

Något om gåvor till anställda

Av kammarrättsrådet Hans Bylin

Ett antal skiljaktiga meningar i mål, avgjorda av RR, angående gåvor till anställda visar att rättsläget varit oklart och fortfarande inte kan anses fullt klarlagt. Dessa gåvor är vanligtvis renumeratoriska d v s utgör ersättning för arbete eller tjänst. Man kan därför vänta att de beskattas hos mottagaren och är avdragsgilla för givaren. Dock med det undantaget att avdragsrätt inte föreligger för gåvor till personliga tjänare. Detta stämmer ganska väl med den skattemässiga behandlingen av penninggåvor men inte beträffande andra gåvor. Därtill kommer att, sedan reglerna om skattefrihet för skivselförmåner trätt i kraft vid 1957 års taxering, rättsläget blivit än mer svävande beträffande gåvor av annat än kontanter.

Gåvor av kontanter och motsvarande

Såsom inledningsvis antytts beskattas i allmänhet penninggåvor, t ex gratifikation vid helger och jubileer eller i samband med att anställd lämnar sin tjänst, se RÅ 1946 Fi 320, 1949 Fi 262, 1954 Fi 1518, 1955 Fi 1278 och 1957 Fi 992.¹ Detsamma torde gälla penninggåva som lämnats änka efter avliden anställd. Mot gåvotagarens beskattning svarar i regel arbetsgivarens avdragsrätt. Även om arbetsgivaren inte utnyttjar sin avdragsrätt medför detta inte skattefrihet för mottagaren, se RÅ 1949 Fi 262.

¹ Se K. G. A. Sandström: Om beskattning av inkomst av rörelse, tredje uppl. s. 147. Jarnerup och Crebo: Norstedts deklarationshandbok för rörelseidkare andra uppl. s. 52.

Att rättsläget är eller åtminstone varit oklart kan belägas med en hänvisning till rättsfallet RÅ 1940 Fi 586, där en rörelseidkare vägrades avdrag för julpengar till personal. Möjligen har man i detta fall ansett verklig gåvoavsikt ha förelagat eftersom det var fråga om julpengar. Detta och andra liknande rättsfall etc.

Rättsfall visar att det dock inte är utslutet att kullkasta presumptionen att gåman utgör ersättning för arbete. Rimligtvis bör detta vara lättare vid gåvor till personliga tjänare eller i fall av släktskap. En hos två systrar anställd rättare beskattades exempelvis ej, då han i samband med köp av bil erhöll 1.000 kronor av systrarna, RÅ 1958 Fi 146. Likartad utgång kan noteras i rättsfallet RÅ 1956 Fi 1221, där en dotter inte beskattades för ett belopp av 2.700 kronor, som hon erhöll av fadern-arbetsgivaren i samband med att hon skulle köpa en fastighet (en ledamot skiljaktig).

Innan nästa grupp behandlas — gåvor av annat än kontanter — skall här nämnas två omtvistade rättsfall, vilka intar en mellanställning mellan de två grupperna. I det första, RÅ 1948 Fi 366, var omständigheterna följande. Lambert-Mueller, som i trettio år varit verkställande direktör i Svenska Lifförsäkringsbolaget, erhöll 10.000 kronor såsom hedersgåva då han lämnade tjänsten. RR:s majoritet ansåg att beloppet med hänsyn till omständigheterna inte utgjorde skattepliktig inkomst. Bakom utgången lägger det förhållandet, att bolagets sty-

relse, som önskade ge L-M en tavla, inte kunde enas om vilket verk man skulle välja. Man löste tvisten genom att låta L-M välja själv och förutsatte alltså att han skulle köpa en tavla för pengarna. I det andra rättsfallet, RÅ 1963 Fi 69, var omständigheterna likartade. På förfrågan meddelade L, verkställande direktör i ett restaurangaktiebolag, att han såsom hedersgåva på sin 60-årsdag önskade en högklassig golfutrustning. Han ville även få tillfälle att själv välja utrustningen. L:s arbetsgivare bidrog till gåvan genom att i form av en check överlämna 1.000 kronor samt framhöll därvid gåvans ändamål. RR ansåg att beloppet utgjorde inkomst av tjänst för L (två ledamöter skiljaktiga).

