



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
6574-23

meddelad i Stockholm den 4 juni 2024

**KLAGANDE**  
AA

**MOTPART**  
Skatteverket  
171 94 Solna

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**  
Skatterättsnämndens beslut den 4 oktober 2023 i ärende dnr 120-22/D

**SAKEN**  
Förhandsbesked om inkomstskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att det beskrivna förfarandet inte medför att AA ska påföras kostförmån.

## BAKGRUND

1. Förmåner och andra inkomster som en anställd får från sin arbetsgivare ska som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet i den mån det inte finns särskilda bestämmelser som föreskriver något annat. För s.k. kostförmån finns sådana

särskilda bestämmelser. De föreskriver att förmån av frukost, lunch eller middag ska värderas enligt vissa fastställda schabloner. Om en skattskyldig betalar för måltiden med ett belopp som understiger schablonen ska mellanskillnaden tas upp till beskattning.

2. AA arbetar som restaurangchef på en restaurang som ingår i en större snabbmatskedja. Hennes arbetsgivare har för avsikt att erbjuda henne och övriga anställda att till marknadspris köpa vissa råvaror, hel- och halvfabrikat, som de kan använda för att utanför betald arbetstid, t.ex. på lunchrasten, tillreda måltider åt sig i restaurangköket. Det sortiment som de får välja varor från utgörs av ett urval av de varor som används för att tillreda måltider till restaurangens gäster. AA ansökte om förhandsbesked för att få veta om hon genom att acceptera erbjudandet erhåller en sådan färdig måltid som medför att hon ska påföras kostförmån.
3. Skatterättsnämnden fann att AA genom det beskrivna förfarandet erhåller en sådan färdig måltid som i och för sig omfattas av reglerna om kostförmån. Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande med att syftet med tillhandahållandet inte är att AA endast ska köpa enskilda varor utan meningen är att hon får möjlighet att använda ett urval ingredienser och arbetsgivarens restaurangkök för att tillreda färdiga måltider. Det förhållandet att arbetsgivaren upplåter sitt restaurangkök för tillredning av måltiderna går också utöver den enklare åtgärden att tillhandahålla en möjlighet att i ett personaltutrymme värma färdiga maträtter (jfr RÅ 1992 ref. 3). Skatterättsnämnden tog inte ställning till om AA ska påföras kostförmån eftersom den frågan aktualiserar sådana utrednings- och värderingsfrågor som inte lämpar sig att bedöma inom ramen för ett förhandsbesked.

**YRKANDEN M.M.**

4. AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att hennes förvärv av varor som hon under ledig tid tillagar och bereder till en måltid inte innebär att hon erhåller en sådan färdig måltid som medför att hon ska påföras kostförmån.
5. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET****Frågan i målet**

6. Frågan i målet är om en anställd, som från sin arbetsgivare köper matvaror till marknadspris och utanför betald arbetstid tillreder varorna till en måltid åt sig, ska påföras kostförmån.

**Rättslig reglering m.m.**

7. Av 11 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i kapitlet eller i 8 eller 11 a kap. I 61 kap. 3 och 4 §§ finns bestämmelser om kostförmån.

**Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

8. AAs arbetsgivare avser alltså att erbjuda henne att till marknadspris köpa råvaror, hel- och halvfabrikat, som hon utanför betald arbetstid, t.ex. på

lunchrasten, själv tillreder till en måltid åt sig. Av lämnade förutsättningar framgår vidare följande.

