

Målnummer:	1664-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-12-19		
Rubrik:	Förmån av fria betalkort som arbetsgivare tillhandahållit anställda har inte utgjort underlag för uttag av arbetsgivaravgifter, eftersom förmånen var skattefria för mottagarna.		
Lagrum:	• 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter • 32 § 3 c mom. kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	RÅ 2001 ref. 44		

REFERAT

Ericsson Telecom AB (bolaget) tillhandahåller sin personal kostnadsfria betalkort. Skattemyndigheten beräknade arbetsgivaravgifter för år 1996 på ett underlag innefattande denna förmån. Som skäl för beslutet anförde skattemyndigheten bl.a. att undantagsregeln i 32 § 3 c mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, inte var tillämplig.

Skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra beslutet.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade att skattemyndighetens beslut skulle undanröjas.

Länsrätten i Stockholms län (1998-12-18, ordförande Ståhlberg) yttrade: Av 2 kap. 3 § lag (1981:679) om socialavgifter, SAL, framgår bl.a. att underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten. - Lagtexten i 32 § 3 c mom. KL har en ny lydelse, som skall tillämpas från och med inkomståret 1996. Av nya lydelsen följer att om en vara eller tjänst som en anställd erhåller av arbetsgivaren är av väsentlig betydelse för utförandet av hans arbetsuppgifter, skall förmånen av varan eller tjänsten inte tas upp som intäkt, om förmånen är av begränsat värde för den anställda och inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. - Den första frågan är huruvida tillgång till betalkort är av väsentlig betydelse för utförandet av arbetsuppgifterna. Förmånen skall vara av påtaglig betydelse, men behöver inte vara direkt nödvändig för intäkternas förvärvande. Av särskilt intresse i målet är att korten har utfärdats på grund av tjänsteutövningen efter en, i och för sig generös, behovsprövning. Vidare är det sannolikt att innehav av betalkort underlättar utförandet av arbetsuppgifterna, främst vid tjänsteresor. Det är vidare sannolikt att användningen av betalkort förenklar och minskar kostnaderna för administration för bolaget. Av förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 39) framgår bl.a. att en orsak till lagändringen var att förmånsbeskattning ibland kan motverka andra önskvärda förändringar, som på sikt kan ha en positiv betydelse för utvecklingen av arbetslivet både socialt och ekonomiskt. Med hänsyn till detta och då nyttan av förmånen i anställningen torde vara påtaglig, är innehav av betalkort att se som av väsentlig betydelse för utförandet av arbetsuppgifterna. - Den andra frågan är huruvida förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Förmånen utgörs av årsavgiften för kortet/korten och nyttan består av tillgången till betalkort i arbetet. Fakturorna skickas hem till den anställda, som sedan har att redovisa och återkräva betalning från bolaget för de särskiljbara poster som hänför sig till bruk i tjänsten. För att nyttan i tjänsten skall kunna särskiljas från privat nytta krävs att en bedömning görs i varje enskilt fall med en noggrann granskning av samtliga fakturor för en jämförelse av vilken nytta som