Särskilt utgången i det första rättsfallet har väckt kritik. Emellertid kan utgången förklaras. Formellt och ytligt sett bestod gåvan av pengar, men i själva verket ansågs L-M endast ha fungerat såsom ett clearingorgan mellan givaren och konstnären.² Även om reglerna om skattefrihet för trivsselförmåner kan tänkas ha medfört avdragsrätt för andra än penninggåvor — mera därom nedan — kan detta knappast gälla gåvor med ett värde överstigande 400 kronor.³

Utgången i de båda målen syns oförenlig med varandra. Möjligen ligger förklaringen i det förhållandet att en förskjutning av åsikterna skett inom RR.

² Jfr RÅ 1957 Fi 2656 där Kockums Mekaniska Verkstadsabol. medgavs avdrag med ett i avgift till Sveriges Mekanförbund, 5.978 kr, ingående belopp av 2.759 kr, när sistnämnda belopp oavkortat utgått till förbundets forskningsverksamhet. I det fallet tjänstgjorde föreningskassan såsom clearingorgan mellan bolaget och föreningens forskningsverksamhet, som var skild från föreningens övriga verksamhet.

³ Märk att beloppet 400 kr inte utgör en absolut norm, jfr prop. 150/1956 s. 334—335.

Mot detta talar emellertid den omständigheten att det sista målet inte avgjordes i plenum.⁴

Andra än kontantgåvor

Åtminstone tidigare medgavs inte avdrag för sedvanliga presenter till anställda på bemarkelsedagar, se t ex RÅ 1947 Fi 650 och 1950 Fi 572. Däremot medgavs avdrag för medaljer. RÅ 1944 ref 54. Efter hand inträdde en liberalisering så tillvida att avdrag medgavs för klockor och smycken, som vid jubileer givits i stället för medaljer, se RÅ 1957 Fi 352. I samma mål vägrades emellertid bolaget ett med 490 kronor yrkat avdrag för kostnad för en oljemålning till bolagets kamrer på dennes 60-årsdag (två ledamöter ville dock ge avdrag även för födelsedagsgåvan).

Det kan i detta sammanhang vara av intresse att ta del av dåvarande taxeringsintendenten Annells argumentering i ett mål — RÅ 1950 Fi 671 — där bl a frågan om avdrag för gåvor till anställda var uppe. Sedan KR medgivit avdrag anförde han i besvär hos RR (se Sv. Skattetidn., RR-utslag 1950 s. 35—36): Man måste skilja mellan kollektiv personalvård (RÅ 1944 Fi 398, bidrag till idrott) och individuella gåvor. För gåvor till personal i form av kontanter (obligationer och dy-

⁴ I det första målet kom två ledamöter i RR till samma resultat som majoriteten men med följande motivering: Enär Svea Hovrätt på talan av advokatfiskalsämbetet vid HovR genom utslag den 13/4-43, som vunnit laga kraft, förklarar omförmälda belopp 10.000 kr vara att anse såsom gåva och förpliktat L-M att erlagga därå belöpande gåvoskatt, samt vid sådant förhållande nämnda belopp icke bort tagas till beskattning vid nu ifrågavarande taxeringar, prövar etc. — I den skatterättsliga debatten har detta kritiserats såsom innebärande en kapitalation inför HovR i en inkomstskattefråga.

likt) förelåg principellt avdragsrätt för arbetsgivaren respektive skattskyldighet för den anställde. För andra dylika gåvor kunde man ej gärna beskatta mottagaren, som ej utan vidare kunde antagas skola ha köpt samma föremål. Om arbetsgivaren skulle medges avdragsrätt kunde detta under rådande förhållanden, då så stort intresse ägnades skattespörsmål, medföra en icke önskvärd utveckling. Han yrkade därför, att bolaget måtte vägras avdrag för elva presenter vid lysnings- och födelsedagar m. m. — Bolaget åberopade utgången i medaljmålet samt framhöll, att det var företaget likgiltigt om en förmån utgick direkt i pengar eller genom inköp av visst föremål. — RR biföll Annells yrkande.

Enligt stadgad praxis har alltså avdrag i regel inte medgivits för individuella presenter, men det är oklart vilken grunden härtill varit. Man kan ha ansett att gåvokaraktern vägt över vid gåva av annat än kontanter. Osannolikt är emellertid inte att den omständigheten varit avgörande att mottagaren av praktiska skäl inte kunnat beskattas.

Har rättsläget förändrats i och med att reglerna om skattefrihet för trivselförmåner trätt i kraft?