9. AA väljer först varor ur restaurangens sortiment. Om hon exempelvis vill äta en måltid som huvudsakligen består av hamburgare med ost och bacon samt pommes frites, väljer hon följande varor ur sortimentet: fryst hamburgerbröd, fryst stekt bacon, ostskiva, fryst hamburgare, strimlad sallad, tomatskivor, lökskivor, dressing, samt fryst pommes frites. AA tillreder sedan måltiden i restaurangköket. Tillredningen innefattar bland annat tillagning – såsom stekning och fritering – och sammanfogning av varorna. Hon har därefter ansvar för att städa och diska efter sig.
10. I rättsfallet RÅ 1992 ref. 3 var frågan om en anställd skulle beskattas för förmån av delvis fri måltid när vederbörande erbjöds att köpa och värma färdiga frysta rätter i en automat som arbetsgivaren hade hyrt och placerat i ett personalutrymme. Den anställda betalade samma pris för rätterna som arbetsgivaren betalade till matleverantören vilket var samma pris som övriga kunder till leverantören betalade. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den anställda under angivna förutsättningar inte kunde anses åtnjuta en beskattningsbar förmån av delvis fri måltid.
11. I det nu aktuella fallet är det inte fråga om tillredning av mat i en av arbetsgivaren hyrd automat utan tillredningen sker i arbetsgivarens restaurangkök. En annan skillnad är att det sortiment som AA får välja varor från är samma sortiment som används för att tillreda måltider till restaurangens gäster. Dessa skillnader kan dock inte anses utgöra skäl för att anlägga ett annat synsätt än i RÅ 1992 ref. 3.
12. AA ska därför inte påföras kostförmån om hon i enlighet med det beskrivna förfarandet accepterar arbetsgivarens erbjudande om att till marknadspris köpa

matvaror som hon utanför betald arbetstid tillreder till en måltid åt sig.  
Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet med detta.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson,  
Inga-Lill Askersjö, Leif Gäverth (skiljaktig) och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Josefine Lloyd.

**SKILJAKTIG**

Justitierådet Leif Gäverth är skiljaktig och anför följande.

1. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Syftet med förhandsbeskedsinstitutet är när det gäller enskilda att dessa ska ha en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (HFD 2015 ref. 78 och HFD 2017 ref. 72).
2. Ett krav för att förhandsbesked ska kunna lämnas är att de faktiska omständigheterna som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att de ställda frågorna kan besvaras (HFD 2013 not. 31).
3. Enligt förutsättningarna ska AA från sin arbetsgivare förvärva matvaror till hennes egenkomponerade måltid, baserad på restaurangens meny, till ett beräknat marknadsvärde. Hur marknadsvärdet närmare ska kunna bestämmas på de ingredienser som förbereds på restaurangen och som till synes inte i denna form kan inhandlas i butik framgår dock inte riktigt klart. Det är dessutom inte helt enkelt att föreställa sig hur det i praktiken ska gå till när AA ska tillreda sin måltid i restaurangen under lunchrusningen och därefter städa och diska efter sig.
4. Om man bortser från dessa otydligheter i ansökan och utgår från förutsättningen att de varor som AA väljer att komponera sin måltid med erbjuds henne

till ett slags beräknat marknadsvärde, återstår dock några frågor att besvara för att ett förhandsbesked ska kunna lämnas.

5. Av förutsättningarna framgår att de måltider som AA på detta sätt erbjuds av sin arbetsgivare sker till en kostnad för henne som understiger såväl vad kund betalar för en motsvarande måltid som det skattemässiga förmånsvärdet av densamma.
6. Utgångspunkten för bedömningen är således att AA genom arbetsgivarens erbjudande erhåller en kostförmån. Ansökan är emellertid inte besvarad med detta konstaterande.
7. En förutsättning för att meddela ett förhandsbesked – oavsett om det är på den grunden att det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning – är att frågan avser sökandens beskattning. För att en fråga ska kunna anses avse sökandens beskattning måste det finnas ett tillräckligt och otvetydigt underlag i form av faktiska omständigheter på vilka relevanta regler kan tillämpas.
8. Sådana omständigheter är i förevarande fall hur betalning för måltiden ska ske – i kassa alternativt genom nettolöneavdrag, eller genom bruttolöneavdrag – och likaså vad värderingen av egen arbetsinsats i form av att tillreda måltiden och därefter städa resulterar i.
9. Ett ställningstagande endast i en rättslig fråga, som att AA som utgångspunkt erhåller en kostförmån, innebär inte att frågan direkt kan anses avse sökandens beskattning (jfr HFD 2023 ref. 14). I förevarande fall går det således inte på det ingivna underlaget att uttala sig om arbetsgivarens erbjudande innebär att AA kommer att få en beskattningsbar kostförmån och i så fall hur den ska beräknas med hänsyn till bl.a. värdet av hennes egen arbetsinsats.

10. Skatterättsnämnden borde därför, enligt min mening, inte ha lämnat något förhandsbesked. Högsta förvaltningsdomstolen borde därmed ha undanröjt förhandsbeskedet och avvisat ansökningen.