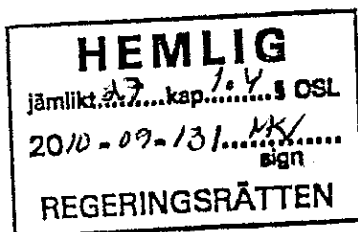


REGERINGSRÄTTENS DOM



Mål nr
1335-10

meddelad i Stockholm den 13 september 2010

KLAGANDE

[REDACTED]

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 februari 2010 i ärende dnr 1-09/I; se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av personalmåltider är den ersättning som erhålls från de anställda.

Regeringsrätten förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Regeringsrättens avgörande och Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Dok.Id 96111

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

[REDACTED] (bolaget) yrkar att Regeringsrätten ska undanröja Skatterättsnämndens förhandsbesked och fastställa att priset för bolagets personalmåltider inte avviker från marknadsvärdet och att beskattningsunderlaget för dessa således inte ska justeras. Bolaget anför huvudsakligen följande. Med hänsyn till den låga servicegrad som ingår i bolagets omsättning av personalmåltider saknas jämförbara omsättningar i den mening som avses i 1 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Marknadsvärdet utgörs därför, enligt andra stycket i samma lagrum, av bolagets självkostnadspris för att tillhandahålla personalen måltider under arbetstid. Någon omvärdering av beskattningsunderlaget i den mening som avses i 7 kap. 3 a § ML ska därför inte ske. För det fall jämförbara omsättningar enligt 1 kap. 9 § ML skulle anses föreligga är bolagets pris för personalmåltider i vart fall marknadsmässigt betingat då bolaget tillhandahåller måltider till motsvarande pris åt oberoende kunder.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas. Verket anför huvudsakligen följande. Av bestämmelsen om fastställande av marknadsvärde i 1 kap. 9 § ML framgår att jämförelse ska göras med ett belopp som skulle tas ut mellan en säljare och en köpare som är oberoende av varandra. Den ersättning som andra restaurangföretag tar ut av sina anställda är därför inte relevant i sammanhanget eftersom dessa parter också är förbundna med varandra. För att det pris som tas ut av de anställda ska kunna anses som marknadsmässigt betingat ska motsvarande pris kunna lämnas till en oberoende köpare. Priset ska inte främst vara en följd av anställningsförhållandet. Enbart sådana priser som en arbetsgivare på affärsmässig grund uthålligt kan ge till sina största kunder bör anses som marknadsmässigt betingade. Skatteverkets inställning är således att ersättningen understiger marknadsvärdet och att ersättningen inte är marknadsmässigt betingad.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 7 kap. 3 § 1 och 3 c § ML ska beskattningsunderlaget vid omsättning av varor och tjänster utgöras av ersättningen, vilket utgörs av allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG. När varor eller tjänster tillhandahålls mot vederlag ska beskattningsunderlaget utgöras av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller. Vad som ska läggas till grund för beskattningen är således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits, och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier (EU-domstolens dom i målet C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB, p. 21, samt där anmärkta rättsfall). Den omständigheten att ersättningen är låg eller symbolisk har i princip inte någon betydelse utan ersättningen ska likväl utgöra utgångspunkt för beräkning av beskattningsunderlaget (se prop. 2007/08:25 s. 116).

Från denna huvudregel har, i enlighet med vad som närmare framgår av Skatterättsnämndens beslut, införts vissa undantag i 7 kap. 3 a-d §§ ML. Dessa undantagsregler syftar till att motverka undandragande av skatt genom prissättningen av transaktioner eller, annorlunda formulerat, att förhindra ett bortfall av mervärdesskatteintäkter för staten som en följd av att priset manipuleras vid transaktioner mellan närstående parter (a. prop. s. 116 och 124). Om vissa förutsättningar är uppfyllda ska beskattningsunderlaget utgöras av marknadsvärdet, om den avtalade ersättningen är lägre än detta värde. Reglerna grundas på artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, som anger att EU:s medlemsstater för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får vidta åtgärder av nu angivet slag. Direktivbestämmelsen är tillämplig bl.a. vid leverans av varor eller tjänster mellan arbetsgivare och arbetstagare om (den avtalade) ersättningen är lägre än marknadsvärdet.

En särskild definition av vad som avses med marknadsvärde har införts (artikel 72 i direktivet och 1 kap. 9 § ML). Marknadsvärdet är hela det belopp som köparen, i samma försäljningsled som det där omsättningen äger rum, vid tidpunkten för

omsättningen och i fri konkurrens skulle få betala till en oberoende säljare. Om ingen sådan jämförbar omsättning kan fastställas anses marknadsvärdet, när det gäller tjänster, utgöras av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.