Om grunden för att vägra arbetsgivaren avdrag för presenter varit svårigheten att beskatta mottagaren har man sagt att avdrag numera borde medges för sådana gåvor, som kan hänföras till trivselförmåner. I och med att värdet av de senare uttryckligen förklarats inte utgöra skattepliktig inkomst skulle ju anledning saknas att vägra avdrag.

Denna tankegång kom till uttryck under det remissförfarande, som föregick

RN:s anvisningar om trivselförmånerna, RN 1958 nr 1:1, s. 3. Den som främst företrädde den ståndpunkten var Annell, som yttrade sig i egenskap av allmänt ombud hos mellankommunala prövningsnämnden. Han hänförde sig därvid bl a till ett av Sveriges Industriförbund utgivet cirkulär, där man till stöd för denna uppfattning åberopade bevillningsutskottets betänkande nr 52/1956.

Utskottet yttrade bl a följande: Utskottet kan i allt väsentligt ansluta sig till den uppfattning, som sålunda kommit till uttryck i propositionen. Ur strängt principiell synpunkt föreligger det givetvis inte anledning att i beskattningshänseende göra åtskillnad mellan värdet av erhållna naturaförmåner och kontant ersättning. Träffar emellertid beskattningen förmåner av sådan art, att de av de skattskyldiga inte med rätta uppfattas som avlöningsförmåner utan mera har karaktär av åtgärder för att stimulera de anställda till bättre arbetsprestationer eller för att underlätta och skapa trivsel i arbetet och liknande, föreligger emellertid enligt utskottets mening starka skäl att göra avsteg från principen om naturaförmånens likställighet i beskattningshänseende med kontantersättning. Detta så mycket mer som man redan enligt gällande lagstiftning och praxis beträtt denna väg, även om detta skett endast beträffande vissa särskilt angivna förmåner. Att man härvidlag — bl a med hänsyn till faran för missbruk — måste begränsa skattefriheten till förmåner av mindre värde, torde vara uppenbart.

Enligt utskottets uppfattning är den i propositionen föreslagna lösningen av ifrågakvarande spørsmål — även om den inte är helt invändningsfri — den mest ändamålsenliga av de möjligheter som f n står till buds. Det torde ligga i sakens natur att bestämmelser av denna art kommer att bli föremål för olika bedömanden och därigenom kommer att vålla beskattningsmyndigheterna ett visst merarbete, särskilt innan en fastare praxis hunnit

bildas. Sett på lång sikt torde dock de föreslagna bestämmelserna leda till en viss lättnad i taxeringsarbetet och således ligga i linje med senare årens strävanden att förenkla deklarations- och taxeringsarbetet. Med hänsyn till önskvärdheten att från första början samma normer i huvudsak tillämpas i hela landet vill utskottet i detta sammanhang starkt understryka angelägenheten av att riksskattenämnden — som förutsatts i propositionen — genom vägledande uttalanden skapar förutsättningar för en enhetlig tillämpning.

Gentemot den närmare utformningen av de föreslagna bestämmelserna har utskottet icke funnit anledning till erinran. Genom de exempel som enligt förslaget skall intagas i tillägget till punkt 3 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen torde ha angivits de vanligaste fall, då förmåner av hithörande art förekommer. Utskottet vill endast tillägga att sådana förmåner som blommor och presenter i natura av mindre värde till anställda på bemärkelsedagar o d, vilka förmåner redan nu i praxis torde lämnas obeskattade, enligt de föreslagna bestämmelserna skulle bli skattefria.

Det må emellertid erinras om att stadgandet om trivselförmånerna, 32 § 3 mom. sista stycket KL, endast reglerar mottagarens skattefrihet. Nämnas bör också att departementschefen i propositionen nr 150/1956 s. 333 uttalade, att de föreslagna reglerna inte innebar någon ändring i de fall, då man i praxis medgav skattefrihet för mottagaren men att därjämte en inte obetydlig utvidgning av det skattefria området erhöles.

Bevillningsutskottet, som formellt saknade anledning att yttra sig om givarens avdragsrätt, gled förbi frågan genom skrivsättet — — — ”vilka förmåner redan nu i praxis torde lämnas obeskattade.” Även om det synes ligga i sakens natur att arbetsgivaren bör få avdrag kan man därför inte dra så bestämda slutsat-

ser av bevillningsutskottets betänkande, som man gjort i cirkuläret.

Det hade i allt fall varit önskvärt med ett direkt uttalande av lagstiftaren om avsikten även varit att bryta RR:s dåvarande praxis beträffande avdrag för presenter på bemärkelsedagar och dylikt.

