

Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet

Betänkande av Gåvoincitamentsutredningen

Stockholm 2009

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR SOU 2009:59

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Anders Borg

Regeringen beslutade vid regeringssammanträde den 11 september 2008 att en särskild utredare skulle tillkallas för att utreda frågan om skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet. Regeringen beslutade samtidigt direktiv för uppdraget (Dir. 2008:102). Direktiven finns i Bilaga 1.

Till särskild utredare förordnades från och med den 29 september 2008 generaldirektören i Regeringskansliet Håkan Hegerberg.

Till experter förordnades från och med den 16 december 2008 Marianne Björnberg, rättslig specialist vid Skatteverket, Ann-Charlotte Bragsjö, rättssakkunnig vid Kulturdepartementet, Anna-Karin Dahlén, kansliråd vid Utbildningsdepartementet, Jerry Eriksson, lagman vid Kammarrätten i Stockholm, Fredrik Johansson, departementssekreterare vid Finansdepartementet, Anna Karin Lindblom, kansliråd vid Integrations- och jämställdhetsdepartementet, Brita Löfgren Lewin, skattejurist på SEB, Kjell Olsson, ämnesråd vid Finansdepartementet, Christer Silfverberg, professor vid Stockholms universitet, och Peter Österberg, rättssakkunnig vid Finansdepartementet.

Rättslige specialisten vid Skatteverket Björn Göransson förordnades från och med den 1 december 2008 att vara utredningens sekreterare.

Utredningen har antagit namnet Gåvoincitamentsutredningen (Fi 2008:06).

Av Bilaga 2 framgår vilka organisationer som beretts tillfälle att ingå i en referensgrupp samt vilka av dem som deltagit i ett referensgruppsmöte den 17 mars 2009.

Utredningen har i april 2009 besvarat en remiss från Justitiedepartementet avseende en europeisk stiftelseform (Ju2009/2865/L1).

Utredningen överlämnar härmed sitt betänkande Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet. Uppdraget är i och med detta avslutat.

Till betänkandet har fogats särskilda yttranden.

Strängnäs i juni 2009

Håkan Hegerberg

/Björn Göransson

Innehåll

Förkortningar

Sammanfattning

Författningsförslag

1	UPPDRAGET OCH DESS GENOMFÖRANDE.....	26
1.1	UPPDRAGET	26
1.2	UPPDRAGETS OMFATTNING OCH BEGRÄNSNING.....	27
1.3	ARBETETS BEDRIVANDE	28
2	HISTORIK.....	31
2.1	ÄLDRE LAGSTIFTNING OM AVDRAGSRÄTT FÖR GÅVOR	31
2.2	BETÄNKANDEN, MOTIONER OCH PROPOSITIONER	32
3	ANDRA FÖRSLAG TILL REGLER OM SKATTEINCITAMENT FÖR GÅVOR TILL FORSKNING OCH IDEELL VERKSAMHET	38
3.1	KRISTDEMOKRATERNA	38
3.2	CANCERFONDEN M.FL.....	38
3.3	KRISTNA FÖRETAGARES INTRESSEORGANISATION	39
3.4	KUNGL. VETENSKAPSAKADEMIEN.....	40
3.5	STOCKHOLMS HANDELSKAMMARE.....	41
3.6	SVERIGES UNIVERSITETS- OCH HÖGSKOLEFÖRBUND.....	43
4	UTLÄNDSKA REGLER OM GÅVOR TILL FORSKNING OCH IDEELL VERKSAMHET.....	44
4.1	INLEDNING.....	44
4.2	DE NORDISKA LÄNDERNA	44
4.3	ÖVRIGA LÄNDER.....	47
4.4	OECD:S RAPPORT OM MISSBRUK INOM IDEELL SEKTOR	49
5	GÄLLANDE RÄTT	51
5.1	INLEDNING.....	51
5.2	OM AVDRAG FÖR GÅVOR M.M.....	51
5.3	OM AVDRAG FÖR INKOMSTERNAS FÖRVÄRVADE OCH BIBEHÅLLANDE.....	51
5.4	SÄRSKILT OM INKOMSTSLAGET NÄRINGSVERKSAMHET	51
5.4.1	Om avdrag för sponsring.....	52
5.4.2	Tekniska museet och Svenska Filminstitutet	52
5.4.3	Forskning och utveckling.....	53
5.5	BESKATTNING AV STIFTELSE, IDEELLA FÖRENINGAR OCH REGISTRERADE TROSSAMFUND	54

5.5.1	<i>Allmänt om 7 kap. IL</i>	54
5.5.2	<i>Stiftelser</i>	54
5.5.3	<i>Ideella föreningar och registrerade trossamfund</i>	55
5.5.4	<i>Vissa andra juridiska personer</i>	56
5.5.5	<i>Arvs- och gåvoskatt</i>	58
5.6	EG-RÄTT	59
6	ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG	61
6.1	ALLMÄNNA SYNPUNKTER	61
6.2	DEN FORTSATTA FRAMSTÄLLNINGEN	61
6.3	IDEELL VERKSAMHET	61
6.3.1	<i>Mottagaren</i>	61
6.3.1.1	En lista	62
6.3.1.2	Bestämmelserna i 7 kap. IL	62
6.3.1.3	Stiftelser m.fl. i 7 kap. 3, 7 och 14 §§ IL	63
6.3.1.4	Bolag och statlig verksamhet	64
6.3.1.5	Prövning vid den ordinarie taxeringen	66
6.3.1.6	Ett ansökningsförfarande	67
6.3.2	<i>Förutsättningar för att bli en godkänd gåvomottagare</i>	68
6.3.3	<i>Särskilt om ändamål och faktisk verksamhet</i>	69
6.3.3.1	Inledning	69
6.3.3.2	Ytterligare ändamål	70
6.3.3.3	Färre ändamål	71
6.3.3.4	De valda ändamålen och verksamheterna	74
6.3.3.5	Faktisk verksamhet	75
6.3.4	<i>Ansökningsavgift</i>	76
6.4	FORSKNING	77
6.5	ÖVRIGA FRÅGOR	81
6.5.1	<i>Inledning</i>	81
6.5.2	<i>Skattefavören</i>	81
6.5.2.1	Fysiska personer	81
6.5.2.2	Juridiska personer	82
6.5.3	<i>Skattereduktionens storlek, kontrolluppgifter m.m.</i>	84
6.5.3.1	Tekniken	84
6.5.3.2	Särskilt om gåvor till forskning	88
6.5.3.3	Kontrolluppgifter	90
6.5.4	<i>Gåvodefinitionen</i>	90
6.5.5	<i>Gåvobevis</i>	92
6.5.6	<i>Gåvans beskaffenhet</i>	92
6.5.7	<i>Förmån av gåva till godkänd gåvomottagare</i>	93
6.5.7.1	Löneförmån i inkomstslaget tjänst	93
6.5.7.2	Utdelningsförmån i inkomstslaget kapital	95
6.5.8	<i>Gåvor i form av aktieutdelning</i>	96
6.5.9	<i>Testamenten, dödsbon och handelsbolag</i>	97
6.5.10	<i>Medlemsavgifter m.m.</i>	98

6.5.11	<i>Fakturamodellen</i>	99
6.5.12	<i>Återkallelse och kontrollbesök m.m.</i>	100
6.5.12.1	Återkallelse	100
6.5.12.2	Skatteverkets kontroll	101
6.5.12.3	Föreläggande	101
6.5.12.4	Kontrollbesök	101
6.5.13	<i>Sekretess m.m.</i>	102
6.5.14	<i>Kontrollavgift</i>	103
6.5.15	<i>Förhållandet mellan gåva och sponsring</i>	105
6.5.16	<i>Förslaget om skattereduktion för gåvor och vissa associationsrättsliga regler</i>	107
6.5.17	<i>Utländska mottagare</i>	109
6.5.18	<i>Den lagtekniska lösningen</i>	110
6.5.19	<i>Ikraftträdande, vissa processuella frågor m.m.</i>	111
7	KONSEKVENSER	112
7.1	INLEDNING	112
7.2	MINSKADE SKATTEINTÄKTER	112
7.3	ANSÖKNINGSAVGIFTER	115
7.4	FÖRDELNINGS- OCH JÄMSTÄLLDHETSANALYS	116
7.5	EFFEKTER FÖR FÖRVALTNINGSMYNDIGHETER OCH DOMSTOLAR	117
7.6	FINANSIERING	118
7.7	EFFEKTER FÖR GIVARE OCH MOTTAGARE	118
8	FÖRFATTNINGSKOMMENTARER	120
8.1	FÖRSLAGET TILL LAG OM ÄNDRING I SKATTEBETALNINGSLAGEN (1997:483) ..	120
8.2	FÖRSLAGET TILL LAG OM ÄNDRING I INKOMSTSKATTELAGEN (1999:1229)	121
8.3	FÖRSLAGET TILL LAG OM ÄNDRING I LAGEN (2001:181) OM BEHANDLING AV UPPGIFTER I SKATTEVERKETS BESKATTNINGSVERKSAMHET	127
8.4	FÖRSLAGET TILL LAG OM ÄNDRING I LAGEN (2001:1227) OM SJÄLVDEKLARATIONER OCH KONTROLLUPPGIFTER	128
8.5	FÖRSLAGET TILL LAG OM ÄNDRING I LAGEN (2009:194) OM FÖRFARANDET VID SKATTEREDUKTION FÖR HUSHÅLLSARBETE	129
9	UTVÄRDERING AV FÖRSLAGET	133
9.1	FÖRSLAGET	133
9.2	PRAKTISKA OCH PRINCIPIELLA PROBLEM	135
9.3	SAMMANFATTNING – OCH EGET STÄLLNINGSTAGANDE	139

Särskilda yttranden

Bilaga 1 Direktiven

Bilaga 2 Referensgruppen

Bilaga 3 Avdragsrätt för gåvor i andra länder

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AGL	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
bet	Betänkande
BevU	Bevillningsutskottet
BNP	Bruttonationalprodukt
Ds	Departementsstencil
Dir	Direktiv
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
EG	Europeiska gemenskapen/EG-fördraget
EU	Europeiska unionen
Fi	Finansdepartementet
FoU	Forskning och utveckling
Fhb	Förhandsbesked
FRII	Frivilligorganisationernas Insamlingsråd
HUT	Hushållens utgifter
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
IVA	Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien
KD	Kristdemokraterna
KFIO	Kristna Företagares Intresseorganisation
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätt
KVA	Kungl. Vetenskapsakademien
Mot.	Motion
not.	Notismål
NJA	Nytt juridiskt arkiv
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
SFI	Stiftelsen för Insamlingskontroll
SFS	Svensk författningssamling
SIS	Föreningen Stiftelser i Samverkan
SNS	Studieförbundet Näringsliv och Samhälle
SOU	Statens offentliga utredningar
SUHF	Sveriges Universitets- och Högskoleförbund

Sammanfattning

Mitt uppdrag har gällt skatteregler för att stimulera givande till forskning och ideell verksamhet. Jag har i enlighet med direktiven jämfört för- och nackdelar med sådana regler och har – även det i enlighet med direktiven – tagit fram ett förslag. Enligt direktiven har mitt uppdrag varit att presentera ett förslag även om jag skulle anse att nackdelarna överstiger fördelarna.

Förslaget innebär att den som ger en gåva till en godkänd gåvomottagare kan komma att medges en skattereduktion. Förslaget tar sikte på gåvor i ordets egentliga mening. Med det menas en oegennyttig förmögenhetsöverföring från en givare till någon annan och givaren ska inte förvänta sig och inte heller få någon motprestation.

Sammanfattningsvis kan mitt förslag beskrivas enligt följande. Skatteverket kan efter ansökan förklara att en sökande är godkänd som gåvomottagare. Sökanden kan vara en stiftelse, en ideell förening, ett registrerat trossamfund, ett universitet eller en högskola. Reglerna gäller också motsvarande utländska företeelser under förutsättning att de hör hemma inom EES-området eller i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal där det finns regler om informationsutbyte.

När det gäller ideell verksamhet är villkoren för att bli godkänd som gåvomottagare att

1. sökanden vid taxeringen för det taxeringsår som föregår det år då ansökan görs är inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL,
2. sökanden har som ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning eller sökanden helt eller delvis bedriver sådan verksamhet,
3. sökanden i fråga om ledning, organisation, personal och erfarenhet gör sannolikt att man
 - även vid de två taxeringar som följer efter den taxering som avses i 1 kommer att bli inskränkt skattskyldig enligt de bestämmelser som anges i samma punkt, och
 - kommer att använda gåvorna på det sätt givarna avsett,
4. sökandens bokföring är så anordnad att det är möjligt att avgöra vilka ändamål och verksamheter som givarna avsett att främja, och
5. sökanden har minst en auktoriserad eller godkänd revisor.

Uttrycket bedriva hjälpverksamhet bland behövande är hämtat från 7 kap. 3 IL och kommer i det förslag som Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (Fi 2007:09) ska lämna kort tid efter det att detta betänkande är avlämnat att ha ersatts av ett modernare uttryck för ”välgörenhet”, ”social hjälpverksamhet” eller motsvarande. Vad som avses är verksamhet med sikte på hemlösa, sjuka, handikappade, missbrukare och allmänt hjälpbehövande i Sverige och i utlandet. Mitt förslag är att detta nya

ändamål ska ersätta hjälpverksamhet bland behövande när det gäller att avgöra vilka som ska vara godkända gåvomottagare.

När det gäller forskning innebär de uppställda villkoren att ett universitet eller en högskola som omfattas av högskolelagen (1992:1434) eller en enskild utbildningsanordnare som har tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina kan godkännas som gåvomottagare. Förutsättningarna är att universitet, högskolan eller den enskilde utbildningsanordnaren

1. bedriver vetenskaplig forskning,
2. gör sannolikt att man kommer att använda gåvorna på det sätt givarna avsett, och
3. förhållandena i övrigt inte talar emot ett godkännande.

Ett beslut om att bli godkänd gåvomottagare gäller till och med utgången av tredje året efter det år beslutet fattades. Ett sådant beslut kan förlängas och i vissa fall återkallas.

En gåva till en godkänd gåvomottagare kan föranleda skattereduktion för givaren. Reglerna gäller bara för penninggåvor. Regelverket behandlar gåvor till forskning och till ideell verksamhet på samma sätt. Endast gåvor som vid ett och samma gåvotillfälle uppgår till minst 400 kronor ingår i givarens underlag för skattereduktion (gåvounderlag). Den godkände gåvomottagaren ska utfärda ett gåvobevis avseende varje sådan gåva samt skicka en kontrolluppgift avseende alla sådana gåvor under året till Skatteverket. Uppgifterna kommer att förtryckas på deklaraionsblanketterna. Gåvobevisen ska kunna uppvisas vid begäran. Utländska gåvomottagare måste förbinda sig att lämna kontrolluppgifter.

Endast om gåvounderlaget för ett kalenderår uppgår till minst 4 000 kronor kan skattereduktion ske. Skattereduktionen uppgår till 26,3 procent av underlaget, dock högst 7 000 kronor om givaren är en fysisk person. Är givaren en juridisk person kan skattereduktionen uppgå till högst 35 000 kronor.

Är förhållandena sådana att en juridisk person gett en gåva som ska utdelningsbeskattas hos delägarna anses delägarna ha gett gåvan och var och ens andel av gåvan kommer att ingå i dennes gåvounderlag under förutsättning att andelen uppgår till minst 400 kronor.

Om en arbetsgivare ger en gåva som en löneförmån för den anställde gäller på motsvarande sätt att gåvan kommer att ingå i den anställdes underlag under förutsättning att förmångåvan vid varje gåvotillfälle uppgår till minst 400 kronor.

Skatteverket ska återkalla ett godkännande om gåvomottagaren inte längre uppfyller de krav som ställs för att bli en godkänd gåvomottagare. Återkallelse ska också ske om gåvomottagaren själv så önskar. En godkänd gåvomottagare är skyldig att underrätta Skatteverket om denne inte längre uppfyller villkoren för att vara godkänd. I annat fall kan gåvomottagaren påföras en kontrollavgift som uppgår till 10 procent av summan av de gåvor

som uppgått till minst 400 kronor och som tagits emot efter det att en sådan underrättelse borde ha gjorts. Om det inte går att bestämma hur stort gåvobelopp som mottagits får kontrollavgiften beräknas utifrån ett uppskattat skäligt belopp. Kontrollavgiften uppgår dock alltid till minst 5 000 kronor. Den kan efterges helt eller delvis om det föreligger särskilda skäl.

Pengar som överförs till en godkänd gåvomottagare på grund av testamentariska förordnanden kan inte leda till skattereduktion. Ett dödsbo kan bara få skattereduktion för sådana gåvor eller förmåner som getts av eller tillhandahållits den avlidne innan dödsfallet. Om ett handelsbolag ger pengar till en godkänd gåvomottagare kan varken bolaget eller bolagsmännen få skattereduktion. Den som är en godkänd gåvomottagare kan själv aldrig medges skattereduktion.

Förslaget omfattar inte sponsring och innebär heller inte att gränserna för vad som ska anses utgöra en utgift för inkomsternas förvärvande förskjuts. Den som av Skatteverket eller av en domstol fått ett yrkande om sponsring underkänt kommer inte att kunna göra gällande att beloppet i fråga egentligen var en gåva och att det ska behandlas enligt de av mig föreslagna reglerna.

Incitamenteffekten av förslaget beräknas innebära att forskningen och den ideella sektorn kommer att tillföras knappt 800 miljoner kronor ytterligare årligen.

Skattebortfallet och Domstolsverkets och Skatteverkets kostnader beräknas långsiktigt uppgå till 645,5 miljoner kronor på grund av de föreslagna reglerna. För att finansiera dessa kostnader föreslås dels att avdragsgränsen för reseavdraget höjs från 9 000 kronor till 10 600 kronor, dels att avdragsgränsen för övriga utgifter i inkomstslaget tjänst höjs från 5 000 kronor till 10 500 kronor. För att finansiera Skatteverkets kostnader för dess verksamhet som beslutsmyndighet avseende de godkända gåvomottagarna föreslås en ansökningsavgift på 10 000 kronor och en årlig avgift på 7 000 kronor.

I ett avslutande avsnitt utvärderar jag på ett generellt plan skatteregler för att stimulera till gåvor samt mitt eget förslag. Jag pekar inledningsvis på att förslaget kan ses som en modell eller ett system för att administrera regler om skatteincitament för gåvor till olika ändamål. Grunddragen i denna modell består av att de godkända gåvomottagarna pekas ut genom ett ansökningsförfarande. De sökande ska uppfylla vissa grundläggande krav och ändamålet eller faktiska verksamheten ska vara det avgörande momentet. Skattestimulansen föreslås ske genom att givarna medges en på visst sätt beräknad skattereduktion och det ska finnas ett övre tak för reduktionens storlek.

Det är inom denna ram mitt förslag är utarbetat.

När det till sist gäller mitt eget ställningstagande konstaterar jag att det enligt min uppfattning finns fördelar med gåvor till forskning och ideell verksamhet. Jag anser emellertid att nackdelarna med att ha skatteregler avsedda att stimulera till sådana gåvor överstiger dessa fördelar.

Bakgrunden till detta ställningstagande redovisas utförligt i det avslutande avsnittet (avsnitt 9). Sammantaget avråder jag från skattelagstiftning som syftar till att stimulera gåvor till forskning och ideell verksamhet.

Författningsförslag

1. Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

9 §¹

Skatteverket fattar varje år beslut om skattens storlek enligt den årliga taxeringen (grundläggande beslut om slutlig skatt). Slutlig skatt kan bestämmas också genom omprövningsbeslut och till följd av beslut av domstol.

Med slutlig skatt avses summan av skatter och avgifter enligt 10 § minskad med skattereduktion enligt följande ordning.

1. lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift,
2. lagen (2003:1204) om skattereduktion för vissa miljöförbättrande installationer i småhus,
3. 67 kap. 2–19 §§ inkomstskattelagen 3. 67 kap. 1 och 2 §§ samt 20–34 §§ (1999:1229), och inkomstskattelagen (1999:1229), och
4. lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången i fråga om slutlig skatt enligt 2012 års taxering.

¹ Senaste lydelse 2009:196.

2. Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 1 kap. 11 och 16 §§, 12 kap. 2 § samt 67 kap. 1 och 2 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas femton nya paragrafer, 67 kap. 20–34 §§, samt närmast
 före 67 kap. 20, 24 och 28–34 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

11 §²

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas finns i 65 kap.

Bestämmelser om beräkningen av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap.

Bestämmelser om skattereduktion för underskott av kapital, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), allmän pensionsavgift, sjöinkomst *och* hushållsarbete finns i 67 kap.

Bestämmelser om skattereduktion för underskott av kapital, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), allmän pensionsavgift, sjöinkomst, hushållsarbete *och gåva* finns i 67 kap.

