

En arbetsgivare lämnar en gåva till en anställd; är den alltid remuneratorisk?

Av advokat Wilh Penser, Advokatfirman Hedener & Penser, Eslöv

Rubriken till denna artikel är i tillspetsad form avsedd att klarlägga att vad nedan anförs är en komplettering till en artikel av mig i Skattenytt (årg. 1987, sid 506—509):

”Är arbetsgivarens gåva till en anställd i princip alltid remuneratorisk?” De av mig i sagda artikel behandlade problemen torde få en ytterligare belysning av vad som har förekommit i ett mål ”Regeringsrättens beslut den 4 september 1987 (298/1975) på de besvär *dels* den skattskyldige A *dels* länskattemyndigheten i Malmöhus län anfört över kammarrättens i Göteborg dom den 25 november 1986 i mål nr 148—1986 angående eftertaxering 1983 för inkomst”.

Regeringsrätten (regeringsråden Hilding, Bouvin och von Bahr; föredragande regeringsrättssekreterare Thornberg) meddelade ej prövningstillstånd i sagda mål. Enligt förordet till regeringsrättens årsbok 1987 refereras som regel inte mål, vari prövningstillstånd har vägrats, sålunda har ej heller sagda mål refererats, men då det dock synes vara av påtagligt intresse, följer ett referat här.

Advokaten A lämnade den 15 november 1982 till sin sekreterare B en gåva i aktier till ett värde av kr 10 190:—, och samtidigt lämnade A:s maka C en gåva till B i aktier med ett värde av kr 10 230:—. A lämnade samtidigt gåvor i aktier till sina tre barn. B angav vederbörlig gåvodeklaration.

I inlaga till länsrätten i Malmöhus län den 11 november 1985 yrkade taxeringsintendenten Inger Jacobsson eftertaxering av B i förvärvskälla tjänst med kr 20 420:— samt påförande av skattetillägg.

Frågan om skattetillägg är i och för sig ej ett spörsmål som avses med denna artikel, men är svår att skilja ut och medtages därför.

Länsrätten meddelade dom den 11 november 1985 och angav följande domskäl:

”En gåva kännetecknas av att förmögenhetsöverföring sker mellan givaren och gåvotagaren och av att transaktionen från givarens sida är frivillig och att givaren har en benefik avsikt. Den benefika avsikten innebär ett krav på givmildhet och frikostighet. Är avsikten att gottgöra mottagaren för utförd arbete eller annan utförd prestation, har karaktären av gåva försvunnit, eftersom mottagaren då erhåller gåvan som ett vederlag. Dessa s k remuneratoriska gåvor är gåvoliknande handlingar som ej kan anses ha en benefik avsikt och de föranleder inkomstbeskattning hos mottagaren.

Av handlingarna i målet framgår att B i gåva erhållit aktier till ett värde av 10 230 kr från C och 10 190 kr från A. Taxeringsintendenten har anfört att B kan antas ha erhållit aktierna huvudsakligen på grund av sin anställning som sekreterare hos A. Länsrätten finner, såvitt avser aktierna från C, att B, som inte varit anställd hos C, med hänsyn till vad som framgår av erinringarna erhållit dessa aktier på grund av den personliga vänskapen dem emellan. Enligt 19 § kommunalskattelagen skall, då förvärv skett genom gåva, detta belopp inte inkomstbeskattas hos mottagaren, utan beskattning sker i enlighet med reglerna om gåvoskatt.

Vad gäller de aktier som erhållits från A är följande att beakta. B har under ifrågavarande år varit anställd som sekreterare i A:s advokatfirma. Då fråga är om bestående tjänsteförhållanden gäller visserligen att arbetstagare, som erhållit gåva från arbetsgivaren, presumeras ha fått denna grund av sin anställning, s k remuneratorisk gåva. Länsrätten finner emellertid vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet och med beaktande av vad ombudet anfört i erinringar samt av att B såsom sekreterare är den högst betalda av B:s personal, att angivna presumtion har motbevisats och ej kan läggas till grund för bedömningen. Det ankommer under angivna omständigheter på taxeringsintendenten att visa att aktierna erhållits på grund av anställningen och inte på grund av den personliga vänskapen mellan A och B.

Taxeringsintendenten har inte anfört något i detta hänseende. Under angivna förhållanden har B:s taxering ej blivit oriktig och det föreligger ej förutsättningar för att eftertaxera B enligt 114 § taxeringslagen.

Länsrätten finner vidare, att om gåvan från A betraktas som inkomst av tjänst för B (s k remuneratorisk gåva), det förhållandet att B upplyst om gåvan på sidan 4 i deklARATIONEN samt anmält gåvan för gåvobeskattning till länsstyrelsens i Malmöhus län avdelning för gåvoskatt medför att hon inte kan anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som kan medföra eftertaxering enligt 114 § taxeringslagen. Taxeringsnämnden har genom B:s försorg erhållit kännedom om att hon erhållit gåvan. Under angivna förhållanden och då taxeringsnämndens deklarationsgranskare är väl förtrogen med beskattningsfrågorna i samband med gåvor, har taxeringsnämnden enligt 65 § taxeringslagen att på eget initiativ föranstalta om utredning, om inte lämnade uppgifter anses vara tillräckliga. Genom anmälan för gåvobeskattning till länsstyrelsens

gåvoskatteavdelning har även denna erhållit möjlighet att, om det kan förmodas att det är fråga om sk remuneratorisk gåva, för åtgärd meddela denna uppfattning till vederbörande taxeringsnämnd. Med hänsyn till det anförda finner länsrätten — som ovan angivits — att B ej lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för eftertaxering enligt 114 § taxeringslagen.

Med hänsyn till att länsrätten funnit att förutsättningar för eftertaxering ej föreligger skall skattetillägg ej påföras¹.

Länsrättens dom överklagades av taxeringsintendenten till Kammarrätten i Göteborg, som i dom den 25 september 1986 angav följande domskäl:

”Enligt stadgad praxis anses penninggåva från arbetstagare till anställd vara skattepliktig inkomst hos mottagaren, när gåvan bottenar i anställningsförhållandet. Med kontanta medel jämsställs härvidlag bl a aktier.

Enligt gåvobrev, som vardera av makarna A och C utfärdat den 15 november 1982, överlämnades till B såsom gåva aktier till ett värde av 10 190 kr och 10 230 kr. B var vid gåvotillfället anställd som sekreterare på A:s advokatbyrå. Den gåva som hon mottagit från A får anses lämnad på grund av anställningen och utgör således för henne skattepliktig inkomst av tjänst. I fråga om de aktier, som C skänkt B har det däremot inte visats föreligga något förhållande, som betaget handlingen dess karaktär av gåva som enligt 19 § kommunalskattelagen ej utgör skattepliktig inkomst.

Vad B enligt det föregående uppburit från A har hon i sin allmänna självdeklaration ej redovisat annorledes än med uppgift under särskilda upplysningar och yrkanden, att hon under år 1982 erhållit gåvor i aktier för 20 000 kr. B kan inte genom denna uppgift anses ha meddelat de upplysningar i saken som erfodrats för att en riktig taxering skulle kunna åsättas henne. Hennes deklaration innehåller alltså i förevarande hänseende sådan oriktig uppgift som enligt bestämmelser i taxeringslagen förutsättes för påförande av eftertaxering och skattetillägg.

B, som över det mottagna lämnat särskild gåvodeklaration, får antagas ha uppfattat gåvorna från makarna A och C som i sin helhet huvudsakligen grundade på den personliga bekanskapen som sedan lång tid rått dem emellan. Med hänsyn till det anförda och den oriktiga uppgiftens beskaffenhet framstår det förelupna felet i den allmänna självdeklarationen som ursäktligt. Förutsättningar för eftergift föreligger således, varför skattetillägg ej skall utgå¹.