överväger. Detta kan inte anses vara möjligt att utföra utan viss svårighet. Att poster på fakturan är särskiljbara har i sig inget självständigt värde för denna bedömning. Med hänsyn till vad som ovan anförts och till att frågan om förmånens ringa värde är ostridig, får rekvisiten i 32 § 3 c mom. KL anses uppfyllda, varför årsavgifterna för det aktuella året inte skall räknas in i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter. - Som följd härav skall avgiftstillägget i nu berörd del undanröjas. - Överklagandet bifalls vad gäller uppbördsår 1996.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle fastställa myndighetens beslut att påföra bolaget arbetsgivaravgifter jämte avgiftstillägg och respitränta för år 1996. Skattemyndigheten anförde till stöd härför bl.a. följande. Bolagets anställda har av bolaget kostnadsfritt erhållit betalkort Eurocard fr.o.m. den 1 april 1995 till den 1 april 1996 samt därefter American Express och First Card. De anställda har haft möjlighet att använda betalkorten för privat konsumtion. Skattemyndigheten har påfört bolaget arbetsgivaravgifter beräknade på det sammanlagda värdet av den förmån i form av avgiftsfria betalkort, som de anställda åtnjutit. Bestämmelserna i 42 § KL och 2 kap. 3 § SAL har åberopats. Länsrätten har med hänvisning till bestämmelserna i 32 § 3 c mom. KL och till vad som angivits i prop. 1994/95:182 bifallit bolagets yrkande om undanröjande av skattemyndighetens beslut för 1996 i den del som avser betalkort. Förutsättningen enligt 32 § 3 c mom. KL är emellertid, vilket klart uttryckts i lagtexten och i förarbetena, att förmånen skall vara ett hjälpmedel av väsentlig betydelse för förmånstagaren i dennes arbetsutövning. Bolagets syfte med att låta den anställda kostnadsfritt erhålla betalkort har varit att förenkla bolagets administration. Fördelen för den anställda med detta system har varit att denne kunnat använda betalkortet för privat konsumtion. Vid användning av betalkortet i tjänsten har det snarare varit en nackdel, då den anställda i stället för arbetsgivaren fått kontrollera de erhållna fakturorna. Innebörden i formuleringen väsentlig betydelse för arbetets utförande måste vara att tillhandahållandet av varan eller tjänsten skall ha en positiv inverkan för den anställda själv i dennes arbetsutövning. Med hänvisning till vad som anförts finner skattemyndigheten att förutsättningarna enligt 32 § 3 c mom. KL inte kan anses föreligga. Enligt skattemyndigheten är det fråga om en skattepliktig förmån som skall ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det är bolagets åsikt att någon skattepliktig förmån inte uppkommit i något av de fall då bolaget försett anställda med betalkort under 1996. För de första månaderna 1996 gällde ett avtal som tecknats med Eurocard under 1995. Enligt detta avtal erlade bolaget 250 kr i årsavgift för varje betalkort. Under 1996 tecknades i stället ett nytt avtal med American Express giltigt fr.o.m. den 1 april 1996. Avtalet innebär att de berörda anställda normalt erhåller två betalkort, American Express och First Card för att ha så bred täckning som möjligt. Enligt avtalet erläggs inga avgifter till kortföretaget, vare sig av bolaget eller de anställda. Avtalen med Eurocard respektive American Express/First Card ingicks för att förenkla rutinerna vid utlägg i samband med tjänsteresor och för att möjliggöra att rutinen för reseförskott skulle kunna tas bort. Betalkorten utfärdades för de anställda som på grund av tjänsteresor hade behov av att kunna göra reseutlägg för bolagets räkning. Betalkorten har utgjort en förutsättning för att bolagets rutiner för tjänsteresor skulle kunna göras mer kostnadseffektiva samt för att minska fakturahanteringen. Det är i samtliga fall bolaget som avgjort vilka som skall tilldelas betalkort. Betalkorten utgör inte någon särskild förmån för de anställda utan är endast ett administrativt instrument för bolaget. Betalkorten är nödvändiga för att reducera kontantkassor och reseförskott och har lett till väsentligt minskade kostnader bland annat eftersom faktureringen från varje enskilt inköpsställe undviks. Betalkorten förenklar dessutom de anställdas reserutiner och har väsentlig betydelse vid utförandet av de anställdas arbetsuppgifter. Användandet av betalkort innebär att de anställda har påtagit sig det ekonomiska ansvaret gentemot kortbolaget för tjänsteutlägg, dvs. sådana

utgifter som tillkommer bolaget. Betalkorten innebär att den anställde tar emot kortfakturer och sammanställer endast en räkning i stället för att bolaget för varje enskilt tjänsteutlägg erhåller fakturer från diverse leverantörer. Betalkorten har utfärdats på grund av tjänsteutövningen och varit avsedda att användas i tjänsten. Samtliga krav i 32 § 3 c mom. KL är uppfyllda. De betalkort som de anställda erhållit för att nyttja i tjänsten, men där uttryckligt förbud mot viss privat användning inte ställs upp, utgör därför just en sådan förmån av ringa värde som enligt lagstiftningen är skattefri. Skattemyndighetens påstående att innehavet av betalkorten inte påverkar det sätt som arbetet utförs av de anställda som företar tjänsteresor är oriktigt. Självklart påverkas arbetsresultatet genom att administrationen i samband med betalning av hotellräkningar m.m. kan ske med kort och att den anställde inte måste ha med sig kontanter, växla in stora mängder utländsk valuta vid utlandsresor m.m. Att arbetsgivaren också har en fördel av att betalkortet används är givet. Såväl den anställde som bolaget har självklart samma intresse av att utlägg i samband med resor hanteras på ett så administrativt enkelt och effektivt sätt som möjligt.

