

Udskriftsdato: 24. december 2025

AFG nr 9744 af 23/05/2017 (Gældende)

Beskatning af arbejdsgivers tilskud til kantineordning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1898872

Beskatning af arbejdsgivers tilskud til kantineordning

Skatterådet kunne, henset til den af spørger beskrevne beregningsmetode til fastlæggelse af antallet af arbejdsdage til opgørelse af den månedlige betaling, ikke bekræfte, at alle regler var overholdt og at arbejdsgiverens tilskud til kantineordning og den ansatte ikke ville blive beskattet.

Skattefriheden for mindre tilskud til kantineordninger i form af de vejledende satser (SKM2010. 162. SKAT) er endvidere hjemlet i personaleplejefritagelsen. Denne fritagelse omfatter kun personalegoder uden væsentlig økonomisk værdi. Spiser de ansatte fast hver arbejdsdag mere end et måltid, vil det samlede økonomiske tilskud til kantinemad som udgangspunkt ikke kunne betegnes som "uden væsentlig økonomisk værdi".

I den foreliggende sag var der tale om indtagelse af to måltider fast hver arbejdsdag, henholdsvis morgenmad og frokost, eller frokost og aftensmad. Det økonomiske tilskud til den omhandlede kantineordning kunne derfor som udgangspunkt ikke anses for at være uden væsentlig økonomisk værdi. Dette medførte ligeledes, at det ikke kunne bekræftes, at alle regler var overholdt og at arbejdsgiverens tilskud til kantineordning og den ansatte ikke ville blive beskattet.

Skatterådsmøde 23. maj 2017 - SKM2017. 389. SR

Spørgsmål

1. Kan Spørger ud fra følgende beregninger/beregningsmetode (med justering af ferie og sygdom) få bekræftet, at alle regler er overholdt og at arbejdsgiverens tilskud til kantineordning og den ansatte ikke bliver beskattet?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger vil gerne indføre en kantineordning, hvor medarbejderne betaler 450 kr. via deres lønseddel. Spørger er en produktionsvirksomhed med pt. 677 ansatte både funktionærer og timelønnede personale. Det betyder at der i høj grad er skifteholdsarbejde - også weekend og helligdage. Medarbejderne har arbejdstider der passer med indtagelse af morgenmad og frokost, eller frokost og aftensmad, hvor til der kan drikkes vand. Der vil blive stillet mad frem i virksomhedens kantine, og der er mulighed for at spise rugbrød med lidt forskelligt pålæg, lidt salat eller en varm ret (frokost og aftensmad). Køb af sodavand vil kunne ske som tilvalg fra en automat, men afregnes separat via et personalekort der via en kortlæser registrerer købet. På Skats hjemmeside oplyses følgende: Den månedlige betaling skal dog svare til antallet af arbejdsdage i måneden og at man kan justere for ferie perioder og aktuelt fravær.

Der er foretaget beregninger af arbejdsdage, ferie og sygdom i de forskellige afdelinger på et år. En gennemsnitberegning af arbejdstid for funktionærer og timelønnede (hvor der rundes op i hele timer) viser at der er tale om 1400 arbejdstimer der har en vagtlængde/arbejdstid på 8,5 time, svarende til 165 arbejdsdage på et år, der rundes op til 14 hele arbejdsdage pr. måned. Ved tilførsel af en yderligere hel arbejdsdag, i tilfælde af at næste års gennemsnitsberegning skulle vise et mindre fald af sygdom, vil beregningen se således ud:

$2 \times \text{måltider af } 15 \text{ kr.} \times 15 \text{ arbejdsdage pr måned} = 450 \text{ kr.}$

Virksomheden fastsætter det månedlige beløb med justering af ferie og forventet fravær. Beregningen baseres på en gennemsnitsberegning af forrige års arbejdstid og fravær for alle medarbejdere på tværs af medarbejdergrupper. Den årlige arbejdstid på 1400 timer er således en gennemsnitsberegning for alle medarbejdergrupper, hvor der rundes op. De indsendte bilag til illustration af arbejdsdage, ferie og sygdom i de forskellige afdelinger på et år, skal anses som udtryk for en normal gennemsnitsarbejdstid i medarbejdergrupperne.

