aktuella beskedet avser ersättningar som har utbetalats under år 1991. Denna tid har gått till ända och den fråga som omfattas av beskedet har således förfallit. Regeringsrätten finner överklagandet ej föranleda vidare yttrande.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avskriver målet.

Föredraget 1994-05-03, föredragande Perttu, målnummer 4229-1992

Sökord: Uppbörds mål

Litteratur: prop. 1989/90:110 Del 1, s. 326-329, 682; prop. 1989/90:110 Del II, s. 117; prop. 1992/93:127 s. 31 ff.; SOU 1992:57 s. 41 ff.
