

# Beskattning av förmån av fri skatt

*Av föredragare skattedirektören Tore Lundin*

Regeringsrätten har i en dom (RÅ 1987 ref 61) prövat frågan om beskattning av förmån av fri skatt. Vid sin bedömning av det aktuella fallet gör regeringsrätten intressanta uttalanden till ledning för rättsutvecklingen inom detta rättsområde. Innan jag går in på detta rättsfall finns det anledning att först beröra bakgrunden till frågan om beskattning av förmån av fri skatt.

## **Bakgrund**

Före källskattereformen år 1947 förekom skattfri skatt i mycket liten omfattning. Frågan tycks inte ha beaktats av beskattningsmyndigheterna, kanhända för att den var av alltför lite betydelse.

I de många förarbeten som föregick källskattereformen har frågan om fri skatt inte berörts. Endast en remissinstans tog upp frågan i sitt yttrande. Det var kammarrätten (på den tiden fanns det bara en kammarrätt). Kammarrätten betonade vikten av de skattskyldigas eget ansvar för skattens betalande (se prop 1945:370 s 198). Om man gick över till källskatteavdrag på lönen kunde detta ansvar komma att starkt förminska. Kammarrätten ansåg att det fanns en risk att samhället uppdelades i ett fåtal socialekonomiskt ansvariga företagare och ett flertal oansvariga löntagare.

På regeringshåll tog man tydligen inte så allvarligt på denna fråga. Departementschefen bemötte inte kammarrättens uttalande.

## **Rättslitteraturen**

Seve Ljungman berörde frågan om fri skatt i sin bok "Om skattefordran och skatterestitution". På sid 30 f anförs att något lagligt hinder för en arbetsgivare att åta sig att betala den anställdes skatt naturligtvis inte föreligger. Tveksamhet kan råda om skatt på skatten skall utgå i sådana fall. Att förmånen av fri skatt utgör skattepliktig inkomst kan inte förnekas.

Leif Mutén har försökt att tränga närmare in i problemet om fri skatt i bo-

ken "Rättsvetenskapliga studier ägnade minnet av Phillips Hult", Mutén anför att två tolkningsproblem brukar uppkomma. Det ena gäller frågan om rätt till återbetalt överskjutande preliminärskattebelopp resp skyldighet att stå för kvarstående skatt, det andra frågan om ansvaret för felaktig skatteberäkning.

Vad gäller det första tolkningsproblemet anser Mutén det vara praktiskt att ett avtal om fri skatt innebär, att bruttolönen skall vara så stor, att den efter avdrag för tabellenlig preliminärskatt uppgår till det avtalade nettobeloppet. Det kan inte vara riktigt att arbetsgivaren skall ha rätt till den överskjutande preliminärskatt som kan uppkomma till följd av att arbetstagaren betalat försäkringspremier, periodiskt understöd, gäldräntor eller liknande avdragsgilla belopp. Å andra sidan kan det inte heller vara riktigt att arbetsgivaren skall betala arbetstagarens kvarstående skatt, som uppkommit till följd av extrainkomster m m. Det uteslutes dock inte att en arbetsgivare och en arbetstagare ingår vad som får anses vara ett riskavtal, som innebär att arbetsgivaren får stå för kvarstående skatt och i gengäld erhåller ev överskjutande preliminärskatt. Denna avtalstyp anses dock inte vara särskilt rekommendabel.

Vad gäller det andra tolkningsproblemet uttalar Mutén att felaktig källskatteberäkning förekommer i alla de fall, då skatten beräknas på nettobeloppet i stället för på bruttot. Han anför att det är "en tekniskt ingalunda okomplicerad operation att bestämma en kontantlön, särskilt om det även utgår naturaförmåner, så att den med avdrag för preliminärskatt på bruttolönen plus förmånerna uppgår till det avtalade nettokontantbeloppet". Om arbetsgivaren betalar källskatt bara på nettobeloppet och arbetstagaren enligt gällande regler deklarerar såväl det erhållna beloppet som förmånerna av den fria skatten, bör kvarskatten stanna på arbetsgivaren.

#### **Förklaring av Centrala uppborädsnämnden**

Centrala uppborädsnämnden har den 20 december 1960 meddelat förklaring om hur skatteavdrag för preliminär A-skatt skall beräknas för en arbetstagarer, som har förmån av fri skatt. Nämnden erinrar till en början om såväl i formuläret till allmän självdeklaration som i formuläret till kontrolluppgift anges att bruttobeloppet av avlöning skall uppges, d v s beloppet före avdrag för skatt. Nämnden uttalar vidare att förmån av fri skatt får anses innebära att arbetstagararen har rätt till ett visst kontant nettobelopp, sedan bruttolönen minskats med den skatt som belöper på bruttolönen inklusive värdet av eventuella naturaförmåner. Nämnden konstaterar att svårigheter uppkommer att räkna ut det bruttobelopp, som skatteavdrag skall beräknas på.