Kammarrätten i Stockholm (2001-01-24, Willén, Wahling Bexhed, referent, Andersson) yttrade: Kammarrätten gör samma bedömning som länsrätten att någon förmån av betalkorten inte skall räknas in i underlaget för arbetsgivaravgifter för år 1996. Avgiftstillägg och respitränta skall därmed inte heller påföras. Skattemyndighetens överklagande skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle upphäva kammarrättens och länsrättens domar till den del domarna avsåg utgiftsåret 1996 samt fastställa skattemyndighetens beslut att påföra bolaget arbetsgivaravgifter på ett underlag motsvarande årsavgifterna för ej redovisade förmåner av fria betalkort jämte avgiftstillägg och respitränta. Verket anförde bl.a. följande. För det fall arbetsgivaren anser att betalkort är nödvändigt eller av väsentlig betydelse för reglering av utlägg för tjänsten, är företagskort, dvs. betalkort som endast får användas i tjänsten, det som ligger närmast till hands. Ett företagskort är ett rent arbetsredskap som inte ger upphov till någon "ofrånkomlig biförmån". Redovisningen är enklare för den anställde eftersom fakturorna endast upptar tjänsteutlägg. Det kan vidare ifrågasättas att förmånsvärdet för ett betalkort ligger inom det skattefria området. För skattefrihet krävs vidare att förmånen är svår att särskilja från nyttan i anställningen. Enligt verkets mening är rekvisitet inte uppfyllt.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Genom att använda betalkort med personligt betalningsansvar för de anställda undviker bolaget de problem som i andra sammanhang uppmärksammas, bl.a. avseende statsanställda, i samband med användandet av företagskort där arbetsgivaren varit betalningsansvarig. Eftersom det är den anställde som upprättar sin egen reseräkning är det helt naturligt att denne direkt får fakturan för att rutinen skall fungera så smidigt som möjligt. Att den anställde är betalningsansvarig är också ett incitament för denne att upprätta reseräkningen så snart som möjligt efter tjänsteresan. Arbetsgivaren behöver heller inte göra någon kontroll av privata utlägg som kan finnas på en faktura för företagskort. Det är mindre vanligt att företag väljer att använda företagskort och den helt övervägande delen av de kort som utfärdats av American Express är kort där den anställde är betalningsansvarig. Valet av kort grundar sig på respektive bolags bedömning av hur effektiva reserutiner kan skapas som dessutom minskar risken för missbruk. Bolaget har valt de reserutiner som är mest praktiska och kostnadseffektiva. Förmånen är vidare av begränsat värde. När det gäller frågan om förmånen är svår att särskilja från nyttan i anställningen vill bolaget hänvisa till länsrättens och kammarrättens bedömningar.

Regeringsrätten (2002-12-19, Lavin, Schäder, Ersson, Melin, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. En inkomstskattepliktig förmån kan utgöra underlag för arbetsgivaravgifter. De i målet tillämpliga bestämmelserna i 32 § 3 c mom. KL avser bl.a. förmånsbeskattning av sådana av arbetsgivaren tillhandahållna tjänster som är av väsentlig betydelse för den anställde när denne skall utföra sina arbetsuppgifter. Bestämmelserna har i sak oförändrade förts över till 11 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Av bestämmelserna framgår att en förutsättning för deras tillämpning är att arbetsgivaren själv direkt betalar den vara eller tjänst som är i fråga. Denna omständighet tillmäts således en förhållandevis stor vikt vid bedömningen av om varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för den anställde i dennes tjänst eller inte, eftersom en rimlig utgångspunkt ansetts vara att en arbetsgivare inte är beredd att dra på sig onödiga driftkostnader (jfr SOU 1994:98 s. 155 och prop. 1994/95:182 s. 40 och 44).

Mot bolagets bestridande har RSV inte kunnat visa att betalkortstjänsten i fråga inte är av väsentlig betydelse för att de anställda skall kunna utföra sina arbetsuppgifter. Det förhållandet att bolaget valt det betalkortsalternativ som bolaget anser tillgodose det egna intresset av en kostnadseffektiv och smidig reseräkningsadministration försvagar på intet sätt anknytningen mellan tjänsten och de anställdas arbetsuppgifter.

Förmånen är av begränsat värde för de anställda. Utredningen ger vidare vid handen att förmånen av att kunna utnyttja kortet privat inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen.

Regeringsrätten ansluter sig därför till underinstansernas bedömning i frågan om arbetsgivaravgifter, avgiftstillägg och respitränta.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2002-11-13, föredragande Perttu, målnummer 1664-2001

Sökord: Arbetsgivaravgifter; Inkomst av tjänst

Litteratur: prop. 1994/95:182 s. 40 och 44; SOU 1994:98 s. 155.
