

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
5088–5089-07

meddelad i Stockholm den 3 februari 2009

KLAGANDE

Orana AB, 556353-3966

Ombud: Advokat Johan Sterner
Advokatfirman Berggren & Stoltz KB
Box 260
851 04 Sundsvall

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 25 juni 2007
i mål nr 2107–2108-06, se bilaga

SAKEN

Arbetsgivaravgifter för 2001 och 2002 m.m.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller överklagandet och undanröjer, med ändring av kammarrättens och länsrättens domar, skattemyndighetens beslut att höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter avseende kostförmåner för kalenderåren 2001 och 2002.

Dok.Id 64804

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00-12:00
13:00-15:00

Mål nr
5088–5089-07

Regeringsrätten beviljar Orana AB ersättning av allmänna medel med 8 108 kr för kostnader i Regeringsrätten.

YRKANDEN M.M.

Orana AB (bolaget) yrkar att skattemyndighetens beslut att höja underlaget för arbetsgivaravgifter på grund av utgivna kostförmåner ska undanröjas. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 10 135 kr, varav 2 027 kr utgör mervärdesskatt.

Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Verksamheten är i huvudsak inriktad på behandling av flickor som har självskadande beteende, företrädesvis på grund av olika former av övergrepp som de har utsatts för. De skador som uppstår i samband med övergrepp är oftast likställda med psykiska funktionshinder som också medför svåra ätstörningar som bulimi eller anorexi. Personalen är skyldig att delta i måltiderna då dessa har ett stort inslag av fostran och ingår som en integrerad del i behandlingen av de intagna. Måltiderna har haft ett väsentligt inslag av tjänstgöringsskyldighet för personalen, vilket inneburit frånvaro av möjlighet till vila och rekreation. – Behandlingsverksamheten bedrivs i dag i institutionsform. Under de i målen aktuella åren bedrevs den fortfarande i delägarnas hem i en mycket institutionslik miljö. Att vården skedde i hemmet ska dock inte påverka bedömningen på det sätt som skedde i rättsfallet RÅ 1995 ref. 95, eftersom tjänstgöringsskyldigheten för personalen är densamma oavsett var måltiden intas. Det måste anses vara diskriminerande mot fåmansföretagare att göra olika bedömningar beroende på var måltiden äger rum, eftersom den skattemässiga situationen då blir sämre för dem än för andra anställda.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Dåvarande Riksskatteverket har i sin information RSV M 2001:31 förtecknat de personalkategorier för vilka särskilda undantag från beskattning för kostförmån gäller under vissa förutsättningar. Såvitt här är av intresse har undantagits lärare och annan personal vid skola, förskola, daghem och fritidshem, vårdpersonal för senildementa inom äldreomsorgen och vårdpersonal inom omsorgsvården som äter med förståndshandikappade. Uppräkningen är i princip uttömmande vad avser kategorier för vilka särskilt undantag från kostförmån ska göras. Uttalandet i prop. 1987/88:52 s. 62 är inte en exemplifiering av situationer där justering bör ske utan ett specifikt uttalande att beskattning inte bör ske för aktuell personal. Det görs därför normalt inte någon bedömning av om omständigheterna för en

Mål nr
5088–5089-07

annan yrkeskategori i praktiken är så likartade att hel befrielse från beskattning av kostförmån bör komma i fråga. – Bolaget bedriver ett hem för vård eller boende (HVB-hem) liknande det som bedömdes i RÅ 1995 ref. 95. Förhållandena i rättsfallet och det aktuella fallet överensstämmer i stort och en justering till 50 procent av fullt förmånsvärde är därför skälig även i detta fall. Det måste beaktas att helt skattefri kost för all personal som arbetar inom olika former av vård kan medföra att dessa personalkategorier kontinuerligt erhåller helt fri kost hela den tid av dygnet som man vistas på arbetsplatsen. I det aktuella fallet har helt saknats noteringar om vilka personer som erhållit kost och vilka av dessa som varit i tjänst med sådana arbetsuppgifter som motiverat särskild beräkning av kostförmåns-värdet. Det kan inte utan vidare antas att varje arbetsgivare kommer att föra sådana noteringar för varje måltid och anställd. Mot bakgrund av detta bör man vara försiktig med att utvidga kretsen av vårdpersonal som ska åtnjuta helt fri kost. – Under förutsättning att bolaget får framgång i målen tillstyrks skälig ersättning för kostnader. Med beaktande av att någon omfattande ny utredning eller liknande inte tillkommit i Regeringsrätten får en ersättning om 4 000 kr anses skälig.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målen är om värdet av de måltider som personalen i bolagets HVB-hemsverksamhet intar tillsammans med boende som är placerade på hemmet ska ingå i underlaget för de arbetsgivaravgifter som bolaget ska betala.

Enligt 2 kap. 1 § första stycket socialavgiftslagen (2000:980), SAL, ska den som utger avgiftspliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i kapitlet.

I 2 kap. 10 § första stycket SAL anges att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktiga. I andra stycket anges att bestämmelser om värderingen av förmåner finns i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. I det nu aktuella fallet följer av denna bestämmelse och av 8 kap. 17 § SBL att värderingen ska ske enligt bestämmelserna i 61 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Av 61 kap. 3 § IL framgår att en kostförmån ska beräknas enligt schablon. Enligt 18 § i samma kapitel ska värdet av en kostförmån justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl.

