

Tolkning av skattelag vid tillämpning av lagen om socialavgifter

Av f d regeringsrådet Carl Åbjörnsson

Reglerna om underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter finns i allt väsentligt samlade i 2 kap 3 och 4 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter. Enligt huvudregeln i 3 § skall underlaget motsvara summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller skattepliktiga naturaförmåner. Bestämmelsen har fått sin nuvarande lydelse genom lagen 1987:1309, som trätt i kraft den 1 januari 1988. Tidigare gällde i fråga om naturaförmåner att endast sådana, som utgått i form av kost, bostad eller bil, skulle inräknas i underlaget. Utvidgningen innebär således att i fortsättningen skall underlaget omfatta alla skattepliktiga naturaförmåner.

Angående den närmare motiveringen för den gjorda ändringen kan jag hänvisa till prop 1987/88:52 om beskattning av naturaförmåner, m m. Jag kan här inskränka mig till att erinra om att ett betydelsefullt syfte med de i propositionen föreslagna ändringarna i kommunalskattelagen och taxeringslagen var att skapa administrativa förutsättningar för att samma värderingsregler skall gälla vid preliminärskatteuppbörden och vid beräkningen av arbetsgivaravgifter. Beträffande utvidgningen av underlaget för arbetsgivaravgifterna uttalades i propositionen att intresset för naturaförmåner i stället för kontant lön stadigt ökat under senare år. Detta kunde inte gärna förklaras på annat sätt än att arbetsgivarna och arbetstagarna ansett det mer fördelaktigt ekonomiskt att använda sig av naturaförmåner i stället för kontant lön. Enligt departementschefens bestämda uppfattning var det nödvändigt att hejda denna utveckling.

Uttaget av arbetsgivaravgifter förutsätter alltså i fortsättningen en tolkning av begreppet "skattepliktiga naturaförmåner". I det helt övervägande antalet

fall kommer detta inte att ge upphov till några särskilda problem eller svårigheter. Genom den nya lagstiftningen för beskattning av naturaförmåner har gränsdragningen mellan skattefria och skattepliktiga förmåner preciserats i lagtexten, som också i systematiskt avseende gjorts mera överskådlig. Värderingsreglerna har också setts över.

Det är inte min avsikt att här diskutera gränsdragningen mellan skattefria och skattepliktiga naturaförmåner. Det är i stället en annan gränsdragningsfråga som kan få aktualitet vid beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifterna. Jag syftar här på gränsdragningen mellan skattepliktiga naturaförmåner och andra förmåner som en anställd kan ha kommit i åtnjutande av vid sidan av sin kontanta lön. Från något håll har gjorts gällande att uttrycket "skattepliktiga naturaförmåner" är heltäckande i den meningen att alla förmåner, som utgått till en anställd och som inte genom uttrycklig föreskrift i kommunalskattelagen är undantagna från skatteplikt, omfattas av termen "skattepliktiga naturaförmåner". Jag delar inte denna uppfattning och jag skall här i korthet ange skälen för min uppfattning.

Allt vad en anställd uppbär av sin arbetsgivare utgör i princip intäkt av tjänst. Stadgandet i kommunalskattelagen (32 § 1 mom a) lyder: Till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i pengar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten. Bestämmelsen kvarstår oförändrad sedan KL tillkom 1928. Man bör lägga märke till att här inte används ordet "naturaförmån". Det finns i KL inte någon definition på begreppet "naturaförmån". Det är ju heller inte nödvändigt med någon definition eftersom det ur beskattningssynpunkt inte har någon självständig betydelse hur en förmån benämns eftersom det föreligger en generell skatteplikt för varje förmån, som utgått till en anställd. För att en förmån inte skall tas upp som intäkt måste den vara undantagen från skatteplikt genom uttrycklig föreskrift (jfr 32 § 3 mom KL). I 42 § och därtill hörande anvisningar meddelas bestämmelser angående *värdesättningen* av bostadsförmån och andra naturaförmåner, som kan ingå i avlöningen.

Det finns en ganska rikhaltig rättspraxis på olika förmåner som en anställd kommit i åtnjutande av vid sidan av sin kontanta lön och som beskattats som inkomst av tjänst. Som exempel kan nämnas det fallet att en anställd, som hyr bostad i en arbetsgivarens tillhörig villa, får köpa fastigheten för ett pris som klart understiger marknadsvärdet. I praxis har förmånen beskattats som intäkt av tjänst. Men att betrakta denna förmån som en i avlöningen ingående naturaförmån verkar långsökt och strider enligt min mening mot vad man allmänt lägger in i uttrycket naturaförmån. Från beskattningssynpunkt har ju, som ovan påpekats, frågan om gränsdragningen mellan naturaförmåner och andra förmåner som kan utgå till den anställde ingen självständig betydelse. Förmånen skall i båda fallen — om inte uttrycklig undantagsbestämmelse är tillämplig — beskattas som intäkt av tjänst. Men om man använder termen

”skattepliktiga naturaförmåner” utanför skattelagarna t ex i socialavgiftslagen för att ange vad som skall ingå i underlaget för beräkning av avgifterna måste man i det enskilda fallet avgöra om en förmån är att anse som en ”skattepliktig naturaförmån”.