Man kan av förklaringen konstatera att nämnden uttalar sig bara om fri A-skatt. Nämnden saknade befogenhet att uttala sig om fri B-skatt, fri kvarskatt eller fri tillkommande skatt.

### **Fallet Västra Frölunda**

Västra Frölunda IF hade överenskommit med utländska ishockeyspelare att spela för föreningen. Föreningen hade utfäst sig att till spelarna betala vissa kontanta belopp och svara för spelarnas skatter. Föreningen hävdade senare att med "skatter" avsetts spelarnas slutliga skatter.

Lokala skattemyndigheten i Göteborgs fogderi hade förklarat föreningen ansvarig för att belopp av 344 309 kr avseende innehållen men ej inbetald preliminär A-skatt.

Länsskatterätten lämnade föreningens besvär utan bifall.

Kammarrätten i Göteborg gjorde den bedömningen att föreningen genom utbetalningarna till spelarna anses ha innehållit preliminär skatt. Eftersom jämningsbeslut inte meddelats kom den preliminära skatten att väsentligt överstiga spelarnas slutliga skatt. Arbetstagarnas rätt till överskjutande preliminär skatt är av civilrättslig natur och berör arbetstagarnas rätt enligt anställningsavtalen. Denna fråga kan inte beaktas i målet. Anledning saknades därför att ålägga föreningen ansvar för högre belopp än vad som motsvarar den kända slutliga skatten.

Allmänna ombudet i uppbördsfrågor överklagade kammarrättens dom.

Regeringsrätten förklarade i dom (RÅ 80 1:90) att de utländska ishockeyspelarna haft sin huvudsakliga inkomst av tjänst från föreningen. Det hade därför ålegat föreningen att göra avdrag för preliminär A-skatt. Frågan i målet gällde storleken av det belopp för innehållen men inte inbetald preliminär skatt, som föreningen kunde göras ansvarig för.

Regeringsrätten gjorde därefter följande principella uttalande.

När arbetsgivare överenskommit med den anställde att svara för den skatt som belöper på lönen, får överenskommelsen anses innebära att arbetsgivaren är skyldig att svara för den preliminära skatt som enligt uppbördslagens regler skall innehållas som preliminär A-skatt. Detta måste gälla även om arbetsgivarens åtagande — såsom föreningen gör gällande ha skett i förevarande fall — formellt begränsats till att avse arbetstagarens slutliga skatt. Den preliminära skatten är nämligen avsedd att så nära som möjligt överensstämja med motsvarande slutliga skatt. För att möjliggöra en god överensstämmelse i detta hänseende kan lokal skattemyndighet i samband med utfärdande av debetsedel på preliminär skatt bestämma särskild beräkningsgrund (i stället för beräkning enligt skattetabell) för den preliminära skatten eller också förordna att preliminär B-skatt skall erläggas. Sedan debetsedel utfärdats kan genom jämkning föreskrivas ändrade grunder för uttagande av den preliminära skatten.

Uppbördslagens bestämmelser om beräkning av skatteavdrag för preliminär skatt är bindande för arbetsgivaren. Något utrymme ges inte för arbetsgivaren att genom egna beräkningar och justeringar av eljest föreskrivet skatteavdrag söka uppnå bättre överensstämmelse mellan skatteavdrag och motsvarande slutliga skatt än vad som skulle uppnås genom det skatteavdrag som följer av den lokala skattemyndighetens beslut.

Om arbetsgivare anser att han enligt anställningsavtal endast svarar för den

anställdes motsvarande slutliga skatt, är han — om han inte vill godta föreliggande av lokal skattemyndighet angivna grunder för preliminär skatt — hänvisad till att med stöd av bestämmelserna i 44 och 45 §§ uppbördslagen utverka jämkning av den preliminära skatten.

Regeringsrätten fann att skyldighet förelagat för föreningen att göra avdrag för preliminär A-skatt beräknad enligt skattetabellen. Särskilda omständigheter förelåg emellertid i det aktuella fallet. Spelarnas sammanlagda slutliga skatter uppgick till 182 571 kr. Taxeringarna avsåg helt förmånerna från föreningen. Det var fråga om i utlandet bosatta personer, som anställdes för en speciell uppgift att utföras under en begränsad del av inkomståret och som kunde antas lämna Sverige efter engagemangets fullgörande. Det hade därför förelagat uppenbara skäl till jämkning av deras preliminära skatter. Föreningens ansvar begränsades till att gälla endast de anställdas slutliga skatt. Regeringsrätten lämnade därför besvären utan bifall.

#### **Vad innebär begreppet "fri skatt"**

Innebörden av begreppet "fri skatt" är inte klar. En särskild fråga är om avtalet om fri skatt avser "fri preliminär skatt" eller "fri slutlig skatt" eller möjligen något annat, såsom "fri kvarstående skatt" eller "fri tillkommande skatt"

Mutén anser att det kan knappast vara riktigt att en eventuell skatteåterbetalning, som uppkommit till följd av att arbetstagaren varit sjuk eller av annat skäl, skall tillkomma arbetsgivaren. Å andra sidan anser Mutén att det inte kan vara en förnuftig tolkning av detta slags avtal att arbetsgivaren skall skaffa sig detaljerad kännedom om samtliga den anställdes inkomstförhållanden. Sammanfattningsvis bör man tolka Muténs skrivning så att han anser att fri skatt avser fri preliminär skatt.

Regeringsrätten skriver klart och tydligt i "Frölundadomen" att en överenskommelse om fri skatt får anses innebära att arbetsgivaren är skyldig att svara för den preliminära skatten. Detta gäller även om arbetsgivaren formellt begränsat sitt åtagande till att avse arbetstagarens slutliga skatt.

För egen del vill jag framhålla att en latent skatteskuld uppkommer vid varje tillfälle då inkomst uppbärs. Om arbetsgivaren gör skatteavdrag finns ett belopp som täcker den latent skatteskulden. Uppbördslagens bestämmelser om skatteavdrag är tvingande. Man kan således inte avtala bort sin skyldighet att göra skatteavdrag. Om en arbetsgivare, som är skyldig att göra skatteavdrag, träffat avtal med arbetstagaren om fri skatt kan detta avtal inte avse något annat än fri preliminär skatt.

#### **Storleken av den fria skattens belopp**

Centrala uppbördsnämnden har i sin förklaring den 20 december 1960 med-

delat förklaring om hur preliminär skatt skall beräknas för den som har förmån av fri skatt. Mutén anser att det är ”en tekniskt ingalunda okomplicerad operation”. Det finns anledning för arbetsgivare och arbetstagare att betänka detta innan man avtalar om fri skatt, om det inte är så att man har andra tankar i huvudet.

Regeringsrätten gör i Frölunda-domen ett uttalande i frågan om den fria skattens belopp där man säger ”att skyldighet i förevarande fall förelegat för föreningen att vid utbetalning av överenskommen nettolön verkställa avdrag för preliminär A-skatt, beräknad enligt vederbörlig skattetabell. Det förhållandet att föreningen och de anställda underlåtit att vidtaga åtgärder för att få bättre överensstämmelse mellan skatteavdrag och slutlig skatt är i princip utan betydelse för fastställande av det belopp för vilket föreningen är ansvarig enligt 77 § uppborrdslagen”.

Mot bakgrund av regeringsrättens dom finns det anledning att ställa några frågor. Det framgår inte av domen hur förmånen av fri skatt skall värderas för spelarna. Skall förmånen värderas till 394 309 kr eller 182 571 kr eller möjligen till något annat belopp? Om förmånen taxerats till det förstnämnda beloppet, kan spelarna då få sina taxeringar sänkta sedan kammarrätten och regeringsrätten funnit att ansvarigheten för föreningen skall sänkas till 182 571 kr? Om så sker, blir spelarnas slutliga skatt lägre, vilket skulle kunna föranleda sänkt ansvarighet för föreningen, och detta skulle kunna leda till ytterligare sänkta taxeringar för spelarna.

Regeringsrätten har räknat upp några omständigheter som föranlett ett avgörande in casu. Det slås dock fast i domen att med fri skatt avses fri preliminär skatt.

### **Fallet Kooyman**

Frans Kooyman var under tiden januari 1979—november 1981 bosatt i Sverige. Han var under denna tid anställd hos Shell International Petroleum Maatschappi, nedan kallat Shell International. I denna anställning arbetade han i Sverige åt AB Svenska Shell. Hans kontanta årslön från Shell International uppgick till något under 200 000 kr. Dessutom hade han bl a bostads- och bilförmåner. Någon preliminär skatt betalades inte.

Regeringsrätten konstaterar att det enligt anställningsavtal är ostridigt att Shell International skulle svara för den skatt som Kooyman hade att betala i Sverige på grund av inkomsterna från Shell International. Huvudfrågan i målet var hur Shell Internationals åtagande skulle beaktas vid Kooymans inkomsttaxering.