Antallet af årlige arbejdsdage baseres på en vagtlængde af 8,5 time pr. arbejdsdag, som skal anses for en gennemsnitlig arbejdsdag på tværs af medarbejdergrupperne.

De 14 hele arbejdsdage pr. måned er således udtryk for en gennemsnitsberegning vedrørende alle medarbejdere på tværs af samtlige medarbejdergrupper/-afdelinger, hvori der er reguleret for et forventet sygefravær.

Omkostningerne til kantinen kan opdeles i 3 overordnede grupper:

- Indkøb af færdigvarer (eksempelvis mælk, pålæg og færdige salater),
- Indkøb af halvfabrikata og råvarer (eksempelvis brød til færdigbagning og råvarer til varme retter),
- Løn til medarbejderen i kantinen

En stor del af færdigvarerne bruges både til morgenmad, frokost og aftensmad - eksempelvis ost, pålæg og yoghurt som er tilgængelige til alle måltiderne (mængderne justeres, så der er mere ost til morgenmaden osv.). Der er brød tilgængelig til morgenmaden, frokost og aftensmad. Brødet opvarmes/færdigbages i kantinen af kantinepersonalet.

Morgenmaden indeholder havregryn og cornflakes samt forskellige typer brød og boller med et udvalg af pålæg (ost, kødpålæg, smørchokolade), og virksomhedens omkostning pr. måltid udgør kr. 21,32.

For både frokost og aftensmad er der varm mad, salatbar med forskellige valgmuligheder (herunder færdigblandede salater), brød og pålæg. Den varme ret er ens for frokost og aftensmad hver dag.

Medarbejdernes egenbetaling giver adgang til morgenmad, frokost og aftensmad men ikke til drikkevarer udover vand. Medarbejderne kan tilkøbe sodavand, juice eller mælk mod ekstra betaling (dog er mælk til fx havregryn inkluderet i morgenmaden).

Spørgers opfattelse og begrundelse

Af Skats hjemmeside fremgår:

Der skal ikke betales skat af arbejdsgiverens tilskud til kantineordningen, hvis medarbejderen betaler mindst 15 kr. for et standardmåltid uden drikkevarer eller 20 kr. med drikkevarer.

Et standardmåltid forstås som almindelige varme og lune retter eller tre stykker smørrebrød.

- Der skal betales skat af måltidet, hvis det er under standardsatserne. Det er forskellen mellem markedsværdien, og det medarbejderen betaler, der skal indberettes.

- Er der tale om luksusmad, er udgangspunktet markedsværdien af måltidet.

- Satserne gælder også, hvis der er tale om månedlig betaling for mad, mad fra ekstern leverandør, eller når virksomheden sætter mad frem for medarbejderne.

Medarbejderne er også omfattet af de vejledende satser, hvis de betaler et fast månedligt beløb for maden i stedet for at betale dagligt ved køb i kantinen. Der er ingen krav om, at der skal betales pr. dag. Den månedlige betaling skal dog svare til antallet af arbejdsdage i måneden.

Når det månedlige beløb fastsættes, kan virksomheden justere for ferieperioder og aktuelt fravær. Man kan fx tage udgangspunkt i det årlige antal arbejdsdage (normalt 220) og dividere med 12. Bemærk, at medarbejderen skal betale med beskattede midler. Det vil sige, at der ikke kan betales via en aftale om kontantlønsnedgang.

Reglerne for kantineordning kan også anvendes, hvis virksomheden dagligt betaler for brød og pålæg, der sættes frem til medarbejderne, så de selv kan smøre sig nogle stykker smørrebrød.

Hvis det kan godtgøres, at indkøbs/kostprisen ligger lavere end 15/20 kr., kan denne pris danne basis for, hvor høj egenbetalingen skal være, for at medarbejderen undgår beskatning.

