

Nr 4

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående rätten till avdrag vid beskattningen för periodiskt understöd i vissa fall.

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 62 av herr *Ahlsten* och II: 81 av herr *Berglund* har hemställts, att riksdagen måtte besluta sådana ändringar eller förtydliganden av gällande kommunalskattelag att anställd inte på grund av arbetsgivarens skatterättsliga status utestänges från rätt till periodiskt understöd med avdragsrätt för givaren, och att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till författningstext.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framförda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen I: 62.

Gällande rätt

Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla skall enligt 20 § kommunalskattelagen från förvärvskällans intäkter avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag må därvid icke ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter.

Enligt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen äger skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, i hemortskommunen njuta avdrag för bland annat periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som icke får avdragas från inkomsten av särskild förvärvskälla, dock att avdrag icke må ske för vad som utgått till person, tillhörande givarens hushåll, och ej heller, där understödet icke utgjort skadestånd, för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran. I 31 § och 32 § 1 mom. stadgas, att till intäkt av tjänst hänföres periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, därest givaren enligt bland annat 46 § är berättigad till avdrag därför. Samma bestämmelser med avseende å avdragsrätt och skattskyldighet för periodiskt understöd gäller jämväl enligt 2 § och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt vid den statliga beskattningen.

I praxis har avdrag såsom för periodiskt understöd inte medgivits skattskyldig som till frikyrkoförsamling lämnat årligt bidrag med tiondelen av sin inkomst (RÅ 1938 ref. 43). — Inte heller har skattskyldig, som förbundet sig att

under sin livstid till Svenska fattigvårds- och barnavårdsförbundet årligen erlägga 10 000 kr. att användas såsom bidrag till avlöning åt förbundets direktör, ansetts berättigad till avdrag såsom periodiskt understöd för utbetalning, som gjorts på grund av nämnda åtagande (RÅ 1941 ref. 5). — Däremot har skattskyldig ansetts berättigad till avdrag för belopp som han förpliktats att utgiva till fattigvårdsstyrelse i ersättning för fattigvård som lämnats hans fader (RÅ 1938 ref. 33). — Person, som utfäst sig att årligen under 7 år utbetala 6 000 kr. till styrelsen för Göteborgs högskola att användas till ett docentstipendium i grekiska, har vägrats avdrag för periodiskt understöd (RÅ 1944 not. Fi 1183; jfr RÅ 1953 not. Fi 1554).

En person, som förbundit sig att utge periodiskt understöd till personliga vänner, vilka var missionärer i utlandet, ansökte hos riksskattenämnden om förhandsbesked, huruvida understöden var avdragsgilla eller inte. Utbetalningarna av understöden skulle av valutatekniska skäl ske genom förmedling av vederbörande frikyrkoförsamling. I varje enskilt fall hade sökanden träffat muntlig överenskommelse med församlingen av innehåll att varje lämnat understöd skulle tillföras angiven person och han hade också i förhållande till mottagarna utfäst sig att betala de ifrågavarande understöden. Församlingarna utgjorde således endast ett mellanled för utbetalningarna av understöden till missionärerna. Riksskattenämnden fann det förhållandet, att ifrågavarande belopp av valutatekniska skäl utbetalades till mottagarna genom förmedling av vissa frikyrkoförsamlingar, inte utgöra hinder för att beloppen skulle anses såsom av sökanden utgivna periodiska understöd till mottagarna och förklarade således att sökanden ägde åtnjuta avdrag för utbetalningarna. Regeringsrätten fann inte skäl att göra ändring i detta förhandsbesked (Se Riksskattenämndens meddelanden nr 2 1954 p. 6).

Senare har riksskattenämnden i skrivelse den 22 december 1958 till Örebro missionsförsamling understrukit att — för att utbetalade bidrag skall bli avdragsgilla — i allmänhet torde krävas att något slag av personligt förhållande föreligger mellan givaren och mottagaren, vilket sammanhänger med att bidrag till verksamhet av ideell natur i allmänhet inte är avdragsgilla i inkomstskattehänseende. Bidrag till juridiska personer är, oaktat de utgår periodiskt, inte att anse som periodiska understöd i skattelagarnas mening. Det borde därför enligt riksskattenämndens mening ligga nära till hands för den, som önskar bidraga till en ideell organisations allmänna verksamhet, att ange i organisationens tjänst stående funktionärer eller andra anställda såsom mottagare av bidragen i syfte att därigenom vinna avdragsrätt för de utbetalda beloppen. Särskilt om den anställdes löneförmåner reduceras med hänsyn till ett dylikt bidrag torde det i realiteten vara organisationen och inte den enskilde funktionären som är mottagare av bidraget, och avdrag för detta kan följaktligen inte medges. Ordnas t. ex. avlöandet av en frikyrkoförsamlings pastorat på så sätt att var och av dem årligen erhåller bidrag från ett antal församlingsmedlem-

mar, torde sålunda bidragen regelmässigt icke kunna anses såsom för utgivaren avdragsgilla periodiska understöd.