För att omvärdering av beskattningsunderlaget ska ske fordras enligt de angivna bestämmelserna i ML inte bara att det konstaterats att den mellan parterna överenskomna ersättningen är lägre än marknadsvärdet, bestämt enligt den angivna definitionen, utan också bl.a. att den skattskyldige inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad, 7 kap. 3 a § 4 ML. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i mervärdesskattedirektivet som dock, som nämnts, anger att en förutsättning för att en medlemsstat ska kunna införa regler om omvärdering av beskattningsunderlaget är att detta sker för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. Enligt förarbetena till de aktuella bestämmelserna i ML får det anses vara fråga om skatteundandragande eller skatteflykt om den skattskyldige eller säljaren inte gör sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad. Reglerna om omvärdering uppfyller således det i direktivet angivna syftet att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt. En avtalad ersättning ska i princip anses marknadsmässigt betingad om samma pris kan ges också till en oberoende köpare. Det pris som en arbetsgivare tar ut av en anställd för en vara eller tjänst som en följd av sedvanliga rabatter får anses vara marknadsmässigt betingad. I de fall en arbetsgivare tillhandahåller personalmåltider mot en subventionerad ersättning kan det, beroende på omständigheterna, vara fråga om en ersättning som är marknadsmässigt betingad (a. prop. s. 136 f. och 254).

De frågor som främst aktualiseras i målet är om den ersättning bolaget erhåller från sina anställda vid omsättning av personalmåltider ska anses vara lägre än marknadsvärdet för måltiderna och, om så är fallet, om det gjorts sannolikt att ersättningen ändå är marknadsmässigt betingad.

Parterna är oense om personalmåltiderna kan anses jämförbara med de måltider som serveras till bolagets kunder. Enligt de angivna förutsättningarna får de

anställda själva plocka ihop måltidens olika komponenter, inta måltiden i ett personalrum och därefter städa efter sig. Restaurangens kunder beställer sina måltider och får dem levererade vid disk samt får välja mellan att medföra måltiden därifrån eller att inta den i restauranglokalen som städas löpande av bolagets personal. Enligt Regeringsrättens mening kan det ifrågasättas om full jämförbarhet finns mellan den serveringstjänst som de anställda erhåller och de tjänster som tillhandahålls restaurangkunderna. Kan omsättningarna inte anses jämförbara, ska marknadsvärdet för de serveringstjänster som tillhandahålls personalen anses motsvara ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten. Någon omvärdering ska i så fall inte ske, eftersom det pris bolaget tar ut för personalmåltiderna enligt förutsättningarna motsvarar eller överstiger denna kostnad.

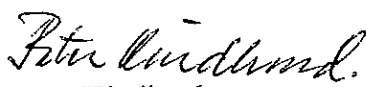
Oavsett vad som nu anförts om jämförbarheten av de serveringstjänster som tillhandahålls kunder respektive personal ska emellertid omvärdering inte ske om det gjorts sannolikt att prissättningen av personalmåltider är marknadsmässigt betingad. Uttrycket har hämtats (jfr a. prop. s. 135 f.) från de tidigare reglerna i bl.a. 2 kap. 5 § ML om uttagsbeskattning vid tillhandahållande av tjänster till den skattskyldige själv eller personalen mot pris som understeg den skattskyldiges produktionskostnad. Sådan uttagsbeskattning skulle inte ske om prisnedsättningen var marknadsmässigt betingad. Regeringsrätten har i fråga om denna uttagsbeskattning konstaterat att en prisnedsättning får anses marknadsmässigt betingad om den, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten (RÅ 2002 ref. 110).

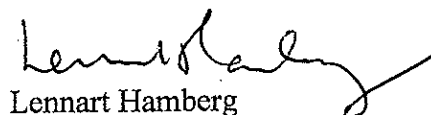
Enligt Regeringsrättens mening har det inte framkommit skäl för att betrakta en sådan prissättning för personalmåltider som är aktuell i målet, och som innebär att ersättningen motsvarar eller överstiger bolagets kostnader för tjänsterna, som annat än affärsmässig och till gagn för den bedrivna verksamheten. Prissättningen kan inte heller anses vara ett uttryck för skatteundandragande eller skatteflykt från bolagets sida. En jämförelse kan härvid göras med de tidigare reglerna om uttagsbeskattning vid underpristransaktioner till den skattskyldige eller dennes

Mål nr
1335-10


personal, där uttagsbeskattning överhuvudtaget inte aktualiserades vid en sådan prissättning. Den ersättning de anställda betalar till bolaget för personalmåltiderna får således, oavsett om ersättningen ska anses motsvara marknadsvärdet eller inte, anses vara marknadsmässigt betingad i den mening som bestämmelserna i ML ska förstås mot bakgrund bl.a. av hur mervärdesskattedirektivet är utformat.

Någon omvärdering av beskattningsunderlaget för personalmåltiderna ska således inte ske utan beskattningsunderlaget ska enligt huvudregeln bestämmas till den ersättning som bolaget erhåller från de anställda.



Peter Kindlund


Lennart Hamberg


Margit Knutsson


Henrik Jermsten


Olle Stenman


David Wahren
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare