SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 11 1966 **Årgång 16**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Leder beskattningen till ett nytt statarsystem[1]?

Av professor Leif Mutén

En gång i världen var naturaavlöningen regel och penninglönen undantag. Var de anställda inte i husbondens kost, regleradesavlöningen ändå i naturapersedlar, arbetsgivaren höll bostad osv. Sist bland de stora yrkesgrupperna att komma bort från detta system var lantbruksarbetarna. Statarsystemet betraktades som en inskränkning i den personliga friheten. Penninglönen ökade valfriheten och minskade beroendet av arbetsgivaren.

Det vore säkert alldeles överdrivet att säga, att vi nu skulle vara inne i ett nytt statarsystem. Men det finns skäl att åtminstone diskutera, om inte skattesystemet innehåller en del moment, som kan tänkas stimulera arbetsgivare och anställda att ge de senares förmåner annan form än pengar. I det följande skall några av dessa punkter belysas. Men först några grundprinciper[2].

Värderingsregler

Regeln i 42 § KL om att naturaförmåner skall värderas efter ortens pris borde, kan man tycka, sätta spärr för alla skatteprivilegier för naturaavlönade. Det måste emellertid observeras, att regeln visserligen gäller i fråga om värdering, men ingenting säger om i vad mån en förmån alls utgör inkomst. I sistnämnda hänseende gäller subtilare kriterier.

Får en naturaförmån bytas mot pengar, motsvarar den inkomst för den skattskyldige åtminstone upp till det belopp i pengar, mot vilken den kunnat utbytas. Men problemet blir värre, om förmånen är oförytterlig.

[1] Artikeln återger i sammandrag ett föredrag vid TOR:s årsmöte den 22/10 1966.

[2] Jfr även Eggert Møllers och förf:ns inlägg i "Skatter och ekonomisk utveckling" (Studier och Debatt 2/1963, s. 21—38).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:25

I frågan om teletjänstemans fria telefon har principen ställts på sin spets. En sekreterare i Telestyrelsen beskattades (RÅ 1947 ref. 4), eftersom det kunde hållas för visst att han, om han inte haft sin fria telefon, skulle skaffat sig telefon för egna pengar. Men utgången blev den motsatta för en reparatör (RÅ 1947 Fi 123). Det avgörande blir alltså det subjektiva momentet. Graden av individualisering blir ett tekniskt problem vid tillämpningen. Skall man utgå enbart från en skattskyldigs inkomstläge, och som inkomst ta upp förmåner som en person i sådant inkomstläge för egna pengar typiskt sett skulle skaffat sig? Eller skall man ta hänsyn till individuella variationer i konsumtionsstrukturen? Skall man analysera personlig smak, sparsamhet eller spendersamhet för att kunna beskatta rätt?

Problemet har blivit aktuellt i samband med reklamtävlingsvinster. RÅ 1958 ref 4 om en lågavlönad butiksanställds dyrbara Hawaii-resa representerar den försiktiga linjen: endast inbesparade levnadskostnader i hemmet togs till beskattning. Men beträffande anställda kan en annan attityd noteras. I ett par fall (RÅ 1963 ref 32 och RN I 2:12 1964) har anställda i arbetarställning blivit beskattade för resor, finansierade av arbetsgivaren, trots att dessa inte fick bytas mot pengar och i senare fallet gick ända till Medelhavet. Skälet, klarare uttalat av RN än av RegR men sannolikt gemensamt för båda, är att det numera torde höra till vanligheten, att arbetstagare då och då kostar på sig en resa av detta slag. I RegR:s utsl 16/3 1966 (TI ang. K. L. Jansson) blev en resa till Spanien, värd hela 1.696 kr, fullt beskattad hos en anställd i 45.000-kronorsklassen.

Vi anar ett rättspolitiskt motiv bakom denna utgång. Naturligtvis kan det inte hållas för visst, att en anställd, som skickas till Mallorca av arbetsgivaren för att bevekas att ta vintersemester, skulle kommit på samma idé av sig själv och betalat ur egen kassa. Men skulle man inte sänka kravet till ett normalitetskriterium av det slag, som nu tillämpats, bleve det fara värt att charterplanen fylldes av folk, som fått in mallorcaresorna som naturaförmån i sina sannolikt oskrivna anställningsavtal.

Tillämpar vi normalitetskriteriet med utgångspunkt från kontantinkomsten möter vi också ett annat problem. En anställd kan ju tänkas ha så stor del av sina anställningsförmåner i naturaförmåner, att kontantinkomsten är liten. Skall han då kunna åberopa, att han för sin lilla kontantlön ingalunda för egna pengar skulle förvärvat förmåner och tjänster i den omfattning som arbetsgivaren nu hållit honom med? Exemplet finns i praktiken, närmare bestämt hos praktikanter, sjuksköterskeelever m. fl. Deras vivreförmåns värde jämkas nedåt jml 3 st. anv. t. 42 § KL. Men gör en anställd i direktörsklass ett avtal med motsvarande innebörd, är det en rimlig gissning, att naturainkomsten beskattas hos honom på ett sätt som tvingar fram en annan avlöningsform.

Dolda förmåner

Vi har talat om naturaförmåner men bör inte glömma bort, att sådana kan åtnjutas i själva tjänsteutövningen. Ingen beskattas för förmånen av trivsel i arbetet. Ingen beskattar musikkritikern för värdet av hans fribiljetter, litteraturkritikern för hans recensionsexemplar, diplomaten för hans resor, även om det är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:25

frågan om aldrig så musikintresserade, boksamlande eller reslystna personer. Skillnaden kan bli hårfin mellan en förmån, som lämnas en skattskyldig som kompensation för gjorda tjänster, och en, som tillflyter honom inom ramen för tjänsteutövningen.

Sänd den anställde med hans fru till en kongress, och det kan bli en skattefråga om det var en förmån. Sänd honom med hans sekreterare, och problemet är löst. Skattemoralen vänder på hävdvunna normer.

Ordna en resa för personalen som semesterförmån, och det blir sannolikt inkomstskatt för resans värde. Ordna gruppresan som personalutflykt, och representationsreglerna (RN I 1:1 1966 p. IV) ställer problem vid företagets beskattning, medan de anställda lär gå fria. Ordna resan som konferens, och alla parter kan bli tillgodosedda.

Vi kan inte klara upp problemet genom att förbjuda avdrag för konferenser. Sådana ordnas enligt erfarenheten effektivast på internat — de statliga utredningarnas kurhotellvanor bestyrker detta — och kostnaden blir ofta ungefär densamma för konfererandet, vare sig det sker i Sverige eller i något sydeuropeiskt låglöneland.

Det är också svårt att analysera motiven för att en anställd sänds på ett angenämt uppdrag. Studieresan i RÅ 1961 ref 19 ledde till beskattning av värdet för den som sändes på den, men omständigheterna var där sådana, att resan hade karaktären av avgångsersättning. Redan från början stod det klart, att arbetsgivaren aldrig skulle få glädje av de förvärvade kunskaperna. I RÅ 1960 Fi 33 ledde en "affärsresa" till Helsingforsolympiaden till ingripande inte bara mot ägaren av bolaget och hans broder, utan också mot bolagets kamrer. Men det var bara två tredjedelar av värdet, som återfördes, kanske inte minst därför att det kunde varit affärsmässigt riktigt att passa på att resa till Finland just de dagar alla människor fanns i huvudstaden. Och vad hade hänt, om man lyckats visa, att alla tre var totalt ointresserade av sport och med förskräckelse vänt det olympiadfulla Helsingfors ryggen? Hur skall det gå med folk, som gör seriösa affärsbesök i Mexico 1968?

Lönebeskattningsutredningen (Fi-stencil 1965:2, s. 73 ff) behandlar anställdas studieresor och uttalar en befogad varning: "Med rådande brist på arbetskraft kan arbetstagare, särskilt i nyckelställning, utverka förmåner t. ex. i form av bekostande av semesterresor, som maskeras såsom tjänsteresor. Det är uppenbart att arbetsgivare och arbetstagare har ett gemensamt intresse att kläda förmåner i sådan form att dessa undgår beskattning... Vi vill därför understryka vad som tidigare angivits om rätt och skyldighet för beskattningsmyndigheterna att pröva huruvida fråga kan anses vara om fortbildningskostnad eller en maskerad löneförmån."

Men lätt är inte den prövningen. Den kompliceras också av att man här liksom på andra punkter i detta sammanhang måste sträva efter likformighet vis-à-vis de företagare, vid vilkas taxering motsvarande problem kommer upp i gestalt av en gränsdragning mellan driftskostnader och levnadskostnader.

Vi kan inte gå för hårt fram mot personalvårdandet heller. Och i varje fall kan marginalskatteläget göra det rimligare att gestalta de högre betalda tjänstemännens förmåner som icke avdragsgill

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:25

representation än att låta dem själva skatta.

Kostnadsersättningar

Enkelheten i traktamentsreglerna köps till ett dyrt pris. De som verkligen reser mycket i tjänsten kan med skäl beklaga sig över den press på äktenskapslyckan, som dygnsregeln utövar — den som gör det lönsammare att sova borta än hemma natten mellan fredag och lördag (RN I 1:3 1964 st. 5). De som inte reser så mycket, däremot, eller de som har lyckan att arbeta för en koncern med flera företag eller ha ströuppdrag för många olika uppdragsgivare, kan njuta av den svåravskaffade 24-dagarsregeln (37 § 1 mom. 1 g) TF).

Naturligtvis kan det sägas, att 24-dagarsregeln inte ger immunitet för vilka ofog som helst. Det måste vara frågan om vad som i rimlig mening kan kallas traktamente eller reseersättning, innan det enkla krysset i rutan kan tillåtas ersätta inkomstuppgiften i kronor. Det är klart, att uppdraget måste avse vistelse utanför den vanliga verksamhetsorten — en regel, som borde väcka stockholmarnas avund mot uppsalabor och andra utsocknes. Det är också uppenbart, att friheten från uppgifts- och deklarationsskyldighet, stadgad i 25 § 1 st. 3 TF, saknar motsvarighet i KL.

Men det är inte rimligt att begära, att TN skall ingripa mot 24-dagarsfallen och börja beskatta "normala" överskott på traktamenten och reseersättningar, när man vet, att deklarationsfriheten gör den därmed uppnådda likformigheten illusorisk. Vi vet att missbruk förekommer, men det måste vara lagstiftarens sak att rätta till dem. Deklarationsfriheten har slagit vapnen ur händerna på taxeringsnämnderna.

På samma sätt förhåller det sig med 500-kronorsregeln.

De som verkligen drabbas av reglerna har en väg att gå runt dem. Direktbetalda kostnader behöver inte tas med på uppgift. Kontokorten är den gängse utvägen. Men det kan i många fall räcka med att den anställde lämnar in kvitton och får pengar på dem. Ingen kan rimligen kontrollera på vilket sätt företaget betalat sina räkningar och börja beskatta de anställda, genom vilka betalningen gått.

I själva verket löser sistnämnda förfarande åtminstone ett problem, som kan vara bekymmersamt annars. Resande inom storstadsområdena kräver uteätande lika mycket som resande i landsorten. Skillnaden är att det inte utgår traktamente. Men ingen lär hindra en arbetsgivare att bestå sin anställde med fri lunch där han arbetar, eller med subventionerad lunch, om han det hellre vill, t. ex. för att utnyttja 400-kronorsregeln (37 § 1 mom. f) TF, RN 1:1 1958 B II). Vi behöver nog inte vänta länge, förrän Stockholm är lika fullt som t. ex. London med skyltar om att lunchkuponger tas emot. Utvecklingen mot ett sådant system är sundare än upprätthållandet av oräntabla personalrestauranger. Subventionerandet av anställdas luncher anses ofta produktivitetshöjande och stoppar för tidiga magsår. Och för middagar i samband med övertidsarbete kan systemet också betyda en praktisk lättnad[1].

Fast det gäller inga myglarluncher, förstås. Beträffande sådana är det representationsreglerna som gäller.

[1] Vi ser här en förklaring till den rikliga förekomsten av statstjänstemän på en del restauranger i Gamla stan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:25

Fri bil

Rättsuppfattningen i fråga om arbetstagarens rätt att utnyttja arbetsgivarens bil har förändrats i takt med samhället. Samma grundläggande princip — nämligen att beskatta värdet av en förmån endast i den mån den anställde för egna pengar skulle skaffat sig den — leder i praktisk tillämpning till helt andra resultat i ett samhälle, där bilen är var mans egendom, än i ett samhälle, där den framstår som en lyxartikel. Bilförmånsvärdena i RN I 7:5 1965 motsvarar väl fortfarande en försiktig värdering i jämförelse med vad bilen brukar anses kosta. Men beloppen är likväl så tilltagna, att det inte framstår som privatekonomiskt slöseri till fiscus' förmån, om man låter bli arrangemanget. Till yttermera visso innehåller anvisningarna en specialregel vid fall av intressegemenskap mellan arbetsgivare och anställd, typ familjebolag.

Det är klart att det vore fel att göra bilförmånsvärderingen så ogynnsam, att det skulle bli fråga om diskriminering. Men det är från de synpunkter, som vi här anlagt, väsentligt att beräkningsgrunden inte heller blir så gynnsam, att man onödigtvis stimulerar folk att vidta arrangemang med fri bil, bara för att vinna en skatteförmån, som kanske måste köpas till priset av företagsekonomiskt slöseri. För är det inte troligt, att den egna bilen i regel sköts både bättre och billigare än företagets[1]?

Fri bostad

I frågan om fri bostad på arbetsgivarens bekostnad har vi på senare tid fått ett nytt problem, nämligen schablontaxeringens roll.

Visserligen står det fortfarande kvar som huvudregel, att arbetarbostäder o. d., som ett företag tillhandahåller, ingår i anläggningstillgångarna. Behandlingen blir vid beskattningen helt enkelt den, att avdrag som för omkostnad i rörelsen medges för reparationer och underhåll liksom för avskrivning på sådana bostadsfastigheter, medan bostadsvärdet tyst kvittas mot värdet av den löneförmån, som genom de fria bostäderna beretts de anställda, och som dessa naturligtvis får skatta för.

Men regeln bryts, när det gäller schablontaxerade villor. Villabeskattningsutredningen (Fi-stencil 1966:4, s. 60—63), som inte föreslår någon ändring i reglerna, finner åtskillnaden i praxis göras mellan fastighet upplåten till anställda arbetare och fastighet av annat slag. Man kan naturligtvis tänka sig en mera precis gränsdragning. Vad utredningen är ute efter är tjänstemannavillor hos företagen, antingen det är frågan om direktörsvillor i "lyxklass" eller enklare bostäder.

Men i själva verket lär gränsen i praxis dras bra mycket snävare. Det vore ju helt otidsenligt att dra en klassgräns mellan arbetare och tjänstemän på detta område. De belägg som finns för schablonregelns tillämpning gäller hittills enbart familjeföretags direktörsvillor[2].

Beträffande dem gäller, att avdrag inte får ske för underhåll, reparationer och avskrivningar, och att intäkt skall redovisas enligt schablonregeln i 24 § 2 mom KL. Härtill kommer, att avdrag medgives såsom för löneförmån med det beräknade hyresvärdet av bostaden. Hos den anställ-

[1] Jfr Hök, Ekonomen 12/1966 s. 8 ff.

[2] RÅ 1965 ref 3, 1962 Fi 1278 och — i likartade frågor — 1958 Fi 2016. Annan mening Sandström, SN 1964 s. 448 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:25

de tas motsvarande belopp upp som intäkt av tjänst.

Schablonregeln är naturligtvis till nackdel i de fall, i vilka de kostnader, utom räntor, som skulle fått dras av vid tillämpning av reglerna för fastighet i rörelse, tillsammans med schablonbeloppet överstiger det avdragsgilla hyresvärdet. I andra fall är regeln snarast till fördel. Företaget slipper undan med den materiellt orimligt låga 2%-schablonen som norm för intäktsberäkningen, samtidigt som ett åtminstone något mera realistiskt hyresvärde får dras av.

Denna fördel är emellertid knuten till schablonregeln som sådan och har — som utredningen påpekar — ingenting att göra med fastighetens upplåtande till anställd. Därför vill utredningen inte heller göra någon ändring i regeln, så länge det är möjligt att använda schablonregeln även på sådan fastighet, som är uthyrd åt annan.

Frågan har emellertid också en annan aspekt: är det lönsamt för företag och anställda, tagna tillsammans, att låta den anställde ha fri bostad i företagets schablontaxerade villa? På den punkten kan man som regel säga, att det i regel inte är särskilt lönsamt, om inte den anställdes marginalskatt är lägre än bolagets. Schablontaxeringsprivilegiet blir ju bolagets, och detta får för sin del inte heller åtnjuta 200-kronorsavdraget i 25 § 3 mom 2 st KL. Lönsamt blir förfarandet likväl i vissa fall. Dels gäller det, när den anställdes marginalskatt är lägre än bolagets. Dels gäller det, när de kostnader, som bolaget lägger ner på fastigheten, är betydande i förhållande till det uppskattade hyresvärdet. Om den anställde själv skulle haft dessa kostnader och bolaget betalt honom motsvarande högre lön, hade han ju i detta fall måst räkna med att hans skatt på löneökningen bleve högre än värdet för bolaget av dess avdragsrätt.

Det går alltså inte att generellt påstå, att gällande regler om direktörsvillorna skulle stimulera detta slags arrangemang, lika litet som man har rätt att påstå motsatsen.

Gåvor till anställda

Det är en bestickande tanke att låta en anställds lön ligga lågt och trösta honom eller henne med presenter i stället. Det finns optimister, som tror att detta är en väg att skattebilligt avlöna den husliga arbetskraft, vars löneförmåner kan gestaltas utan hänsyn till någon avdragsrätt för arbetsgivaren. Men satt i system blir presentandet naturaavlöning, behandlad enligt de regler, som vi nyss har sysslat med.

Reglerna om gåvor till anställda har emellertid ändå sin betydelse i detta sammanhang. Kontantgåvor följer, trots den vida avfattningen av 19 § KL med dess regel om skattefrihet för gåva, likväl samma regler som avlöning. Gåvans remuneratoriska karaktär anses göra 19 § otillämplig. Men i frågan om gåvor in natura kan endera av två andra principer komma till användning.

Gäller det gåvor av personalvårdande karaktär — en medalj eller guldklocka efter 25 års anställning e. d. — kan, som påpekas i RN I 1:1 1966 p. V gåvan bli avdragsgill för arbetsgivaren, oaktat någon beskattning inte blir aktuell för den anställde (RN I 3:3 1963). Motsvarande torde gälla för reklamgåvor och liknande, även om de skulle hamna hos anställda.

Men är det frågan om personliga gåvor, t. ex. till högtidsdagar, är regeln sådan, att den anställde väl kan slippa skatt,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:25

men arbetsgivaren inte heller får något avdrag[1]. Är detta ett återhållande moment i frågan om anställda med låg marginalskatt, kan det möjligen sägas ha motsatt karaktär, när den anställdes skatt är hög. Ett företag, som gör generösa födelsedagsgåvor till regel, torde dock falla under samma dom som den arbetsgivare, vars hembiträdeslön fått formen av presenter. För att regeln skall kunna utnyttjas, lär det åtminstone krävas att det gäller en sådan högtidsdag, vid vilken presenter hör till vanligheten.

Gåvor till anställda, som ges kollektivt, är personalvård och faller i många fall under den gynnsamma regel, som ger arbetsgivaren avdrag utan att medföra skatt för de anställda. Det går att subventionera personalklubbar, idrottsföreningar för personalen, personalstiftelser för olika ändamål osv., utan att något fastställbart värde av företagets insats kan tas till beskattning som förmån för personalen. Den återhållande faktorn är i stort sett bara representationsreglerna, och de ger inte mycket ledning just i dessa frågor.

Några allmänna synpunkter

Det skulle mot bakgrunden av allt detta kunna tyckas att åtskilliga möjligheter ännu finns att gynna de anställda på ett skattefritt sätt, utan att arbetsgivaren får vidkännas motsvarande nackdelar i form av mistade avdrag. Men med de regler vi har finns det skäl att tala om en tendens både i lagstiftning och praxis att inskränka dessa möjligheter för att inte stimulera till ett oekonomiskt missbruk.

Vid den skattemässiga bedömningen av dessa frågor bör man inte vara blind för den företagsekonomiska synen på naturaförmånerna. Det gäller som en allmän regel, att en skattefördel vunnen genom undervärdering eller skattefrihet för anställds förmån, går förlorad, om kostnaden för att bereda den anställde förmånen överstiger hans subjektiva värdering av förmånen med ett belopp lika stort som eller överstigande skattevinsten.

Detta är en teoretisk regel. Men den har stor praktisk relevans. En arbetsgivare kan ofta motta listor på önskemål från sin personal om den ena eller andra naturaförmånen, som är möjlig att ordna på avdragsgillt sätt utan skatt för de anställda. Han bör likväl fundera både en och två gånger. För vad är denna skattefrihet värd, om det visar sig, att de anställda vid löneuppgörelser ändå bortser från förmånen och den kostnad den drar med sig för arbetsgivaren?

En exakt behandling av naturaförmånerna är ett ouppnåeligt ideal för skattelagstiftaren och ställer taxeringsfolket på orimliga prov. Släpphänthet gör beskattningen orättvis och frestar till oekonomiska arrangemang. Småaktighet och kineseri är också skadliga. Men med en rimlig grad av fasthet i normerna kan vi undvika, att naturaförmånernas skattemässiga behandling leder till ett nytt statarsystem.

[1] Jfr Bylin, SN 1965 s. 199 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:25