

LEIF MUTÉN

SKATTEAVDRAG FÖR DONATIONER,
TROTS ALLT?

Sedan de första krigsårens patriotiska avdragsrätt för bidrag till luftvärnskanoner o. d. liksom de senare Europahjälpsavdragen tagits bort ur skattelagstiftningen, har statsmakterna avvisat alla krav på att enskildas bidrag till vetenskapliga, sociala, kyrkliga och liknande ändamål skulle få dras av på deklarationen. Principen är, att enskild medborgare inte skall kunna disponera över statens anslagsfördelning. En avdragsrätt skulle betyda en skattelättnad, som i vissa fall bleve flera gånger större än den netto-uppoffring ett bidrag skulle betyda för givaren. Vid avvägningen mellan å ena sidan det principiella skälet, att detta slags »svarta» statsanslag skulle inkräkta på riksdagens finansmakt, å andra sidan det praktiska skälet, att en avdragsrätt skulle locka fram enskilda bidragsgivare till allmänna ändamål och kanske smaka staten mer än den kostar, har principerna än så länge fått företräde.¹

¹ Hs senaste betänkande i frågan av bevillningsutskottet 1959 nr 29, med reservationer av B. och Isp. ledamoterna.

Det finns emellertid en inte helt otydlig grupp enskilda bidrag, som faller utanför denna principstrid.² Vi skall här ha gått in på missionsällskapens framgångsrika metod att organisera missionsavlöningen som periodiska understöd från hemmavarande mecenater direkt till missionärerna på fältet (periodiskt understöd till juridisk person är inte avdragsgillt). Inte heller skall behandlas det hittills möjliga men icke detta läses, lagstiftningsvägen i huvudsak stoppade knepet, att bidragsgivaren tar en pensionsförsäkring, till vilken de understödda organisationen sätts in som förmånstagare.³

Intressantare är en liknande möjlighet, som genom kupongskatten emottar delvis hundrats, nämligen att aktieägar-

² Jfr dr Ake Hellner's avhandling om riodiskt understöd och underskottspublicerades först sedan denna artikel utkommit till tryckning, varför Hellner's avhandling inte kunnat tas upp här.

³ Se proposition 171 1949, som dock inte gäller pensionsförsäkring på grund av att

de mecenat till den allmännyttiga organisationen överläter aktiekuponger, innan utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Vägfarande, vetenskapliga o. d. organisationer är i regel inte skattskyldiga för inkomst av kapital, och därmed är det tekniskt vara möjligt att låta utdelningen tillfalla dem, på sin höjd beskattad med 30 % kupongskatt. I praktiken är författare som skänker bort förlagsrätt liksom konströrer som skänker bort konst bli likartat bedömda - är slipper man också kupongskatten.

Arbetsinkomst till allmännyttigt ändamål

En aktuellt problem i sammanhanget är om i vilken mån man kan avstå från arbetsinkomst till allmännyttigt ändamål, utan att den blir beskattad.

Främst kan det ske genom direkt avlönat arbete för den allmännyttiga organisationens räkning. Damerna på Ridda korset, Radda barnen, F. V. O. etc. riskerar ingen skatt på beräknad inkomst av sitt filantropiska arbete. Det blir obeskattat på samma sätt som i ex-lustrus arbete i hemmet.

Samma gäller i ex gratisuppträdande artister på valgörenhetstillställningar

Inte heller för dem finns något individuellt arvode beräknat. En uppträdande beskattas inte för vad han *hade kunnat* tjäna genom att ta betalt. Å andra sidan förbättras tillställningens resultat, och är den ett led i rörelse kan detta inverka på anordnarens beskattning. I regel brukar valgörenhetstillställningar inte anses utgöra led i rörelse - det nyligen uppmärksammade Barnens dag-fallet lär vara unikt, och föreningens taxering blev mycket riktigt undanröjd. Idrottsföreningarnas tävlingar ligger annorlunda till.