16 §³

Bestämmelser om

– skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket till ledning för taxeringen finns i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

– förfarandet för att fastställa underlaget för skatten finns i taxeringslagen (1990:324),

– hur skatten bestäms, debiteras, redovisas och betalas finns i skattebetalningslagen (1997:483), och

– förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete finns i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

– förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *och gåva* finns i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *och gåva*.

12 kap.

2 §⁴

Utgifter som avses i följande paragrafer ska dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

– vid tjänsteresor enligt 5-17 §§,

– vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt 18-22 och 31 §§,

– för hemresor enligt 24 och 31 §§,

– för egenavgifter enligt 36 §, och

– i hobbyverksamhet enligt 37 §.

Första stycket gäller också i fråga om utgifter för resor i tjänsten som företas med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil.

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 9 000 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 5 000 kronor.

Utgifter för inställelseresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- och utbildningsplatsen enligt 26–31 §§ ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 10 600 kronor. Övriga utgifter ska dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 10 500 kronor.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2009:197.

³ Senaste lydelse 2009:197.

⁴ Senaste lydelse 2008:1322.

67 kap.**1 §⁵**

I detta kapitel finns bestämmelser om skattereduktion för fysiska personer.

I detta kapitel finns bestämmelser om skattereduktion för fysiska personer i 2–31 §§ och för juridiska personer i 2, 20–28 och 32–34 §§.

Skattereduktion ska anges i hela kronor så att öretal faller bort.

2 §⁶

Skattereduktion ska göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), underskott av kapital och hushållsarbete i nu nämnd ordning.

Skattereduktion ska göras för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), underskott av kapital, hushållsarbete och gåva i nu nämnd ordning.

Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt som beräknats enligt 65 kap., mot statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Skattereduktion enligt 5–9 §§ ska dock räknas av endast mot kommunal inkomstskatt.

Gåva**Gemensamma bestämmelser****20 §**

Fysiska och juridiska personer har rätt till skattereduktion för gåva till godkända gåvomottagare i den omfattning som anges i detta kapitel.

21 §

Med gåva avses vid tillämpningen av detta kapitel en gåva i pengar som vid ett och samma gåvotillfälle uppgår till minst 400 kronor.

22 §

Den som är godkänd gåvomottagare har inte rätt till skattereduktion för gåva.

Dödsbo har inte rätt till skattereduktion i annat fall än som avses i 29 § andra stycket.

Handelsbolag eller dess delägare har inte rätt till skattereduktion för vad bolaget gett i gåva.

23 §

Om det sammanlagda underlaget för skattereduktionen understiger 4 000 kronor, görs ingen skattereduktion.

Godkänd gåvomottagare**24 §**

Ett universitet eller en högskola som omfattas av högskolelagen (1992:1434) kan efter ansökan godkännas som gåvomottagare under förutsättning att

1. sökanden bedriver vetenskaplig

⁵ Senaste lydelse 2009:197.

⁶ Senaste lydelse 2009:197.

forskning,

2. sökanden gör sannolikt att man kommer att använda gåvorna på det sätt givarna avsett, och

3. förhållandena i övrigt inte talar emot ett godkännande.

Detta gäller även en enskild utbildningsanordnare som har tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina.

25 §

En svensk stiftelse, en svensk ideell förening eller ett svenskt registrerat trossamfund kan också efter ansökan godkännas som gåvomottagare under förutsättning att

1. sökanden vid taxeringen för det taxeringsår som föregår det år då ansökan görs är inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 §,

2. sökanden har som ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning eller sökanden helt eller delvis bedriver sådan verksamhet,

3. sökanden i fråga om ledning, organisation, personal och erfarenhet gör sannolikt att man

– även vid de två taxeringar som följer efter den taxering som avses i 1 kommer att bli inskränkt skattskyldig enligt de bestämmelser som anges i samma punkt, och

– kommer att använda gåvorna på det sätt givarna avsett,

4. sökandens bokföring är så anordnad att det är möjligt att avgöra vilka ändamål och verksamheter som givarna avsett att främja, och

5. sökanden har minst en auktoriserad eller godkänd revisor.

26 §

Om sökanden är sådan att taxeringen ska ske enligt någon annan bestämmelse i 7 kap. än de som anges i 25 § 1, ska prövningen enligt 25 § 1 och 3 första strecksatsen gälla frågan om förhållandena är sådana att sökanden skulle ha blivit och skulle komma att bli inskränkt skattskyldig vid taxering enligt någon av de bestämmelser som anges i 25 § 1.

27 §

Även utländska motsvarigheter till de sökande som avses i 24 och 25 §§ kan efter ansökan godkännas som gåvomottagare om någon av följande förutsättningar är uppfylld:

1. Sökanden hör hemma i en stat inom

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

2. Sökanden hör hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Prövningen enligt 25 § 1 och 3 första strecksatsen ska då gälla frågan om förhållandena är sådana att sökanden skulle ha blivit och skulle komma att bli inskränkt skattskyldig enligt någon av de bestämmelser som anges i 25 § 1 om sökanden skulle taxeras i Sverige.

För att sökanden ska kunna godkännas som gåvomottagare gäller dessutom att ett skriftligt åtagande enligt 13 kap. 2 a och 3 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter har kommit in till Skatteverket.

Begäran om skattereduktion

28 §

En begäran om skattereduktion för gåva ska göras i självdeklarationen vid taxeringen för det beskattningsår då

1. utgifter för gåva har betalats, eller
2. förmån av gåva har tillhandahållits.

Gåva från fysisk person

Vilka som kan få skattereduktion

29 §

Rätt till skattereduktion enligt 30 och 31 §§ har efter begäran en fysisk person som

1. vid beskattningsårets utgång har fyllt 18 år, och
2. har haft utgifter för gåva avseende hjälpverksamhet bland behövande eller vetenskaplig forskning till en godkänd gåvomottagare eller som fått förmån av sådan gåva som ska tas upp i inkomstslaget tjänst eller kapital.

Även dödsbo har efter begäran rätt till skattereduktion för sådan gåva eller sådan förmån som avses i första stycket och som den avlidne har betalat eller tillhandahållits före dödsfallet.

Underlag för skattereduktion

30 §

Underlag för skattereduktion består av

1. utgifter för gåva som har betalats under beskattningsåret, och
2. värdet av förmån av gåva som har tillhandahållits under beskattningsåret.

I underlaget räknas inte in omkostnader i samband med gåvan.

Skattereduktionens storlek

31 §

Skattereduktionen uppgår till 26,3 procent av underlaget. Skattereduktionen får dock uppgå till högst 7 000 kronor för ett beskattningsår.

Gåva från juridisk personVilka som kan få skattereduktion

32 §

Rätt till skattereduktion enligt 33 och 34 §§ har efter begäran en juridisk person som har haft utgifter för gåva avseende hjälpverksamhet bland behövande eller vetenskaplig forskning till en godkänd gåvomottagare.

Underlag för skattereduktion

33 §

Underlag för skattereduktion består av utgifter för gåva som har betalats under beskattningsåret.

I underlaget räknas inte in utgifter för omkostnader i samband med gåvan.

I underlaget räknas inte heller in gåva som en delägare eller anställd har blivit förmånsbeskattad för.

Skattereduktionens storlek

34 §

Skattereduktionen uppgår till 26,3 procent av underlaget. Skattereduktionen får dock uppgå till högst 35 000 kronor för ett beskattningsår.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid 2012 års taxering.

3. Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

dels att 2 kap. 5 § ska ha följande lydelse,

dels att det i 2 kap. i lagen omedelbart under rubriken Direktåtkomst ska införas en ny paragraf, 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

5 §¹

Från databasen får nedan angivna uppgifter lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Uppgifter får lämnas ut om

1. namn och personnummer,
2. organisationsnummer, namn, firma och juridisk form samt i fråga om handelsbolag och andra juridiska personer sådana uppgifter om huvudkontor och säte som avses i 22 kap. 1 b § skattebetalningslagen (1997:483),
3. registrering enligt skattebetalningslagen samt särskilt registrerings- eller redovisningsnummer,
4. på vilket sätt den preliminära skatten *skall* betalas för en fysisk person,
5. registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter,
6. slag av näringsverksamhet,
7. beslut om likvidation eller konkurs, *och*
8. huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som skattebefriad förbrukare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och i sådana fall från vilken tidpunkt.

4. på vilket sätt den preliminära skatten *ska* betalas för en fysisk person,

7. beslut om likvidation eller konkurs,
8. huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som skattebefriad förbrukare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och i sådana fall från vilken tidpunkt, *och*

9. huruvida en organisation är godkänd gåvomottagare enligt 67 kap. 24–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och i sådant fall från vilken tidpunkt.

2 kap.

6 a §

Uppgifter i beskattningsdatabasen utvisande vilka organisationer som är godkända gåvomottagare enligt 67 kap. 24–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får göras tillgängliga via Skatteverkets webbplats.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången i fråga om slutlig skatt enligt 2012 års taxering.

¹ Senaste lydelse 2005:265.

4. Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 3 kap. 26 § och 13 kap. 3 § samt rubriken närmast före 3 kap. 26 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 11 kap. 8 b § och 13 kap. 2 a §, samt närmast före 11 kap. 8 b § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

Skattereduktion för hushållsarbete

Skattereduktion för hushållsarbete och gåva

26 §⁷

Den som begär skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. 11–19 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen.

I fråga om förmån av sådant arbete som räknas som hushållsarbete enligt 67 kap. 13 a och 13 b §§ inkomstskattelagen ska även sådana uppgifter som avses i 9 a § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete lämnas.

Den som begär skattereduktion för hushållsarbete *eller gåva* enligt 67 kap. 11–34 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om underlaget för skattereduktionen.

I fråga om förmån av sådant arbete som räknas som hushållsarbete enligt 67 kap. 13 a och 13 b §§ inkomstskattelagen ska även sådana uppgifter som avses i 9 a § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *och gåva* lämnas.

11 kap.

Gåva

8 b §

Kontrolluppgift ska lämnas om sådan gåva som avses i 67 kap. 20 och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Kontrolluppgift ska lämnas för den som gett gåvan av den som tagit emot gåvan.

13 kap.

2 a §

En utländsk gåvomottagare ska när en sådan ansökan som avses i 24 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och gåva görs också ge in ett skriftligt åtagande att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i 11 kap. 8 b §.

⁷ Senaste lydelse 2009:543.

Åtagande enligt 2 § ska lämnas enligt fastställt formulär.
Åtagande enligt 2 och 2 a §§ ska lämnas enligt fastställt formulär.
Ett åtagande får lämnas på medium för automatiserad behandling.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid 2012 års taxering.

⁸ Senaste lydelse 2008:139.

5. Förslag till lag om ändring i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

dels att rubriken till lagen samt 1 och 2 §§ ska ha följande lydelse,

dels att nuvarande 24 § ska betecknas 39 §,

dels att rubriken närmast före 24 § ska sättas närmast före 39 §,

dels att det i lagen ska införas femton nya paragrafer, 24–38 §§, samt närmast före 24, 28, 30, 31, 33, 34 och 36 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Lag om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Föreslagen lydelse

Lag om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och gåva

1 §

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete *och gåva* enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

2 §⁹

I 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om

– vilka som kan få skattereduktion (11 §),

– begäran om skattereduktion (12 §),

– definitioner (13–14 §§),

– villkor för skattereduktion (15–17 §§),

– underlag för skattereduktion (18 §),
och

– skattereduktionens storlek (19 §).

– vilka som kan få skattereduktion (11, 29 och 32 §§),

– begäran om skattereduktion (12 och 28 §§),

– underlag för skattereduktion (18, 30 och 33 §§),

– skattereduktionens storlek (19, 31 och 34 §§), *och*

– *godkänd gåvomottagare* (24–27 §§)

Godkännande som gåvomottagare

Ansökan

24 §

Den som vill bli godkänd som sådan gåvomottagare som avses i 67 kap. 24–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) ska ansöka om detta hos Skatteverket.

En ansökan ska innehålla uppgifter om sökandens namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer.

Till ansökan ska fogas de handlingar sökanden önskar åberopa.

25 §

Ansökan enligt 24 § ska lämnas enligt

⁹ Senaste lydelse 2009:539.

fastställt formulär.

Ansökan får lämnas på medium för automatiserad behandling.

26 §

Skatteverket får förelägga den som har ansökt om att bli godkänd gåvomottagare eller som har ansökt om att ett godkännande ska förlängas eller som är godkänd gåvomottagare att inkomma med de uppgifter som behövs för att pröva en ansökan eller för att ta ställning till frågan om återkallelse av ett godkännande ska ske.

Om föreläggandet inte följs, får Skatteverket avslå ansökan. Om en godkänd gåvomottagare inte följer ett föreläggande finns bestämmelser om återkallelse i 34 § första stycket 4.

27 §

Om en godkänd gåvomottagare inte längre uppfyller ett eller flera av de krav som avses i 67 kap. 24–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1299) ska gåvomottagaren omedelbart underrätta Skatteverket om detta.

Giltighetstid och förlängning

28 §

Ett godkännande som gåvomottagare gäller till utgången av det tredje året efter det år som beslutet fattades.

Om en ansökan om förlängning kommer in innan godkännandet har upphört att gälla, får godkännandet förlängas till utgången av det tredje året efter det år då godkännandet annars skulle ha upphört att gälla.

29 §

Vid ansökan om förlängning enligt 28 § andra stycket tillämpas 24 och 25 §§.

Avgifter

30 §

Den som ansöker om godkännande enligt 24 § ska betala en avgift om 10 000 kronor. Ansökningsavgiften måste vara Skatteverket tillhanda innan ansökan prövas.

En godkänd gåvomottagare ska för varje år efter det år då ett godkännande meddelats betala en avgift om 7 000 kronor. Avgiften ska betalas innan ingången av det år avgiften avser.

Skatteverket får förelägga den som inte betalar en sådan avgift som avses i första och andra styckena att göra det. Om

föreläggandet inte följs, ska ansökan avvisas. Om en godkänd gåvomottagare inte följer ett föreläggande finns bestämmelser om återkallelse i 34 § första stycket 4.

Beslut om avgift får inte överklagas.

Gåvobevis

31 §

En godkänd gåvomottagare ska utfärda ett gåvobevis vid varje gåvotillfälle som sådan gåva som avses i 67 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas emot.

Ett gåvobevis ska innehålla uppgifter om

1. givarens namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer, personnummer eller samordningsnummer,

2. gåvomottagarens namn, adress och, om sådant nummer finns, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer,

3. gåvans belopp och datum,

4. att gåvomottagaren inte åtagit sig att lämna någon motprestation, samt

5. om gåvan är avsedd för att främja vetenskaplig forskning eller bedriva hjälpverksamhet bland behövande.

Om det är fråga om en gåva som en anställd eller en delägare ska förmånsbeskattas för och som ska ingå i underlaget för skattereduktion enligt 67 kap. 29 § första stycket 2 inkomstskattelagen ska den anställda eller delägaren anges som givare enligt andra stycket 1.

32 §

Gåvobeviset ska upprättas enligt ett av Skatteverket fastställt formulär.

Kontrollbesök

33 §

I de fall föreläggande kan ske enligt 26 §, får Skatteverket komma överens med sökanden eller den godkände gåvomottagaren om ett besök hos denne eller ett annat personligt sammanträffande (kontrollbesök).

Om den som ansökt om godkännande enligt 24 § eller förlängning av godkännande enligt 28 § vägrar att medverka till ett kontrollbesök får ansökan avslås. Vägrar en godkänd gåvomottagare att medverka till ett kontrollbesök finns bestämmelser om återkallelse i 34 § första stycket 4.

Återkallelse

34 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande som gåvomottagare om

1. innehavaren begär det,
2. förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda,

3. innehavaren vid taxeringen för ett taxeringsår under den tid som avses i 28 § inte blivit inskränkt skattskyldighet enligt bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller, beträffande en utländsk innehavare, inte skulle ha blivit inskränkt skattskyldig enligt någon av dessa bestämmelser om innehavaren skulle taxeras i Sverige,

4. innehavaren inte följer ett föreläggande eller vägrar medverka till ett kontrollbesök, eller

5. en godkänd gåvomottagare inte lämnar kontrolluppgifter enligt 11 kap. 8 b § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Om det finns synnerliga skäl, får Skatteverket avstå från återkallelse enligt första stycket 2, 3 eller 5.

35 §

Ett beslut att återkalla ett godkännande gäller omedelbart.

Kontrollavgift

36 §

Skatteverket får ta ut en kontrollavgift av den som inte kommit in med en sådan underrättelse som avses i 27 §.

Kontrollavgiften uppgår till ett belopp motsvarande 10 procent av värdet på de gåvor som tagits emot efter den tidpunkt då sådan underrättelse som avses i första stycket borde ha kommit in och till dess återkallelse skett och som är av det slaget att de ingår i givarens underlag för skattereduktion enligt 67 kap. 30 eller 33 § inkomstskattelagen (1999:1299), dock lägst 5 000 kronor.

Om värdet på de gåvor som avses i andra stycket inte kan beräknas, får Skatteverket uppskatta värdet till ett skäligt belopp. Kontrollavgiften tillfaller staten.

37 §

Om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller om det annars finns särskilda skäl, får Skatteverket helt eller delvis befria från en kontrollavgift.

Första stycket ska beaktas även om

*något yrkande om befrielse inte har
framställts.*

38 §

*I fråga om kontrollavgift gäller
skattebetalningslagens (1997:483)
bestämmelser om debitering, betalning,
överklagande och förfarandet i övrigt.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas på gåva som betalats eller förmån som tillhandahållits efter ikraftträdandet.

1 Uppdraget och dess genomförande

1.1 Uppdraget

Mitt uppdrag har varit att analysera för- och nackdelar med skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet samt att utarbeta ett lagförslag i ämnet. Mot bakgrund av identifierade risker och svårigheter presenteras ett sådant förslag i avsnitt 6. Jag har försökt utforma mitt förslag i så god överensstämmelse med skattesystemet i övrigt som det varit möjligt. Frågorna om krångel och ökad administrativ börda för de skattskyldiga, för dem som tar emot gåvorna och för Skatteverket har varit viktiga liksom frågan om risken för missbruk.

I enlighet med direktiven tar jag i ett avslutande avsnitt upp en mer principiell och övergripande diskussion kring de för- och nackdelar jag uppmärksammat under arbetets gång. Jag presenterar också ett eget ställningstagande till frågan om hur dessa för- och nackdelar förhåller sig till varandra (avsnitt 9.3).

Tanken med regler om skatteincitament är att skattesystemet ska användas för att stimulera till ett ökat givande till forskning och ideell verksamhet som ett komplement till andra stödformer. Det handlar alltså om regler som innebär att den som ger en gåva till en på visst sätt definierad mottagare ska medges en skattefavör. En gåvotagare vars förhållanden är sådana att det är motiverat att en givare blir skattemässigt gynnad har jag valt att inledningsvis kalla ”kvalificerad mottagare”. Hur denne kvalificerade mottagare ska definieras är den första av tre helt avgörande frågeställningar. Den andra är hur skattefavören ska utformas. Den tredje – och den mer övergripande frågan – är hur sådana regler ska utformas för att passa in i skattesystemet i övrigt.

När det gäller frågan om hur regler om skatteincitament ska utformas för att passa in i skattesystemet finns det enligt min uppfattning skäl att redan inledningsvis göra ett påpekande som har betydelse för den fortsatta framställningen. En grundläggande egenskap hos ett system med skatteregler för att stimulera till gåvor till forskning och till ideell verksamhet är att av de två inblandade parterna – gåvogivaren och mottagaren – är det bara den förre som är föremål för beskattningsåtgärder med anledning av gåvan. Det betyder att en del av de fördelar som i andra skattesammanhang följer av det tvåpartsförhållande som råder mellan t.ex. en arbetsgivare och en arbetstagare eller en sponsor och den sponsrade helt saknas. Som ett exempel kan nämnas det balanserande och kontrollerande moment som ligger däri att i dessa fall motsvarar den enes avdrag det belopp den andre ska beskattas för. I någon mån kan man emellertid säga att en del av de förslag som lämnas i det följande och som gäller mottagaren syftar till att kompensera denna brist på ett äkta, skattemässigt, tvåpartsförhållande.

Det sagda antyder dessutom en annan specifik egenskap hos regler om skattefåvorer för dem som ger gåvor till vissa särskilt utvalda mottagare, nämligen att sådana regler inte alldeles enkelt låter sig infogas i skattesystemet i övrigt och att flera av de komplikationer och svårigheter som kommer att behandlas i det följande har sitt ursprung i detta förhållande.

1.2 Uppdragets omfattning och begränsning

Direktiven inleds med ett avsnitt om forskningen. Dess betydelse för samhället betonas och den inverkan forskningen har för det teknologiska, ekonomiska, kulturella och sociala området lyfts fram. Vidare beskrivs hur det fria och obundna sökandet efter kunskap – grundforskningen – ofta har lett till framsteg inom områden som man från början inte alls kunnat förutse. Att flera av framtidens stora frågor – klimat, folkhälsa, en växande åldrande befolkning – är beroende av forskning betonas. Hårtill kan ytterligare angelägna frågor nämnas såsom freds- och konfliktforskning och inte minst frågan om framtidens energisystem. I direktiven pekas vidare på det förhållandet att avancerad forskning bedrivs vid våra universitet och högskolor. Till detta kan naturligtvis tilläggas att avancerad och framgångsrik forskning också bedrivs inom industrin och vid annan industrianknuten forskningsverksamhet.