Taxeringsintendenten gjorde gällande att den inkomst som Kooyman uppburit under ett beskattningsår (nettoinkomsten) och förmånen att erhålla denna inkomst fri från skatt skall behandlas som en odelbar enhet (bruttoinkomsten). Enligt denna uppfattning skall Kooyman för vart och ett av åren

1979—1981 beskattas för en bruttointkomst som efter avdrag för den därå belöpande skatten ger den under beskattningsåret uppburna nettoinkomsten.

Kooyman hävdade däremot att den förmån som Shell Internationals åtagande inneburit för honom skulle beskattas först under det eller de beskattningsår då Shell International ställde medel till förfogande för betalning av skatten. Han ansåg dels att Shell International inte varit skyldigt att göra avdrag för preliminärskatt och dels att han själv inte heller varit skyldig att avlämna preliminär självdeklaration för debitering av B-skatt.

Eftersom preliminär skatt inte betalats från Kooymans ståndpunkt till följd att beskattningen av förmån av fri skatt för den inkomst som uppburits under vart och ett av åren 1979—1981 kommer att fördelas på ett stort antal beskattningsår. Förmånen av fri skatt för 1979 års inkomst skulle beskattas år 1981, d v s det år då den kvarstående skatt som belöpte på 1979 års inkomst förföll till betalning och inbetalades av Shell International. Detta kvarskattebelopp skulle då utgöra skattepliktig inkomst av tjänst och i sin tur föranleda kvarstående skatt som skulle betalas under 1983, vilken kvarstående skatt när den betalats av Shell International skulle föranleda ytterligare kvarstående skatt att betalas under 1985 etc.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Statlig och kommunal inkomstskatt skall beräknas på grundval av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst under beskattningsåret. Vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten får avdrag inte ske för svenska allmänna skatter. Detta innebär att den skattskyldiges inkomst skall tas upp till vad som kan kallas inkomstens bruttobelopp, d v s inkomsten utan avdrag för den skatt som belöper på inkomsten. I de undantagsfall då t ex en arbetsgivare och en arbetstagare — i likhet med vad Shell International och Kooyman gjort — träffat avtal, inte om en bruttolön i nyss angiven bemärkelse utan om storleken av det belopp som skall tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, d v s om storleken av nettolönen, skall alltså inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen skall i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, d v s det belopp som efter avdrag för därå belöpande skatt ger nettolönen. Detta måste anses gälla inte endast när arbetsgivaren varit skyldig att göra preliminärskatteavdrag utan även när sådan skyldighet inte förelegat. Innebörden av detta kan också uttryckas så att en förmån av fri skatt skall, oberoende av vad parterna avtalat, hänföras till samma beskattningsår som nettolönen och att värdet av förmånen skall bestämmas med denna utgångspunkt.

Kooyman ansågs således under vart och ett av beskattningsåren 1979—1981 ha haft en bruttolön som efter avdrag för därå belöpande skatt ger den under året uppburna inkomsten. Bruttolönerna fastställdes därmed till följande belopp. Med bruttolön avses taxerad inkomst.

Taxeringsåret 1980 828 000 kr  
Taxeringsåret 1981 778 000 kr  
Taxeringsåret 1982 1 053 690 kr

Kooyman hade i sina deklARATIONER uppgett att de uppburna lönebeloppen utgjort kontant bruttolön. Han hade inte uppgett att han hade förmån av fri skatt. På grund härav förelåg förutsättningar för eftertaxering.

Kammarrätten hade funnit att förutsättningar för att påföra Kooyman skattetillägg förelåg men med hänsyn till de oriktiga uppgifternas beskaffenhet borde skattetillägget efterges. Regeringsrätten fann att de oriktiga uppgifterna utgjorde grund för att påföra skattetillägg. I frågan om eftergift fann regeringsrätten att Kooyman brustit i sin uppgiftsskyldighet dels genom att felaktigt påstå att de uppburna lönebeloppen utgjort bruttolön och dels genom sin underlåtenhet att upplysa om förmånen av fri skatt. På grund av uppgifternas beskaffenhet fanns det inte skäl att medge eftergift. Vad som upplysts om Kooymans personliga förhållanden utgjorde inte heller tillräcklig grund för eftergift. Skattetillägg skall således utgå med 40 %.