Någon skillnad lär det i praktiken knappast göra, om en uppträdande artist i ett sådant fall först *efter* föreställningen talar om att han inte tänker ta betalt. Visserligen kan man med ett pressat resonemang bedöma läget så, att ett arvode verkligen varit tillgängligt för lyftning, om han velat ha det. Men eftersom artisten vagrar ta betalt, kan man knappast konstruera saken så, som om han först tagit emot pengar (skattepliktiga) och sedan (utan avdragsrätt) donerat dem till den allmännyttiga organisationen. Man kan ju inte alltid veta hur mycket pengar det skulle varit fråga

gåva till kulturella, sociala och liknande ändamål är inte avdragsgilla vid deklarationen. Statsmakterna tyllar den diskutabla principen att de enskilda medborgarna inte skall få för stort inflytande över bidragsgivningen till dessa ändamål. Denna statsmakternas negativa inställning har som omedelbar konsekvens att enskild bidragsgivning till allmänna ändamål hundras.

Docent Leif Mutén, som nyligen disputerade på avhandlingen *Inkomst eller kapitalvinst. Inkomstskattproblem vid obfiktions- och fastighetsaffärer* svarar här, utan att ta upp några principfrågor, att statsmakternas negativa inställning till avdragsrätt för donationer inte läser sig fullt konsekvent realitets i praktiken. Docent Mutén granskar lagstiftningen på detta område och finner att denna innehåller flera luckor, något som aktualiserar behovet av en grundlig översyn av förhörande frågor.

om Aven där man haft en förhandsuppställning om arvedet, vore det onaturligt och i praktiken svårt att beskatta det som åtnjutet, när det aldrig lyfts. Däremot blir läget ett annat, om artisten lever sitt gage och sedan sänder tillbaka pengarna efter någon tid. Då är han ohjälpligt fast för skatten.

Man kan emellertid bedriva välgörenhet med sitt arbete också så, att man avstår från lön eller arvode på villkor att arbetsgivaren i stället sänder pengarna till något angivet, allmännyttigt ändamål. Skattemässigt är det fallet kvistigare.

Uppenbarligen är det omöjligt att komma ifrån skatten på lön, som man i vanlig ordning tjänat in men låter arbetsgivaren föra över till några angivna ändamål, exempelvis i den form, som är brukligt för lackörensavgifter o. d. Det är ikvardigt med att ha lyft lönen, när man på sådant sätt disponerar över sitt tillgodohavande hos arbetsgivaren.

Den motsatta ytterligheten är den, att en person ställer sina tjänster gratis till förfogande med uttryckande av en allmän önskan, att arbetsgivaren, i den mån han alls vill betala, måtte göra det i form av en inbetalning till angivet, allmännyttigt ändamål. Genom en sådan överenskommelse, som naturligtvis kan vara moraliskt bindande för arbetsgivaren, har den som utfört arbetet ju strängt taget inte disponerat över vad som tillkommit honom, eftersom han redan från början avstått från sin rätt till arvode. Både han och den bidragsmottagande stiftelsen eller organisationen har i sådant fall också vara ur stånd att mot en betalningsovillig arbetsgivare göra arvodesfordran gällande. Efter samma grunder bedöms f. o. även sådana

pengar, som ges till en präst vid kyrklig förrättning för vidare befordran till välgörande eller kyrkligt ändamål, oaktat det är han själv som tar emot dem.

Juridiskt ingenmansland

Mellan dessa som det kan tyckas tilligen självklara ytterligheter ligger en område, där läget inte är lika klart. Det gäller här fall, då arbetstagare i förlig avstår från arvode på villkor att arbetsgivaren i stället disponerar över medlen för angivet, allmännyttigt ändamål. Fölgan har prövats i några fall. Sålunda slapp varvspionjären Hugo Hammar skatta för royalty, som han avstått innan den blev tillgänglig för lyftning, på villkor att Götaverken i stället erlade beloppet till en fond för ett sjöfartsmuseum (RA 1935: 702). Riksskattenämnden löste till samma resultat beträffande arbetare, som åtagit sig visst övertidsarbete, för vilket arbetsgivaren skulle lämna ersättning i form av bidrag till ett folket husbygge (Taxeringsnämnden 6.1956 sid. 146). Slutligen kunde tidningarna betala, att den dam, som vann i TV:s tusenkronorsfråga häromåret och donerade slanten till antikmuseet, fritogs av riksskattenämnden - sannolikt därför att hon redan innan hon gick in i betan för den avgörande ronden genom uttalanden hade förbundit sig att stå från pengarna.

