

Målnummer: 4659-11 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2012-01-20

Rubrik: En person som är anställd som personlig assistent åt sin make (I) respektive sitt minderåriga barn (II) har förmånsbeskattats för värdet av en resa som företagits tillsammans med den funktionshindrade utan hinder av att vederbörande under resan utfört sina sysslor som personlig assistent. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 11 kap. 1 §, 12 kap. 6 § och 10 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I.

Av en ansökan från S hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. S var fast anställd hos X AB. Bolaget samordnar personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade. S var anställd med en arbetstid på 40 timmar per vecka som personlig assistent åt sin make B. B:s funktionsnedsättning innebar att han var berättigad till personlig assistans 57 timmar per vecka. B planerade en semesterresa till Mallorca under en vecka och skulle bo på ett handikappanpassat hotell. Makarnas gemensamma vuxna dotter skulle följa med på resan. För att tillgodose B:s behov av personlig assistans skulle S medfölja på resan. Hon skulle arbeta 8 timmar per dag under resans sju dagar och erhålla full lön för arbetstiden. Samordnaren bekostar resan. Kostnaden beräknades till 8 000 kr och därtill skulle komma dagliga traktamenten för S motsvarande "skattefria" normalbeloppet för Spanien. Måltider kommer inte att bekostas av samordnaren och ingår inte heller i resans pris. S ställde följande frågor rörande den skattemässiga hanteringen av resekostnaden och traktamentsbeloppen.

1. Kommer S att förmånsbeskattas för någon del av resekostnaden?
2. Kommer S att beskattas för erhållna traktamenten?
3. Blir svaren på fråga 1 och 2 annorlunda om S är arbetsbefriad under två av resans sju dagar och en extern assistent i stället arbetar under denna tid?

Skatterättsnämnden (2011-06-23, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Hellenius, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - S ska inte förmånsbeskattas för att arbetsgivaren betalar hennes utlandsresa. Hon ska inte heller beskattas till den del erhållna traktamenten motsvaras av en rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. - Beslut - Fråga 3 - Ansökan avvisas i denna del. - Motivering - Den socialförsäkringsrättsliga regleringen - En försäkrad (assistansberättigad) har rätt till assistansersättning för att täcka sina kostnader för personliga assistenter eller för köp av personlig assistans från en utförare (assistanssamordnare). - Ersättning betalas ut månadsvis med visst belopp för det antal beviljade assistanstimmar som assistans har lämnats. Om den assistansberättigade delar hushåll med sin personlige assistent måste den assistansberättigade köpa assistans av en assistanssamordnare där den personlige assistenten är anställd.