I direktiven finns också ett motsvarande avsnitt om den ideella sektorn. Att en stark och livaktig ideell sektor har stor betydelse för samhällslivet betonas. Man pekar vidare på den ideella sektorns betydelsefulla verksamhet inom t.ex. kulturlivet, idrotten och det sociala området. Den verksamhet som bedrivs inom trossamfundet lyfts fram. Dessutom finns det skäl att betona föreningslivets betydelse för den önskvärda integrationsprocessen i samhället.

Utgångspunkten i direktiven är alltså att både forskning och ideell sektor är av stor betydelse för samhället. Utgångspunkten är också att de närmare omständigheterna kring sådan verksamhet är väl kända och jag har därför inte heller kartlagt eller analyserat forskningens och den ideella sektorns utbredning, betydelse och inriktning. Det finns i det offentliga trycket ett mycket omfattande material som belyser dessa förhållanden. Jag kan i detta sammanhang hänvisa till betänkandet Organisationernas bidrag, SOU 1993:71, som bl.a. tar upp frågor kring den ideella sektorn samt betänkandet Rörelser i tiden, SOU 2007:66. När det gäller forskningen hänvisar jag på motsvarande sätt till den senaste forskningspropositionen, Ett lyft för forskning och innovation, prop. 2008/09:50.

Jag har heller inte försökt kartlägga forskningens eller den ideella sektorns behov av pengar och annat stöd. Att det finns ett sådant behov liksom det förhållandet att både forskning och ideell sektor är av stor betydelse för

samhället har jag uppfattat som givna förutsättningar och utgångspunkter för mitt arbete.

Det finns ytterligare en omständighet som i sammanhanget är värd att notera. När det gäller den ideella sektorn kan man säga att den del därav som är av särskilt intresse när det gäller åtgärder på skatteområdet är de stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som under vissa förutsättningar redan enligt gällande rätt är skatteprivilegierade enligt bestämmelserna i 7 kap. IL. Det betyder alltså att en stor kartläggning av den ideella sektorn för att på så vis identifiera de aktörer som kan komma i fråga för skatteåtgärder inte behövs för att klara av uppdraget. Till bilden hör att aktörer som kan komma att i framtiden omfattas av 7 kap. IL kan komma att påverkas av det arbete som parallellt med mitt arbete bedrivs av Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (Fi 2007:09).

Ytterligare en sak bör nämnas. Om man tar del av den diskussion som under åren förekommit om det som oftast kallas ”avdragsrätt för gåvor till ideell verksamhet och forskning” är det enkelt att urskilja två grundläggande principiella förhållningssätt till denna fråga. Det ena är att samhället är bäst på att välja ut dem som ska få del av allmänna medel. Det andra är att samhällets roll inte förnekas men att det också är önskvärt att den enskildes val får tillfälle att slå igenom inte bara när det gäller de egna medlen utan också när det gäller allmänna medel. Regler om att skattevägen stimulera gåvor kan ju sägas utgöra en slags privatisering av en beslutanderätt som annars skulle tillkomma riksdag och regering. En del tycker att detta är dåligt. Andra tycker det är bra. Jag anser att det ligger utanför mitt uppdrag att ta ställning till denna fråga. Den tas inte heller upp i det följande på annat sätt än att jag när det gäller förhållandet mellan för- och nackdelar pekar på att många av dem som motionerat om särskilda skatteregler för gåvor eller på annat sätt uttalat sig i frågan ofta åberopat denna ”privatisering” som en fördel.

1.3 Arbetets bedrivande

Jag har tillsammans med utredningens sekreterare haft regelbundna möten med de i utredningen förordnade experterna. Jag har själv eller tillsammans med utredningens sekreterare dessutom deltagit i ett stort antal möten och sammanträffanden med företrädare för forskningen, den ideella sektorn och andra intressenter. Sålunda har vi sammanträffat med företrädare för Frivilligorganisationernas Insamlingsråd (FRII), Stiftelsen för Insamlingskontroll (SFI), Kungl. Vetenskapsakademien, Vetenskapsrådet, Stockholms universitet, Stockholms Stadsmission tillsammans med Catella Sponsor AB, Kristna Företagares Intresseorganisation (KFIO) och tankesmedjan Sektor3.

Vi har sammanträffat med Margareta Josefson på Skatteverket som är rättslig specialist inom området beskattning av stiftelser och ideella föreningar.

Vi har också deltagit i en paneldebatt om avdrag för gåvor till ideell verksamhet och forskning anordnad av riksdagsmannen Mikael Oskarsson (KD) samt ett Nätverksmöte ”Fundraising” som hölls på Lunds Universitet. Därutöver har utredningens sekreterare deltagit i ett seminarium ”Forskningsfinansiering 2009 och framåt” som hölls av Föreningen Stiftelser i Samverkan (SIS).

Till utredningen har fogats en referensgrupp. En kallelse till ett möte skickades till 47 organisationer (en förteckning finns i Bilaga 2). Kallelsen skickades till sådana organisationer som i dag tar emot gåvor från allmänheten och företag. Att till referensgruppen foga representanter för presumtiva gåvogivare har av naturliga skäl inte låtit sig göra. Jag har den 17 mars 2009 tillsammans med utredningens sekreterare och några av experterna sammanträffat med representanter för de organisationer som hörsammade kallelsen. Vilka organisationer som var representerade vid detta möte framgår av Bilaga 2.

Vi har dessutom mottagit e-post och telefonsamtal.

Vi har vid dessa möten och sammanträden fått omfattande information om olika organisationer och den verksamhet som där bedrivs. Vi har delgetts en rad synpunkter som i huvudsak varit inriktade på att lyfta fram och understryka både forskningens och den ideella sektorns stora betydelse och vad skatteincitamentsregler skulle kunna komma att betyda för dem. Vi har också haft tillfälle att beskriva vårt arbete och vi har fått värdefulla underhandsynpunkter.

Det finns tre omständigheter från dessa möten som jag tycker redan här bör lyftas fram. En är de stora skillnader – och förväntningar – som råder mellan å ena sidan forskningen och å andra sidan delar av den ideella sektorn. Från forskningshåll talar man om miljonbelopp och från de andra om betydligt mindre belopp. Företrädare för forskningen har föreslagit att gåvor mellan 100 000 kronor och 10 miljoner kronor ska göras till föremål för skatteåtgärder medan den ideella sektorn har talat om belopp kring 500 kronor. Också inom den ideella sektorn finns en stor spännvidd när det gäller förväntningar och önskemål. Det är inte alldeles enkelt att hantera de frågorna i ett enda sammanhang. En annan är svårigheterna med att dra gränsen mellan gåvor och sponsring. En tredje aspekt som flera gånger förts fram är att man fruktar att framtidens statsbidrag till dessa sektorer kan komma att minskas i den mån mer pengar kommer in från privata

gåvogivare. Man ställer sig också ofta frågande till den omständigheten att det inte är möjligt att begränsa reglerna till att endast omfatta mottagare i Sverige. När det gäller frågan om framtida statsbidrag har jag förklarat att mitt uppdrag inte omfattar den saken.

2 Historik

2.1 Äldre lagstiftning om avdragsrätt för gåvor

Vid inkomstbeskattningen medges avdrag för omkostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande. Avdrag medges däremot inte för utgifter för den skattskyldiges levnadskostnader. Till levnadskostnaderna räknas utgifter för gåvor; de är således inte avdragsgilla vid beskattningen (9 kap. 2 § IL). Syftet med gåvan saknar betydelse i sammanhanget. Avdrag medges inte heller för gåvor till ideella ändamål eller forskning. Dessa principer har emellertid genombrutits vid några tillfällen.

Luftvärnet

Under andra världskriget förelåg vid taxeringarna till statlig inkomstskatt, alltså inte vid kommunalbeskattningen, åren 1939–1943 rätt till avdrag för gåvor till luftvärnet, luftskyddet, hemvärnet och sjövärnsskåren. Avdragsrätten tillkom på förslag av bevillningsutskottet (BevU 1938:20, 1939:20, 1941:17, 1942:25). Avdrag medgavs med gåvans belopp såsom allmänt avdrag. Avdragsrätten motiverades av de rådande extraordinära förhållandena och utskottet poängterade också vid de olika lagstiftningstillfällena att bestämmelserna innebar en uppenbar avvikelse från de principer som ligger till grund för skattelagstiftningen.

Internationellt hjälparbete

En annan av kriget betingad särskild avdragsrätt för gåvor fanns vid 1944 och 1945 års taxeringar. Kungl. Maj:t hade då riksdagens bemyndigande att medge skattskyldig avdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt och vissa andra statliga skatter för penninggåva till internationellt hjälparbete för att lindra nöden i krigshärjade länder. En av praktiska skäl uppställd förutsättning var att gåvan skulle uppgå till minst 1 000 kronor. Bevillningsutskottet uttalade även i detta lagstiftningsärende principiella betänkligheter, men godtog med hänvisning till det angelägna ändamålet den proposition i vilken frågan väckts (prop. 1943:355, BevU 1943:54).

Bidrag till viss forskning

Enligt Kungl. Maj:ts kungörelse (1971:8) om avdrag vid inkomsttaxeringen för bidrag till viss forskning eller visst utvecklingsarbete skulle bidrag som den skattskyldige under beskattningsår, för vilket taxering i första instans ägde rum något av åren 1971–1975, lämnat för forskning eller utvecklingsarbete vid bl.a. svenska universitet och högskolor samt till dem hörande institutioner och andra organ samt därutöver ett stort antal uppräknade forskningsstiftelser och forskningsinstitut räknas som en avdragsgill kostnad i den skattskyldiges rörelse, jordbruk eller skogsbruk.

År 1975 ersattes kungörelsen med en förordning med motsvarande innehåll, förordningen (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning m.m.

I 1975 års förordning pekades följande mottagare ut, nämligen

1. svenska universitet och högskolor och till dem hörande institutioner och inrättningar, forskningsinstitut som är underställda universitets- och högskoleämbetets förvaltning samt naturhistoriska riksmuseet,
2. Byggstandardiseringen, Forskningsstiftelsen Skogsarbeten, Glasforskningsinstitutet, Grafiska forskningslaboratoriet, Institutet för metallforskning, Institutet för mikrovågsteknik, Institutet för optisk forskning, Institutet för skogsförbättring, Institutet för tillämpad matematik, Institutet för verkstadsteknisk forskning, Jordbrukstekniska institutet, Korrosionsinstitutet, Möbelinstitutet, Plast- och gummitekniska institutet, Stiftelsen Elektronikcentrum i Kista, Stiftelsen för metallurgisk forskning, Stiftelsen Svensk betongforskning, Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum, Stålbyggnadsinstitutet, Svenska forskningsinstitutet för cement och betong vid tekniska högskolan i Stockholm, Svenska förpackningsforskningsinstitutet, Svenska institutet för systemutveckling, SIK-Svenska livsmedelsinstitutet, Svenska silikatforskningsinstitutet, Svenska textilforskningsinstitutet, Svenska träforskningsinstitutet, Swedish Institute of Computer Science, TräteknikCentrum-Institutet för träteknisk forskning och Ytkemiska institutet,
3. annan svensk stiftelse eller förening i vad avser kollektivt forsknings- eller utvecklingsarbete som finansieras enligt avtal med staten,
4. Jernkontoret i vad avser för kontoret bedrivit kollektivt forsknings- eller utvecklingsarbete som finansieras enligt avtal med staten,
5. Industriens utredningsinstitut, Kungl. Skogs- och Lantbruksakademien, Vetenskapsakademien, Ingenjörsvetenskapsakademien med dess kommissioner och kommittéer, Studieförbundet Näringsliv och Samhälle, Svensk-franska forskningsföreningen, Svensk-tyska forskningsföreningen, Svensk-japanska stiftelsen för forskning och utveckling samt Svenska Läkaresällskapets 175-årsfond.

Av förordningen framgick vidare att avdragsrätten förutsatte att bidraget avsåg forskning eller utvecklingsarbete. När det gällde Stiftelsen Sveriges Tekniska Museum skulle bidraget avse museiverksamheten.

Förordningen upphävdes i samband med 1990 års skattereform eftersom den ansågs strida mot delegationsförbudet i 1974 års regeringsform som innebär – och alltså innebär – att riksdagen inte kan delegera förordningsmakt till regeringen när det gäller bl.a. skattefrågor.

2.2 Betänkanden, motioner och propositioner

Skattelagssakkunniga tog upp frågan om avdragsrätt för gåvor i ett betänkande som lämnades den 20 december 1956, Betänkande med förslag till bestämmelser om avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd samt om avdragsrätt för studieunderstöd, m.m. De sakkunniga, som inte

ansåg sig kunna förorda en självständig avdragsrätt för gåvor till allmännyttiga ändamål, anförde bl.a. följande (s. 199–202):

”En avdragsrätt för frivilliga understöd till allmännyttiga ändamål kan betecknas som ett avsteg från de principer enligt vilka den direkta beskattningen är uppbyggd. Det stöd som lämnas med en avdragsrätt blir svårt att bedöma och ojämnt. Sådana ändamål som givare med höga inkomster lämnar bidrag till kan tänkas bli gynnade p.g.a. marginalskatteeffekten. Omfattningen av de bidrag som skulle erhållas till olika ändamål skulle i icke ringa mån bli beroende av den energi och måhända även fördomsfrihet varmed bidragsinsamlingen handhades. Bidragens antal och storlek skulle inte alltid rätta sig efter ändamålets angelägenhet.”

Vidare anfördes bl.a. följande:

”Avgränsningen av de ändamål, vars främjande genom bidrag skulle ge avdragsrätt, skulle möta betydande svårigheter. Det torde inte vara möjligt att i skattelagstiftningen mera exakt ange de institutioner eller sammanslutningar, till vilka bidrag borde kunna ges med avdragsrätt. En bestämmelse av mera allmänt innehåll skulle ge upphov till en mängd skattetvister. Frågan om och på vilket sätt taxeringsmyndigheterna skulle kunna pröva att villkoren för avdragsrätt uppfylls är mycket komplicerad. I vissa fall betalas bidrag under sådana former att det är omöjligt att kontrollera att bidragen utbetalats, exempelvis vid kollekt. Bidrag lämnas ofta i form av medlemsavgifter som inte är avdragsgilla enligt 20 § KL. Införande av avdragsrätt för vissa slag av medlemsavgifter skulle komplicera skattelagstiftningen i hög grad.”

I riksdagen har därefter under en lång rad år framställts motionsyrkanden som syftar till en avdragsrätt för gåvor till ideella ändamål. Sådana yrkanden förekom t.ex. vid 1961 års riksdag samt vid riksdagarna 1964–1975 och riksmötet 1975/76. Yrkandena har i allmänhet avstyrkts av skatteutskottet (bevillningsutskottet). Några gånger har dock yrkandena tillstyrkts. Vid den slutliga riksdagsbehandlingen har dock motionerna alltid avslagits.

Motionärerna har i huvudsak framhållit följande:

”Det är tveksamt om de av Skattelagssakkunniga åberopade principerna har den räckvidd man velat tillerkänna dem. Man bör inte bortse från den risk för nivellering och för stöd endast åt det politiskt majoritetsmässigt accepterade och väletablerade som ligger i metoden med bidrag från det allmänna. En avdragsrätt skulle utgöra ett värdefullt komplement till metoden med allmänna bidrag. Det frivilliga givandet skulle stimuleras av en avdragsrätt. Vidgade möjligheter att ekonomiskt stödja en ideell verksamhet skulle medföra ett fördjupat personligt engagemang från givarna. Vissa kristna samfund har av principiella skäl svårt att acceptera bidrag från det allmänna till sin verksamhet.”

Utskottet har som regel grundat sina avstyrkanden på uppfattningen att ideell verksamhet bör stödjas genom direkta bidrag av allmänna medel och

inte genom lättnader vid beskattningen av givarna. Vidare har anförts principiella och praktiska betänkligheter av i huvudsak samma slag som Skattelagssakkunniga framförde.

I regeringsförklaringen den 8 oktober 1976 uttalades att gåvor till ideella och humanitära ändamål borde få dras av vid inkomstbeskattningen. Frågan om en sådan avdragsrätt behandlades av Utredningen om avdrag för gåvor (Ds B 1977:2 Avdrag för gåvor). Utredningens förslag togs efter sedvanlig remissbehandling upp i prop. 1978/79:160 om fortsatt reformering av inkomstskatten m.m.

I propositionen föreslogs att en skattelättnad i form av en skattereduktion skulle medges den som under beskattningsåret gett en gåva i form av kontanter till en svensk stiftelse eller en svensk förening som i överensstämmelse med sina stadgar huvudsakligen utövar internationell biståndsverksamhet eller verkar för internationellt samförstånd eller som verkar internationellt för respekt för mänskliga rättigheter.

Propositionen avslogs av riksdagen.

I betänkandet Organisationernas bidrag, SOU 1993:71, anfördes att det bör införas en avdragsrätt för gåvor till ideella organisationer. Avdrag bör i enlighet med vad som anføres i betänkandet medges med 30 procent av gåvobelopp mellan 1 000 kronor och 10 000 kronor. Kretsen av mottagande organisationer skulle fastställas av riksdagen.

Betänkandet har inte lett till lagstiftning.

I senare framlagda riksdagsmotioner har motionärerna tagit sikte på en något vidare mottagarkrets. I en motion till 1992/93 års riksdag föreslogs avdragsrätt för gåvor till svenskt trossamfund, samarbetsorgan för trossamfund och organisation som är anknuten till trossamfund och vars verksamhet kan anses utgöra ett led i samfundets, och svensk organisation som i enlighet med sina stadgar

- utövar hjälpverksamhet till förmån för personer som behöver bistånd av särskilda sociala eller ekonomiska skäl,
- utövar internationell biståndsverksamhet,
- verkar för internationellt samförstånd eller för respekt för de mänskliga rättigheterna,
- arbetar för att bekämpa sjukdomar eller för att förbättra villkoren för sjuka och handikappade.

När betänkandet Rörelser i tiden, SOU 2007:66, skrevs är vad som senare skulle bli Gåvoincitamentsutredningen aviserad men direktiven ännu ej beslutade. Frågan om skatteincitament berörs inte på annat sätt än att det konstateras att den kommande utredningen bör få i uppdrag att även utreda möjligheterna till skatteavdrag för medlemsavgifter upp till en viss gräns.

Skatteutskottet har under flera riksmöten i rad avslagit motioner om avdragsrätt eller skattereduktion för gåvor till ideella organisationer. I

motion 2005/06:Sk482 har Inger Davidsson m.fl.(KD) bemött utskottets fem huvudsakliga argument mot avdragsrätt/skattereduktion.

Enligt skatteutskottet är det viktigt att det finns en demokratisk process bakom det stöd som stat och kommun ger. Motionärerna menar att Skatteverket rimligtvis måste besluta om vilka organisationer som är att anse som ideella. Därmed finns det också ett grundläggande formellt demokratiskt inflytande. Däremot minskar det partipolitiska inflytandet genom att organisationerna kan ordna en finansiering vid sidan om direkta offentliga bidrag.

Utskottet anser att en avdragsrätt skulle minska utrymmet för det samhälleliga stödet. Motionärerna menar att det snarare handlar om politiska prioriteringar i samband med budgetarbetet. De hänvisar till att de har föreslagit extra medel för att kunna genomföra förslaget.

Förslaget skulle enligt utskottet öka verksamheternas beroende av enskilda personers förmögenheter samt förmåga och vilja att bidra. Motionärerna delar inte detta negativa synsätt. De framhåller att den ideella sektorn just bygger på engagerade människor. Det är själva stommen i föreningsverksamheten. Offentliga bidrag har därefter en viktig stödjande, subsidiär, funktion.

Utskottet framhåller att det inte är lämpligt att belasta Skatteverket med en kontroll av den här typen av stöd. Motionärerna anser att detta är en av de frågor som behöver utredas vid ett bifall till motionen. Slutligen anser utskottet att det är en nackdel med att stödet inte på vanligt sätt blir föremål för en årlig och samlad prövning i samband med budgetberedningen. Motionärerna anser dock att det ändå är möjligt att från år till år göra justeringar avseende beloppsgränser m.m. i avdragsrätten. Det kommer således att finnas möjlighet till prövning även i samband med budgetberedningen.

Efter regeringsskiftet år 2006 har skatteutskottet ånyo behandlat frågan om avdragsgilla gåvor till ideella organisationer (mot. 2006/07:Sk237). Utskottet delade motionärernas uppfattning att det är angeläget att förbättra möjligheterna för enskilda medborgare att stödja ideella organisationer. Ett ökat givande skulle också stärka de frivilliga organisationerna och deras möjligheter att växa i omfattning samtidigt som verksamheten inte blir lika beroende av politiska beslut. Denna uppfattning ligger enligt utskottet också i linje med vad den nya regeringen gav uttryck för i regeringsförklaringen. Mot denna bakgrund ansåg utskottet att det inte fanns något behov av något uttalande från riksdagen och motionen avstyrktes.