Att döma härav skulle det vara möjligt att avstå från arvode, innan det intas, till förmån för allmännyttigt ändamål. Men som riksskattenämnden märkte i folket hus-fallet får det naturligtvis inte vara ett sådant ändamål, som kommer arbetstagar till godo så, att bidraget - därest det lämnats utan samband med dylik överenskommelse -

skulle i och för sig utgöra skattepliktig intäkt för (honom). Man kan således knappast räkna med att samma bedömningsprinciper skulle tillämpas, om någon försökte avstå från arvode till förmån för bidrag t. ex. till någon stipendiefond, var till hans egna barn ägde förtäresrätt. Däremot tycks det inte eljest ha varit aktuellt med någon prövning av bidrags allmännyttighet i dessa fall.

En betydligt varre hake i sammanhanget är det emellertid, att avståendet kan få konsekvenser också för arbetsgivaren. Götaverken fick sålunda inte avdrag för Hugo Hammars avstådda royalty, eftersom den ansågs vara gåva (RA 1939 1). Ansvaringen om folket hus-bygget får tolkas så, att bolaget kunde få avdrag för sondagslönen endast såvitt bidrag till bygget i och för sig kunde hänföras till omkostnad för bolaget - något som ofta händer i brukskommuner o. d., där anordningar av detta slag till övervägande del kommer ett enda företags anställda till godo.

Myndigheterna har alltså hittills uppfattat läget så, att ett avstått belopp kan vara antingen en gåva från arbetstagar eller hans inkomst om den redan intas eller också en gåva från arbetsgivaren, men däremot inte samtidigt liniekostnad för arbetsgivaren och för arbetstagar. Icke skattepliktig gåva till det allmännyttiga ändamålet i ett gesenheten som bekant fall, där en person betalade i föreläsningssällskapet mot gåvor till ett allmännyttigt ändamål, folkade vederbörande anslagsutbetalande myndighet rättsläget så, att det i föreläsningssällskapet ingående statsanslaget inte kunde betalas i annan form än som arvode till föreläsaren - statsanslag för ett ändamål

får ju inte användas för gåvor till ett annat.

Teori och praktik

Juridiskt sett övertygar dessa tolkningar inte helt. »Det särskilda drag av frikostighet, som utmärker typiska gåvor» anses civilrättsligt erforderligt men torde saknas, när en för ändamålet kanske helt omtresserad arbetsgivare uppfyller ett anställningsvillkor av detta slag. De särskilda civilrättsliga återvinningsregler etc., som gäller för gåva, skulle knappast kunna äberopas i relationen mellan arbetsgivaren och den allmännyttiga bidragsmottagaren. Kanske får man helt enkelt se skattemyndigheternas inställning som utslag av ett resonemang, enligt vilket alltid någon skall betala skatt på pengarna, antingen arbetsgivaren eller den anställda. Teoretiskt är det inte bra, men kanske praktiskt.

I regel lär det vara opraktiskt och dyrbart att ge gåvor genom detta slags villkor. Raknar man med att den anställdes marginalskatt är lägre än den för arbetsgivaren - och så är fallet med flertalet inkomsttagare, anställda hos aktiebolag - kan det i de fall, där arbetsgivaren inte på särskilda grunder kan få avdrag, vara skattemässigt billigare att avstå intjänat nettoin. Ar arbetsgivaren omtresserad av att själv stödja ändamålet måste han ju eljest på grund av begränsningen i avdragsrätten göra arvodesvillkoren samre än vanligt för sådant arbete, varav intakten på förhand avstått.