Indirekt har emellertid RN tagit ställning till arbetsgivarens avdragsrätt genom att använda uttrycket ”personalomkostnader” i nämnda anvisningar: ”sedvanliga gåvor från arbetsgivare (t ex en klocka efter 25 års anställning) med karaktär av personalomkostnader.” Jfr även RN 1963 I, nr 3: 3 och 1964 I, nr 1: 1, V.

Med hänsyn till RN:s anvisningar och då avdrag för arbetsgivaren inte syns mer än rätt och rimligt, saknas väl anledning till annat antagande än att avdrag i framtiden kommer att medges för sådana presenter, som ryms inom ramen för trivselförmånerna. Om praxis kommer att utvecklas i den antagna riktningen torde emellertid, innan stadga inträtt, en del tvistiga frågor och gränsfall uppkomma. Detta förutskickade departementschefen i nämnda proposition (s. 334) där han också uttalade, att det torde ankomma på RN att med vägledande uttalanden verka för en enhetlig tillämpning.

Det saknas ännu, så vitt framgår av RÅ, rättsfall om avdrag för presenter till anställda vid 1957 års taxering eller senare. Rättsfallet RÅ 1963 Fi 1863 är dock inte alldeles ointressant. RR medgav där avdrag för julpaket till anställda med följande motivering, enär kostnaderna för ifrågavarande julpaket, vilka haft mindre värde och utgått till samtliga hos bolaget anställda, må anses avdragsgilla i bolagets rörelse etc. — Då gåvorna utgått till samtliga anställda och då det var fråga om 1956 års taxering får man inte e cont-

REGERINGSRÄTTEN



RÄTTSFALL

Fråga om skattskyldighet för medlemsavgifter.

Besvär av Nordvästra Skånes Mejeriförbund angående inkomsttaxering år 1955. — Sedan PN beskattat förbundet för avgifter å 40.562 kr, som inbetalats av mejeriföreningar, anslutna till förbundet, yrkade förbundet undanröjande av beskattningen hos KR. — KR lämnade besvären utan bifall, enär, även om ifrågakomma avgifter skulle kunna anses utgöra för förbundet icke skattepliktig intäkt, förbundet i vart fall icke visat, att de allmänna förvaltningskostnader å tillhoppa 115.908 kr, för vilka förbundet erhållit avdrag, icke innefattade sådana ut-

rario dra den slutsatsen att vid senare års taxeringar, då anvisningarna gäller, avdrag endast kommer att medges för sådana gåvor, som utgår till samtliga anställda i ett företag. Snarare talar RN:s anvisningar för att avdragsrätt numera föreligger även för gåvor till vissa anställda, om dessa gåvor faller inom ramen för trivselförmånerna. Detta innebär dock inte att rättsläget kan anses klarlagt utan man har all anledning att med intresse avvakta kommande tvistefrågor och gränsfall angående begreppen personalomkostnader och trivselförmåner.

⁵ Jfr skattehandbok GRS VI s. 264.

gifter för förbundets verksamhet, som skolat täckas av avgifterna ifråga. — RR biföll dock förbundets talan och yttrade: De i målet avsedda till förbundet influtna avgifterna å sammanlagt 40.562 kr få anses utgöra medlemsavgifter, vilka icke äro att hänföra till skattepliktiga intäkter. Vad i målet förekommit innefattar icke tillräcklig grund för antagande, att de belopp, för vilka förbundet tillgodogjort sig avdrag vid inkomsträkningen, innefatta utgifter, som icke äro att hänföra till driftskostnader i rörelsen. (RR:s utslag den 1/12 1964.)

Periodiskt understöd e. d.

Besvär av fru B. och hennes styvsöner angående inkomsttaxering år 1956 och 1957. — Enligt en såsom arvskifte betecknad handling den 21/3 1955 mellan fru B. och hennes avlidne mans fyra söner hade de sistnämnda utfäst sig att förskottsvis per kvartal årsvis utbetala 7.500 kr utan avdrag för vad hon redan utfått per den 31/12 1954 eller 4.542 kr. Det utfästa årsbeloppet skulle upphöra att utgå, om fru B. före den 31/12 1957 avled eller ingick nytt äktenskap. På grund härav tillskiftades fru B. 27.042 kr, nämligen dels redan guldets belopp 4.542 kr, dels ock 22.500 kr motsvarande 7.500 kr per år under tre år. (Mannen B. hade enligt ett före äktenskapets ingående uppräta testamente utfäst att fru B., så länge hon levde