I 2006 års regeringsförklaring sade statsministern att grunden för trygghet och gemenskap läggs i ett starkt civilt samhälle såsom föreningsliv, idrottsrörelser, kyrkor, samfund och ideella organisationer. Solidariteten i de offentliga välfärdssystemen är ett komplement till ett samhälle som i högre grad präglas av medmänsklighet, ansvarstagande och idealitet. Statsministern betonade att ett starkt civilt samhälle också är grunden för en

stark demokrati. Ett ökat samarbete mellan den offentliga, privata och ideella sektorn är nödvändigt för att utveckla vårt samhälle.

I statsbudgeten för år 2007 skrev regeringen att man har ambitionen att under mandatperioden utreda avdragsmöjligheten för donationer till forskning och ideella organisationer.

I betänkandet Resurser för kvalitet, SOU 2007:81 RUT 2, anföres bl.a. följande:

”RUT 2 anser att en ny strategi och ett nytt förhållningssätt till dem som vill bidra till att stärka universitetens och högskolornas forskning måste formuleras. Detta är också vad som förordas av EU, som i rapporten ”Giving more for research” angav 17 rekommendationer om vilka mått och steg som EU:s medlemsstater måste vidta för att främja stiftelsers, ideella organisationers och individers beredvillighet att bidra till investeringar i forskning och utveckling. Bland de viktigaste av dessa rekommendationer kan nämnas: ”att donationer och gåvor av individer, företag och stiftelser ska gynnas genom generösa skatteavdrag...”

RUT 2 gör vidare den bedömningen att ökad privat finansiering av forskningsverksamhet bör stimuleras genom att fysiska personer, som lämnar ekonomiskt bidrag för forskning till godkända lärosäten och organisationer enligt fastställd lista ska medges rätt att mot slutlig skatt avräkna ett belopp motsvarande en given procentsats av gåvan. Juridiska personer, som på samma sätt lämnar bidrag, bör medges rätt till skatteavdrag från inkomst av näringsverksamhet.

Betänkandet har varit föremål för remissbehandling. Majoriteten av universiteten och högskolorna samt vissa andra remissinstanser yttrar sig över förslaget och stöder det, bl.a. med hänvisning till den internationella konkurrenskraften hos svensk högre utbildning. Även organisationen Företagarna stöder förslaget, med hänvisning bl.a. till att förslaget har en ”stark betoning på engagemang från och samarbete med näringslivet”, vilket man anser är särskilt viktigt för små och medelstora företag. Några remissinstanser påpekar dock att donationer inte får ersätta statlig finansiering. Statskontoret avstyrker skattesubventioner för donationer till universitet och forskning. Statskontoret menar att det saknas underlag för att bedöma de statsfinansiella och samhällsekonomiska effekterna av förslaget.

Förslaget har när det gäller den skattemässiga behandlingen av donationer inte lett till lagstiftningsåtgärder.

I den senaste forskningspropositionen, prop. 2008/09:50, Ett lyft för forskning och innovation, anförs att regeringen vill stärka den ideella sektorn och stimulera forskning. Vidare anförs följande: ”Detta kan ske genom gåvor till forskning från privatpersoner och företag, som ett komplement till andra stödformer. Ett sätt att stimulera sådana gåvor är att införa en avdragsrätt för gåvor för detta ändamål. Regeringen aviserade därför i budgetpropositionen för 2008 att en utredning skulle tillsättas senast 2008 för att möjliggöra avdragsrätt för sådana donationer. Därefter, i

september 2008, beslutade regeringen om kommittédirektiven Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet (dir. 2008:102). Uppdraget ska redovisas senast i juni 2009.”

I Kulturutredningens betänkande, SOU 2009:16, görs bedömningen att det behövs en reell ökning av enskild finansiering som komplement till den offentliga finansieringen av kulturverksamheten och att starka skäl talar för att en förändring av befintliga regler i inkomstskattelagen bör göras. Kulturutredningen konstaterar därför att det är positivt att en utredning med uppdrag att lämna förslag till skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet har tillsatts av regeringen. Om utredningens förslag till lagändringar kommer att omfatta gåvor till ideell verksamhet i vid bemärkelse, dvs. verksamheter som bedrivs utan vinstintresse och förslagen därefter leder till faktiska lagändringar, bedömer Kulturutredningen att möjligheterna till enskild finansiering av kulturverksamheter som bedrivs i icke vinstdrivande form genom gåvor ökar väsentligt. En förändring av det nuvarande förbudet för avdrag för gåvor skulle också, enligt Kulturutredningens synsätt, minska gränsdragningsproblemen i Skatteverkets och skattedomstolarnas bedömning av kravet på direkt motprestation i sponsringsförhållanden. Som ett alternativ till en ändrad lagstiftning med generell verkan skulle särskilda lagregler avseende bidrag till vissa angivna mottagare, i linje med de regler som i dag gäller för bidrag till bl.a. Tekniska museet och Stiftelsen Svenska Filminstitutet, kunna övervägas anser Kulturutredningen.

3 Andra förslag till regler om skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet

3.1 Kristdemokraterna

För att stärka den ideella sektorn och främja människors ansvarstagande för varandra anser Kristdemokraterna (KD) i rapporten ”Stärk den ideella sektorn. Inför skatteavdrag för gåvor till ideella organisationer” från juni 2007 att Sverige, i likhet med nästan alla andra industrialiserade länder, ska införa ett skatteavdrag för gåvor till ideella organisationer. I rapporten föreslås att fysiska personer, precis som i Norge, ska ha möjlighet att göra avdrag för gåvor till ideella organisationer som uppfyller vissa av riksdagen uppställda krav. Avdraget bör begränsas till 12 000 kronor per person och år. Den undre gränsen bör sättas till 500 kronor per person och organisation. Vidare bör juridiska personer få skänka upp till 200 000 kronor per år.

Avdragsrätten ska begränsas till sådana organisationer som riksdagen anser uppfylla vissa krav. Organisationerna som kan kvalificera sig ska förslagsvis göra något av följande:

- främja vård och omsorg av barn, äldre, sjuka och funktionshindrade,
- utöva hjälpverksamhet bland behövande,
- främja vetenskaplig forskning (i första hand vetenskap vid akademier, högskolor och motsvarande institutioner),
- arbeta med socialt, välgörande, religiöst, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt eller därmed jämförbart arbete.

Den mottagande organisationen måste dessutom kunna redovisa att huvuddelen, minst 80 procent av dess verksamhet, går till det ideella ändamålet och att organisationen inte är vinstdrivande. Organisationens ändamål måste styras av stadgar. En myndighet ska övervaka att reglerna efterlevs. Möjligen kan länsstyrelserna få detta kontrollansvar.

Rapporten finns att läsa i sin helhet på www.kristdemokraterna.se.

3.2 Cancerfonden m.fl.

En promemoria ”Avdragsrätt för gåvor till allmännyttiga ändamål” från oktober 2008 har utarbetats av Cecilia Gunne, Catella Sponsor AB, i samarbete med de ideella organisationerna Cancerfonden, Ersta diakoni, Hjärt-Lungfonden och Stockholms Stadsmission.

I promemorian föreslås en ny lag för fysiska personer om rätt till skattelättnader för gåvor till allmännyttiga ändamål. Avdraget ges antingen genom skattereduktion eller genom att gåvor som arbetsgivaren på uppmaning av en anställd innehåller och betalar till det allmännyttiga ändamålet dras av från den skattepliktiga lönen. Skattereduktion medges efter ansökan i deklarationen och leder till 50 procents skatteminskning. Gåvor genom avdrag på lön som betalas direkt till den allmännyttiga mottagaren är skattefri inkomst som ger skatteminskning på mellan 32 och 57 procent beroende på givarens marginalskatt. Följdändringar föreslås i inkomstskattelagen, skattebetalningslagen och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas från och med 2010 års taxering.

För juridiska personer föreslås att avdrag medges för gåvor till allmännyttiga ändamål oavsett koppling till den inkomstbringande verksamheten. Eventuell beloppsbegränsning bör sättas som en procentandel av bolagets vinst och inte till ett absolut tal eller en basbeloppsrelaterad summa. Därutöver hänvisas till förslaget avdrag om sponsring från Stockholms Handelskammare från den 21 november 2006 (avsnitt 3.5).

3.3 Kristna företagares intresseorganisation

Kristna företagares intresseorganisation (KFIO) är en ideell förening vars syfte är att verka för utveckling av politik och idéer som kan ligga till grund för lagstiftning baserad på kristna principer och moraliska värdegrunder. Se www.kfio.se.

KFIO anser att gåvor till ideella syften ska vara avdragsgilla och har tagit fram ett förslag ”Skattebefrielse för privata gåvor till välgörenhetsorganisationer” där de sammantaget kommer fram till följande slutsatser. Ett lagförslag bör framläggas nu och öppna möjligheten för ideella organisationer som entydigt arbetar med ”välgörenhet, människohjälp och religiös verksamhet” att nyttja ett sådant gåvostödsystem. Samtidigt bör dessa organisationer befrias från momsplikt. De aktuella organisationerna ska kunna registreras och kontrolleras genom en enkel kvalificeringsprocess – lagen ska inte kunna missbrukas.

En fast procentsats om 25 procent för gåvostöd bör gälla i kombination med en övre gräns om 500 000 kronor per givare och år. För att förhindra missbruk måste det finnas klara regler, nämligen

- gåvostöd kan inte tillämpas om inte givaren betalar skatt.
- en gåva som omfattas av detta system kan aldrig lämnas tillbaka.
- en gåvodeklaration måste upprättas av givaren varje år eller för varje gåva.
- gåvostöd kan endast nyttjas av registrerade välgörenhetsorganisationer.

En enkel gåvodeklaration kan innefatta- givarens namn och adress, organisationens namn, uppgifter om gåvan samt en bekräftelse på att skatt betalats på de aktuella medlen.

3.4 Kungl. Vetenskapsakademien

Kungl. Vetenskapsakademiens forskningsstrategiska utskott har tagit fram ”Rapport om skatteavdrag för donationer och gåvor till forskning” utgiven den 22 januari 2007. Utskottet sammanfattar sitt förslag på följande sätt:

”Den starka ställningen för svensk universitetsforskning kräver fortsatt ökning av resurserna om den ska kunna behållas i en situation av skärpt internationell konkurrens och omfattande nysatsningar både i USA, Europa och Asien. Svensk universitetsforskning har varit stagnerande det senaste decenniet vad gäller forskningsinsatserna räknat i personår. Även om nya statliga insatser har aviserats och en ökning kommer till stånd de närmaste åren är behoven för att svensk forskning ska kunna bibehålla sin internationellt starka ställning av en omfattning som förutsätter kompletterande finansiering. Det är i det sammanhanget illavarslande att övriga finansiärer minskat sina bidrag till forskning under de senaste åren.

Det är därför angeläget att se över villkoren för företags och individers bidrag till forskning. I nästan hela Europa beviljar staten olika former av skattelättnader för gåvor till forskning liksom för olika former av företagsstöd till forskning. Det svenska systemet framstår i en internationell jämförelse som mycket ogynnsamt i det här avseendet, särskilt när det gäller enskilda personers gåvor där ingen skattelättnad utgår. Men även juridiska personers rätt till skatteavdrag för bidrag till forskning är begränsad till forskning som har direkt anknytning till företagets verksamhet. Det finns argument, baserade på tidigare erfarenheter, som visar att den kostnad som en skattesubvention medför för statskassan mer än väl uppvägs av de fördelar som en privat forskningsfinansiering medför. Fördelarna är naturligtvis dels ekonomiska – mer pengar tillkommer troligen på sikt än vad reformen kostar i skatteförluster för staten – men de är också sociala och kulturella. En forskningsfinansiering som delvis har sin bas i privata insatser ger en mångsidigare och bredare kontakt mellan forskning och samhälle. Impulser från samhället i stort, via enskilda givare, välgörande organisationer och företag kan snabbt förmedla signaler om väsentliga behov och frågor till forskningssamhället.

Kungl. Vetenskapsakademien förordar mot denna bakgrund:

- att fysisk person, som lämnar finansiellt bidrag för forskning till godkända lärosäten och organisationer enligt fastställd lista, medges rätt att mot slutlig skatt avräkna ett belopp motsvarande en given procentsats av gåvan;
- att juridiska personer, som lämnar bidrag för forskning till lärosäten och organisationer enligt samma lista, medges rätt till skatteavdrag från inkomst av näringsverksamhet enligt de mer generösa regler, som gällde före 1991 års skattereform.”

Rapporten finns att läsa i sin helhet på Kungl. Vetenskapsakademiens webbplats www.kva.se.

3.5 Stockholms Handelskammare

Stockholms Handelskammare har tagit fram rapporten "Förslag om förändrade regler för sponsring, Rapport 2006:3", Stockholms Handelskammare sammanfattar sitt förslag på följande sätt:

"Sponsring har under de senaste decennierna blivit ett alltmer vanligt förekommande alternativ som marknadsföringsverktyg. Det finns flera skäl för det. Ett starkt bidragande skäl är att flera undersökningar har visat att sponsring ger den förväntade effekten, nämligen förbättrad image och ökad goodwill och därigenom, i förlängningen, ökade intäkter eller minskade kostnader för sponsorn.

I ekonomisk teori avses med sponsring ett avtalsförhållande mellan två jämbördiga parter som ingåtts på affärsmässiga grunder. Benefika transaktioner omfattas med andra ord inte av begreppet. Båda parterna ska fristående från varandra anse sig gynnade av avtalet. Utgifter för sponsring behandlas mycket restriktivt i rättstillämpningen. Avdrag medges i princip endast för utgifter härför om de motsvaras av direkta motprestationer från det sponsrade subjektet, RÅ 2000 ref. 31 I, eller om utgiften utgör en indirekt omkostnad hos sponsorn, RÅ 2000 ref. 31 II. Målen visar att Regeringsrätten anser att omkostnads- och gåvobegreppen i viss utsträckning kolliderar och att avdragsförbudet för gåvor ges företräde vid denna kollision. Konsekvensen härav är att avdrag för utgifter för sponsring i mycket stor utsträckning vägras på den grunden att avdragsförbudet för gåvor aktualiseras, trots att utgiften är en affärsmässigt betingad omkostnad i sponsorns verksamhet. En effekt av restriktiviteten, och den oförutsebarhet avseende avdragsrätten som den innefattar, är att företagets vilja att använda sponsring hämmas på ett sätt som inte gagnar effektiviteten i deras marknadsföring. Valet mellan olika marknadsföringskanaler är alltså inte skatteneutralt.

Den restriktiva rättstillämpningen avseende avdragsrätt för utgifter för sponsring har uppmärksammats av både regeringen och Riksdagen. Båda har uttryckt att det inom ramen för gällande bestämmelser finns utrymme för en mer liberal syn på rätten till avdrag. Skatteverket har också uttryckt sin uppfattning om innehållet i gällande rätt. Verkets uppfattning innebär i princip att all image- och goodwillskapande sponsring ska jämföras med inte avdragsgilla gåvor.

I civilrätten anses en gåva föreligga om en transaktion uppfyller rekvisiten förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Detta gäller även vid inkomstbeskattningen. RÅ 2000 ref. 31 I-II antyder att Regeringsrätten presumerar att gåvoavsikt föreligger i den utsträckning det inte förekommer direkta motprestationer. En sådan tolkning överensstämmer emellertid inte

med den civilrättsliga uppfattningen om vad som krävs för att gåva ska anses föreligga.

Aktiebolagsrätten är restriktiv avseende möjligheterna för ett aktiebolag att lämna gåvor. Enligt 17 kap. 5 § jämförd med 3 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL är det bara bolagsstämman och, om det är av ringa betydelse med hänsyn tagen till bolagets ställning, styrelsen som kan besluta om gåva. Även om det oftast inte framgår av de avgöranden där avdrag för utgifter för sponsring vägras helt eller delvis är det sannolikt inte bolagsstämman, och knappast heller styrelsen, som fattat beslutet om att sponsra en viss företeelse. Att så är fallet är dock endast en logisk följd av att företagarna – tvärtemot vad skattedomstolarna många gånger anser – helt enkelt inte ser sponsringen som en gåva.

Mot den ovan angivna bakgrunden föreslår vi att en ny bestämmelse om rätt till avdrag för utgifter för marknadsföring införs i 16 kap. 9 a § IL tillsammans med en ny rubrik; Utgifter för marknadsföring. Innebörden av bestämmelsen är att utgifter för marknadsföring, som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten, ska dras av. Parallellt med detta föreslår vi, för att undvika regelkonkurrens mellan den av oss föreslagna regeln och avdragsförbudet för gåvor, att det görs ett sådant tillägg i 9 kap. 2 § IL att det klart framgår att en utgift som är affärsmässigt motiverad inte utgör gåva. Tillägget leder till en samstämmighet med reglerna om gåva från aktiebolag i 17 kap. 5 § ABL.

Den av oss föreslagna regeln i 16 kap. 9 a § IL kommer enligt vår mening att klargöra att avdragsrätt också föreligger i de fall där sponsorn, tack vare sponsringsavtalet, erhåller en rätt att nyttja sådana immateriella värden som påverkar sponsorns image och goodwill. Att avdragsrätten också bör omfatta sådana fall är en logisk följd av att utgifterna för sådan sponsring normalt ger företagen ett mervärde, som har betydelse för förvärv och bibehållande av inkomster. Oavsett vilket marknadsföringsverktyg som företagen väljer att använda ska det skattemässiga utfallet således bli detsamma.

Syftet med de föreslagna ändringarna är endast att avdrag ska medges för affärsmässigt betingade utgifter för marknadsföring. Avsikten är alltså inte att rena penningbidrag till hjälporganisationer och liknande ska omfattas av avdragsregeln. För sådana bidrag ska avdragsförbudet alltså gälla. Vårt förslag påverkar inte heller de bestämmelser som inskränker rätten till avdrag för representationskostnader eller som helt förbjuder avdragsrätt för mutor och andra otillbörliga förmåner.

Vi utesluter inte att det av oss framlagda förslaget kan komma att leda till gränsdragningsproblem, men de problemen är – jämfört med gällande rättsläge – av marginell karaktär och dessutom inom ett relativt snävt område.

Vi föreslår att de nya reglerna träder ikraft med verkan från den 1 januari 2007 och att de, om skattskyldig så önskar, får tillämpas redan fr.o.m. 2002 års taxering samt i pågående processer avseende tidigare taxeringsår.”

Rapporten finns att läsa i sin helhet på Stockholms Handelskammars webbplats www.chambers.se.

3.6 Sveriges Universitets- och Högskoleförbund

Sveriges Universitets- och Högskoleförbund (SUHF) har i januari 2008 tagit fram rapporten ”Avdragsrätt för utgifter för forskning och utveckling”. Där framgår sammanfattningsvis följande.

Universiteten och högskolorna är i hög grad beroende av att kunna finansiera delar av sin forskning med stöd av näringslivet. Sådan finansiering uppmuntras av det allmänna. SUHF stöder regeringens ambitioner om att möjliggöra en avdragsrätt för donationer till högre utbildning och forskning. Förbundet har själv initierat en utredning av vilka förordningsändringar som behövs. Utredningen har resulterat i en rapport och ett förslag om vilka ändringar som i ett första steg snabbt skulle kunna genomföras för att ändra avdragsmöjligheterna för företag för donationer till forskning. I ett andra steg kan avdragsrätt införas för privatpersoner.

SUHF anser att näringsidkare ska medges en utökad möjlighet till att få avdrag för utgifter för FoU och att det bör göras tydligt att avdragsrätt ska vara huvudregeln. Detta kan lagtekniskt ske på så sätt att 16 kap. 9 § IL ändras så att det klargörs att gränsen för inte avdragsgilla FoU-bidrag går vid sådan FoU som faller helt utanför området för näringsverksamheten. Något krav på direkt samband mellan forskningen och den skatteskyldiges näringsverksamhet uppställs således inte, utan det är tillräckligt att forskningen i förlängningen på något sätt kan antas komma näringsverksamheten till godo. Även sådan forskning som är till nytta även för näringslivet i allmänhet och som saknar direkt anknytning till en näringsidkares kärnverksamhet, såsom för det mesta är fallet med exempelvis företagsekonomisk forskning, ska alltså vara avdragsgill. Alltjämt ska gälla att, om utgifter för viss FoU berättigar till avdrag, också utgifter för att få information som sådan FoU ska vara avdragsgill.

Rapporten kan läsas i sin helhet på SUHFs webbplats www.suhf.se.