Att i det ovan angivna exemplet betrakta skillnaden mellan den erlagda köpeskillingen och marknadsvärdet, som en i avlöningen ingående naturaförmån, och inräkna beloppet i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter innebär enligt min uppfattning en utvidgning av avgiftsskyldigheten som kan inge betänkligheter. Ett av motiven för att medräkna samtliga skattepliktiga naturaförmåner i underlaget för arbetsgivaravgifter angavs vara den enskildes intresse av att få en riktigt beräknad pension. RSV uttryckte i sitt remissvar (s 42 i propositionen) saken så att personer, som valt naturaförmåner i stället för lön i pengar, på pensionsdagen kan finna sig stå med låg ATP trots 30 år eller mer i förvärvslivet. Detta resonemang har ju ingen giltighet för den typ av förmåner jag diskuterar i denna artikel. Här gäller det t ex sådana ”udda” företeelser som att en anställd vid ett tillfälle får för ett gynnsamt pris förvärva en villafastighet från sin arbetsgivare. Många gånger kan det då röra sig om ett ganska betydande belopp som skall läggas till den vanliga lönen. Inkomsten kan därvid komma att överskrida gränsbeloppet för den pensionsgrundande inkomsten. Trots att inkomsten inräknats i underlaget för arbetsgivaravgifterna skall man således bortse från inkomsten vid beräkning av den pensionsgrundande inkomsten.

Eftersom jag i denna artikel valt exemplet med en anställd som får köpa en fastighet av sin arbetsgivare till underpris vill jag — till undvikande av ev missförstånd — till slut göra ett påpekande. I prop 1987/88:52 om beskattning av naturaförmåner diskuteras tolkningen av det numera ganska omtalade rättsfallet 1985 1:78. Detta rättsfall rörde ju ett fastighetsköp av en anställds make. Den fråga som diskuterats i anslutning till detta rättsfall avser emellertid inte på något sätt den här behandlade frågan om gränsdragningen mellan naturaförmåner och andra förmåner av tjänst. Den som är intresserad av de olika turerna kring detta rättsfall hänvisas till en artikel av taxeringsintendenten Kurt Nilsson i nummer 6 av denna tidskrift. Jag kan helt och fullt instämma i Nilssons uppfattning att det finns behov av ett klarläggande avgörande från högsta instans på detta område. Efter lagrådets uttalande är rättsläget minst sagt oklart.

FORMULÄRSAMLING I AKTIEBOLAGSRÄTT

Fullständiga formulär med kommentarer som steg-för-steg visar de vanligaste anmälningsärendena till bolagsbyrån.

Över 130 färdiga formulär på bl a nybildning, nyemission, fondemission, styrelseval, firmabyte, bolagsordningsändring, hembudsklausuler, konvertibla skuldebrev, totalt 280 sidor.

.....
Ja tack, sänd genast ex av

Formulärsamling i aktiebolagsrätt à 495 kr + moms o porto till

Företag:

Beställare:

Adress:

Postadress:

Insänds till **A Grahn Företagsjuridik AB, Box 316, 791 27 Falun**

8-9/88



Årets Stora Skattedag viktigare än någonsin

Nu gäller det att planera på kort och lång sikt inför de kommande skattereformerna.

Såväl nationellt som internationellt kommer vi att behandla företagens och privatpersonernas skattesituation.

Stora Skattedagen äger rum på Stockholmsmässan den 22 november.

För anmälan och detaljerat program, v v ring
Handelskammarens kursavdelning telefon 08/23 12 00.

Juridiska fakulteten och institutionen vid Uppsala universitet inbjuder till utbildningsdagar i skatterätt och civilrätt

Onsdagen den 16 november 1988 — Skatterätt

9.30 — 12.00 *Professor Nils Mattsson, Beskattning av handelsbolag och kommanditbolag.*

Grundläggande regler, löpande beskattning av intäkter, fördelning av intäkter och underskott, reavinstbeskattningen, rättsfallsöversikt, tänkbara ändringar i framtiden.

13.00 — 16.00 *Skattejurist Sven-Åke Bergkvist, Skatterättsliga frågor vid företagsöverlåtelser.*

Särskild uppmärksamhet ägnas dels överlåtelser av fåmansföretag och fåmansbolag, dels också åt s k vinstbolagstransaktioner.

Onsdagen den 30 november 1988 — Civilrätt

9.30 — 12.00 *Professor Stig Strömholm, Aktuell immaterialrätt — internationella överblickar och praktiska vardagsfrågor.*

Utvecklingsvägar och vägspärrar i det internationella arbetet och den svenska lagstiftningen: De stora konventionerna. I-länder och u-länder. Tvistefrågor och öppningar i det internationella arbetet. Svensk lagstiftning och nordiskt samarbete. En lägesrapport. De aktuella problemområdena: Enskilt bruk — gränser och tendenser. Datorprogrammen och upphovsrätten. Satelliter och kabelnät. Immaterialrättsavtal och IP: EG-konventionen om obligationsrättsliga förhållanden. Svensk IP idag. Konkursstatutet och immaterialrättigheterna.

13.00 — 16.00 *Professor Torgny Håstad, Sakrättsliga frågor i immaterialrätten.*

Säljarens detentions- och hävningsrätt vid överlåtelse, köparens separationsrätt och skydd mot dubbelöverlåtelse, säkerhetsöverlåtelse och pantsättning, licenstagarens skydd mot ny ägare, konkursbos rätt att inträda i och att överlåta immaterialrättsliga avtal.

Avgift: 2 500 kr per utbildningsdag inkl dokumentation, lunch och kaffe.

Lokal: Universitetshuset, Uppsala.

Anmälan: Både anmälan insänds till Juridiska institutionen, Box 512, 751 20 Uppsala, märkt "Utbildningsdag".

Upplysningar: Telefon 018-15 54 00 anknytning 1815.

Kursens intäkter används oavkortade för finansiering av Juridiska föreningens förvärv av en klubbstuga på Övre Slottsgatan. JF är fakultetens år 1844 bildade studentförening och äger IUSTUS förlag