Et standardmåltid forstås typisk som tre almindelige stykker smørrebrød. Hvis medarbejderen kun spiser ét stykke almindeligt smørrebrød, reduceres den vejledende mindstepris tilsvarende. Almindelige varme og lune retter betragtes normalt som standardmåltider.

Hvis prisen for et standardmåltid er under standardsatsen på mindst 15/20 kr., er tilskuddet som et skattepligtigt gode, og satserne kan ikke anvendes. De vejledende værdier kan ikke anvendes ved en kontantlønsnedgang. Tilskuddet opfattes da ikke som led i almindelig personalepleje, men indgår i lønfastsættelsen.

De vejledende værdier er netop vejledende. Det vil sige, at hvis virksomheden kan godtgøre, at kostprisen er lavere end 15/20 kr. pr. måltid, så kan maden sælges til kostprisen, uden at det medfører beskatning for medarbejderen. I stedet skal værdien af måltidet fastsættes skønsmæssigt til markedsværdien, så det beløb, der skal indberettes, og som medarbejderen skal betale skat af, er forskellen mellem den skønnede markedsværdi og det, medarbejderen betaler.

Når drikkevarer, bortset fra postevand, indtages sammen med måltidet, er den vejledende sats mindst 20 kr.

Beregninger:

Måltid uden sodavand, mælk og juice = 15 kr.

Måltid med sodavand, mælk og juice = 20 kr.

220 arb. dage divideret med 12 mdr. = 18,33 dage pr måned

2 x måltider af 15 kr. = 550

2 x måltider af 20 kr. = 733

Med udgangspunkt i følgende sætning: Når det månedlige beløb fastsættes, kan virksomheden justere for ferieperioder og aktuelt fravær.

Kan man dokumentere at nogle personalegrupper f.eks. har 15 arbejdsdage pr måned ser beregningen sådan ud:

2 x måltider af 15 kr. = 450 kr.

2 x måltider af 20 kr. = 600 kr.

Umiddelbart tolker vi de informationer som Skat oplyser på deres hjemmeside om kantineordning at alle regler er overholdt og at arbejdsgiverens tilskud til kantineordning og den ansatte ikke bliver beskattet da mindsteprisen er 15 kr. for et måltid med vand.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger ud fra følgende beregninger/beregningsmetode (med justering af ferie og sygdom) har overholdt alle regler og at arbejdsgiverens tilskud til kantineordning og den ansatte ikke bliver beskattet?

Begrundelse

Generelt

I henhold til statsskattelovens § 4 betragtes som skattepligtig indkomst den skattepligtiges samlede indtægter, uanset fremtrædelsesform.

Efter ligningslovens § 16, stk. 1, skal der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes vederlag i form af bl.a. formuegoder af pengeværdi eller sparet privatforbrug, når godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Arbejdsgiverens betaling af kost er derfor som udgangspunkt skattepligtig for medarbejderen i form af sparet privatforbrug. Dette gælder tilsvarende, hvor kosten fås via en kantineordning.

Værdien ansættes til markedsværdien, dvs. den pris, som det må antages at koste den ansatte mv. i almindelig fri handel, jf. ligningslovens § 16, stk. 3.

Det fremgår af styresignalet SKM2010. 162. SKAT, at tilskud af forholdsvis begrænset omfang, som arbejdsgiveren yder til almindelige kantineordninger, der kun er til rådighed på arbejdspladsen, og hvor tilskuddet ydes som led i almindelig personalepleje, er omfattet af personaleplejefritagelsen. Den lempelige praksis indebærer, at de ansatte ikke beskattes af det gode, som tilskuddet repræsenterer.