4 Utländska regler om gåvor till forskning och ideell verksamhet

4.1 Inledning

I flertalet av EU:s medlemsländer och en del andra länder förekommer olika former av skatteincitament för att stimulera såväl företags som fysiska personers gåvor till forskning och ideell verksamhet. Reglerna skiljer sig åt mellan de olika länderna vad gäller beloppsnivåer, urval av mottagare, ändamål, registrering m.m. I Malta ges enbart viss skattestimulans då företag är givare. I Litauen, Ungern, Polen, Slovakien, Italien, Portugal och Spanien kan fysiker ge en viss procent av sin slutliga skatt till vissa allmännyttiga organisationer. I de flesta EU-länder innehåller reglerna bestämmelser om att bara gåvor inom det egna landet berättigar till skattelättnader. En sådan begränsning torde i och för sig vara oförenlig med EG-rätten, men det är under den förutsättningen lagstiftningen tillkommit. En trend är dock att införa fler skattestimulanser också i ett internationellt sammanhang. Fler länder har nyligen ändrat sina skattelagar och de tillåter nu givare att begära skattelättnad vid gåvor över gränserna. Kommissionen för överträdelseprocesser mot bl.a. Belgien, Irland, Polen och Storbritannien. Kommissionen anser att en begränsning till inhemska organisationer diskriminerar motsvarande utlandsbaserade organisationer. Avsikten är att dessa processer ska leda till att fler medlemsstater inför mer gynnsamma regler kring gåvor över gränser. Frågan om utländska mottagare diskuteras bl.a. i avsnitten 5.6 och 6.5.17.

4.2 De nordiska länderna

Danmark

Avdrag medges för gåvor i kontanter och andra tillgångar till ideella organisationer som är godkända av Skatteverket i Danmark (SKAT). Den första oktober varje år måste organisationen ansöka om godkännande genom att skicka in sina stadgar och årsredovisning till en speciell avdelning på SKAT. Listan på godkända organisationer publiceras årligen. Organisationer som kan omfattas är föreningar, stiftelser, institutioner, trossamfund m.fl. som bedriver allmännyttig verksamhet. Organisationen ska utfärda kvitton till givaren och skicka kontrolluppgift till SKAT som förtrycks i inkomstdeklarationen. Avdrag medges för fysiker och juridiska personer till den del som gåvan överstiger 500 DKK och det totala avdragsgilla beloppet får inte överstiga 14 500 DKK. Ligningsloven § 8 A.

Härutöver finns för fysiska och juridiska personer möjlighet till avdrag för periodiska betalningar till ett begränsat antal ideella organisationer. Betalningar upp till 15 000 DKK per år är helt avdragsgilla. För betalningar

som överstiger 15 000 DKK får avdraget inte överstiga mer än 15 procent av givarens taxerade inkomst. En förutsättning för avdragsrätt är även i dessa fall att mottagaren är upptagen på en särskild lista. Ligningsloven § 12.

Genom nyligen införda regler är avdrag även möjligt vid gåvor till motsvarande organisationer inom EU/EES om de registrerar sig i Danmark.

Danska företag kan dra av gåvor till välgörande och allmännyttiga organisationer som använder medel till forskning. Mottagaren måste vara godkänd av Danmarks forskningspolitiska råd (www.fi.dk). Ligningsloven § 8 H.

Regler finns också som innebär att fysiska och juridiska personer kan få avdrag för gåvor av bl.a kontanter, konstverk eller naturhistoriska föremål till kulturinstitutioner som mottar statliga eller kommunala bidrag. Gåvan ska vara värd minst 500 DKK. Ligningsloven § 8 S.

Se vidare www.skat.dk.

Finland

I Finland kan fysiska personer från och med den 1 januari 2009 få avdrag för penninggåvor på minst 850 euro och maximalt 250 000 euro som har gjorts för att främja vetenskap eller konst till universitet och högskolor inom EES-området som får offentlig finansiering eller en universitetsfond med anknytning med till dessa. Reglerna är tillfälliga och gäller till utgången av år 2010. Inkomstskattelag 57 §.

Företag kan få avdrag för penninggåvor som överstiger 850 euro. Det maximala beloppet som är avdragsgillt beror på vem som är mottagare. Dessa är uppdelade i två kategorier. Om mottagaren är ett universitet eller en högskola inom EES området eller en universitetsfond med anknytning till dessa är det maximala avdragsgilla beloppet 250 000 euro. Om mottagaren är en allmännyttig förening eller stiftelse inom EES - området är maxbeloppet 50 000 euro. Ändamålet med gåvan måste vara att bidra till vetenskaplig forskning, konst eller det finska kulturarvet. Skatteverket i Finland, Skattestyrelsen, godkänner mottagare efter ansökan för en period av maximalt 5 år. En förteckning över godkända mottagare finns på Skattestyrelsens hemsida. Mottagaren lämnar uppgifter om mottagna gåvor till Skattestyrelsen. Inkomstskattelag 57 §.

Därutöver medges företag avdrag för mindre penningssummor eller föremål med lågt värde som doneras till allmännyttiga och samtidigt lokala ändamål eller till ändamål som står nära företagets verksamhetsområde med högst upp till 850 euro per mottagare. Avdrag medgavs även enligt den bestämmelsen för gåvor till hjälp för katastrofoffer i Syd- och Sydöstra Asien.

Se vidare www.vero.fi.

Norge

I Norge är fysiska och juridiska personer berättigade till avdrag för penninggåvor till icke kommersiella organisationer enligt regler i Skatteloven § 6-50. För att avdrag ska medges måste gåvan per mottagare uppgå till minst 500 NOK och det maximala beloppet är 12 000 NOK.

Den mottagande organisationen ska vara ett företag ("selskap"), en stiftelse eller en religiös eller konfessionell organisation vars ändamål styrs av stadgar. Dessa stadgar måste innehålla en bestämmelse som föreskriver att organisationens tillgångar i händelse av att organisationen upplöses används i enlighet med organisationens ändamål. Vidare måste organisationen ha sitt säte i Norge, vara rikstäckande och verksamheten ha sin grund i organisationens ändamål (några undantag från kravet på rikstäckning finns för religiösa eller konfessionella organisationer).

Organisationerna, som måste vara registrerade i registret för juridiska personer, ska ägna sig åt någon av följande aktiviteter:

- hälso- och omsorgsrelaterat arbete för barn och ungdomar, äldre, sjuka, handikappade eller andra utsatta grupper,
- arbete för barn och ungdomar inom musik, teater, litteratur, dans, sport, utomhusaktiviteter, religiösa eller konfessionella aktiviteter,
- aktiviteter för att värna om mänskliga rättigheter eller utvecklingshjälp,
- katastrofhjälp och aktiviteter för att förebygga olyckor och skador,
- bevarandet av det kulturella arvet, miljön, naturen, eller djurlivet.

För att givaren ska få avdrag måste organisation som tar emot gåvan godkännas av det norska skatteverket, Skatteetaten. Ett annat villkor är att mottagaren ska skicka uppgifter om mottagna gåvor till Skatteetaten. En lista publiceras på dess hemsida med namnen på godkända mottagare.

Vidare medges avdrag för vid tillskott till vissa forskningsinstitutioner och till institutioner som bedriver yrkesutbildning av betydelse för givarens verksamhet under förutsättning att institutionens aktivitet bedrivs under medverkan från staten. Avdraget är högst 10 procent av givarens nettoinkomst till den del det överstiger 10 000 NOK. En lista publiceras över vilka institutioner som är godkända mottagare. Skatteloven § 6-42.

För att stärka det privata inslaget av gåvor kan för övrigt nämnas att staten enligt "Gaveforsterkningsordningen" skjuter till 25 procent av gåvobeloppet vid privata gåvor till grundforskning som överstiger 3 millioner NOK.

Gåvan ska avse långsiktig grundläggande forskning till Norges forskningsråd, Vetenskapsakademien, universitet eller högskola. Ordningen regleras av riktlinjer från Kunnskapsdepartementet (www.regjeringen.no) och förvaltas av Norges forskningsråd (www.forskningsradet.no) som också sköter ansökningar och utbetalningar.

SkatteFunn innebär att ett företag kan erhålla tilläggsfinansiering enligt vissa bestämmelser vid utgifter för FoU om arbetet bedrivs i egen regi eller gemensamt med ett forskningsinstitut. Reglerna tar inte sikte på gåvor varför de inte behandlas mer utförligt här. www.skattefunn.no.

Se vidare www.skatteetaten.no.

4.3 Övriga länder

Belgien

För fysiska personer får gåvor mellan 30 och 331 200 euro (dock max 10 procent av nettoinkomsten) dras av. Finansdepartementet godkänner organisationerna enligt en kunglig förordning. För att godkännas ska de fullfölja ett undervisningssyfte, socialt syfte, ett vetenskapligt eller ett kulturellt syfte. De kan också verka för djurskydd och miljömässiga ändamål samt ge stöd till utvecklingsländer. Kvitto ska utfärdas för gåvor och en kopia av kvittot ska skickas till den belgiska motsvarigheten till Skatteverket. För företag får gåvovärdet inte överstiga 5 procent av den taxerade inkomsten, med en högsta gräns av 500 000 euro. Mottagaren ska vara hemmahörande i Belgien. Ett undantag har införts genom en lag för kulturella organisationer som är etablerade i något av EES-länderna. Gåvor till dessa institutioner är avdragsgilla om organisationen har blivit godkänd i Belgien.

Estland

Avdrag medges i viss omfattning för gåvor till vissa skattebefriade organisationer som är förtecknade på en lista. Listan innehåller bara organisationer som är registrerade i Estland. För fysiska personer får avdraget från den taxerade inkomsten inte överstiga 5 procent av givarens totala inkomst. Icke monetära gåvor behandlas på samma sätt. Gåvovärdet uppgår till marknadsvärdet. För företag får de sammanlagda gåvorna som dras av från taxerad inkomst inte överstiga 3 procent av summan av betalningar som har gjorts under året justerat för social försäkringsskatt eller 10 procent av beräknad vinst för senaste inkomståret. Icke monetära gåvor behandlas på samma sätt och gåvovärdet uppgår till marknadsvärdet. Gåvor till utländska organisationer är inte avdragsgilla.

Storbritannien

Det finns ingen generell lättnad för skattskyldiga som ger gåvor till välgörenhet. Skattelättnad erbjuds genom två modeller, som täcker regelbundna gåvor givna ur lönen (avlöningslistegåvor) och enstaka kontanta gåvor (gåvohjälp). Avlöningslistegåvor är i sin helhet avdragsgilla i inkomstskattesammanhang. Arbetsgivaren drar av den aktuella summan från den anställdes lön och skickar den till en agentur som förmedlar beloppet till den av arbetstagaren valda välgörenhetsorganisationen. Ingen maxi- eller minigräns gäller för sådana gåvor. Gåvohjälpssystemet medför inkomstskattelättnad för enstaka gåvor givna av fysiska personer. Betalning sker via inkomstskatten, varvid den aktuella välgörenhetsorganisationen begär att få ut beloppet från myndigheten. Ingen maximi- eller minimigräns gäller för gåvobeloppen.

Endast gåvor till organ som har välgörenhetsstatus kvalificerar för skattelättnad. I korthet krävs att organet enligt engelsk lag tillkommit för att ägna sig åt välgörande ändamål enbart och att dessa ändamål dessutom ska vara samhällsnyttiga. Ett sådant organ kan strukturellt utgöras av en stiftelse, ett aktiebolag med begränsad ansvarighet, en ideell förening eller ett organ som särskilt godkänts av kronan/staten (Royal Charter body). Status som välgörenhetsorganisation beviljas och regleras vanligen av Charity Commission (CC) vad gäller organisationer bildade i England och Wales och av Office of the Scottish Charity regulator (OSCR) vad gäller organisationer som bildats eller är verksamma i Skottland.

Företag kan få avdrag med ett belopp som maximalt uppgår till taxerad vinst vid gåvor till godkända välgörenhetsorganisationer. Förutom kontanter omfattas vissa kvalificerade tillgångar som aktier, värdepapper, fastigheter. Gåvor till utländska mottagare ger ingen skattelättnad. Se vidare www.hmrc.gov.uk

Tjeckien

Fysiska personer kan få avdrag vid gåva av lös egendom (pengar, varor, värdepapper) liksom fastigheter. Vid gåvor i annat än pengar måste dess värde beräknas. Gåvor är avdragsgilla med 10 procent av taxerad inkomst under förutsättning att minst 2 procent av den taxerade inkomsten ges men inte mindre än 1 000 CZK (cirka 35 euro). Gåvan måste ges till en organisation med säte i Tjeckien. Gåvor till utländska organisationer är inte avdragsgilla. Företag kan få avdrag vid gåva av lös egendom (pengar, varor, värdepapper) liksom fastigheter. Gåvor är avdragsgilla med upp till 5 procent av taxerad inkomst, för forskning 10 procent, under förutsättning att gåvan uppgår till minst 2 000 CZK (cirka 70 euro).

Österrike

Fysiska personer och företag kan få avdrag för gåvor till vetenskap, utbildning i vetenskap och forskning eller konst till speciella vetenskapliga institutioner med högst 10 procent av taxerad inkomst. Andra institutioner som ägnar sig åt vetenskap och forskning måste ansöka om att bli godkända av den Österrikiska motsvarigheten till Skatteverket och blir då registrerade på en speciell lista som publiceras årligen. Vissa godkända organisationer är uttryckligen uppräknade i skattelagstiftningen som t.ex. Österrikes nationalbibliotek och Diplomatiska Akademin. Gåvor är i dessa fall också avdragsgilla med upp till 10 procent av taxerad inkomst. Gåvor som består av kontanter och lös egendom i samband med naturkatastrofer är avdragsgilla om de kan hänföras till marknadsföring. Gåvor till utländska organisationer är inte avdragsgilla.

Ytterligare information

På den hemsida som hör till European Foundation Center (www.efc.be) finns skatteregler kring gåvor redovisade för alla EES-länder. Kristdemokraterna redovisar i rapporten "Stärk den ideella sektorn. Inför skatteavdrag för ideella organisationer" från juni 2007 en översikt av regler om skatteavdrag för ideella gåvor i olika länder som bygger på en promemoria från Riksdagens utredningstjänst "Avdragsrätt för gåvor i andra länder" 2007-03-03, Dnr 2006:1911. Rapporten finns publicerad på www.kristdemokraterna.se och promemorian från Riksdagens utredningstjänst finns med som Bilaga 3 i detta betänkande. I OECD:s rapport "Report on abuse of charities for money laundering and tax evasion" finns avdragsregler för gåvor redovisade för 19 olika länder, se nästa avsnitt. I rapporten "Giving More for Research in Europe" liksom i boken, "Sista fracken inga fickor har" (SNS förlag 2004), behandlas också internationella aspekter kring avdrag för givande. Motsvarande gäller för "Rapport om skatteavdrag för donationer och gåvor till forskning" från KVA som finns beskriven i avsnitt 4.4.

4.4 OECD:s rapport om missbruk inom ideell sektor

Skatteflykt och skattebedrägerier genom missbruk av ideella organisationer och reglerna om skatteavdrag för gåvor förekommer i många länder och uppgår i vissa länder till stora belopp. Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har i januari 2009 publicerat en rapport som innehåller information om skattebrott och penningtvätt vid missbruk inom ideell sektor "Report on abuse of charities for money laundering and tax evasion". Informationen som rapporten innehåller har tillhandahållits av 19 länder som har svarat på ett frågeformulär som skickades ut i maj 2008.

Rapporten sammanfattar reglerna för ideella organisationer i de olika länderna och sammanställer de vanliga metoderna för missbruk samt utsatta sektorer och en kvantifiering av risker redovisas. Vidare redovisas kontrollstrategier som länder har anammat och en lista tillhandahålls över indikatorer som länder kan använda när de utbildar dem som sköter skattekontrollen. Rapporten ger även exempel på informationskällor och utredningsteknik som många länder tillämpar.

Enligt rapporten håller missbruket inom ideella organisationer på att bli mer organiserat och utstuderat. De flesta länder som ingår i undersökningen har identifierat problem inom den ideella sektorn men anser det vara svårt att upptäcka samtliga fall av missbruk. De vanligaste metoderna som har uppmärksamats som används vid missbruk av ideella organisationer för att möjliggöra skatteundandragande, brott, och penningtvätt är följande.

- En organisation uppger att den är en registrerad ideell organisation trots att den inte är det. Givaren erhåller ett kvitto som ska användas som

underlag vid begäran om skatteavdrag som skattemyndigheterna inte godkänner då gåvomottagaren inte är registrerad.

- En organisation bildas och utfärdar kvitton men inget ideellt arbete utförs utan influtna medel för gåvor används för personligt bruk.
- En organisation säljer kvitton för ett pris motsvarande t.ex. 10 procent av gåvovärdet och skickar in kontrolluppgifter för gåvor som inte har mottagits.
- Givare skickar in falska kvitton och yrkar avdrag utan att den registrerade mottagaren känner till detta.
- Falska kontrolluppgifter över mottagna gåvor skickas in som den registrerade mottagaren inte har kännedom om.
- Kvitton utfärdas för betalning som inte är verkliga gåvor utan prestationer för varor eller tjänster.
- Kvitton utfärdas till personer som arbetar för välgörenhetsorganisationen. Dessa gåvor har dock getts av givare som vill vara anonyma eller från gåvor som understiger ett visst värde och för vilket kvitto inte har utfärdats.
- Kriminella använder namnen på välkända legitima organisationer för att samla in pengar från allmänheten.
- Terroristorganisationer använder välgörenhetsorganisationer för att föra över pengar eller samla in pengar.
- Missbruk av insamlade medel inom välgörenhetsorganisationer som t.ex. investeringar eller utlåning som inte har med verksamheten att göra eller att medel överförs till utlandet.
- Felaktiga värden på mottagna gåvor anges vilket leder till att givare får högre avdrag än vad de har rätt till.

Rapporten finns att läsa i fulltext på www.oecd.org.

5 Gällande rätt

5.1 Inledning

I svensk skatterätt föreligger ett absolut avdragsförbud för gåvor. Med två speciella undantag vilka redovisas i det följande betyder det att gåvor till forskning och ideell verksamhet inte kan dras av. I det följande redovisas gällande rätt på detta område samt gällande rätt för vissa systematiskt sett närliggande områden såsom avdragsreglerna för utgifter för forskning och utveckling (FoU) samt reglerna om s.k. sponsring.

5.2 Om avdrag för gåvor m.m.

I 9 kap. IL finns regler om utgifter som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen. Till sådana utgifter hänförs enligt 9 kap. 2 § första stycket IL den skattskyldiges levnadskostnader. Av bestämmelsens andra stycke framgår att utgifter för gåvor räknas som levnadskostnader. Det skatterättsliga gåvobegreppet torde i allt väsentligt överensstämma med det civilrättsliga. En gåva kännetecknas av att givaren frivilligt och utan tankar på motprestation överför pengar eller andra tillgångar till någon annan och att han i samband med gåvan inte förbehåller sig några rättigheter avseende det bortgivna.

5.3 Om avdrag för inkomsternas förvärvade och bibehållande

Gåvor är inte avdragsgilla. Vad som däremot är avdragsgillt vid inkomstberäkningen är ”kostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande”. En bestämmelse med denna innebörd finns såvitt gäller de olika inkomstslagen tjänst, näringsverksamhet och kapital i 12 kap. 1 §, 16 kap. 1 § och 42 kap. 1 § andra stycket IL. Bestämmelsen om avdragsrätt för kostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande kan sägas återspegla den grundläggande principen om vad som ska beaktas vid den för beskattningen relevanta inkomstberäkningen. Detta synsätt ligger också bakom direktivens ord om att det skulle vara ett principgenombrott att beakta gåvor vid inkomstberäkningen. Avslutningsvis kan i detta sammanhang konstateras att de olika inkomstslagens regler om vad som kan dras av och i vilken omfattning det ska ske utgör en utbyggnad av eller exemplifiering av det grundläggande stadgandet om att vad som ska dras av är kostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande.

5.4 Särskilt om inkomstslaget näringsverksamhet

5.4.1 Om avdrag för sponsring

Det är inte ovanligt att företag och näringsidkare som redovisar inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet lämnar ett ekonomiskt stöd åt en viss verksamhet eller till vissa personer. Mottagaren av sådant stöd kan – såvitt är av intresse i det här sammanhanget – återfinnas både inom forskning och inom den ideella sektorn. Idrottsrörelsen torde vara den största mottagaren av sponsorpengar.

Vad som många gånger kännetecknar sponsring är att den verksamhet som mottagaren av sponsorpengarna bedriver inte har ett omedelbart samband med sponsorns verksamhet. Är det däremot fråga om utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den egna näringsverksamheten eller utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling är kostnaderna avdragsgilla enligt en uttrycklig bestämmelse i 16 kap. 9 § IL.

För att sponsorutgifterna ska dras av krävs enligt den allmänna regeln att utgiften utgör en driftkostnad i verksamheten. Så är fallet enbart om sponsorn erhåller en motprestation som kan vara resultatfrämjande i verksamheten. Avdrag medges endast för motprestationens marknadsvärde. Är syftet med sponsringen endast att ge givaren förbättrad image eller goodwill är utgiften normalt inte avdragsgill.