Det synes icke ha uppmärksammats, att gåvan från A ej härleder sig från givaren A:s rörelse utan från hans personliga förmögenhet. Det är ostridigt, att gåvan har skett av A tillhöriga egna aktier, utanför rörelsen. Med detta följer

¹Med hänsyn till att länsrätten funnit, att skattetillägg ej skall utgå, må ifrågasättas, om icke frågan om skattetillägg i förevarande mål därmed vore slutgiltigt avgjord. Jfr min artikel: Ett spørsmål rörande skattetillägg, SN 1987, sid 148—149.

uppenbarligen den konsekvensen att, om gåvotagaren B taxeras för inkomst för gåvan, så måste givaren A vara berättigad till avdrag i givarens rörelse för det som lön till B betraktade gåvobeloppet. Ur den enskilde skattskyldiges synpunkt synes det vara berättigat att kräva, att i det läge, som här föreligger, detta särskilt uppmärksammas av taxeringsmyndigheterna och även av skattedomstolarna.

Av intresse synes vara att även taga del av vad som har upptagits i regeringsrättssekreterarens föredragningspromemoria. Föredragandens förslag blev, att prövningstillstånd skulle meddelas såväl i anledning av B:s som taxeringsintendentens besvär.

Av föredraganden redovisad litteratur synes i stort vara densamma, som har angivits i min artikel SN 1987, sid 506—509.

I målet har blivit upplyst, att B eftertaxerats i anledning av Kammarrättens dom den 25 januari 1986 och påförts inkomstskatt med kr 8 982:— jämte kvarskatteavgiften med kr 560:— och respitränta med kr 2 093:—, tillhoppa kr 11 635:— enligt skattesedel. B har betalat beloppet. A synes i detta läge som ovan sagts vara berättigad att åtnjuta avdrag från den av honom 1983 deklarerade inkomsten av advokatrörelsen för år 1982 med gåvobeloppet kr 10 190:— som löneutgift. Med hänsyn till A:s skattesituation skulle hans skatt efter åtnjutit avdrag ha blivit minskad med ca 70 % av gåvoskattebeloppet kr 10 190:—, eller i runt tal kr 7 100:—. Detta läge har som sagt upplysts i målet, men detta synes icke ha beaktats i vidare mån än att föredraganden i regeringsrätten i sin föredragningspromemoria angivit:

”105 § TL medger inte enligt sin ordalydelse att A medges avdrag för det belopp B taxerats för. Denna fråga torde dock kunna tas upp resningsvägen”.

Att taxeringsmyndigheter eller skattedomstolar skulle ex officio medverka till rättelse synes tyvärr knappast kunna påräknas. Som ett resultat värt erinra om synes dock vara detta, att gåvan av kr 10 190:— föranlett, att staten skattemässigt tillförts *dels* av B erlagda kr 11 635:— *dels* cirka kr 7 100:—, genom att A icke har erhållit det skatteavdrag, som A med hänsyn till kammarrättens dom skulle ha varit berättigad till. Detta får i varje fall vara värt att uppmärksammas såsom föga tillfredsställande.

I målet har upplysts att B, då A talade om för henne, att han tänkt lämna henne en gåva, fick svaret: ”Nej, jag skall inte ha någonting. Jag har ju inte gjort mig förtjänt av någonting”. Denna passus synes överhuvudtaget icke ha begrundats i målet, utom i så måtto, att Kammarrätten i annat sammanhang konstaterar, att det får ”antagas”, att B uppfattat gåvan från makarna A och C som i sin helhet grundad på den personliga bekantskapen. B har emellertid gjort gällande, att hon icke haft den avlägsnaste tanke på, att gåvan skulle innebära förhöjd lön för henne.