Assistanssamordnaren, som ska vara fristående från hushållet, kan vara ett aktiebolag. - Assistansersättning kan även lämnas för tid då den assistansberättigade vistas i ett annat land inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) än i Sverige. - Den redovisade regleringen finns i 51 kap. socialförsäkringsbalken (2010:110). Jfr Försäkringskassans Vägledning 2003:6 Assistansersättning, version 7, s. 147-149. - - - Skatterättsnämndens bedömning - Fråga 1 - Det frågan gäller är att bedöma om en semesterresa till utlandet som en assistansberättigad företar tillsammans med sin personlige assistent, som tillika är en nära anhörig, kan ses som en tjänsteresa för den personlige assistenten. - S är anställd hos X AB. Hennes arbetsuppgifter består i att på heltid vara personlig assistent åt sin make. - Under den aktuella utlandsresan till Spanien, som även makarnas vuxna dotter deltar i, kommer hon att utföra sitt arbete som vanligt. - Mot den bakgrunden framstår resan som en tjänsteresa för S. Den omständigheten att hennes arbetsuppgifter består i att ge assistans åt en nära anhörig eller att hon som maka deltar i familjens beslut att företa utlandsresan föranleder enligt Skatterättsnämndens mening ingen annan bedömning. - Skatterättsnämnden finner därför att S inte ska ta upp någon förmån i inkomstslaget tjänst för att arbetsgivaren betalar hennes resa till Spanien. - Fråga 2 - Av svaret på fråga 1 följer att någon faktisk beskattning av de traktamenten som S får på grund av tjänsteresa till Spanien inte ska ske i den mån de motsvaras av belopp som hon har rätt att dra av som ökade levnadskostnader. - Fråga 3 - För att kunna besvara fråga 3 krävs ytterligare utredning av det slag som bör göras vid den ordinarie taxeringen och inte inom ramen för ett förhandsbesked. - Ansökan ska därför avvisas i denna del.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och besvara frågorna i S:s ansökan enligt följande. S ska förmånsbeskattas för hela den av arbetsgivaren betalda resekostnaden (fråga 1). Utbetalda traktamenten ska beskattas som lön (fråga 2). Skatteverket anförde bl.a. följande. Skatterättsnämndens inställning kan leda till mycket oönskade och ej avsedda konsekvenser. Enligt allmänna skatterättsliga regler befinner sig en anställd på tjänsteresa när han utför arbete utanför sitt tjänsteställe. En personlig assistent får i regel bedömas ha sitt tjänsteställe i den bostad där den assistansberättigade bor. Det innebär i normalfallet att om det ingår i assistentens arbetsuppgifter att utföra arbete även utanför bostaden så kommer han att befinna sig på tjänsteresa så snart den assistansberättigade personen lämnar bostaden med sin personliga assistent. Verkets uppfattning är att den så beskrivna allmänna regeln inte går att tillämpa i alla situationer. För att bedöma om en resa är privat eller görs i tjänsten måste också hänsyn tas till i vilken mån den anställde själv har ett avgörande inflytande över vilka resor som ska företas, syftet med dem och till vilka platser de ska företas. När en resa i första hand görs med familjen för att tillgodose hela familjens önskemål om miljöombyte, semester, umgänge med släkt och vänner, helgfirande osv. talar övervägande skäl för att resan är en privat resa för de familjemedlemmar som utför sitt arbete som personliga assistenter även under resan. När å andra sidan en resa görs huvudsakligen för att tillgodose den assistansberättigades intressen kan resan bedömas som en tjänsteresa även för anhöriga assistenter. Det senare kan exempelvis vara resor till rehab-anläggningar, läger för funktionshindrade barn och ungdomar etc. Med stöd av det anförda ska den resa som S avser att företa med sin familj bedömas som en privat resa och inte en tjänsteresa, oavsett att hon under resan även utför sitt arbete som personlig assistent.

S bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Skatteverket redogör inte för något lagstöd eller praxis som stödjer verkets uppfattning. I stället tycks Skatteverkets inställning grundas på att Skatterättsnämndens inställning kan leda till oönskade och ej avsedda konsekvenser i andra fall. De hypotetiska konsekvenser som verket anser kan uppkomma kan inte utgöra skäl för att beskatta henne för resans värde och de utbetalda traktamentena. Det är ostridigt att hon under resan kommer att utföra sitt ordinarie arbete

utanför den vanliga verksamhetsorten. Resan är nödvändig för att hon ska kunna utföra sitt arbete. Mot denna bakgrund saknas stöd för Skatteverkets uppfattning.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-01-20, Billum, Dexe, Knutsson, Jermsten, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för avgörandet.

Enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska löner, förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt om inget annat anges. Bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresa finns i 12 kap. 6-17 §§ IL. För tjänsteresa utomlands medges enligt 10 § avdrag med ett normalbelopp.

S är anställd av X AB som personlig assistent åt sin make B. Arbetstiden uppgår till 40 timmar i veckan. B planerar att företa en semesterresa till Mallorca under en vecka. S ska följa med på resan, liksom parets vuxna dotter, och då utföra sina sysslor som personlig assistent i normal omfattning. Under resan kommer hon att erhålla full lön och vidare är avsikten att arbetsgivaren ska bekosta hennes resa och även betala traktamente med belopp motsvarande normalbeloppet för Spanien. Frågan i målet är om S ska förmånsbeskattas för värdet av resan och om erhållna traktamenten ska beskattas som lön utan avdrag för ökade levnadskostnader.