I rättsfallet RÅ 2000 ref. 31 I ansågs allmänt stöd till Operan som gåva på grund av avsaknad av anknytning mellan sponsorns – Procordia – och Operans verksamheter. Gåva ansågs föreligga till den del ingen motprestation lämnades och avdrag vägrades. Avdrag godtogs emellertid till den del sponsorsutgifterna hänförde sig till lokalen, representation, personal och telefon. Operans motprestation hade i allt väsentligt bestått i att Operan ställde lokaler till sponsorns förfogande. Av rättsfallet följer att sponsorn får avdrag motsvarande motprestationens värde.

Se även Skatteverkets ställningstagande 2005-06-27 Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring (dnr 130 702489-04/113) och Skatteverkets skrivelse 2009-05-20 Kultursponsring (dnr 131 476491-09/111) som finns publicerade på Skatteverkets webbplats. www.skatteverket.se

5.4.2 Tekniska museet och Svenska Filminstitutet

I 16 kap. 10 § IL stadgas att bidrag till Stiftelsen Tekniska museet ska dras av. Det betyder alltså att det finns en lagstadgad rätt att i inkomstslaget näringsverksamhet göra avdrag för gåvor till Tekniska museet. Av 11 § i samma kapitel finns en särskild regel om Filminstitutet. Sålunda framgår att ”avdrag skall göras för sådana avgifter och bidrag som vissa namngivna organisationer och bolag i enlighet med ett avtal från 1992 lämnar till Stiftelsen Svenska Filminstitutet”.

När det gäller bidrag till Tekniska museet är det uppenbart att vad en näringsidkare kan betala till detta museum knappast skulle kunna dras av med hänvisning till den allmänna regeln om avdragsrätt för utgifter för inkomsternas förvärvade och bibehållande. Utan det aktuella stadgandet skulle sådana bidrag närmast betraktas som icke avdragsgilla gåvor.

5.4.3 Forskning och utveckling

Utgifter för forskning och utveckling (FoU) som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska enligt 16 kap. 9 § IL dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling. Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning och utvecklingsarbete. De särskilda bestämmelserna om avdrag för kostnader för FoU tillkom 1970 genom prop. 1970:135 och flyttades i samband med 1990 års skattereform till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Avdrag förutsätter att givaren får en motprestation. Det räcker dock att givaren har ett ”rimligt intresse” av den bedrivna forskningen. Detta gäller t.ex. för bidrag till s.k. grundforskning, där en direkt motprestation sällan kan erhållas. Detta innebär att motprestationen inte nödvändigtvis måste riktas direkt mot bidragsgivaren. Avdrag medges således för utgifter för FoU om arbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, dvs. ett krav på samband. Även utgifter för att få information om sådan FoU är avdragsgilla. Avdragsrätten avser både kostnader för egen FoU-verksamhet och för anskaffning av FoU-resultat från utomstående. Till extern FoU hör bl.a. bidrag till utvecklingsbolag och forskningsinstitut.

Avdrag förutsätter således inte att bidragsmottagaren själv utför forskningen, utan denne kan vidareförmedla bidragen till sådan forskning som ligger inom bidragsgivarens verksamhetsområde, jfr RÅ 1988 ref. 88, RÅ 1990 ref. 114 och RÅ 1991 not. 24. Dock ställs krav på att man med säkerhet kan förutse att mottagaren verkligen vidareförmedlar forskningsmedlen inom rimlig tid, se RÅ 1991 ref. 71.

En rad avgöranden visar att ett visst samband måste föreligga mellan den skattskyldiges näringsverksamhet och ändamålet med utgiften. Enligt RÅ 1976 ref. 105 fick Stora Kopparbergs Bergslags AB avdrag för bidrag till Världsnaturfondens projekt Levande skog; avdrag medgavs däremot inte för bidrag till projekten Varg, Utter, Sälen i Östersjön, Rovfågelcentral och Linné. I RÅ 1987 not. 440 (fhh) medgavs ICA AB avdrag för bidrag till Cancerfonden för forskning inom området cancer-kost-hälsa. Av rättsfallet kan även slutsatsen dras att det inte spelar någon roll för avdragsrätten att även andra än finansiären kan dra nytta av FoU-arbetet.

I RÅ 1990 ref. 114 däremot vägrades ett aktiebolag (fåmansföretag) som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning avdrag för donation till en stiftelse för cancerforskning. RR fann att stiftelsens verksamhet saknade samband med

bolagets verksamhet och att bidraget därför inte utgjorde en driftkostnad för bolaget (jfr även RÅ 1988 ref. 88 och RÅ 1984 Aa 85 och RÅ 1984 Aa 112). Av RÅ 2000 not. 158 framgår att avdragsrätt för FoU-bidrag till en institution som bedriver både forskning och utbildning, förutsätter att bidragen villkoras att endast användas för forskning som har ett samband med bidragsgivarens verksamhet.

5.5 **Beskattning av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund**

5.5.1 Allmänt om 7 kap. IL

I 7 kap. IL finns regler av betydelse för hur ideell verksamhet ska beskattas. Regelverket redovisas utan några särskilda kommentarer när det gäller tolkningsproblem, rättsfall etc. När det gäller en mer fördjupad framställning av gällande rätt hänvisas till den framställning som finns i Stiftelse- och föreningsskatteutredningens (Fi 2007:09) kommande betänkande.

Av 7 kap. 1 § första stycket IL framgår att det i kapitlet finns bestämmelser om undantag för skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Vidare framgår att bestämmelserna om undantag från skattskyldighet också omfattar staten, kommuner, personalstiftelser, vissa andra juridiska personer och vissa fastighetsägare.

Av 7 kap. 2 § IL framgår att staten, landsting, kommuner, kommunalförbund, pensionsstiftelser enligt lagen (1967: 531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. samt samordningsförbund enligt 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är helt undantagna från skattskyldighet.

5.5.2 Stiftelser

Särskilda bestämmelser om stiftelser finns i 7 kap. 3–6 §§ IL. I 7 kap. 3 § första stycket IL stadgas sålunda att en stiftelse bara är skattskyldig för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL under förutsättning att stiftelsen uppfyller ändamålskravet enligt 4 §, verksamhetskravet enligt 5 § och fullföljdskravet enligt 6 §. Av bestämmelsens andra stycke följer att en sådan stiftelse som uppfyller kraven i 7 kap. 4, 5 och 6 §§ IL heller inte är skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Ändamålskravet i 7 kap. 4 § första stycket IL innebär att stiftelsen ska ha till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn, lämna bidrag för undervisning eller utbildning, bedriva hjälpverksamhet bland

behövande, främja vetenskaplig forskning, främja nordiskt samarbete eller stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet. Av andra stycket framgår att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer.

Verksamhetskravet i 7 kap. 5 § IL innebär att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose sådant ändamål som avses i 4 §.

Fullföljdskravet enligt 7 kap. 6 § IL innebär att stiftelsen, sett över en period om flera år, ska bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar.

5.5.3 Ideella föreningar och registrerade trossamfund

I 7 kap. 7–12 §§ IL finns reglerna varav framgår under vilka villkor som ideella föreningar är skattefria. Enligt 7 kap. 14 § IL gäller reglerna för ideella föreningar också registrerade trossamfund.

En ideell förening är enligt 7 kap. 7 § första stycket IL skattskyldig bara för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL om föreningen uppfyller ändamålskravet i 8 §, verksamhetskravet i 9 §, fullföljdskravet i 10–12 §§ samt öppenhetskravet i 13 §.

Enligt 7 kap. 7 § andra stycket IL gäller att en förening som uppfyller kravet enligt första stycket inte är skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster. En sådan förening är heller inte skattskyldig för inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet om inkomsten huvudsakligen kommer från en verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 §, som har en naturlig anknytning till sådan verksamhet eller som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Under dessa villkor är också näringsverksamhetsinkomster som kommer från en särskild förvaltningsenhet avseende en fastighet skattefria. För en ideell förening är också inkomster som kommer från en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skattefria. I 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen finns bestämmelser som innebär att byggnad och tomtmark samt övrigt mark som hör till byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten inte ska åsättas taxeringsvärde om egendomen ägs av ett antal uppräknade institutioner och om egendomen till övervägande del används i verksamheten.

De institutioner som räknas upp är kyrkor samt barmhärtighetsinrättningar som avses i 7 kap. 15 § IL (se nedan) samt sådana särskilda rättssubjekt som avses i 10 § första stycket lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om svenska kyrkan, stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som enligt 7 kap. 3 § första stycket respektive 7 kap. 7 § första stycket IL bara är skattskyldiga för inkomst av sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL (dvs. är skattebefriade),

akademier, Nobelstiftelsen, stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., stiftelsen Sveriges sjömanshus, sådana sammanslutningar av studerande vid svenska universitet och högskolor som de studerande enligt lag eller författning är skyldiga att vara medlemmar i samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt författningen ansvarar för samt utländska staters beskickningar.

När det gäller det ändamålskrav som finns för ideella föreningar stadgar 7 kap. 8 § första stycket IL att föreningen ska ha såsom huvudsakligt syfte att främja sådana ändamål som avses i 4 § (se föregående avsnitt) eller andra allmännyttiga ändamål såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål. Av paragrafens andra stycke framgår att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

Verksamhetskravet 7 kap. 9 § IL innebär att föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose sådana ändamål som avses i 8 § (se ovan).

Bestämmelser med sikte på fullföljdskravet finns i 7 kap. 10–12 §§ IL. I 10 § stadgas sålunda att föreningen ska, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen på föreningens tillgångar.

I 11 och 12 §§ finns bestämmelser om att Skatteverket under vissa förutsättningar kan medge undantag från fullföljdskravet. Sådant undantag kan medges om föreningen avser att skaffa en fastighet eller en annan anläggning avsedd för den ideella verksamheten. Detsamma gäller om föreningen avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen. Ett sådant beslut får omfatta högst fem beskattningsår i följd. Det får förenas med ett villkor om att föreningen ska ställa säkerhet för den inkomstskatt föreningen kan komma att påföras om taxeringarna för det år beslutet omfattar skulle komma att omprövas efter det att beslutet enligt 12 § upphört att gälla. Där stadgas att om föreningen inte inom föreskriven tid har genomfört den avsedda investeringen eller inte iakttagit något annat villkor i beslutet är föreningen skattskyldig som om något undantag aldrig funnits.

Kravet på öppenhet innebär enligt 7 kap. 13 § IL att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller syfte eller annat.

5.5.4 Vissa andra juridiska personer

I 7 kap. 15–20 §§ IL finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet som gäller vissa andra juridiska personer utöver dem som berörs i de tidigare paragraferna (staten m.fl., stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund).

I 7 kap. 15 § första stycket IL finns ett antal juridiska personer som bara är skattskyldiga för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Sådana juridiska personer är heller inte skattskyldiga för kapitalvinster och kapitalförluster enligt paragrafens andra stycke. De juridiska personer som avses är domkyrkor, lokalkyrkor eller dylikt som hör till Svenska kyrkan i deras egenskap av ägare till vissa tillgångar som är avsedda för Svenska Kyrkans verksamhet, sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar och hushållningssällskap. När det gäller hushållningssällskapen måste de ha stadgar som fastställts av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämt.

I 7 kap. 16 och 17 §§ IL finns regler om juridiska personer som bara är skattskyldiga för innehav av fastighet. I den förra paragrafen finns mer generella undantagsregler medan den senare innehåller en uttrycklig uppräknings av vissa namngivna subjekt.

De subjekt som bara är skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastighet är följande: Akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid svenska universitet och högskolor som de studerande enligt lag eller annan författning är skyldiga att vara medlemmar i, samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt författning ansvarar för, regionala utvecklingsbolag som med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare samt moderbolag till sådana utvecklingsbolag, arbetslöshetskassor, personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att lämna permitteringslönersättning samt bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslönersättning.

Uppräkningen i 17 § av subjekt som bara är skattskyldiga för innehav av fastighet omfattar följande subjekt: Aktiebolaget Svenska Spel och dess helägda dotterbolag som bara bedriver spelverksamhet, Aktiebolaget Trav och Galopp, Alva och Gunnar Myrdals stiftelse, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmaciens utveckling m.m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Dag Hammarskjölds Minnesfond, Fonden för industriellt samarbete med u-länder, Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete, Handelsprocedurrådet, Industri- och nyföretagarfonden, Jernkontoret, så länge kontorets vinstmedel används till

allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägarna, Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Olof Palmes Minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet, Right Livelihood Award Stiftelsen, SSR – Sveriges standardiseringsråd, så länge dess vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till medlemmarna, Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsens industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling, Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO, Stiftelsen Samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm och de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg och Lund, Stiftelsen Svenska Filminstitutet, Stiftelsen Sveriges Nationaldag, Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet, Stiftelsen UV-huset, Stiftelsen ÖV-huset, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd samt TCO:s internationella stipendiefond till Olof Palmes minne.

Av 7 kap. 18 § IL framgår att bestämmelserna om begränsningar i skattskyldigheten som gäller för vissa juridiska personer enligt 15–17 §§ tillämpas för stiftelser bara under förutsättning att fullföljdskravet enligt 6 § är uppfyllt. Om det finns särskilda krav eller liknande när det gäller verksamheten tillämpas begränsningarna i skattskyldigheten bara om stiftelserna i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller dessa krav. Om det anges att en stiftelse uteslutande ska bedriva viss verksamhet gäller dock det.

Av 7 kap. 19 § IL framgår att understödsföreningar är skattskyldiga bara för inkomst på grund av fastighet som inte förvaltas i livförsäkringsverksamheten. Enligt 20 § är producentorganisationer skattebefriade för inkomster som avser marknadsreglering enligt lagen (1994:1709) om EG:s förordningar om den gemensamma fiskeripolitiken.

I 7 kap. 21 § IL finns bestämmelser om att vissa fastighetsägare under vissa förutsättningar är befriade från skattskyldighet för inkomster från fastigheter.

5.5.5 Arvs- och gåvoskatt

När det gäller skattemässigt gynnande av gåvor kan det i sammanhanget framhållas att vissa organ inom den ideella sektorn som t.ex. trossamfund och stiftelser med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller andra allmännyttiga ändamål, var undantagna från gåvoskatt enligt den numera upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Detsamma gällde även t.ex. akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning som hade till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning. Nu nämnda akademier m.m. liksom vissa organ inom den ideella sektorn var även undantagna från arvsskatt enligt samma lag.

5.6 EG-rätt

Inom Europeiska unionen omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas behörighet. Se bl.a. EG-domstolens dom den 8 mars 2001 i målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. Enligt EG-domstolens rättspraxis är medlemsstaterna skyldiga att iaktta EG-rätten vid utövandet av sin behörighet.

EG-domstolen har i målet Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04) funnit att det stred mot fördraget att Tyskland inte medgav skattebefrielse för inkomster som en italiensk stiftelse hade från en näringsfastighet i Tyskland, när motsvarande inkomster hos en tysk ideell förening hade varit skattebefriade.

EG-domstolen har underkänt nationella regler som bara ger skattereduktion för forskning och utveckling om den bedrivs i den aktuella medlemsstaten (Laboratoires Fournier, C-39/04).

EG-domstolen har i dom den 27 januari 2009 i målet Hein Persche (C-318/07) funnit att gåvor som skänks till organisationer som har sitt hemvist i en annan medlemsstat och som är erkänt allmännyttiga i denna stat, omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital i artikel 56 i EG-fördraget (EG), även om de skänks in natura i form av förbrukningsvaror. Vidare utgör artikel 56 EG hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett skattemässigt avdrag för gåvor till allmännyttiga organisationer begränsas till att avse endast organisationer inom det nationella territoriet. Domen kan sammanfattas enligt följande.

Enligt tysk lag får skattskyldiga personer i viss omfattning dra av kostnader för främjande av barmhärtiga, kyrkliga, religiösa, vetenskapliga eller allmännyttiga ändamål. Det gäller även för gåvor in natura. Enligt lagen krävs dock att mottagaren är en inhemsk offentligrättslig juridisk person och att det finns ett gåvobevis.

Målet handlar om en tysk skatterådgivare som yrkade avdrag för en gåva in natura till ett äldreboende med tillhörande barnhem i Portugal. Mannen hade skänkt sängkläder, badhanddukar, rullatorer och leksaksbilar till ett värde av 18 000 euro.

I givarens deklaration bifogades gåvobeviset och handlingar som visade att institutionen var allmännyttig och skattebefriad enligt portugisisk lag. Hans yrkanden avslogs av samtliga tyska instanser. Såväl tyska skatteverket och den tyska regeringen menade att de aktuella EG-bestämmelserna inte gäller gåvor, utan enbart kapitalrörelser i ekonomisk verksamhet.

Den specifika fråga som EG-domstolen avgjorde är huruvida principen om fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG) är tillämplig för gåvor in natura från medborgare i medlemsstat till organisationer som har säte i annan medlemsstat och som anses vara allmännyttiga.

EG-domstolen anser att det är irrelevant om gåvorna har skänkts i pengar eller in natura. Alla liknande gåvor omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Domstolen slår fast att den nationella tyska lagstiftningen är en restriktion av den fria rörligheten för kapital som inte kan rättfärdigas av behovet att upprätta en effektiv skattekontroll. Enligt artikel 56 EG är en sådan lagstiftning i princip otillåten.

Bara om det visar sig vara omöjligt att kontrollera nödvändiga uppgifter om institutionen kan avdragen vägras. Domen finns publicerad och översatt till svenska på www.curia.europa.eu.

6 Överväganden och förslag

6.1 Allmänna synpunkter

Mitt uppdrag har varit att analysera för- och nackdelar med skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet som ett komplement till andra stödformer. Jag har haft uppgiften att oavsett hur denna analys utfaller lägga fram ett lagförslag. Jag har funnit att denna analys bäst sker i samband med att ett lagförslag utarbetas. Resultatet av detta arbete presenteras i detta avsnitt.

6.2 Den fortsatta framställningen

I det följande diskuteras först hur man ska definiera och peka ut mottagaren av gåvor avsedda för den ideella sektorn. Härfter följer ett motsvarande avsnitt avseende gåvor till forskning. Jag har funnit det mest rationellt att behandla de två områdena i den ordningen. När det gäller övriga frågor – hur skattefavören ska utformas, vilka beloppsgränser som ska gälla, vilka slags gåvor som avses, kontrollfrågor och processuella frågor m.m. – är frågeställningarna i allt väsentligt desamma och den ideella verksamheten och forskningen behandlas därför i ett enda sammanhang.

Redan nu bör nämnas att vad som av i första hand lagtekniska skäl avhandlas under rubriken ”Ideell verksamhet” omfattar bl.a. stiftelser och därmed också sådana forskningsstiftelser som i hög grad hör till forskningsvärlden. Ytterligare en omständighet bör framhållas. Som framgått av avsnittet om EG-rätten (avsnitt 5.6) kan inte reglerna begränsas till att gälla endast svenska mottagare. Min utgångspunkt är att förslaget måste omfatta inte bara mottagare inom EES-området utan även mottagare i alla andra länder med vilka Sverige ingått ett skatteavtal med regler om informationsutbyte. Denna fråga kommer ytterligare att beröras i avsnittet om utländska mottagare (avsnitt 6.5.17).

6.3 Ideell verksamhet

6.3.1 Mottagaren

Den centrala frågan när det gäller skatteincitament för gåvor till ideell verksamhet är hur den mottagare ska definieras som har sådana egenskaper att en gåva till denne bör leda till att givaren får en skattefavör. En sådan mottagare kallas tills vidare för en kvalificerad mottagare. En rad olika modeller är tänkbara.

6.3.1.1 *En lista*

Som framgått av avsnittet om utländsk rätt har man i vissa länder valt att upprätta listor över kvalificerade mottagare. En inledande fråga är därför om man inte skulle kunna tänka sig en motsvarande uppräknings i svensk rätt. I diskussionen kring den nu aktuella lagstiftningsfrågan har det nämligen ifrågasatts om inte den tänkta lagstiftningen skulle kunna innehålla en förteckning eller uppräknings över lämpliga organisationer som med skatteverkan för givarna kan ta emot gåvor. Man har i sammanhanget pekat på den s.k. katalogen i 7 kap. 17 § IL, som ju kan sägas utgöra en sådan lista. På sätt som redovisats i avsnittet om gällande rätt består katalogen av en uttrycklig uppräknings av i första hand stiftelser som under vissa förutsättningar är befriade från inkomstskatt.

En sådan ”katalogmodell” är emellertid inte användbar. Av konstitutionella skäl måste skattelagstiftningen vara generell och allmängiltig och katalogens rättsliga status är i konsekvens därmed ifrågasatt. Enligt min uppfattning är det inte lämpligt att tillskapa en ny katalog med namn på kvalificerade mottagare inom den ideella sektorn.

