

Är arbetsgivarens gåva till en anställd i princip alltid remuneratorisk?

Av advokaten Wilh. Penser
verksam vid advokatfirman Hedener & Penser i Eslöv

Remuneratorisk gåva må definieras som vederlag, vilket någon lämnar för arbete eller annan prestation utan att direkt vara lagligen förpliktad; vederlaget räknas dock endast som remuneratorisk gåva i den mån det inte till sitt värde överskrider vad som får anses utgöra skälig ersättning, och remuneratorisk gåva följer i allmänhet inte de vanliga reglerna om gåva¹.

Denna definition synes av förklarliga skäl vag. Hur avgörs exempelvis storleken av det vederlag, som får anses utgöra skälig ersättning till den som erhåller vederlaget? Närmast detta problem är avsett att behandlas i denna artikel, och problemställningen skall ytterligare förenklas till att endast avse gåva av fysisk person till en hos honom anställd. Det blir närmast fråga om gåva från en arbetsgivare till en hos honom anställd, antingen i en av arbetsgivaren bedriven rörelse eller i av arbetsgivaren bedrivet jordbruk eller också hos arbetsgivaren privat. Vidare avses endast gåva i penningar eller i värdepapper (gåvans värde är då vid gåvotillfället fixerat m h t kurssättningen).

Avgörande regler synes vara Riksskatteverkets anvisningar, enligt följande:

3.2.1. "Allmänt om gåva från arbetsgivare"

"Gåva från arbetsgivare skall i princip jämföras med ersättning för utfört arbete (remuneratorisk gåva). Sådan gåva utgör alltid skattepliktig intäkt för mottagaren".²

3.2.2. "Sedvanlig gåva av minneskaraktär"

"Anvisningar: Undantagen från skatteplikt är sedvanlig gåva från arbetsgivare med karaktär av personalomkostnad. Sådan gåva är inte i första hand avsedd att utgöra ersättning för utfört arbete."³

Enligt vad här stadgats skall "i princip" vad en arbetsgivare lämnar en an-

ställd betraktas som remuneratorisk gåva och inkomstbeskattas. Det förefaller som om detta närmast tolkas så, att arbetsgivaren och gåvotagaren har beviskyldigheten för att gåvan ej skall beskattas som inkomst för gåvotagaren.

Vilka kan undantagen vara?

Termen remuneratorisk gåva synes icke förkomma i lagtext. Först i RSV:s ovan citerade anvisningar nämns remuneratorisk gåva såsom liktydig med ersättning för utfört arbete, och då utfört arbete i givarens tjänst. Denna definition kan synas täcka den inledningsvis citerade definitionen och väl sammanfalla med Ebersteins klassiska definition⁴, varav här må åberopas att i fråga om rekvisitet "frivillig" ett vederlag för arbete och tjänst kan vara frivilligt men ändå måste fränkännas gåvokaraktär. "Detta inträffar om den frivilligt lämnade ersättningen icke till sitt värde överstiger vad som *enligt parternas mening och även enligt gängse uppfattning* utgör skäligt vederlag för den utförda prestationen. Vederlaget beskattas i så fall såsom inkomst"⁵.

I RSV:s anvisningar anges, att gåva från arbetsgivare skall *i princip* jämföras med ersättning för utfört arbete. Någon som helst anvisning till vad som skall intolkas i termen "i princip" lämnas icke. Och sedan följer locutionen "Sådan gåva utgör *alltid* skattepliktig intäkt för mottagaren". Detta synes i praxis ha lett fram till, att varje gåva från arbetsgivare till arbetstagare skall inkomstbeskattas hos gåvotagaren.

Det synes i detta läge synnerligen angeläget att fastslå vad som må intolkas i begreppet "i princip"; alla gåvor från arbetsgivare till arbetstagare är förvisso icke remuneratoriska.

Följande synes böra beaktas.

En enskild rörelseidkare förfogar *dels* över kapital som ingår i rörelsen (och särskilt bokförs där) *dels* det kapital han äger därutöver, såsom hans personliga kapital. Om han såsom arbetsgivare lämnar en gåva ur rörelsekapitalet till en i rörelsen anställd må presumeras att det rör sig om en remuneratorisk gåva. Men om gåvan ges av arbetsgivarens personliga kapital må ifrågasättas om remuneratorisk gåva i princip är för handen. I RSV:s anvisningar synes den föreliggande distinktionen icke ha beaktats.