SKAT har i styresignalet fastsat vejledende værdier for, hvilken pris de enkelte medarbejdere mindst skal give for almindelig gængs kantine mad for at kunne være sikre på at undgå at blive beskattet af det gode, tilskuddet fra arbejdsgiveren repræsenterer. Hvis den ansatte mindst betaler en pris på 15 kr. for et standardmåltid uden drikkevarer eller 20 kr. for et standardmåltid med drikkevarer, anses tilskuddet af uvæsentlig værdi og er dermed ikke skattepligtigt. Hvis den faktiske kostpris er lavere end 15/20 kr. pr. måltid, kan maden dog sælges til kostpris, uden at det medfører beskatning for medarbejderne.

Ved et standardmåltid forstås typisk tre almindelige stykker mad, for så vidt angår smørrebrød. Indtages der kun ét stykke almindeligt smørrebrød, skal den vejledende pris for maden reduceres skønsomt. Almindelige varme retter betragtes normalt også som standardmåltider.

Er der tale om luksusmad, kan de vejledende værdier ikke anvendes. I stedet skal der foretages en konkret vurdering af om godet er af væsentlig værdi, se Den Juridiske Vejledning 2017-1, afsnit C. A. 5.12.3 Kantineordninger.

De lempelige regler om kantineordning gælder ikke, hvis de ansattes brug af kantineordningen bliver betalt af en lønomlægning for de pågældende. Godet er i så fald ikke længere led i almindelig personalepleje, men indgår i lønfastsættelsen. En lønomlægning medfører derfor, at maden er skattepligtig for medarbejderne, jf. Den Juridiske Vejledning 2017-1, afsnit C. A. 5.12.3 Kantineordninger.

Kantineordning

Følgende krav skal således være opfyldt for at være omfattet af de vejledende værdier i SKM2010. 162. SKAT:

- Der skal være tale om en almindelig kantineordning, der alene er til rådighed på arbejdspladsen
- Tilskuddet skal ydes som led i almindelig personalepleje
- Godet er af uvæsentlig værdi

Almindelig kantineordning til rådighed på arbejdspladsen

Det er oplyst at der vil blive stillet mad frem i virksomhedens kantine, og der vil være mulighed for at spise rugbrød med lidt forskelligt pålæg, yoghurt, salat eller en varm ret, ligesom sodavand vil kunne købes som et tilvalg. Der er således ikke tale om, at medarbejderne selv kan bestille den mad de ønsker.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at spørgers kantineordning må anses for en almindelig kantineordning, der alene er til rådighed på arbejdspladsen.

Led i almindelig personalepleje

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, afsnit C. A. 5.1.5 om personaleplejefritagelsen, at der heri ligger et krav om, at "godet skal være stillet til rådighed for alle medarbejdere, og at det skal være vanskeligt at henvføre en bestemt værdi til den enkelte medarbejder."

På baggrund af det oplyste om, at maden stilles frem i virksomhedens kantine, og at der er mulighed for at spise rugbrød med lidt pålæg, salat, lun ret mv., er det SKATs opfattelse, at godet er stillet til rådighed for alle medarbejdere og at det er vanskeligt at henvføre en bestemt værdi til den enkelte medarbejder, eller at kantinen er forbeholdt visse medarbejdergrupper.

Uvæsentlig værdi

Forudsætningen for, at kantinegoder (-tilskud) ikke skal beskattes og værdiansættes efter ligningsloven § 16 er, at godet er af uvæsentlig værdi for den enkelte medarbejder. Holder denne forudsætning ikke, må godet betragtes som omfattet af ligningsloven § 16, således at det skal beskattes med udgangspunkt i markedsværdien, jf. Den Juridiske Vejledning 2017-1, afsnit C. A. 5.12.3 Kantineordninger.

Det fremgår af SKM2010. 162. SKAT, at der vil være tale om et gode af uvæsentlig værdi, hvis der er tale om et standard måltid, dvs. ikke luksusmad, for hvilket der betales en minimumspris på 15/20 kr. afhængig af hvorvidt drikkevarer indgår. Af de af spørger fremsendte oplysninger vedrørende menuerne fremgår, at der er tale om gængse og traditionelle madretter. Det er derfor SKATs opfattelse, at der ikke er tale om luksusmad.