En förutsättning för att S ska undgå förmånsbeskattning samt ges avdrag för ökade levnadskostnader är att resan är att betrakta som en tjänsteresa. Vad som talar för att resan är av detta slag är att hon vistas utanför den vanliga verksamhetsorten och där utför de sysslor som hon är anställd för att utföra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan emellertid inte varje resa som uppfyller dessa villkor betraktas som tjänsteresa utan hänsyn måste även tas till övriga omständigheter kring resan. I förevarande fall pekar omständigheterna kring resan på att syftet med den är att bereda familjen tillfälle till miljöombyte, rekreation och avkoppling. Resan kan därmed inte betraktas som en tjänsteresa för S. Den omständigheten att hon under resan utför sina sysslor som personlig assistent åt sin make, ändrar inte denna bedömning. Vid sådant förhållande ska S förmånsbeskattas för värdet av resan och erhållna traktamenten ska beskattas utan avdrag för ökade levnadskostnader.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att S ska förmånsbeskattas för värdet av resan och att erhållna traktamenten ska beskattas utan avdrag för ökade levnadskostnader.

II.

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A var fast anställd hos ett bolag (X AB) som samordnar personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade. A var anställd med en arbetstid på 40 timmar per vecka som personlig assistent åt sin dotter B, född 2006. B:s funktionsnedsättning innebar att hon var berättigad till personlig assistans 70 timmar per vecka. Familjen planerade en semesterresa till Mallorca under en vecka och skulle bo på ett handikappanpassat hotell. Utöver B skulle hennes mor att medfölja på resan. För att tillgodose B:s behov av personlig assistans skulle A arbeta 8 timmar per dag under resans sju dagar och erhålla full lön för arbetstiden. Ytterligare en personlig assistent skulle medfölja och arbeta 2 timmar per dag. Denna assistent är inte anhörig till B. Samordnaren bekostar resan. Kostnaden beräknades till 8 000 kr och därtill skulle komma dagliga traktamenten motsvarande "skattefria" normalbeloppet för Spanien. Måltider kommer inte att bekostas av samordnaren och ingår inte heller i resans pris. Några natttraktamenten kommer inte att utbetalas. A ställde följande frågor rörande den skattemässiga hanteringen av resekostnaden och traktamentsbeloppen.

1. Kommer A att förmånsbeskattas för någon del av resekostnaden?
2. Kommer A att beskattas för erhållna traktamenten?
3. Blir svaren på fråga 1 och 2 annorlunda om A är arbetsbefriad under två av resans sju dagar så att A:s totala arbetstid under resan uppgår till 35 timmar och den medföljande assistentens totala arbetstid uppgår till 35 timmar?

Skatterättsnämnden (2011-06-23, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Hellenius, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - A ska inte förmånsbeskattas för att arbetsgivaren betalar hans utlandsresa. Han ska inte heller beskattas till den del erhållna traktamenten motsvaras av en rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. - Beslut - Fråga 3 - Ansökan avvisas i denna del. - Motivering - Den socialförsäkringsrättsliga regleringen - - - (se Skatterättsnämndens motivering i referatets del I) - - - s. 147-149. - Skatterättsnämndens bedömning - Fråga 1 - Det frågan gäller är att bedöma om en semesterresa till utlandet som en assistansberättigad företar tillsammans med sin personlige assistent, som tillika är en nära anhörig, kan ses som en tjänsteresa för den personlige assistenten. - A är anställd hos X AB. Hans arbetsuppgifter består i att på heltid vara personlig assistent åt sin minderåriga dotter. - Under den aktuella utlandsresan till Spanien, som även barnets mor deltar i, kommer han att utföra sitt arbete som vanligt. Den ytterligare assistans som dottern är berättigad till kommer att utföras av en annan personlig assistent som medföljer på resan. - Mot den bakgrunden framstår resan som en tjänsteresa för A. Den omständigheten att hans arbetsuppgifter består i att ge assistans åt en nära anhörig eller att han som förälder deltar i familjens beslut att företa utlandsresan föranleder enligt Skatterättsnämndens mening ingen annan bedömning. - Skatterättsnämnden finner därför att A inte ska ta upp någon förmån i inkomstslaget tjänst för att arbetsgivaren betalar hans resa till Spanien. - Fråga 2 - Av svaret på fråga 1 följer att någon faktisk beskattning av de traktamenten som A får på grund av tjänsteresa till Spanien inte ska ske i den mån de motsvaras av belopp som han har rätt att dra av som ökade levnadskostnader. - Fråga 3 - För att kunna besvara fråga 3 krävs ytterligare utredning av det slag som bör göras vid den ordinarie taxeringen och inte inom ramen för ett förhandsbesked. - Ansökan ska därför avvisas i denna del.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och besvara frågorna i A:s ansökan enligt följande. A ska förmånsbeskattas - - - (se Skatteverkets överklagande i referatets del I) - - - personlig assistent. - Varken det femåriga barnet eller A:s arbetsgivare synes ha beordrat resan, utan det är ett helt privat önskemål från föräldrarnas sida att företa en semesterresa.

A bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Skatteverket redogör inte för något lagstöd eller praxis som stödjer verkets uppfattning. I stället tycks Skatteverkets inställning grundas på att Skatterättsnämndens inställning kan leda till oönskade och ej avsedda konsekvenser i andra fall. De hypotetiska konsekvenser som verket anser kan uppkomma kan inte utgöra skäl för att beskatta honom för resans värde och de utbetalda traktamentena. Det är ostridigt att han under resan kommer att utföra sitt ordinarie arbete utanför den vanliga verksamhetsorten. Resan är nödvändig för att han ska kunna utföra sitt arbete. Mot denna bakgrund saknas stöd för Skatteverkets uppfattning.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-01-20, Billum, Dexe, Knutsson, Jermsten, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för avgörandet.

Enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska löner, förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt om inget annat anges. Bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresa finns i 12 kap. 6-17 §§ IL. För tjänsteresa utomlands medges

enligt 10 § avdrag med ett normalbelopp.

A är anställd av X AB som personlig assistent åt sin dotter B, född 2006. Arbetstiden uppgår till 40 timmar i veckan. Familjen planerar att företa en semesterresa till Mallorca under en vecka. Förutom A ska även B:s mamma följa med på resan. A ska under resan utföra sina sysslor som personlig assistent i normal omfattning. Under resan kommer han att erhålla full lön och vidare är avsikten att arbetsgivaren ska bekosta hans resa och även betala traktamente med belopp motsvarande normalbeloppet för Spanien. Frågan i målet är om A ska förmånsbeskattas för värdet av resan och om erhållna traktamenten ska beskattas som lön utan avdrag för ökade levnadskostnader.

En förutsättning för att A ska undgå förmånsbeskattning samt ges avdrag för ökade levnadskostnader är att resan är att betrakta som en tjänsteresa. Vad som talar för att resan är av detta slag är att han vistas utanför den vanliga verksamhetsorten och där utför de sysslor som han är anställd för att utföra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan emellertid inte varje resa som uppfyller dessa villkor betraktas som tjänsteresa utan hänsyn måste även tas till övriga omständigheter kring resan. I förevarande fall pekar omständigheterna kring resan på att syftet med den är att bereda familjen tillfälle till miljöombyte, rekreation och avkoppling. Resan kan därmed inte betraktas som en tjänsteresa för A. Den omständigheten att han under resan utför sina sysslor som personlig assistent åt sin dotter ändrar inte denna bedömning. Vid sådant förhållande ska A förmånsbeskattas för värdet av resan och erhållna traktamenten ska beskattas utan avdrag för ökade levnadskostnader.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att A ska förmånsbeskattas för värdet av resan och att erhållna traktamenten ska beskattas utan avdrag för ökade levnadskostnader.

Föredraget 2011-12-14, föredragande Ladvall, målnummer 4659-11 och 4665-11

Sökord: Förhandsbesked, skatter; Inkomstskatt; Inkomst av tjänst

Litteratur:
