

32 Serveringstjänster

32.1 Allmänt

Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal, dvs. en därför iordningställd lokal eller plats (se prop. 1991/92:50 s. 14).

Skattesatsen för omsättning av serveringstjänster är 25 %.

**EG-dom C-231/94,
Faaborg-Gelting
Linien A/S**

EG-domstolen har i samband med Faaborg-Geltingmålet angående beskattningsland även kommit in på vad som karaktäriserar en restaurangverksamhet. Domstolen uttalade i punkt 13 att en restaurangverksamhet är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. I punkt 14 sammanfattar domstolen och uttalar att restaurangverksamhet således kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen.

RSV S 1995:20

RSV har utfärdat rekommendationer om moms för serveringstjänster (RSV S 1995:20).

Serveringsvara

En förutsättning för att en omsättning ska ses som en serveringstjänst är att det är en serveringsvara som tillhandahålls. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Med serveringsvara bör förstås mat, dryck eller annat livsmedel. Livsmedel bör ha samma innebörd som i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för tobaksvaror. Som serveringsvara bör inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrvaror och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.

Serveringslokal

Av definitionen för serveringstjänst framgår att serveringsvaran ska tillhandahållas i en serveringslokal. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Som serveringslokal bör anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck skall intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarsservering. Även en på sådant sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandahåller bör betraktas som serveringslokal.

Som serveringslokal bör anses café- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg. Flygplan bör normalt ses som en serveringslokal.

Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreligga.

Dricks, serveringsavgift

RSV har i en skrivelse 1999-04-12, dnr 3254-99/120, uttalat att dricks som en kund erlägger utöver den angivna serveringsavgiften anses som en ersättning som faller utanför ML:s regler. Som stöd härför åberopas EG-domen C-16/93, R.J. Tolsma. I sammanhanget nämns i skrivelsen att annorlunda gäller beträffande serveringsavgift. Avgiften inkluderas vanligtvis i priset. Om avgift i stället debiteras särskilt ska den ändå ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten. Av EG-dom C-404/99, kommissionen mot republiken Frankrike, framgår att obligatorisk serveringsavgift som ingår i det totala belopp som kunden ska betala dvs. det vederlag som faktiskt erhålls för tjänsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för serveringstjänsten.

32.2 Gränsdragning mot varuförsäljning

I en serveringsverksamhet kan det uppstå svårigheter när det gäller gränsdragningen mot försäljning av livsmedel, som beskattas med en lägre skattesats, t.ex. vid försäljning av s.k. hämtmat och vid leveranser av färdiglagad mat. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Hämtmat

För att försäljning av serveringsvara i serveringslokal skall anses som omsättning av livsmedel bör varan tillhandahållas på ett sådant sätt att det är uppenbart att förtäringen

inte skall ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse, folieform eller att det på annat sätt, exempelvis genom prissättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen skall ske utanför lokalen.

Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör inte innebära att omsättningen skall anses som en varuförsäljning.

Matvaruleveranser

Beträffande matvaruleveranser har RSV lämnat följande rekommendationer:

Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst skall anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat.

32.3 Servering i samband med andra tillhandahållanden

Vid gemensam ersättning för skilda tjänster ska en uppdelning av beskattningsunderlaget göras. En sådan uppdelning ska göras även när skatt tas ut med olika procentsatser. Jfr 7 kap. 7 § ML.

Konserter m.m.

Vid gemensam ersättning för servering och konsert eller annan föreställning, som beskattas med 6 %, ska en uppdelning av ersättningen göras. Om avgiften för konserten debiterats särskilt och den inte till någon del är ersättning för förtäring eller t.ex. dans ska moms för konserten redovisas med 6 %. I annat fall får en uppdelning efter skälig grund göras.

Förhandsbesked Entré till musik- restaurang

Frågan hur musikrestaurangs entréavgifter ska behandlas i ett visst fall har 1992 bedömts i ett förhandsbesked (ej överklagat). Bedömningen avser tid före lagändringen den 1 januari 1997 då omsättningen blev skattepliktig. SRN uttalade att det förhållandet att en konsert anordnas i en restauranglokal inte i sig utgör något hinder för undantag från skatteplikt. Det är viktigt att understryka att förhandsbeskedet inte ger stöd för att anse att alla entréer till restauranger där det förekommer musik ska beskattas med 6 %.

Det väsentliga är om entréavgiften avser ett framträdande som är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning, jfr 7 kap. 1 § 3 st. 2 p. ML.

Hotelltjänster

Om hotellrumspriset inkluderar förtäring, t.ex. frukost, ska en uppdelning göras av ersättningen. RSV har lämnat följande rekommendationer:

Oavsett om förtäringen tillhandahålls i frukostmatsal eller annan serveringslokal, eller om den serveras på hotellrum bör den delen av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. Försäljning av varor från s.k. minibar bör däremot anses som varuförsäljning.

**Förhandsbesked
Hotellfrukost**

SRN har i ett förhandsbesked 1998-10-11 meddelat att moms ska tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost. Sökanden, ett hotellföretag, tillhandahöll hotellrum inklusive hotellfrukost. Det var inte möjligt att köpa en hotellnatt utan frukost eller att få en reduktion av rumspriset om man avstod från frukosten. SRN motiverade sitt ställningstagande med att tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänsteprestation. Skatt ska således enligt 7 kap. 1 § 1 st. jämfört med 7 § 2 st. ML tas ut med 25 % av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering av frukosten. RR fastställde i dom 2001-07-05 (mål nr 7888-1998) förhandsbeskedet.

Personbefordran

Om gemensam ersättning tas ut för personbefordran och förtäring ska normalt en uppdelning ske. RSV har lämnat följande rekommendationer:

En uppdelning bör inte göras om den del av ersättningen som belöper på förtäringen är obetydlig och avser förtäring av enklare slag som kan anse utgöra ett underordnat led till personbefordran.

**Förhandsbesked
Förtäring ingår i
paketpris**

Frågan hur förtäring som ingår i paketpris för båtresa ska behandlas ur momssynpunkt har 1994 bedömts i ett förhandsbesked 1994-06-23 (ej överklagat) av SRN. Frågan gällde om skatten även på förtäringen, med tillämpning av en huvudsaklighetsprincip, skulle tas ut med den för personbefordran eller hotellrumsuthyrning tillämpliga skattesatsen 12 procent. Skälet härför skulle vara att förtäringen utgjorde ett underordnat led till resan. SRN ansåg att tillhandahållandet av förtäringen var en från de andra tillhandahållandena åtskild prestation och inte endast ett underordnat led till dessa samt att skatten skulle tas ut med

21 procent, dvs. den vid tidpunkten gällande skattesatsen, av den del av beskattningsunderlaget som var att hänföra till förtäringen.

Angående vinstmarginalbeskattning av resetjänster, se avsnitt 33.

Servicehus

KR i Stockholm har i en dom 1999-05-06, mål nr 4197-1998, 6136-6139-1998, ansett att en bostadsrättsförening bedrev yrkesmässig restaurangverksamhet. Bostadsrättsföreningen hade som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kunde endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. KR – liksom SKM och LR – ansåg att fråga inte var om social omsorg utan att verksamheten kunde jämföras med servicehusverksamhet. KR ansåg vidare att den serviceavgift som de boende betalade i sin helhet skulle ingå i beskattningsunderlaget för serveringsverksamheten.

32.4 Kost åt personal

Sammanfattningsvis kan sägas att tillhandahållande av kost åt egen personal i princip – med ett undantag för nedan berörda 30 000 kronorsgräns – ska föranleda skattskyldighet. Omsättningen beräknas därvid antingen utifrån uppburen ersättning eller enligt reglerna för uttag av tjänst eller som en kombination av bådadera. Skattskyldighet föreligger då oberoende av om arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet för moms eller ej. Detta gäller även statlig och kommunal verksamhet. Undantaget i 3 kap. 29 § ML omfattar kommunernas uttag för eget behov. Fri eller subventionerad kost åt kommunanställd personal är inte ett sådant uttag för kommunens eget behov.

30 000 kr-gränsen

Om arbetsgivaren bedriver en verksamhet i övrigt som inte till någon del medför skattskyldighet för moms eller rätt till återbetalning av sådan skatt, medför tillhandahållande av kost åt personal skattskyldighet enligt ML först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Att verksamheten då anses som en yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet framgår av 4 kap. 2 § ML.

Marknadsvärde

Med marknadsvärde vid bedömning av gränsen för skattskyldighet enligt ovan gäller det av RSV årligen fastställda schablonvärdet för fri kost.

Personal

Till egen personal bör räknas även personalens gäster samt anställda vid andra företag i koncern där arbetsgivaren är verksam. I fråga om verksamhet som bedrivs av staten eller en kommun räknas hit personal vid andra statliga myndigheter respektive andra verk och inrättningar i kommunen.

Fri eller subventionerad kost

Det är vanligt att en arbetsgivare på ett eller annat sätt subventionerar de anställdas kost eller att han tillhandahåller kosten utan kostnad för de anställda.

Fri eller subventionerad kost utlöser alltid en skatteeffekt hos den anställde vid inkomsttaxeringen. RSV fastställer årligen ett schablonbelopp som motsvarar det allmänna saluvärdet av kosten. Detta värde inkluderar moms. Om den anställde betalar ersättning som understiger det allmänna saluvärdet ska han inkomstbeskattas för skillnadsbeloppet.

Arbetsgivare som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt ML ska uttagsbeskattas för tillhandahållande av fri eller subventionerad kost åt sin personal. Detsamma gäller för en arbetsgivare, vars ordinarie verksamhet inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt ML, om marknadsvärdet för tillhandahållandet av kost, inkl. eventuell subvention, överstiger 30 000 kr för beskattningsåret.

En arbetsgivare som tillhandahåller kost åt sin personal genom t.ex. måltidskuponger från en restaurang, som inte är egen personalservering, ska inte uttagsbeskattas för tillhandahållandet och har ingen avdragsrätt för ingående moms i erhållen faktura. En förutsättning för uttagsbeskattning är att arbetsgivaren tillhandahållit en tjänst åt sin personal, dvs. i personalservering i egen regi. För den anställde är det däremot fråga om en förmån som ska beskattas vid inkomsttaxeringen.

Personalvårdsförmån

Vad som utgör skattefri personalvårdsförmån vid inkomsttaxeringen ska inte uttagsbeskattas enligt ML. RSV har lämnat följande rekommendationer (RSV S 1995:20):

”Tillhandahållande av sådana förfriskningar till personal, som utgör skattefri personalvårdsförmån enligt 32 § 3 e mom. kommunalskattelagen (1928:370, KL), bör inte hänföras till kost åt personal som skall uttagsbeskattas enligt ML. Detsamma bör gälla representationsmåltider, jfr anvisningspunkt 1 till 20 § KL”.

Tidigare bestämmelser i 32 § 3 e mom. KL respektive anvisningspunkt 1 till 20 § KL återfinns numera i 11 kap. 11 § respektive 16 kap 2 § IL.

Beskattningsunderlag

Beskattningsunderlaget är det belopp som de anställda betalar för kosten. Om ersättningen understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten ska uttagsbeskattning ske för mellanskillnaden. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren är skattskyldig för sin ordinarie verksamhet, om han bedriver serveringsverksamhet eller om han är skattskyldig enbart för tillhandahållandet av kost åt sin personal.

32.4.1 Underlag för uttagsbeskattning

Före 1995 relaterades subventionerad kost till marknadsvärdet på samma sätt som tillämpas vid inkomstbeskattningen. Numera ska uttag endast anses ha skett om ersättningen för omsättningen understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten (7 kap. 3 § ML). Det är således samtliga direkta och indirekta kostnader för att tillhandahålla måltiden som ska inräknas. Skillnaden jämfört med tidigare och med inkomsttaxeringen är att underlaget för uttagsbeskattning enligt ML är ett belopp exkl. vinst.

Serveringsföretag

RSV har lämnat följande rekommendationer:

För företag som bedriver utåtriktad serveringsverksamhet (serveringsföretag) bör beskattningsunderlag för fri eller subventionerad kost åt personal bestämmas med utgångspunkt i marknadsvärdet minskat med försäljningsvinsten, dvs. i princip självkostnaden.

Andra företag

Beskattningsunderlaget för fri eller subventionerad kost åt personalen utgör den kostnad arbetsgivaren haft för att tillhandahålla serveringstjänsten i egen personalservering. I beskattningsunderlaget ingår såväl direkta som indirekta kostnader.

32.4.2 Vissa specialfall

Vårdpersonal m.m.

I vissa fall sker varken förmånsbeskattning eller uttagsbeskattning då kost tillhandahålls utan vederlag eller till reducerat pris. Detta gäller när kost tillhandahålls vid pedagogiska måltider eller till vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet för senildementa inom äldreomsorgen samt vårdpersonal som har skyldighet att inta måltid med förståndshandikappade. Om den anställda erlägger betalning som vederlag för kosten ska momsen anses ingå i det erlagda beloppet och redovisas av arbetsgivaren.

Måltidskuponger m.m.

Måltidskuponger är i allmänhet att anse som rättighetsbärare av samma slag som presentkort. Om de säljs av den som tillhandahåller kost får dock ersättningen anses utgöra sådan förskottsbetalning som utlöser skattskyldighet.

Försäljning till arbetsgivare eller annan av måltidskuponger, exempelvis Rikskuponger, som kan användas som betalningsmedel för såväl måltid som för annan förtäring i ett antal restauranger utgör inte skattepliktigt tillhandahållande av kost. Restaurangen, och inte kupongföretaget eller arbetsgivaren, är den som svarar för och är skattskyldig för sådant tillhandahållande. Arbetsgivarens förvärv av kuponger medför ingen avdragsrätt för ingående moms, eftersom säljaren inte ska redovisa utgående moms på kupongvärdet.

**Entreprenörer/
Subvention till
entreprenörer**

Om en arbetsgivare upplåtit serveringen till en fristående entreprenör som själv är näringsidkare, är det denne och inte arbetsgivaren som blir skattskyldig för tillhandahållandet. Den ersättning som restauratören erhåller från matgäster eller arbetsgivare och som avser själva måltiderna är skattepliktig omsättning i hans serveringsrörelse. Hur andra bidrag eller ersättningar från arbetsgivaren ska behandlas får bedömas i varje enskilt fall.

Även för det fall ersättning från arbetsgivaren bedöms utgöra skattepliktig omsättning för entreprenören är den ingående momsen inte avdragsgill hos arbetsgivaren. Ersättningen får, såsom exempelvis tillhandahållande av måltidskuponger, ses som en löneförmån som inte leder till uttagsbeskattning hos arbetsgivaren utan en förmånsbeskattning hos den anställde.

I en dom 1997-11-20 (mål nr 813-814-1996) avseende redovisningsperioderna nov-dec 1991 och nov-dec 1992 har KR i Stockholm prövat frågan om arbetsgivarens rätt till avdrag för ingående moms avseende utbetald ersättning till entreprenör för personalmat. KR har funnit att utgivna belopp inte kan anses hänförliga till sökandebolagets skattepliktiga verksamhet, byggnadsrörelse. KR ansåg att det i allt väsentligt rör sig om ersättning som syftar till att tillgodose de anställdas privatkonsumtion. KR har vidare anfört att ”ersättning som ges till en entreprenör på så allmänna grunder att den inte kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av en skattepliktig vara eller tjänst, inte heller kan anses ingå i den momspliktiga omsättningen hos mottagaren (jfr kammarrättens dom 1996-02-29 i mål nr 10875-79-1994). Detta medför, med beaktande av den starka reciprocitet som präglar mervärdesbeskattningen, att utbetalaren i ett sådant fall inte har rätt att tillgodoföra sig avdrag för ingående moms på grundval av vad som utgivits. Det vill synas som om ifrågasvarande ersättning haft en sådan generell karaktär som nyss sagts. Även från denna utgångspunkt får därför beslutet att vägra bolaget avdrag för ingående moms belöpande på utbetalda belopp anses vara befogat”.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1993 (ej överklagat) att ersättningen från arbetsgivaren till entreprenören avsåg tillhandahållanden av skattepliktiga serveringstjänster. I det aktuella fallet hade arbetsgivaren garanterat restaurangföretaget full kostnads-täckning i rörelsen och betalade även månadsvis entreprenörs-ersättning att täcka administrativa kostnader inklusive handelsvinst.

KR i Stockholm ansåg i en dom 1996-02-29, mål nr 10875--79-1994, avseende tidsperioderna 1985-1989, att det belopp som en förening i egenskap av entreprenör erhållit från en arbetsgivare för att täcka underskott i föreningens restaurangverksamhet inte

var att anse som vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster. KR uttalade därvid bl.a. följande: "För att nämnda belopp skall räknas in i föreningens till moms skattepliktiga omsättning synes i princip böra krävas att utgivandet är förenat med sådana villkor att ifrågavarande belopp kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. Vad som förekommit i målet ger inte stöd för antagande att de utgivna beloppen beräknats på grundval av antalet serverade måltider eller någon annan omsättningsrelaterad grund. Kammarrätten finner att tillräckliga skäl för att hänföra beloppen i fråga till vederlag för skattepliktiga varor eller tjänster inte visats föreligga".

KR ansåg således att det var en bevisfråga huruvida beloppet kunde anses utgöra ersättning för tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster. Rättsfallet är därför inte jämförbart med förhandsbeskedet från 1993 och kan därför inte heller anses vara motstridigt mot förhandsbeskedet.

Om arbetsgivaren kostnadsfritt upplåter lokal eller inventarier till entreprenören kan denna upplåtelse inte anses som ett uttag enligt ML ur arbetsgivarens verksamhet. De kostnader som arbetsgivaren har för dessa tillhandahållanden utgör inte förvärv för hans skattepliktiga verksamhet. Subventionen till entreprenören får ses som ett bidrag till denne. Bidraget motsvaras inte av en motprestation från entreprenören till arbetsgivaren. Fråga är således inte om någon omsättning. Entreprenören ska inte redovisa någon moms på värdet av subventionen. Arbetsgivaren har inte avdragsrätt för ingående moms avseende kostnader för lokalen eller inventarierna då kostnaderna inte kan anses som förvärv för arbetsgivarens verksamhet, jfr 8 kap. 3 § ML. Den subvention som arbetsgivaren indirekt ger till sin personal genom att måltidspriserna kan hållas nere kan inte bli föremål för uttagsbeskattning då arbetsgivaren inte tillhandahållit en tjänst åt sin personal, jfr 2 kap. 5 § ML. Under vissa särskilda omständigheter kan dock kostnaderna bedömas vara strikt nödvändiga för ett bolags verksamhet. Bedömning måste därför göras från fall till fall.

Endagsförrättningar

Det är inte ovanligt att en arbetsgivare vid t.ex. endagsförrättning betalar de faktiska kostnaderna för den anställdes måltid (lunch och/eller middag).

I sådant fall kan arbetsgivaren inte anses ha tillhandahållit kosten i ML:s mening. Skattskyldigheten åvilar därför inte honom utan restaurangföretaget. Även om måltidskostnaden är en vid inkomsttaxeringen avdragsgill kostnad avser den likväl arbetstagarens personliga levnadskostnad. Till följd därav bör arbets-

givaren inte, enligt 8 kap. 3 § ML, ha avdrags- eller återbetalningsrätt för den ingående moms som debiterats på notan.

Flerdygnsförrättningar

Även vid flerdygnsförrättning gäller i princip att en viss del av den utgift arbetsgivaren har för den anställdes kost är att hänföra till den anställdes personliga levnadskostnader. Därför bör den ingående moms som belöper på denna del av utgiften belasta ett kostnadskonto. Den del av den ingående momsen som kan sägas belöpa på levnadskostnadsökningen är hänförlig till förvärv för verksamheten och berättigar till avdrag i momsredovisningen. Vid bedömning av hur stor del av utgiften som kan hänföras till personlig levnadskostnad för den anställda bör kunna tillämpas de av RSV fastställda schablonvärdena för fri kost vid beräkning av inkomst av tjänst.

Representation

Det förekommer att företag bedriver representation gentemot kunder eller andra utomstående i företagets personalservering (direktionsmatsal, brukshotell och dylikt). Tillhandahållande av kost vid sådana tillfällen får anses vara en del av företagets primära verksamhet. Om företaget är skattskyldigt för den verksamheten föreligger avdrags- eller återbetalningsrätt för de aktuella förvärven enligt de allmänna reglerna, jfr 8 kap. 9 § ML. Uttagsbeskattning ska inte ske av vare sig den kost personalen åtnjuter i sådant sammanhang eller den kost gästerna erhåller.