Att åter arbetsgivarens marginalskatt lägre än arbetstagarens eller ar arbetsgivaren inte alls skattskyldig, blir bedömningen den motsatta. Här ger den gällande rätten såvitt man kan förstå

möjligheter till i bästa fall helt skattefritt disponering över de avstådda inkomsterna, speciellt där det inte har några praktiska konsekvenser att arvodet teoretiskt inte är avdragsgillt för arbetsgivaren. Skulle uttolkarna av bestämmelsen om föreläsningsanslaget ha rätt, kan det visserligen tänkas, att staten inte tillhör de för sådant ändamål användbara arbetsgivarna. Men dels är detta inte helt säkert, dels kan det gott och väl tänkas, att t. ex. en kommun skulle kunna tillämpa en något vidare gränsdragning härvidlag. Särskilt gynnsamma arbetsgivare av detta slag är sådana organisationer, som genom att de går med underskott eller inte alls bedriver någon förvärsverksamhet kan kosta på sig att betala ut arvoden för utfört arbete, även om dessa skattemässigt skulle bedömas som gåvor. Till den kategorien lär väl bl. a. föreläsningsföreningarna höra, liksom tidskriftsutgivande organisationer etc.

Systemet inte vattentätt

Systemet har alltså en lucka. Teoretiskt vore det kanske riktigast att försöka sluta den genom att beskatta gåvans värde som intäkt för arbetstagarer. Han skulle således principiellt alltid få skatta för sin beräknade arbetstörtjänst. Man kan säga, att detta är vad som nu sker t. ex. med rörelseidkare, som avstår del av sin vinst, skänker varor e. d. till valgörande ändamål och därvid beskattas för gåvornas bruttovärde som privatuttag. Men därmed skulle man inte komma till rätta med de fall, där gåvan inte är ett direkt villkor för arbetsinsatsen utan mera en moralisk förpliktelse, som arbetsgivaren åtminstone teoretiskt skulle kunna lämna ouppfylld. Man kan här

jämföra den motsvarande distinktionen i riksskattenämndens anvisning (D. 1957) om specerihandlarnas ungdomshjälp. Avdrag medgavs för en till samlingen lämnad, speciell återbäring en viss dag, på villkor att den fick slås i form, att den kund, som gitte, fick ligga beslag på återbäringen för egen del i stället.

Inte heller skulle det vara särskilt lätt att alltid göra en skillnad mellan en arbetstagarer, som avstår sin inkomst genom att i förväg förplikta arbetsgivaren till utbetalning för allmännyttigt ändamål, och en som utför sin verksamhet direkt för det allmännyttiga ändamålet. Eftersom en beskattning i det senare fallet vore orealistisk, ter det sig mindre rimligt att genomföra den i det förra. Skillnaden kan således vara härifrån mellan t. ex. en resepredikants insats, när han obetald hjälper en församling att dra in pengar till dess egen verksamhet, och när han i stället betingar sig egna att översändas exempelvis till någon lärarstiftelse. Pengarna kan ju inte alls hänföras till skattefria kollekt- och liknande gävomedel.

Möjligen kan man i de här påvisade luckorna se en sådan brist i systemet, som bör botas genom skärpt lagstiftning. Man kan emellertid också dra den motsatta slutsatsen och i de framdragna omständigheterna se ett motiv för införandet av en allmän rätt till avdrag för viljorhet efter amerikanskt och tyskt mönster – varvid dock inte får glömmas att en sådan rätt i regel ansetts böra numereras och utgå endast till vissa mätgarkategorier. Själva principproblemet skulle därför knappast lösas med en sådan rätt, bara bli mindre betydelsefullt.

Slutligen kan man – vilken mening

man än har i den större frågan om rätt till avdrag för allmännyttiga understöd – tänka sig att låta systemet fortsätta att hanka sig fram som det gör på den här punkten. Man skulle kunna säga sig, att de luckor, som systemet innehåller, inte är större än att de kan tolereras. Där det inte finns någon lucka, vilket gäller flertalet anställningsförhållanden, kanske man kan räkna med att ansfällda till den metod att lösa det praktiska problemet, som för varje särskilt fall ger

lägst skatt. Alltså, en skattemässig rubricering av det avstådda arvodet som gåva från arbetsgivaren, när den är avdragsgill som omkostnad för honom eller han har lägre marginalskatt än arbetstagarer, en rubricering som gåva från arbetstagarer, d. v. s. upplagande av bruttoarvodet på löneuppgiften och bokföring av det avstådda beloppet i analogi med innehållna skatter och fackföreningsavgifter, när dessa villkor inte är uppfyllda. Allmänhetens skattelänkande har ståfts på varje prov an detta. Vi är hårdade