

Not 27

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 juni 2024 följande dom (mål nr 6574-23).

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. K.E. 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. K.E. 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 K.E. 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 K.E. 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 förhållande att arbetsgivaren upplåter sitt restaurangkök för tillredning av måltiderna går också utöver den enklare åtgärden att tillhandahålla en möjlighet att i ett personalutrymme värma färdiga maträtter (jfr RÅ 1992 ref. 3). Skatterättsnämnden tog inte ställning till om K.E. 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. K.E. 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. K.E:s 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. K.E. 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, tomatkivor, lökskivor, dressing, samt fryst pommes frites. K.E. 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 K.E. 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. K.E. 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Askersjö*, *Gäverth* (skiljaktig) och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Josefine Lloyd.

Justitierådet *Gäverth* var skiljaktig och anförde 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 K.E. 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 K.E. 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 K.E. 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 K.E. 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 K.E. 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 K.E. 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 K.E. 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 ansökningsen.

Skatterättsnämnden (2023-10-04, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejje, Dahlberg, Hammarström, Pettersson och Sundin):

Förhandsbesked

Genom att köpa råvaror, halv- och helfabrikat ur arbetsgivarens lager, tillaga och bereda dessa i arbetsgivarens restaurangkök på obetald rast erhåller K.E. en sådan färdig måltid som omfattas av reglerna om kostförmån.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet är om den aktuella modellen innebär att någon förmån kommer K.E. till del, och i så fall om den avser en kostförmån eller annan förmån.

Vad som utgör en kostförmån är inte närmare definierat i inkomstskattelagen. Värderingsregeln för kostförmån enligt 61 kap. 3 § är uppbyggd så att värdet av frukost, lunch och middag tillsammans utgör det fulla värdet av kostförmån för en hel dag. Med kostförmån bör i sammanhanget därför avses måltider av sådan typ. Av detta följer att enstaka styckesaker inte utgör kostförmån i den mening som avses i 61 kap. 3 §.

Syftet med arbetsgivarens tillhandahållande i förevarande fall är dock inte att K.E. endast ska köpa enskilda varor. K.E. får möjlighet att använda ett urval ingredienser och arbetsgivarens restaurangkök för att tillreda färdiga måltider. Arbetet att tillaga en måltid av huvudsakligen förberedda råvaror och helfabrikat är dock i sammanhanget begränsat. Av praxis (RÅ 1994 ref. 49 och RÅ 1995 ref. 95) framgår dessutom att den omständigheten att de anställda i någon utsträckning får tillaga måltiden själva inte innebär att det endast är råvarorna som ska beaktas vid prövningen.

Förhållandet att arbetsgivaren upplåter sitt restaurangkök för tillredning av måltiderna går också utöver den enklare åtgärden att tillhandahålla möjligheter att i personalutrymme värma färdiga maträtter (jfr RÅ 1992 ref. 3).

Resultatet av att K.E. utnyttjar arbetsgivarens erbjudande är således att hon får tillgång till en sådan färdig måltid på arbetsplatsen som kan bli föremål för beskattning av kostförmån och värderas enligt 61 kap. 3 och 4 §§.

Frågan om K.E. i det enskilda fallet ska påföras kostförmån förutsätter en bedömning av om arbetsgivaren bidragit till måltidskostnaden. Denna fråga innefattar bedömningar av marknadsvärdet av den färdiga måltiden,

HFD 2024

Not 27

värdet av K.E:s eget arbete och i vilken utsträckning det pris hon betalar för varorna till någon del ger täckning för andra kostnader hos arbetsgivaren. Frågan aktualiserar sådana utrednings- och värderingsfrågor som inte lämpar sig att bedöma inom ramen för ett förhandsbesked.