Arbetsgivarens gåva till arbetstagaren skall enligt RSV:s anvisningar jämföras med ersättning till arbetstagaren för utfört arbete. Detta kan rimligen ej alltid vara fallet. Till en början må fastslås, att ersättningen ej kan vara hur stor som helst. Om arbetstagaren har en lön hos arbetsgivaren om 10 000 kronor i månaden och arbetsgivaren under senaste året har lämnat honom en gåva på 100 000 kronor — utan att någon förändring av arbetstagarens arbetsuppgifter har ägt rum under året — måste det a priori starkt kunna ifrågasättas, om hela beloppet skall utgöra skattepliktig inkomst. Någon gräns måste uppenbarligen sättas för vad som kan vara rimlig ersättning för utfört arbete. Och hur skall denna gräns bestämmas. Kan den sättas till skälig löneförhöjning? Mera än skälig löneförhöjning börp synes det nämligen, icke komma i

fråga för att böra betraktas som remuneratorisk gåva. Är arbetstagaren kollektivansluten, synes för övrigt kunna ifrågasättas, om remuneratorisk gåva överhuvudtaget föreligger, när arbetstagaren får något därutöver.

Det synes angeläget att vad här anförts må föranleda kompletterande anvisningar från RSV, särskilt som i praxis det fiskaliska intresset nu synes vara så väl tillgodosett, att bevisbördan för att remuneratorisk gåva ej föreligger synes ha lagts på gåvotagaren. Rimligtvis bör skattemyndigheterna gå fram varligt på denna punkt. Och detta helst som ytterligare beaktansvärda synpunkter finns att anlägga på ämnet.

Vad arbetsgivaren lämnar arbetstagaren som en gåva skall rimligen också ha en sådan anknytning till den anställdes arbete, att remuneratorisk gåva ej föreligger, om sådan anknytning ej finns.

Antag exempelvis, att den i arbetsgivarens fabriksrörelse anställdes vid något tillfälle räddar livet på sin arbetsgivare, som hållit på att drunkna, och därför får en gåva av arbetsgivaren på 10 000 kronor. Skall verkligen denna gåva beskattas som inkomst? Det är ju uppenbarligen inte en gåva för vad gåvotagaren presterat i sitt arbete som anställd. Och i den mån arbetstagaren överhuvudtaget genom sin påpasslighet, artighet, vänlighet eller annan uppmärksamhet mot arbetsgivaren eller dennes familj ställer sig i gunst hos arbetsgivaren och därför erhåller gåva i penningar, synes detta icke skola föranleda inkomstbeskattning av vad arbetstagaren erhåller som gåva? Vad den anställdes utfört utgör ju inte något som ger arbetsgivaren en kompensation för det arbete, som arbetstagaren utfört på grund av sin anställning hos arbetsgivaren.

I detta sammanhang bör relationerna mellan gåvotagaren och givaren också beaktas. Antag ett en fader lämnar envar av sina tre söner en gåva på 50 000 kronor. En av sönerna är anställd i en av fadern bedriven rörelse. Varför skall denne son "i princip" ha fått en remuneratorisk gåva till skillnad från sina medbröder?

I den mån givaren i förenämnda fall har uttagit gåvobeloppet ur sin rörelse skall han naturligtvis enligt vad förut nämnts inkomstbeskattas för detta, men det må vara en sak för sig.

Antag, att en arbetsgivare till en hos honom anställd trotjänare ur sitt personliga kapital (alltså ej ur rörelsen) lämnar en gåva: trotjänaren har en lön, som ostridigt är högre än någon annan anställdes i samma befattning. Det synes då icke kunna bli fråga om remuneratorisk gåva, framförallt icke om arbetsgivaren samtidigt lämnar gåvor till exempelvis någon anhörig eller vänner, som ej är anställda hos honom.

Om en arbetsgivare, som ej driver rörelse, lämnar en hos honom anställd, exempelvis en privatchaufför, en gåva må bedömningen av huruvida gåvan skall anses vara remuneratorisk eller ej uteslutande ske med beaktande av om

den till den anställde utgående lönen är skälig. Dock synes i detta fall in dubio arbetsgivaren kunna enligt 39 § d) AGL lämna den anställde en gåva å kr 2 000:— utan skattekonsekvenser.

Noter

¹ Sture Bergström m fl: Juridikens termer, 6:te uppl., sid 179.

² RSV Dt 1986:9 3:2,1 "Allmänt om gåva från arbetsgivare."

³ RSV Dt 1986:9 3:2,2 "Sedvanlig gåva av minneskaraktär."

⁴ Eberstein — Den svenska arvs- och gåvobeskattningen 2:dra uppl., sid 167.

⁵ Jfr i detta sammanhang Brat-Fogelklou-Norrdell-Waller: Skatt på arv och skatt på gåva 16:3, 16:4, 16:5 och där citerad litteratur och förarbeten. Särskilt så må nämnas Bertil Bengtsson: Om gåvobegreppet i civilrätten (Sv JT 1962, sid 689 o ff). Föreligger skälig gottgörelse för utfört arbete är enligt Bengtsson ordet "gåva" föga på sin plats; viktigare vore enligt Bengtsson att tala om "remuneratorisk överlåtelse". Enligt Bengtsson (sid 700) förutsättes för remuneratorisk gåva att givaren saknar laglig förpliktelse till gåvan.