Vad sålunda anförts har beaktats av Länsrätten som bl a uttalar att, då fråga är om bestående tjänsteförhållanden, gäller visserligen att arbetstagare,

som erhållit gåva från arbetsgivare, *presumeras* har fått denna på grund av sin anställning. Men Länsrätten finner också vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet, att B såsom sekreterare är den högst betalda av A:s personal, och att denna presumtion har motbevisats och icke kan läggas till grund för bedömningen. Det skall då ankomma på taxeringsintendenten att visa att aktierna erhållits på grund av anställningen och icke på grund av den personliga vänskapen mellan A och B.

Det finns emellertid ytterligare ett skäl utöver de av Länsrätten upptagna som synes vara värt att beakta. Initiativet till gåvan har av A tagits i samband med att A lämnade gåvor till sina barn. Dessa gåvor initierade gåvan till B och gåvan till B hade icke någon anknytning till anställningsförhållandet.

I detta sammanhang synes också vara att beakta, att A saknat laglig förpliktelse att lämna gåvan till B, och B har inte haft en tanke på att hon skulle vara berättigad att få något. Att en laglig förpliktelse skall föreligga synes dock förutsättas för att en renumeratorisk gåva skall föreligga, såsom särskilt framhållits av Bertil Bengtsson. (Jfr Bertil Bengtsson artikel i SvJT 1962, sid 699 o ff; jämte annan litteratur åberopad i min artikel i SN 1987 sid 506 o ff).

Gentemot detta uttalar emellertid Kammarrätten endast att "enligt stadgad praxis anses penninggåva från arbetstagare till anställd vara skattepliktig inkomst hos mottagaren, när gåvan bottnas i anställningsförhållandet; med kontanta medel jämställs härvidlag bl a aktier. Vidare sägs, att den gåva B mottagit från A får anses lämnad på grund av anställningen och utgör sålunda för henne skattepliktig inkomst av tjänst. Intet antydes om att det i ett fall som detta *ankommer på taxeringsintendenten att visa* (kurs här) att gåvan erhållits på grund av B:s anställning och icke på grund av den personliga vänskapen mellan A och B. Det har dock Länsrätten gjort.

Det är emellertid ytterst viktigt, att bevisfrågeläget blir slutligt klarlagt.

I Kammarrättens av regeringsrättens godtagna dom uttalas som sagt, att den gåva som B har mottagit från A, får anses lämnad på grund av anställningen och utgör sålunda för B skattepliktig inkomst av tjänst. Därmed synes Kammarrätten de facto ha uttalat att när en arbetsgivare lämnar en gåva till en anställd, föreligger en *presumptio juris et de jure* att gåvan är remuneratorisk. Grunden härför är "stadgad praxis". Om denna praxis föreligger, synes den ej vara förenlig med gällande rätt. Det synes lagstridigt, om en saklig bedömning är utesluten och det vore felaktigt av Länsrätten att i förevarande fall godtaga kontrahenternas uppgifter och läget i övrigt.

Slutligen torde för varje fall begrundas, om det ej må vara önskvärt, att i RÅ upptages referat även av rättsfall avseende mål, där prövningstillstånd vägrats men dispens föreslagits av föredraganden.



Litteratur från Stockholms Handelskammare

MOMS I EUROPA

En översikt över mervärdeskatte- och omsättningsskattesystemen i de västeuropeiska länderna. För varje land beskrivs som regel fem olika områden:

- Allmänt
- Skattesatser
- Beskattning av utländska företagare som inte har fast driftställe i landet
- Återbetalning av moms till icke skattskyldiga utländska företagare
- Återbetalning av moms till utländska turister

Skriften, som är den första i sitt slag, ger en första inblick i vilka varor och tjänster som är skattepliktiga i respektive land.

Priset är 90:- inkl moms (porto och postförskottsavgift tillkommer).

Beställning kan göras skriftligen här nedan eller per tel **08/23 12 00**.

Ja tack, sänd ex av

MOMS I EUROPA à 90:— + porto och postförskottsavgift.

Företag:

Beställare:

Adress:

Postadress:

Insändes till **Inger Johansson Stockholms**

Handelskammare Box 16050, 103 22 Stockholm

12/88