SKAT har endvidere lagt til grund, at det oplyste løntræk på 450 kr. pr. måned er efter skat. I modsat fald ville ordningen nemlig allerede af den grund ikke kunne være omfattet af praksis for personaleplejefritagelse, og dermed heller ikke SKM2010. 162. SKAT.

Det afgørende er således, om spørgers beregninger/beregningsmetode medfører at medarbejderne kan anses at have betalt 15. kr. for et standardmåltid uden drikkevarer, jf. SKM2010. 162. SKAT.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning 2017-1, afsnit C. A. 5.12.3, at medarbejderne fortsat kan være omfattet af de vejledende værdier i SKM2010. 162. SKAT, hvis de betaler et fast månedligt beløb for maden i stedet for at betale dagligt.

Det fremgår af SKATs vejledning af 11. maj 2010 vedrørende kantineordninger, der blev udsendt i forbindelse med SKM2010. 162. SKAT og SKATs hjemmeside:

"Medarbejderne er også omfattet af de vejledende satser, hvis de betaler et fast månedligt beløb for maden i stedet for at betale dagligt ved køb i kantinen. Der er ingen krav om, at der skal betales pr. dag. Den månedlige betaling skal dog svare til antallet af arbejdsdage i måneden.

Når det månedlige beløb fastsættes, kan virksomheden justere for ferieperioder og aktuelt fravær. Man kan fx tage udgangspunkt i det årlige antal arbejdsdage (normalt 220) og dividere med 12. Bemærk, at medarbejderen skal betale med beskattede midler. Det vil sige, at der ikke kan betales via en aftale om kontantlønsnedgang."

Videre fremgår det af Den Juridiske Vejledning 2017-1, afsnit C. A. 5.12.3:

"Medarbejderne er fortsat omfattet af de vejledende satser, hvis de betaler et fast månedligt beløb for maden i stedet for at betale dagligt. Det månedlige beløb kan reduceres med et beløb, der svarer til dokumenterede fraværsdage. Arbejdsgiveren skal i givet fald føre kontrol med, hvor mange hele arbejdsdage den enkelte medarbejder er til stede på arbejdspladsen, så betalingen svarer til det antal måltider, medarbejderen har fået.

Eksempel

Medarbejderne betaler en månedlig betaling af beskattede midler, der svarer til det årlige antal arbejdsdage; $220 \text{ divideret med } 12 = 18,33$ arbejdsdage og måltider pr. måned, da medarbejderne får ét måltid om dagen. Medarbejderen har haft 10 dokumenterede fraværsdage ud af de 220 arbejdsdage på et år. Der efterreguleres således, at medarbejderen betaler for $210 (220-10)$ divideret med $12 = 17,5$ måltider pr. måned. Bemærk at der er tale om efterregulering af dokumenteret fravær, og at eksemplet bruger 220 arbejdsdage om året, da det er det mest normale."

Det er oplyst, at spørger ønsker at anvende en metode til fastlæggelse af den månedlige betaling, der er baseret på en gennemsnitsberegning på baggrund af forrige års arbejdstid og fravær, herunder forventet sygefravær, for alle medarbejdere på tværs af medarbejdergrupper, såvel funktionærer som timelønnede. Spørger vil i den forbindelse anvende en normal gennemsnitsarbejdstid på tværs af alle medarbejdergrupperne, fastsat til 8,5 timer pr. arbejdsdag, som skal anses for en gennemsnitlig arbejdsdag.

Det er SKATs opfattelse, at fastlæggelsen af det månedlige antal arbejdsdage og dermed den månedlige betaling bør ske på baggrund af det normale antal arbejdsdage indenfor de enkelte medarbejdergrupper, hvor der kan tages højde for ferie og helligdage, men ikke forventet sygefravær, idet dette kan variere meget fra år til år i forhold til de enkelte medarbejdergrupper.

Efter SKATs opfattelse, kan det derfor ikke bekræftes, at den omhandlede beregningsmetode medfører, at de ansatte ikke skal beskattes.