#### **Fri A-skatt, fri B-skatt eller fri slutlig skatt**

I Frölunda-domen hade regeringsrätten uttalat, att när en arbetsgivare överenskommit med den anställde att svara för den skatt som belöper på lönen, får överenskommelsen anses innebära att arbetsgivaren är skyldig att svara för den preliminära skatt som skall innehållas som preliminär A-skatt. Detta skulle också gälla även om arbetsgivarens åtagande formellt begränsats till att avse arbetstagarens slutliga skatt.

I fallet Kooyman förelåg inte samma förutsättningar. Kooymans arbetsgivare var en utländsk juridisk person. Kooyman var inte anställd vid en i Sverige belägen fastighet som ägdes av arbetsgivaren. Han var inte heller anställd i rörelse som bedrevs av arbetsgivaren från fast driftställe i Sverige (se Centrala folkbokförings- och uppborädsnämndens förklaring 1967:10). Shell International i Holland var därför inte skyldigt att göra skatteavdrag på Kooymans lön. Kooyman skulle rätteligen haft B-skatt men han betalade inte någon preliminär skatt under åren 1979—1981.

I Frölunda-domen var det fråga om A-skatt och i Kooyman-domen gällde frågan B-skatt som Kooyman rätteligen skolat betala. Regeringsrätten gör inte någon skillnad i synsättet på dessa båda fall. I den senare domen uttalar regeringsrätten att den skattskyldiges inkomst vid inkomstbeskattningen skall tas upp till vad som kan kallas inkomstens bruttobelopp, d v s inkomsten utan avdrag för den skatt som belöper på inkomsten.

Genom regeringsrättens dom får det också anses vara avgjort att med ”fri slutlig skatt” avses inte något annat än fri preliminär skatt på det bruttobelopp som motsvarar nettolönen. Detta är helt följdriktigt. En arbetsgivare som lovat fri slutlig skatt bör inte ha fördel av att arbetstagaren tecknar pensi-

onsförsäkring eller är berättigad till andra avdrag som kan leda till lägre slutlig skatt. Och om arbetstagaren har andra inkomster än lönen från huvudarbetsgivaren finns det inte anledning att anse att huvudarbetsgivaren skall betala den skatt som belöper på dessa andra inkomster.

Regeringsrättens dom i Kooyman-fallet har således skapat klarhet i frågan att "fri slutlig skatt" inte är något annat än fri preliminär skatt och att detta gäller inte bara i fråga om A-skatt utan även om arbetstagaren har B-skatt eller — om arbetstagaren inte har B-skatt — han rätteligen skolat haft sådan skatt. Domen klargör också hur fri skatt skall beräknas. Den får därmed anses prejudicerande i dessa frågor.

### Tre frågor

Kooyman-domen rätar ut några frågetecken vid tolkning av begreppet fri skatt. Det innebär dock inte att full klarhet skapats i denna fråga.

En fråga som återstår att lösa är frågan om skattetillägg. Som framgår av domen skall skattetillägg betalas med 40 %. Skattetillägg tas inte ut som preliminär skatt (3 § 1 mom uppbördslagen). Detta är en självklarhet. Man kan inte under inkomståret förutsätta att den skattskyldige skall lämna oriktig uppgift i den deklaration som avlämnas efter inkomstarets utgång. I det aktuella fallet uppkommer också kvarskatteavgift, och respitränta (32 § uppbördslagen) på den tillkommande skatten. Vad händer om arbetsgivaren betalar dessa poster? Skall arbetstagaren i sådant fall beskattas för förmån av "fritt skattetillägg m m"? Och för vilket beskattningsår skall sådan beskattning ske? Det kan inte rimligen ske för det år då den fria skatten betalas eftersom skattetillägg inte uppkommer förrän vid debitering av den slutliga skatten i slutet av taxeringsåret. Och om arbetsgivaren betalar den slutliga skatten inklusive skattetillägget och kvarskatteavgiften kan beskattning knappast ske för annat år än det beskattningsår, då betalning sker. I så fall uppkommer den kedjebeskattnings för arbetstagaren som regeringsrätten beskriver i sin dom.

Den andra frågan är om arbetsgivaravgift till socialförsäkringen skall betalas på det bruttobelopp som regeringsrätten fastställt. Denna fråga blir inte prövad i detta fall.

Som man ser ovan rörde det sig i fallet Kooyman om mycket stora belopp. Det har sagts tidigare och det förtjänar att sägas igen att det finns anledning att söka förhandsbesked då det gäller stora belopp och skattefrågan är oviss. Den tredje frågan gäller därför av vilken anledning man inte sökte förhandsbesked i det aktuella fallet. Frågan blir obesvarad men det kan återigen påpekas att det finns ett utmärkt sätt att undgå att försätta sig i den situation som man gjort i fallet Kooyman, nämligen att söka förhandsbesked.