Vid inkomsttaxeringen justeras sedan lång tid tillbaka vissa förmåner ned till ett

Mål nr
5088–5089-07

nollvärde. Detta gäller bl.a. för kostförmån för lärare eller annan personal vid grundskola, förskola, daghem och fritidshem om personalen har tillsynsskyldighet eller motsvarande ansvar för barn under skolmåltider eller i samband med s.k. pedagogiska måltider. Skattefriheten gäller även beträffande måltider tillsammans med senildementa patienter inom äldreomsorgen (prop. 1987/88:52 s. 62). Enligt Skatteverkets uppfattning undantas från beskattning även kostförmån för vårdpersonal som arbetar med förståndshandikappade, när de intar sina måltider tillsammans med och vid samma bord som dessa. Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal eller dylikt har skyldighet att delta i måltiden. Under samma förutsättningar undantas från beskattning även kostförmån som en personlig assistent får i sitt arbete åt en person som erhåller assistansersättning på grund av psykiskt funktionshinder (se Skatteverkets ställningstagande 2005-05-30, dnr 130 318874-05/111).

I de nu nämnda situationerna blir följderna av Skatteverkets uppfattning i värderingsfrågan att något underlag för arbetsgivaravgifter inte uppkommer.

Regeringsrätten har i RÅ 1995 ref. 95 bedömt att synnerliga skäl förelegat för justering av schablonmässigt beräknad förmån av fri kost för makar som drev ett HVB-hem. Skälen för justeringen var dels att måltiderna som makarna intagit tillsammans med de i hemmet placerade barnen och ungdomarna hade ett påtagligt vårdinslag och dessutom innefattade ett pedagogiskt moment, dels att förmånen inte avsett färdiga måltider. Beträffande vårdinslaget och det pedagogiska momentet jämförde Regeringsrätten med vad dåvarande Riksskatteverket i sina rekommendationer uttalat om skattefrihet för vissa kostförmåner för lärare och vårdpersonal och anförde bl.a. följande. 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 ska utöva tillsyn eller fullgöra andra uppgifter i tjänsten. Grunden för den rekommenderade skattefriheten torde i dessa fall vara att tjänstgöringsmomentet ansetts så dominerande att måltiden kunnat antas väsentligen förlora sitt värde som vila och rekreation. Regeringsrätten tillade att makarnas situation delvis varit en annan. En väsentlig skillnad angavs vara 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 kunde motivera att makarnas kostförmåner inte omfattades av den totala skattefrihet som medgavs enligt rekommendationerna. Beträffande förmånens karaktär anförde Regeringsrätten att kostförmånerna haft ett mer begränsat innehåll än som förutsatts i den föreskrivna schablonen.

Regeringsrättens uttalanden i rättsfallet innebär således att skattefrihet för kostförmån kan föreligga i situationer där det framgår att tjänstgöringsmomentet

och övriga omständigheter kring måltiden är sådana, att denna kan antas väsentligen förlora sitt värde som vila och rekreation för den anställde.

Bolaget har uppgett följande om verksamheten i HVB-hemmet. Den är inriktad på vård av flickor som har ett självskadande beteende, företrädesvis på grund av att de utsatts för olika former av övergrepp. Av de inskrivna i verksamheten kommer de flesta direkt från psykiatrisk klinik. Många av dem har behandlats under långa perioder enligt lagen om psykiatrisk tvångsvård. Maten tillagas av personalen och ungdomarna gemensamt och det åligger personalen att äta med ungdomarna. Ungdomarna har i många fall ätstörningsproblem i form av t.ex. självsvält och hetsätning. Några har problem av tvångsmässig karaktär som medför olika typer av problem vid måltiderna, exempelvis genom att besticken måste ligga på ett speciellt sätt. En stor grupp är deprimerad och saknar därför vilja och ork att äta. Sammantaget hävdas att ungdomarna har mycket svåra psykiska problem. Ungdomarna kräver mycket stor tillsyn, särskilt vid måltiderna, eftersom dessa är en central del i försöken att få dem att fungera så normalt som möjligt. Måltiderna innefattar såväl tillsynsmoment som pedagogiska moment.

Bolaget har obesträtt anfört att de ungdomar som ges vård i HVB-hemmet har svåra psykiska problem, vilka medför särskilda krav i samband med måltiderna. Regeringsrätten finner mot bakgrund härav att det framstår som nödvändigt för bedrivande av verksamheten att de anställda deltar vid måltiderna tillsammans med ungdomarna. De anställda som medverkat vid måltiderna får därför anses ha fullgjort en tjänstgöring med påtagliga vårdinslag och pedagogiska moment.

För de anställda som tillika var delägare i bolaget gällde i och för sig att måltiderna i bolagets behandlingsverksamhet normalt intogs i delägarnas hem. Bolaget har emellertid i denna del obesträtt uppgett att vården bedrevs i en mycket institutionslik miljö där det under de nu aktuella åren, utöver delägarna, fanns åtta till nio anställda. Med hänsyn härtill kan delägarnas deltagande i dessa måltider inte anses ha haft sådana likheter med normala måltider i ett hem att delägarna bör behandlas på annat sätt än övriga anställda.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten sammantaget att bolagets anställda får anses ha deltagit i måltiderna med ungdomarna på HVB-hemmet under sådana omständigheter att något underlag för kostförmåner inte ska påföras bolaget vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter. Den beslutade höjningen av bolagets avgiftsunderlag för kostförmåner ska därför undanröjas.

Bolaget har vunnit bifall till sin talan och har därför rätt till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara dess rätt i Regeringsrätten.

Mål nr
5088–5089-07

Ersättning bör beviljas enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp exklusive mervärdesskatt.

Marianne Eliason

Lars Wennerström

Eskil Nord

Peter Kindlund

Kristina Ståhl

Markus Olsson
Föredragande regerings-
rättssekreterare

Avd I
Föredraget 2008-12-10