I den forbindelse bemærkes, at det er muligt at reducere det månedlige beløb med et beløb, der svarer til dokumenterede fraværsdage. I givet fald vil arbejdsgiveren skulle føre kontrol med, hvor mange hele arbejdsdage den enkelte medarbejder er til stede på arbejdspladsen, så betalingen svarer til det antal måltider, medarbejderen har fået.

Af anmodningen fremgår endvidere, at medarbejderne har arbejdstider der passer med indtagelse af morgenmad og frokost, eller frokost og aftensmad.

Af SKM2015. 730. BR, fremgår, at Byretten fandt, at morgenmaden om fredagen i sig selv udgjorde et væsentligt personalegode, og kantineordningen derfor blev vurderet til at strække sig over 5 dage.

I Skatteministeriets beregning af den månedlige egenbetaling i SKM2015. 730. BR var der i øvrigt alene fratrullet ferie- og helligdage. Byretten tiltrådte Skatteministeriets beregning.

Spørger har oplyst, at virksomhedens omkostning pr. morgenmadsmåltid er på 21,32 kr., og består af yoghurt, havregryn og cornflakes, samt forskellige typer brød og boller med et udvalg af pålæg. Ydermere er det oplyst af spørger, at en stor del af færdigvarerne, eksempelvis ost, pålæg og yoghurt benyttes til både morgenmaden, frokosten og aftensmaden. Morgenmaden må derfor efter SKATs opfattelse anses for et standardmåltid.

Af SKM2015. 506. SR fremgår, at hvis de ansatte fast hver arbejdsdag får mere end et måltid, vil det samlede økonomiske tilskud til kantinemad efter SKATs opfattelse ikke kunne betegnes som "uden væsentlig økonomisk værdi". Af SKM2016. 350. SR, hvor der bliver henvist til SKM2015. 506. SR, fremgår ligeledes, at det er en forudsætning, at der kun undtagelsesvist bliver indtaget flere måltider på én dag, da godet ellers ikke vil være af uvæsentlig værdi.

Da spørger har oplyst, at medarbejdernes arbejdstider passer med indtagelse af to måltider, henholdsvis morgenmad og frokost eller frokost og aftensmad, er det SKATs opfattelse, jf. SKM2015. 506. SR og SKM2016. 350. SR, at det samlede økonomiske tilskud til kantinemad ikke vil kunne betegnes som "uden væsentlig økonomisk værdi", da indtagelse af flere måltider kan ske fast hver dag.

Hvis der er tale om medarbejdergrupper med særlige arbejdsforhold, f.eks. personer med døgnvagter, vil der dog efter SKATs opfattelse, kunne være tale om en situation hvor godet anses for at være "uden væsentlig økonomisk værdi", og således fortsat omfattet af styresignalet, uanset sådanne medarbejdere i forbindelse med døgnvagter fast får mere end ét måltid, henset til det samlede antal måltider på årsplan. Se SKM2011. 274. SR.

Det fremgår således af SKM2011. 274. SR, at spørgeren bl.a. ønskede at indføre en årlig betaling på 4.800,00 kr. for medarbejdere med 80 døgnvagter, svarende til 3 måltider à 20,00 kr., indtaget i løbet af 80 vagter om året. Skatterådet tiltrådte i den sag Skatteministeriets indstilling om, at de ansattes betaling af 20 kr. pr måltid indebar, at de ansatte ikke skulle beskattes yderligere af måltider.

SKAT kan dog på det foreliggende grundlag ikke vurdere, om der er medarbejdere hvis arbejdsforhold er af sådan karakter, at de eventuelt fast hver arbejdsdag vil kunne få mere end ét måltid jf. SKM2011. 274. SR.

Det er på baggrund af ovenstående SKATs opfattelse, at det ikke kan bekræftes, at spørger ud fra det oplyste om beregninger/beregningsmetode med justering af ferie og sygdom, har overholdt alle regler og at arbejdsgiverens tilskud til kantineordning og den ansatte ikke bliver beskattet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.