I ett av regeringsrätten den 30 maj 1963 avdömt mål (RÅ 1963 ref. 25 I) var omständigheterna i korthet följande. En person hade till vissa namngivna missionärer utbetalat sammanlagt 7 000 kronor. Missionärerna i fråga hade inte lön från församlingen utan erhöll bidrag till sin verksamhet dels från församlingen med anlitan av insamlade gåvomedel och dels direkt från enskilda församlingsmedlemmar. Beloppen i fråga hade överlämnats till församlingens kassaförvaltare som, utan att medlen ingått i församlingens kassa, ombesörjt över-sändandet av medlen. — Regeringsrätten ansåg ”på grund av omständigheterna i målet” ifrågavarande belopp hava utgivits till missionärerna såsom ersättning för utfört arbete och därför icke hänförliga till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning.

Även i åtskilliga andra fall har avdrag vägrats, enär utbetalade belopp ansetts i verkligheten utgöra ersättning för arbete, lönetillägg e. d. (Jfr RÅ 1963 ref. 25 II och RÅ 1964 not. Fi 1248).

Motionerna

Motionärerna framhåller, att i samband med antagandet av kommunalskattelagen av riksdagen gjordes uttalanden, som beträffande periodiska understöd innebär att mottagaren av sådant understöd, som måste vara fysisk person, är skattskyldig för detsamma och att givaren — likaledes fysisk person — har rätt till skattemässigt avdrag för det givna understödet. Något uttalande, som skulle inskränka den mottagandes rätt att använda de beskattade medlen till vad han önskar, har icke gjorts.

Enligt praxis kan avdragsrätt icke erhållas för de bidrag fysisk eller juridisk person lämnar till verksamhet av religiös, välgörande, social, politisk, idrottslig, konstnärlig eller annan därmed jämförlig kulturell karaktär eller till eljest allmännyttigt ändamål. Av samma anledning kan inte heller avdrag medgivas, där en anställd inom någon av här nämnda organisationer skulle acceptera att mottaga sin lön eller någon del av densamma som periodiskt understöd.

Sedan ATP tillkommit kan det knappast tänkas att någon anställd skulle vara så oförståndig att han skulle acceptera något dylikt, då han därmed skulle rycka undan grunden för sin ålderstrygghet. Numera är också lönerna inom vårt samhälle och näringsliv i stort sett grundade på avtal eller liknande överenskommelser.

Motionärerna åberopar att en person, anställd hos en organisation, som driver religiös, välgörande, social, politisk, idrottslig, konstnärlig eller annan kulturell eller allmännyttig verksamhet under alla förhållanden är utestängd från möjligheten att erhålla ett periodiskt understöd även om bevis föreligger, att organisationen som sådan till honom utbetalat hans avtalade lön. Anställningsför-

hållandet som sådant häver hans status som fysisk person och gör honom till en odelbar del av den organisation i vilken han är anställd.

Regeringsrätten har sålunda i ett den 1 september 1964 avgjort mål ansett bidrag av förevarande art utgöra ersättning för utfört arbete. Omständigheterna i målet var följande. År 1959 utbetalades till en var av tre personer, samtliga verksamma som missionärer i Afrika, ett belopp av ca 5 500 kr. Utbetalningar verkställdes jämväl 1960 och 1961. Från missionärernas arbetsgivare förelåg intyg att de anställda fått sin fulla lön i likhet med ytterligare ca 234 st. i samma tjänsteställning. Lönen till äkta makar utgjorde i pengar ca 11 000 kr jämte bostad. Av intyget framgick, att av 245 aktiva missionärer endast 11 åtnjöt periodiskt understöd i någon omfattning från enskilda personer, som de haft personliga förbindelser med. Taxeringsnämnden och kammarrätten medgav avdraget. Vederbörande taxeringsintendent överklagade kammarrättens utslag hos Kungl. Maj:t och anförde därvid bl. a. att enligt hans mening en person, anställd inom en organisation, vilken som sådan inte kunde mottaga skattefria bidrag för sin verksamhet, själv som fysisk person inte kunde mottaga och använda ett periodiskt understöd för egen räkning utan att det för närvarande måste på något sätt komma den organisation till godo i vars tjänst han var anställd. Det förelåg alltså — menade taxeringsintendenten — ett sådant kausalsammanhang mellan mottagaren och understödet och hans eller hennes verksamhet, att understödet inte kunde anses som personligt i vanlig mening utan i stället måste betraktas såsom givet till det religiösa samfundets verksamhet i stort. — Regeringsrätten biföll taxeringsintendentens talan, enär på grund av omständigheterna i målet ifrågakvarande belopp finge anses ha utgivits till missionärerna såsom ersättning för utfört arbete och därför icke var att hänföra till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning.

Motionärerna anser det otillfredsställande att avdragsrätten för periodiskt understöd skall vara beroende av vem som uppbär understödet och framhåller att det förhållandet att en enskild person anses betala pensionsgrundande lön till anställda hos annan arbetsgivare — utöver deras avtalade lön — är något på det ekonomiska området helt nytt, vars ekonomiska konsekvenser kan vara svåra att överblicka.

Utskottet

Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla skall enligt 20 § kommunalskattelagen från förvärvskällans intäkter avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag må därvid icke ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. — Jämlikt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen äger skattskyldig under vissa förutsättningar njuta avdrag såsom för periodiskt understöd för belopp, som inte kan avdragas från inkomsten av särskild förvärvskälla.

I praxis har avdrag såsom för periodiskt understöd inte medgivits för belopp som utgivits till organisationer, vilka bedrivit allmännyttig, kulturell eller religiös verksamhet.

I förevarande motioner har framställts lagstiftningsyrkande av innebörd "att anställd inte på grund av arbetsgivarens skatterättsliga status utestänges från rätt till periodiskt understöd med avdragsrätt för givaren".

Utskottet vill till en början understryka att utskottet, då fråga om införande av en avdragsrätt för direkta bidrag till allmännyttiga, religiösa och liknande ändamål varit under prövning, tidigare i olika sammanhang uttalat att regler av förevarande art innebär en klar avvikelse från grundläggande principer i den svenska skattelagstiftningen och att främjandet av allmännyttiga eller liknande ändamål inte bör ske i form av lättnader vid beskattningen utan genom direkta bidrag från det allmännas sida. Utskottet har också framhållit att en avdragsrätt för utbetalningar till ändamål av angiven art med hänsyn till progressionen i beskattningen särskilt gynnar ändamål, vartill högre inkomstagare lämnar bidrag, och att åtskilliga ändamål av ideell och kulturell art redan intar en privilegierad ställning i beskattningshänseende.

I det av motionärerna åberopade regeringsrättsutslaget har bidrag — via svensk församling men utan att påverka arbetsgivarens resultatkonto — utgått till utomlands verksamma missionärer. — Motionärerna tycks mena att avdrag för utbetalningarna vägrats "på grund av arbetsgivarens", d. v. s. i förevarande fall Svenska missionsförbundets "skatterättsliga status". Så torde emellertid inte vara fallet. Regeringsrätten har nämligen endast konstaterat att utbetalningarna "på grund av omständigheterna i målet" fick anses ha utgivits som ersättning för utfört arbete. Regeringsrättens ställningstagande innebär sålunda inte något principiellt avsteg från huvudprincipen i fråga om avdrag för periodiskt understöd. Regeringsrätten har endast konstaterat att utbetalningarna i det aktuella fallet med hänsyn till upplysta förhållanden fick anses ha karaktären av lön och alltså inte av sådana individualiserade periodiska understöd, för vilka avdrag enligt gällande regler kan erhållas. Sådana incasu-avgöranden är ofta förekommande, vilket torde framgå av den i det föregående lämnade redogörelsen för gällande rättspraxis.

Som motionärerna framhåller kan det givetvis bli mycket svårt för den, som vill lämna bidrag till missionärer, att få avdrag för utbetalade belopp. I allmänhet utges ju bidraget av medlem i en religiös sammanslutning, varför presumptionen måste bli mycket stark för att bidraget utgått till mottagaren i dennes egenskap av arbetstagare i en religiös organisation och inte i första hand på grund av något personligt förhållande mellan givaren och mottagaren. Å andra sidan torde i de fall, då bidragsgivaren kan styrka att utgivandet av det periodiska understödet inte har något samband med mottagarens verksamhet, avdrag inte kunna vägras, därest förutsättningarna för avdragsrätt i övrigt är uppfyllda.

Motionärernas lagstiftningsyrkande avser införande av en bestämmelse av innebörd att rätt till avdrag såsom för periodiskt understöd inte får vägras på grund av mottagarens arbetsgivares skatterättsliga status. En sådan bestämmelse skulle enligt utskottets mening vara ägnad att betaga skattedomstolarna möjlighet att i varje särskilt fall pröva en utbetalnings verkliga innebörd. Eftersom stora möjligheter att kringgå skattelagstiftningen i så fall skulle öppnas, anser utskottet sig böra avstyrka bifall till motionerna.

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

att de likalydande motionerna I: 62 av herr Ahlsten och II: 81 av herr Berglund angående rätten till avdrag vid beskattningen för periodiskt understöd i vissa fall icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 23 februari 1965

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson, fröken Ranmark, herrar Yngve Nilsson, Wårnberg, Elofsson, Tage Johansson, Lundström, Gösta Jacobsson och Billman; samt

från andra kammaren: herrar Brandt, Allard, Vigelsbo, Engkvist, Asp, fru Nettelbrandt, herrar Andersson i Essvik, Larsson i Umeå, Dahlgren och Björkman.

Reservation

av herrar *Yngve Nilsson, Lundström, Gösta Jacobsson, Billman, Vigelsbo, fru Nettelbrandt, herrar Larsson i Umeå, Dahlgren och Björkman*, vilka ansett, *dels* att utskottet bort anföra följande:

Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla skall enligt 20 § kommunalskattelagen från förvärvskällans intäkter avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag må därvid icke ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. — Jämlikt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen äger skattskyldig under vissa förutsättningar njuta avdrag såsom för periodiskt understöd för belopp, som inte kan avdragas från inkomsten av särskild förvärvskälla.

I praxis har avdrag såsom för periodiskt understöd inte medgivits för belopp som utgivits till organisationer, vilka bedrivit allmännyttig, kulturell eller religiös verksamhet.

I förevarande motioner har framställts lagstiftningsyrkande av innebörd "att anställd inte på grund av arbetsgivarens skatterättsliga status utestänges från rätt till periodiskt understöd med avdragsrätt för givaren".

Utskottet vill till en början understryka att utskottet, då fråga om avdragsrätt för direkta bidrag till allmännyttiga, religiösa och liknande ändamål varit under prövning, tidigare uttalat sig för utredning angående införande av dylik avdragsrätt. Ur flera synvinklar har avdragsrätten, som skulle utgöra ett värdefullt komplement till samhällliga bidrag, betydande fördelar framför ett bidragssystem.

Motionerna aktualiserar två delvis olika frågeställningar. Den första gäller om regelbundna utbetalningar från annan än arbetsgivaren till personer som uppbär lön är att hänföra till periodiska understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning eller till ersättning för utfört arbete. I de fall, där mottagarens reguljära lön inte påverkas av utbetalningarna och där andra personer med samma arbete och lön som mottagaren ej erhåller dylika regelbundna utbetalningar, bör enligt utskottets uppfattning presumeras att det gäller periodiska understöd. Det andra problemet är frågan om rätt till avdrag för periodiskt understöd skall medges givaren.

Om mottagaren är anställd inom en organisation, vilken som sådan inte kan mottaga skattefria bidrag för sin verksamhet, kan man — som motionärerna också framhåller — inte bortse från vissa risker för kringgående av gällande regler för bidrag till humanitära m. fl. ändamål. Bestämmelserna om avdragsrätt för periodiska understöd bör dock enligt utskottets uppfattning tolkas så att avdrag i vart fall medges då det kan hållas för sannolikt att utbetalningarna är individualiserade och saknar samband med mottagarens verksamhet.

Med hänsyn till de problem som en direkt lagstiftning av innebörd att rätt till avdrag för periodiska understöd inte får vägras på grund av mottagarens arbetsgivares skatterättsliga status kan medföra, anser utskottet att frågeställningarna bör belysas genom en utredning. Denna bör söka finna former, som möjliggör avdragsrätt för periodiska utbetalningar till anställd vid organisationer för humanitära m. fl. ändamål, dock med beaktande av att avdrag ej beviljas för bidrag som enligt gällande beskattningsregler inte är avdragsgilla.

dels ock att utskottet bort hemställa,

att riksdagen i anledning av de likalydande motionerna I: 62 av herr Ahlsten och II: 81 av herr Berglund måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning rörande de frågeställningar som i reservationen berörts.