6.3.1.2 *Bestämmelserna i 7 kap. IL*

Bestämmelserna i 7 kap. IL är emellertid av intresse ur ett annat perspektiv. På sätt som beskrivits i avsnittet om gällande rätt finns där regler – inklusive den nyss nämnda katalogen – som innebär att ett stort antal rättssubjekt, däribland stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, bolag, vissa fastighetsägare, hushållningssällskap, akademier, domkyrkor m.fl., under vissa särskilt angivna villkor är helt befriade från skattskyldighet eller inskränkt skattskyldiga. Den som är inskränkt skattskyldig betalar inte skatt på t.ex. ränteinkomster, kapitalvinster och utdelningar. Anledningen till denna skattebefrielse är bl.a. de olika subjektens allmännyttiga och ideella karaktär och verksamhet.

Lagstiftaren har alltså tagit ställning till att vissa skattskyldiga bedriver en sådan verksamhet eller eljest är så beskaffade att det under särskilda förutsättningar är motiverat att de ska vara skatteprivilegierade. Det ligger därför nära till hands att ställa sig frågan om inte de kvalificerade mottagarna borde hämtas ur den helt skattebefriade eller inskränkt skattskyldiga krets som avses i 7 kap. IL. Det i det föregående redovisade förslaget från Cancerfonden m.fl. är i princip utformat på ett sådant sätt (jfr avsnitt 3.2).

Det skulle alltså innebära att alla de som är helt befriade från skatt eller är inskränkt skattskyldiga enligt bestämmelserna i 7 kap. IL också skulle anses vara kvalificerade mottagare. Detta skulle även betyda att den som gett en gåva till en på det sättet kvalificerad mottagare skulle medges en skatteförmån.

Det finns emellertid flera principiella invändningar mot att alla som i och för sig kan bli helt befriade från skatt eller inskränkt skattskyldiga enligt 7

kap. IL också skulle kunna vara kvalificerade mottagare. Den första invändningen är att den omständigheten att ett visst subjekt anses vara sådant att det helt eller delvis bör vara skattebefriat från viss inkomstskatt inte utan vidare behöver innebära att det är berättigat att den som ger en gåva till en sådan mottagare också är värd en skattefavör. Detta kan t.ex. ifrågasättas avseende pensionsstiftelser (pensionsstiftelserna är f.ö. undantagna i Cancerfondens förslag) och ett stort antal av de stiftelser, bolag och andra rättsfigurer som räknas upp i 7 kap. IL, inklusive de stiftelser som räknas upp i den ovan nämnda katalogen. När det gäller katalogen finns det ytterligare en principiell invändning. Efter att ovan ha avvisat metoden att i en särskild lag räkna upp de kvalificerade mottagarna framstår det som mindre lämpligt att använda den befintliga uppräknings i 7 kap. 17 § IL som urvalsinstrument.

Ett annat skäl varför inte alla som omfattas av 7 kap. IL också skulle kunna ses som kvalificerade mottagare är att detta kapitel i första hand pekar ut allmännyttiga subjekt medan mitt uppdrag gäller ideell verksamhet. Detta begrepp används i utredningens direktiv i kombination med uttrycket ”den ideella sektorn”. Det sägs bl.a. i direktiven att ”Den ideella sektorns beroende av finansiering från den offentliga sektorn minskar dess självständighet i förhållande till det allmänna. Det finns därför anledning att undersöka om det är möjligt att underlätta för den ideella sektorn att samla in medel från andra aktörer”. Den ideella sektorn förstås vanligen som en sektor som är fristående från såväl den offentliga sektorn som det privata näringslivet. Ett flertal av de aktörer som räknas upp i 7 kap. IL har nära koppling till den offentliga sektorn och kan därför knappast sägas tillhöra den ideella sektorn eller bedriva ideell verksamhet i direktivens mening. Av direktiven framgår vidare att ett annat sätt att försöka avgränsa den ideella sektorn är att det ska vara fråga om verksamhet som inte är vinstdrivande.

Tanken på att den kvalificerade mottagaren skulle definieras som ett sådant rättssubjekt som enligt bestämmelserna i 7 kap. IL blivit befriat från skatt eller inskränkt skattskyldig är således heller inte någon framkomlig väg.

6.3.1.3 *Stiftelser m.fl. i 7 kap. 3, 7 och 14 §§ IL*

Mitt förslag: Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 3, 7 eller 14 §§ IL ska kunna vara kvalificerade mottagare.

Även om man avvisar tanken på en generell hänvisning till 7 kap. IL när det gäller att peka ut de kvalificerade mottagarna finns det ändå anledning att överväga om inte kretsen av kvalificerade mottagare skulle kunna utgöras av de stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 3, 7 och 14 §§ IL. Under de i lagtexten angivna förutsättningarna i fråga om ändamål, fullföljdskrav, verksamhetskrav och krav på öppenhet kan dessa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund bli inskränkt skattskyldiga.

Bakgrunden till att utgå från denna krets när det gäller att peka ut de kvalificerade mottagarna är den redan nämnda. Lagstiftaren har tidigare bestämt att de subjekt som där avses ska vara skatteprivilegierade på grund av sin allmännyttiga och ideella inriktning och under förutsättning att de uppfyller de uppställda kraven. I princip är det enligt min uppfattning motiverat att gåvor till sådana subjekt skulle kunna leda till en viss skattefälvör för givarna. Mitt förslag är alltså att sådana stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 3, 7 och 14 §§ IL ska kunna vara kvalificerade mottagare.

För att inskränkt skattskyldighet ska kunna komma i fråga måste stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet på sätt som beskrivits i avsnittet om gällande rätt ha något av de i lagen utpekade ändamålen. En fråga som behandlas först i ett senare avsnitt är om det bör ske justeringar när det gäller vilka ändamål som en kvalificerad mottagare ska ha. Det kan finnas flera skäl till sådana överväganden. Ett är att det ideella inslaget kan variera. För den fortsatta diskussionens skull är den principiella utgångspunkten emellertid att alla de ändamål som pekas ut i de nämnda paragraferna också ska kunna komma i fråga för de subjekt som inte bara ska vara inskränkt skattskyldiga utan också kvalificerade mottagare.

6.3.1.4 *Bolag och statlig verksamhet*

Mitt förslag: Aktiebolag och statliga myndigheter ska inte kunna vara kvalificerade mottagare.

En anslutande frågeställning är om kretsen tänkbara kvalificerade mottagare inom den ideella sektorn bör omfatta också andra än sådana stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 3, 7 och 14 §§ IL. Även om man kan anta att en stor del av den ideella verksamheten i landet bedrivs inom ramen för sammanslutningar av just detta slag finns det naturligtvis exempel på ideell och allmännyttig verksamhet som sker inom ramen för andra organisationsformer. Den synpunkten har framförts att t.ex. kulturell och konstnärlig verksamhet ibland bedrivs av bolag och ekonomiska föreningar utan enskilda vinstintressen hos ägarna, medlemmarna eller andra personer. Det finns bolag som enligt den egna bolagsordningen inte är vinstdrivande och, sedan några år, bolag med särskilda utdelningsbegränsningar. Dessa associationsformer är vanligt förekommande för ideell verksamhet i Europa, t.ex. i Storbritannien och Tyskland. Det har vidare gjorts gällande att det många gånger kan vara tillfälligheter som avgör t.ex. en teatergrupps eller ett konstnärskollektivs organisationsform. Frågan är alltså om verksamhetens innehåll och inriktning ska vara avgörande och om även andra organisationsformer än just stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska kunna vara kvalificerade mottagare.

Enligt min uppfattning är svaret på den ställda frågan att aktiebolag eller ekonomiska föreningar inte bör kunna bli kvalificerade mottagare. Mitt uppdrag handlar om ideell verksamhet. Ofta bedrivs t.ex. konstnärlig verksamhet ideellt i föreningsform. Men att därifrån dra slutsatsen att

konstnärlig verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform är ”ideell” är enligt min uppfattning att gå för långt.

Det kan göras gällande att det finns en principiell skillnad mellan ideell verksamhet och verksamhet som bedrivs av aktiebolag och ekonomiska föreningar. Aktörerna inom den ideella sektorn karaktäriseras nämligen av att de inte delar ut vinst till medlemmar, ägare eller andra personer. Dessa associationer kan visserligen bedriva näringsverksamhet, men återinvesterar i så fall eventuell vinst i verksamheten. Aktiebolag som inte är vinstdrivande eller som har särskilda utdelningsbegränsningar kan sägas vara ideella i denna mening. Även vissa ekonomiska föreningar kan sägas ha denna karaktär, även om de typiskt sett och enligt definitionen i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, bedriver ekonomisk verksamhet för att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Man kan konstatera att gränsen mellan ideella aktörer och näringsidkare blivit alltmer oklar under senare år. Allt fler stiftelser och ideella föreningar sysslar med affärsverksamhet samtidigt som allt fler aktiebolag och ekonomiska föreningar ägnar sig åt frågor med ideell och allmännyttig inriktning. Denna tendens till trots är jag inte beredd att gå längre än att i mitt förslag uteslutande ta sikte på den ideella verksamhet som bedrivs i stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Skulle Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (Fi 2007:09) komma fram till ett annat ställningstagande när det gäller aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning och 7 kap. IL får vid den fortsatta beredningen av mitt förslag ställning tas till frågan om aktiebolag m.fl. ska kunna vara kvalificerade mottagare.

Enligt direktiven (s. 10) bör det vara en utgångspunkt för ett eventuellt förslag att reglerna inte ska kunna utnyttjas av en aktieägare på det sättet att denne i stället för att ge aktieägartillskott ger skattegynnade gåvor. De farhågor direktiven ger uttryck för aktualiseras inte eftersom mitt förslag inte omfattar bolag.

En relaterad ifrågasatt utvidgning gäller staten och den verksamhet som bedrivs vid våra statliga museer – t.ex. Moderna museet – eller vid SIDA och andra myndigheter med en verksamhet med drag av allmännyttighet och idealitet. Om en ideell förening med ett konstnärligt syfte skulle kunna vara en kvalificerad mottagare, varför skulle i så fall inte Moderna museet kunna vara det? Som ett annat exempel kan nämnas Kungl. Operan i Stockholm, som är ett aktiebolag. Att den verksamhet som bedrivs där är i högsta grad konstnärlig råder det väl ingen tvekan om men frågan är om den är ideell i den mening som avses i direktiven, där ideell verksamhet förstås i relation till den ideella sektorn. Aktierna i Kungliga Operan AB ägs av staten. Motsvarande koppling finns mellan den offentliga sektorn och flera av de subjekt som nämns i 7 kap. IL.

Inte heller någon utvidgning av detta slag bör enligt min uppfattning ifrågakomma. Det framstår för mig som främmande att tänka sig att enskildas gåvor till statligt bedriven verksamhet ska leda till skattefavörer för givarna. Härtill kommer enligt min uppfattning en invändning av mer principiellt slag. Även om staten driver i hög grad t.ex. konstnärlig

verksamhet framstår det som främmande att beteckna den verksamhet som bedrivs vid t.ex. Moderna museet som ideell.

6.3.1.5 *Prövning vid den ordinarie taxeringen*

Mitt förslag: Beslut om vem som ska kunna vara kvalificerad mottagare ska inte ske i samband med taxeringen.

I enlighet med det hittills förda resonemanget skulle man alltså kunna tänka sig följande. Den stiftelse, ideella förening eller det registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL och som vid den ordinarie taxeringen blir inskränkt skattskyldig skulle också anses vara en kvalificerad mottagare.

Det finns emellertid ett problem med en sådan ordning. Frågan om ett visst subjekt ska anses vara inskränkt skattskyldigt enligt 7 kap. IL avgörs i efterhand. Taxeringen år 2010 tar, om man bortser från dem med brutna räkenskapsår, sikte på förhållandena under år 2009. Det skulle betyda att den som ger en gåva under år 2009 till en viss mottagare vid gåvotillfället inte kan vara säker på att medges en viss skattefavör eftersom frågan om mottagaren ska vara inskränkt skattskyldig och därmed en kvalificerad mottagare inte skulle avgöras förrän vid den kommande taxeringen. Det får anses som ett oavvisligt rättssäkerhetskrav att gåvogivaren vid tidpunkten för gåvan kan överblicka skattekONSEKVENSerna av sitt handlande.

Denna komplikation skulle man emellertid komma till rätta med om man i stället hade en regel av innebörd att den som vid en viss taxering förklaras vara inskränkt skattskyldig ska anses vara en kvalificerad mottagare för gåvor som tas emot under tiden fram till nästa taxering. Det är emellertid inte självklart att ett taxeringsbeslut avseende förfluten tid utan vidare också skulle innebära att den taxerade ska anses vara en kvalificerad mottagare framåt i tiden. Det är en viss skillnad på att i efterhand pröva om t.ex. en stiftelse uppfyllt vissa villkor i fråga om verksamhet och fullföljd av ändamål och att ta ställning till frågan om förhållandena är sådana att stiftelsen i framtiden kommer att uppfylla dessa villkor. I det förra fallet ska man konstatera fakta, i det senare fallet handlar det om en prognos som ställer andra krav.

Emellertid tydliggör det senast sagda den kanske avgörande invändningen mot regler av nu antytt slag: frågan om en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska anses vara en kvalificerad mottagare bör ske utifrån bedömningar som ligger vid sidan av vad som är aktuellt vid den ordinarie taxeringen. Det är därför enligt min uppfattning knappast möjligt att denna framtidsbedömning ska göras inom ramen för det ordinarie taxeringsförfarandet.

6.3.1.6 Ett ansökningsförfarande

Mitt förslag: Skatteverket ska efter ansökan kunna besluta om vem som ska vara kvalificerad mottagare.

Enligt min uppfattning är den bästa lösningen att det införs ett ansökningsförfarande helt vid sidan av den ordinarie taxeringen. Också det förhållandet att man kan förvänta sig att utländska organisationer kan komma att vilja ansöka om att bli kvalificerade mottagare talar för att förlägga den prövningen vid sidan av den ordinarie taxeringen. Den som vill bli en kvalificerad mottagare får ansöka om det ungefär som man i dag kan ansöka om att få en F-skattsedel. Ett ansökningsförfarande skilt från det ordinarie taxeringsarbetet framstår som naturligt eftersom frågan om ett visst subjekt är en kvalificerad mottagare i första hand har med framtiden att göra och inte med vad som skett i förfluten tid. Endast mottagare som själva är aktiva kommer att prövas och regelverket blir detsamma för svenska som för utländska mottagare.

Frågan är om regler som innebär att utländska organisationer måste ansöka kan anses innebära att det tillskapas en otillåten administrativ börda för utländska mottagare. Enligt min uppfattning är svaret på den frågan nekande. För det första är det uppenbart att det finns sakliga skäl för att ha ett ansökningsförfarande, för det andra skulle det inte göras någon skillnad på svenska och utländska mottagare.

Till nackdelarna med ett ansökningsförfarande hör att det kan beräknas ta inte helt obetydliga resurser i anspråk. Jag föreslår därför att en ansökan om att bli en kvalificerad mottagare ska vara avgiftsbelagd. Denna fråga kommer att behandlas i det följande (avsnitt 6.3.4).

Mitt förslag är alltså att frågan om en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska vara en kvalificerad mottagare (i fortsättningen en ”godkänd gåvomottagare”) ska avgöras efter ansökan och genom särskild prövning. Mitt förslag är vidare att Skatteverket ska vara beslutsmyndighet. Jag har i och för sig övervägt att föreslå att frågan om en viss sökande ska bli en godkänd gåvomottagare skulle prövas av en särskild nämnd av samma typ som t.ex. Forskarskattenämnden eller Skatterättsnämnden eller att prövningen skulle utföras av den senare. Jag avstår emellertid från att lägga fram ett formligt förslag om en sådan ordning. Frågan prövas bäst inom ramen för ett eventuellt framtida beredningsarbete i Finansdepartementet.

6.3.2 Förutsättningar för att bli en godkänd gåvomottagare

Mitt förslag: Villkoren för att bli en godkänd gåvomottagare ska vara att sökanden är inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. IL, att ändamål och verksamhet ska vara av visst slag, att det ska föreligga en förmåga att även i fortsättningen bli inskränkt skattskyldig samt att sökanden ska kunna hantera gåvorna på visst sätt och att det ställs krav på att det finns en revisor och att vissa uppgifter ska kunna utläsas av bokföringen. Villkoren gäller både svenska och utländska sökanden. Ett beslut om att någon ska bli godkänd gåvomottagare gäller i tre år. Ett beslut kan återkallas.

Mitt förslag innebär alltså att stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund efter särskild ansökan ska kunna förklaras var godkända gåvomottagare. Förfarandet ska vara helt åtskilt från den ordinarie taxeringen och ansöknings- och beslutsmyndighet ska var Skatteverket.

Vad beslutsmyndigheten ska göra kan ju sägas innebära en prövning av frågan om det finns förutsättningar för att sökanden i framtiden ska kunna bli inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL. Om sökanden blivit inskränkt skattskyldig vid tidigare taxeringar är det ju något som talar för att sökanden även i framtiden kan bli inskränkt skattskyldig.

Ett första villkor ska därför vara att sökanden vid den närmast föregående taxeringen ska ha blivit inskränkt skattskyldig enligt någon av de nämnda bestämmelserna i 7 kap. IL. Om sökanden är en t.ex. nystartad ideell förening och därför ännu inte prövats i förhållande till 7 kap. IL saknas alltså förutsättningar för att kunna bli godkänd gåvomottagare. Villkoret utgör således en form av ”tröghetsregel” för nystartade mottagare, vilket minskar risken för fusk och missbruk. Mitt förslag är alltså dels att sökanden vid den närmast föregående taxeringen ska ha hänförts till 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL, dels att sökandens förhållanden ska vara sådana att man kan förvänta sig att sökanden kommer att hänföras till någon av nämnda paragrafer i 7 kap. IL även vid nästföljande taxeringar.

Det andra villkoret för att bli en godkänd gåvomottagare tar sikte på sökandens ändamål eller faktiska verksamhet. Hittills har resonemangen kring denna fråga inte antytt annat än att de ändamål och verksamheter som enligt gällande rätt kan leda till att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund blir inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL också ska föreligga när fråga är om att bli en godkänd gåvomottagare. Av skäl som kommer att redovisas i nästa avsnitt finns det emellertid anledning att göra vissa justeringar när det gäller möjliga ändamål och faktisk verksamhet.

Ett tredje villkor bör vara att sökanden mot bakgrund av ledning, organisation, personal och erfarenhet kan göra sannolikt att sökanden även i framtiden kommer att bli inskränkt skattskyldig. Sökanden ska också göra sannolikt, också det mot bakgrund av ledning, organisation, personal och

erfarenhet, att inkomna gåvor kommer att användas i enlighet med vad givarna avsett.

Ett fjärde och femte villkor tar sikte på att sökanden ska ha en bokföring så anordnad att man kan se vilka gåvor som getts och hur de har använts samt att det ska finnas minst en revisor, godkänd eller auktoriserad.

När det gäller utländska sökanden som ju inte taxeras i Sverige kan de naturligtvis inte uppfylla kravet på att bli inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. IL. I sådana fall får Skatteverket så långt det är möjligt försöka ta ställning till frågan om en sådan sökande skulle ha blivit inskränkt skattskyldig om denne hade varit föremål för taxering i Sverige.

Är det fråga om en utländsk sökande ska denne för att kunna godkännas som gåvomottagare skriva under ett åtagande om att lämna kontrolluppgifter.

Ett beslut om att en sökande blivit godkänd som gåvomottagare bör gälla till utgången av det tredje året efter det år beslut fattades av Skatteverket. Förlängning ska kunna ske.

Skatteverket måste också kunna återkalla ett godkännande. Mitt förslag innebär att om en godkänd gåvomottagare inte längre uppfyller de krav som ställs upp för att få ett godkännande ska godkännandet återkallas. Denna och anslutande frågeställningar behandlas ytterligare i avsnitt 6.5.12.1.

6.3.3 Särskilt om ändamål och faktisk verksamhet

Mitt förslag: För att kunna bli en godkänd gåvomottagare ska en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ha som ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning eller helt eller delvis bedriva sådan verksamhet.

6.3.3.1 Inledning

För att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska kunna bli en godkänd gåvomottagare är utgångspunkten för den fortsatta diskussionen således att organisationen i fråga ska ha ett sådant ändamål som enligt 7 kap. IL kan innebära att den kan bli inskränkt skattskyldig om alla villkor för detta uppfylls. För stiftelsernas del är utgångspunkten alltså uppräknningen i 7 kap. 4 § IL av ett begränsat antal möjliga ändamål. Av detta stadgande framgår således att ”stiftelsen ska ha till huvudsakligt ändamål att

1. främja vård och uppfostran av barn,
2. lämna bidrag för undervisning eller utbildning,
3. bedriva hjälpverksamhet bland behövande,
4. främja vetenskaplig forskning,
5. främja nordiskt samarbete, eller
6. stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet.”

När det gäller de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden är förhållandena när det gäller tillgängliga ändamål något annorlunda. Till skillnad mot vad som gäller för stiftelserna är det inte på samma sätt fråga om en begränsad uppräknings. Bestämmelsen i 7 kap. 8 § IL säger att det huvudsakliga syftet ska vara att ”främja sådana ändamål som anges i 4 § eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål”.

Det sagda innebär att utgångspunkten för den fortsatta diskussionen alltså är att gällande rätt säger att de ändamål som enligt 7 kap. IL kan leda till att en skattskyldig blir inskränkt skattskyldig till viss del är olika för å ena sidan stiftelser och å andra sidan ideella föreningar och registrerade trossamfund. Dessa regler innebär också att för stiftelsernas del är ändamålen begränsade genom en sluten och begränsad uppräknings. När det gäller de ideella föreningarnas och för de registrerade trossamfunden finns det däremot inte någon borte gräns för vilka allmännyttiga ändamål som kan komma i fråga.

Dessa förhållanden – att tillgängliga ändamål är delvis olika och att det inte finns någon begränsning i antalet tänkbara ändamål för ideella föreningar och registrerade trossamfund så länge de är allmännyttiga – föranleder ett antal frågor. Hur dessa besvaras kommer att påverka mitt förslag om vilka ändamål en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund måste ha för att kunna bli en godkänd gåvomottagare.

Den ovan påpekade skillnaden när det gäller tillgängliga ändamål innebär således att en stiftelse som har ett politiskt eller idrottsligt ändamål aldrig kan bli inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. IL. Om däremot en ideell förening har ett av dessa ändamål är det fullt tänkbart att föreningen i fråga kan bli inskränkt skattskyldig. Att lagstiftaren valt att på detta sätt behandla å ena sidan stiftelser och å andra sidan ideella föreningar och registrerade trossamfund olika beror i första hand på organisatoriska och rättsliga skillnader mellan de två grupperna. Det handlar om faktiska skillnader i fråga om öppenhet, insyn, medlemsdemokratisk kontroll samt lagstiftarens vilja att stödja människors deltagande i demokratiska organisationer i allmänhet (prop. 1976/77:135, SOU 1995:63).

6.3.3.2 *Ytterligare ändamål*

Möjliga ändamål för stiftelsernas del är begränsat medan ändamålen i princip är obegränsade när det gäller ideella föreningar och registrerade trossamfund så länge ändamålen är allmännyttiga. Frågan är om man i gåvoincitamentshänseende kan tänka sig att för stiftelsernas del utöka antalet allmännyttiga ändamål som ska vara tillgängliga för en stiftelse som vill bli en godkänd gåvomottagare. En sådan utökning skulle alltså betyda att vissa stiftelser inte skulle kunna bli inskränkt skattskyldiga men väl godkända gåvomottagare.

Bakgrunden till denna fråga är ju att det finns en rad ändamål som ideella föreningar och registrerade trossamfund kan ha men som inte är tillgängliga

för stiftelser. Som exempel på sådana ändamål har nämnts mänskliga rättigheter, miljö, folkhälsa och internationellt samarbete.

Frågan är alltså om inte stiftelser för att kunna bli godkända gåvomottagare borde kunna ha alla de ändamål som en ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan ha.

Av i första hand systematiska skäl är det enligt min uppfattning inte möjligt att lägga fram ett sådant förslag. Detta beror på följande. De ändamål som medför att stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund kan bli inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. IL bör vara desamma som krävs för att de ska kunna bli godkända gåvomottagare. Det gäller inte bara ändamålen som sådana utan också fördelningen mellan å ena sidan stiftelser och å andra sidan ideella föreningar och registrerade trossamfund. Det betyder att så länge som 7 kap. IL för stiftelsernas del inte innehåller regler om att ett tillåtet ändamål är t.ex. mänskliga rättigheter, miljö, folkhälsa och internationellt samarbetet kan inte heller dessa ändamål vara tillgängliga för de stiftelser som vill bli godkända gåvomottagare. Jag anser också att det inom ramen för denna utredning inte är möjligt att lägga fram några förslag om ändringar i 7 kap. IL. Det bör här anmärkas att frågan om ändamål är föremål för överväganden inom Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (Fi 2007:09).

En annan omständighet som talar emot en utvidgning av ändamålen just för godkända gåvomottagare är följande. I det föregående har angetts att ett av villkoren för att bli en godkänd gåvomottagare är att sökanden blivit inskränkt skattskyldig vid taxeringen. En sökande med ett ändamål som inte finns i 7 kap. IL skulle inte kunna uppfylla detta villkor. Kopplingen mellan ordinarie taxering och egenskapen godkänd gåvomottagare skulle därmed brytas och den kontroll som taxeringen utgör skulle bortfalla. Skatteverket skulle därför behöva göra en "extrataxering".

6.3.3.3 *Färre ändamål*

Den fråga som därefter återstår är om ändamålen på visst sätt ska begränsas. Å ena sidan kan man tänka sig att inte göra några förändringar alls när det gäller ändamålen. För stiftelser skulle alltså den begränsade uppräkningsdefinitionen av ändamålen vara avgörande medan motsvarande mer öppna definition av ändamålen skulle gälla för de ideella föreningarna och för de registrerade trossamfundet. Frågan är nu om det finns anledning att på något sätt inskränka antalet tänkbara ändamål. Vad som i så fall är möjligt är att man när det gäller stiftelser som vill bli godkända gåvomottagare pekar ut ett eller två ändamål. När det gäller de ideella föreningarna och de registrerade trossamfundet skulle man i så fall på motsvarande sätt göra en begränsad uppräkningsdefinition av tänkbara ändamål.

När det gäller frågan om att begränsa det tillgängliga antalet ändamål finns det en problematik som påminner om den som aktualiserades när frågan om utvidgning av antalet ändamål diskuterades. Jag påpekade i det sammanhanget att om nu lagstiftaren valt ut ett antal ändamål som enligt

hans uppfattning bör leda till inskränkt skattskyldighet finns det kanske ingen anledning att när det gäller förutsättningarna för att vara en godkänd gåvomottagare peka ut ytterligare ändamål. Det kan göras gällande att argumentet att man ska acceptera det ställningstagande lagstiftaren gjort när det gäller den delvisa skattebefrielsen inte bara är relevant när det är fråga om att utvidga ändamålskretsen utan också när det är fråga om att göra inskränkningar. I så fall skulle det heller inte finnas någon anledning att minska antalet ändamål.

När det gäller frågan om inskränkningar kan denna synpunkt emellertid starkt ifrågasättas. Enligt min uppfattning måste antalet tillgängliga ändamål begränsas av praktiska skäl. Inte minst kostnads- och kontrollskäl samt risken för fusk talar för en sådan ståndpunkt. Särskilt svårigheterna att i praktiken kontrollera godkända gåvomottagare utomlands inger allvarliga betänkligheter. Det har ju tidigare klargjorts att de godkända gåvomottagarna till följd av EG-rätten även måste kunna vara aktörer i EU:s medlemsstater och vissa stater utanför EU. Möjligheterna till fusk ökar i hög grad om antalet ändamål är stort. De internationella erfarenheterna (se avsnitt 4.4) stöder ett sådant antagande. Det finns också andra omständigheter som gör det berättigat att överväga inskränkningar. En sådan är att Skatteverkets hantering av ansökningar och kontrollen av de godkända gåvomottagarna blir avsevärt mycket enklare om antalet tillåtna ändamål inte är så många. Vid sidan av denna administrativa aspekt kan som skäl för en mer begränsad ändamålskrets åberopas att ju mer omfattande ändamålsbeskrivningen är ju svårare är det att förutse vilka skattekostnader som kommer att uppstå till följd av lagstiftningen. Möjligen blir kostnaderna också högre om antalet godkända ändamål är stort.

Utöver de aspekter som jag nu framhållit kan det även, beträffande vissa ändamål i 7 kap. IL, ifrågasättas om de är av sådan karaktär att svenska skattededel bör användas för att understödja verksamheter av detta slag i andra länder.

Något som enligt min uppfattning ytterligare talar för att antalet ändamål bör begränsas är följande. Utgångspunkten för resonemanget är att lagstiftaren bestämt att de ändamål som pekas ut i 7 kap. 3, 7 och 14 §§ IL är sådana att det finns skäl att stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund med sådana ändamål är värda att skattefavorisera. Det är emellertid enligt min uppfattning två helt olika saker att avstå från att beskatta ränta och andra kapitalinkomster hos de inskränkt skattskyldiga och att medge skattereduktion för gåvor till samma krets.

Det senare skapar situationer som från skattesynpunkt är problematiska. Det handlar inte om missbruk men det utmanar grundläggande principer för det svenska skattesystemet.

Jag tänker t.ex. på den situationen att en medlem i en förening som är inskränkt skattskyldig ger en gåva till föreningen. Ett antal sådana gåvor skapar på ett helt annat sätt än när det gäller det fallet att staten avstår från att beskatta ränteinkomster, ökade ekonomiska förutsättningar för föreningen. Detta i sin tur ökar möjligheten för en givare att själv dra nytta

av föreningens förstärkta ekonomi genom bättre möjligheter att utöva den verksamhet föreningen syftar till. Gåvan kan, åtminstone i vissa fall där föreningen erbjuder omfattande tjänster till sina medlemmar, ses som ett sätt att finansiera vad som är givarens egna levnadskostnader. Dessa är inte avdragsgilla, varför det skulle vara principiellt felaktigt att medge skattereduktion för gåvan.

Svårigheterna blir särskilt tydliga om man tänker sig att en sådan förening sänker medlemsavgifterna, som fram till dess finansierat verksamheten, och ersätter dem med ”gåvor”.

Det kan dock konstateras att många gånger är givarens egen nytta av gåvan mycket ringa och resonemanget i det föregående om att gåvan är en slags levnadskostnad skulle inte göra sig gällande på samma sätt. Problemet är att skattesystemet, inklusive den prövning som i det föregående föreslagits ska peka ut de godkända gåvomottagarna liksom möjligheterna till efterföljande kontroll, knappast förmår åtskilja dessa situationer. Att lösa detta problem med att begränsa rätten till skattereduktion för gåvor till föreningar där man själv är medlem skulle av motsvarande skäl bli orättvist i ett antal fall och dessutom mycket lätt att kringgå.

Detta resonemang och mitt förslag att begränsa antalet ändamål bygger på tanken att reglerna strikt ska upprätthålla principen om att levnadskostnader inte ska vara avdragsgilla eller, som i det nu aktuella sammanhanget, föranleda skattereduktion. Det finns emellertid ett helt annat sätt att se på saken som också bör redovisas.

Syftet med regler om skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet är just att man på det sättet vill stödja ideell verksamhet. Skattereduktionsregler skapar förutsättningar för ett ökat givande. Det viktiga med verksamheten är just medborgarnas organiserande, engagemang och samverkan. Beskrivet på detta sätt kan man ju tycka att den omständigheten att en viss gåvogivare själv kan dra nytta av sitt givande är av underordnad betydelse. Detta i sin tur skulle leda fram till slutsatsen att levnadskostnadsargumentet i det föregående skulle bortfalla.

Med ett sådant synsätt skulle det t.ex. vara fullt möjligt att medge skattereduktion för den som ger pengar till en förening även om det är uppenbart att givaren själv drar stor nytta av sin gåva. Jag är fullt på det klara med att ett sådant synsätt är tilltalande ur ett ideellt perspektiv. Det är emellertid avsevärt svårare att acceptera ur ett skatteperspektiv.

De eventuella komplikationer både när det gäller kontrollmöjligheter och skattebortfallet som har att göra med det förhållandet att gåvomottagare också kan finnas utomlands kan inte, vilket ibland ifrågasatts, lösas genom att justera ändamålsbeskrivningarna på ett sådant sätt att man den vägen begränsar kretsen av godkända gåvomottagare till svenska subjekt. Ändamålet att ”främja vetenskaplig forskning” kan alltså inte ändras till att ”främja vetenskaplig forskning i Sverige”. (Se EG-domstolens dom den 14 september 2006 i mål nr C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer).

6.3.3.4 *De valda ändamålen och verksamheterna*

I de två föregående avsnitten har konstaterats att det inte bör finnas andra tillgängliga ändamål för dem som vill bli godkända gåvomottagare än vad som gäller för dem som blir inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL. Vidare har jag funnit att det inte är möjligt att alla de ändamål som enligt gällande rätt kan leda till inskränkt skattskyldighet också ska kunna gälla för dem som vill bli godkända gåvogivare. I det senare hänseendet måste det göras begränsningar. Frågan kan lika väl ställas så här: vilket eller vilka ändamål ska väljas?

Jag föreslår att som ändamål ska väljas att ”främja vetenskaplig forskning” och vad som skulle kunna benämnas att ”bedriva välgörenhet” eller ”social hjälpverksamhet”.

När det gäller forskningen framgår det redan av direktiven att detta ändamål ska väljas. När det gäller ”välgörenhet” och ”social hjälpverksamhet” är dessa ändamål enligt min uppfattning mycket angelägna. Dessa ändamål har vidare den fördelen att sådan verksamhet ofta har en internationell inriktning och att det är ett vanligt förekommande ändamål i Europa. Redan i dag är det ett ändamål som många svenskar skänker pengar till och det är högt rankat i en undersökning som gjordes i januari – februari 2009 där frågan bl.a. var vilka ändamål man helst skänker till (Banco Fonder). Man kan också erinra om de mycket stora belopp som samlades in i samband med Tsunamikatastrofen.

”Välgörenhet” och ”social hjälpverksamhet” torde normalt inte heller behöva ifrågasättas utifrån den principiella aspekten att en skatteincitamentsordning kan innebära ett understödande av verksamheter i andra länder med svenska skattemedel.

Problemet är att i gällande rätt, är det närmast ändamålet ”bedriva hjälpverksamhet bland behövande” i 7 kap. 3 § IL som liknar de ändamål som enligt min uppfattning bör gälla. Vad jag avser är verksamheter som tar sikte på hemlösa, sjuka, handikappade, missbrukare och allmänt hjälpbehövande i Sverige och i utlandet.

Jag har av ordföranden för Stiftelse- och föreningsskatteutredningen blivit (Fi 2007:09) informerad om att man i den utredningen överväger sådana justeringar i stiftelsernas ändamålskrets som jag ovan efterlyst.

Detta innebär att jag nu inte behöver göra annat än att här föreslå att om Stiftelse- och föreningsskatteutredningen lägger fram ett sådant förslag bör departementet i en eventuell proposition om skatteincitamentsregler göra en motsvarande justering när det gäller förutsättningarna för en stiftelse att bli en godkänd mottagare. I lagtexten används det stiftelseändamål i gällande rätt som således mest liknar det jag avser, nämligen att stiftelsen ska bedriva hjälpverksamhet bland behövande.

Av det exempel som nämndes i förra avsnittet kan den slutsatsen dras att det finns problem förknippade med att ge skattereduktion för gåvor till

mottagare som bedriver en verksamhet som är sådan att gåvan på ett eller annat sätt kan komma givaren tillgodo. Ett utmärkande drag för ”välgörenhet” och ”social hjälpverksamhet” är just att givarna inte är desamma som de som drar nytta av gåvorna. De tidigare redovisade problemen med medlemsavgifter och levnadskostnader torde också vara betydligt mindre framträdande.

För de ideella föreningarnas och de registrerade trossamfundens del betyder det att de ovan nämnda ändamålen som föreslås gälla för stiftelser också ska gälla för dem.

Vad jag nu föreslagit innebär att ett antal ändamål som omnämns i direktiven lämnas utanför. Det gäller t.ex. ändamålen konst, kultur, idrott och religion.

Knappast någon kan tveka om att ideella föreningar och registrerade trossamfund med verksamheter inom ramen för konst, kultur, idrott och religion m.fl. allmännyttiga ändamål hör till den ideella sektorn och därför i princip är värda det samhällseliga stöd som t.ex. ett av det allmänna anordnat system för incitament för gåvor kan ge. Det finns dock problem med att välja skattesystemet som instrument för att åstadkomma sådant stöd ifråga om gåvor. Som framgått av exemplet i det föregående är det knappast möjligt att inom ramen för en rimlig kontrollapparat skilja gåvor där skattereduktion bör förekomma från gåvor som i praktiken innebär att man får skattereduktion för levnadskostnader.

Vad sist gäller de registrerade trossamfunden kan framhållas att den valda lösningen kommer att innebära att de kommer att kunna vara godkända gåvomottagare till den del de bedriver hjälpverksamhet bland behövande. Denna sista fråga berörs i nästa avsnitt.

Mot bakgrund av det sagda är mitt förslag att för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska bara två ändamål vara tillgängliga, nämligen att bedriva hjälpverksamhet bland behövande och att främja vetenskaplig forskning. I princip kan man säga att den krets som kan komma att bli godkända gåvomottagare många gånger torde återfinnas bland de organisationer som har s.k. 90-konton.

6.3.3.5 *Faktisk verksamhet*

Resonemanget i föregående avsnitt tar sikte på den situationen att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund har ett visst ändamål och att den faktiska verksamheten har samma inriktning. Det kan emellertid vara på det sättet, vilket antytts i det föregående, att t.ex. ett registrerat trossamfund har ändamålet att bedriva gudstjänstverksamhet men att man i sin verksamhet också bedriver hjälpverksamhet bland behövande. Ett sådant registrerat trossamfund blir enligt gällande rätt inskränkt skattskyldigt. Trossamfundet har ett godkänt ändamål och bedriver en godkänd verksamhet enligt reglerna i 7 kap. IL. Det är alltså inte så att för

att bli inskränkt skattskyldig måste man faktiskt bedriva den verksamhet som är trossamfundets formella ändamål. Det räcker med att både ändamål och verksamhet hör till dem som pekas ut i lagen.

Detta betyder att om mitt förslag bara skulle omfatta två särskilt utpekade ändamål skulle ett trossamfund av nyss nämnt slag inte kunna bli en godkänd gåvomottagare. De är knappast acceptabelt att t.ex. de trossamfund som bedriver en omfattande verksamhet bland fattiga och utsatta medborgare inte skulle kunna bli godkända gåvomottagare. Därför omfattar mitt förslag också det fallet att en inskränkt skattskyldig stiftelse, ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan bli en godkänd gåvomottagare om verksamheten helt eller delvis innebär att det bedrivs hjälpverksamhet bland behövande eller att vetenskaplig forskning främjas.

I avsnittet om villkoren för att bli en godkänd gåvomottagare angavs att ett av villkoren skulle vara att man kunde förvänta sig att sökanden vid nästa och därpå följande taxeringar skulle bli inskränkt skattskyldig samt att förhållandena i övrigt var sådana att man kunde förvänta sig att sökanden kunde förvalta gåvorna på ett sätt som givarna avsett. I det föregående har också angetts att mina förslag och resonemang i det föregående bygger på en ny bestämmelse i 7 kap. IL av innebörd att insamlingsstiftelser för att bli inskränkt skattskyldiga bör använda en viss minsta andel till det ändamål för vilket medlen i fråga är insamlade.

Mot den bakgrunden kan det framstå som onödigt att både kräva att förhållandena är sådana att sökanden kan förväntas bli inskränkt skattskyldig i framtiden och att insamlade medel ska användas på ett sätt som givarna har avsett. Båda dessa krav kan ju sägas ta sikte på hur insamlade medel används. Det finns emellertid en situation där båda reglerna behövs. Antag att en idrottsförening till en mycket liten del av sin totala verksamhet bedriver hjälpverksamhet bland behövande och till den delen samlar in pengar. En sådan förening kan vara inskränkt skattskyldig på grund av sin idrottsverksamhet och när föreningen ansöker om att bli en godkänd gåvomottagare kommer den med tanke på idrottsverksamheten att uppfylla kravet på att även i framtiden bli inskränkt skattskyldig. Idrottsföreningen prövas alltså i sin helhet och det sker ingen särskild prövning av den del där insamlingen sker. Det betyder att utan kravet på att sökanden ska ha förmåga att hantera medlen på det sätt givarna har rätt att kräva så skulle det inte finnas något villkor kopplat till föreningens insamlingsverksamhet och inte heller någon grund för kontroll av hur insamlingsverksamheten hanteras.

6.3.4 Ansökningsavgift

Mitt förslag: Den som ansöker om att bli godkänd gåvomottagare ska betala en ansökningsavgift. För varje år efter det år då ett godkännande meddelats som beslutet gäller ska en årsavgift betalas.

Skatteverket kommer att ha kostnader för att hantera ansökningarna enligt det förslag jag lämnat. Regelverket bör därför kompletteras med

avgiftsregler. Mitt förslag när det gäller detta är att det ska finnas en ansökningsavgift och att den ska uppgå till 10 000 kronor. Ansökan får inte prövas förrän ansökningsavgiften är betald. För de följande åren som godkännandet gäller ska en avgift om 7 000 kronor per år utgå. Sker ej betalning ska godkännandet återkallas. Beslut om ansökningsavgift och årsavgift ska inte kunna överklagas.

Vidare föreslår jag att en ansökningsavgift inte ska betalas tillbaka om ansökningsingen avslås. Om den löpande årsavgiften ej betalas ska godkännandet återkallas. Någon ansökningsavgift vid ansökan om förlängning behöver inte finnas.

Förslaget i denna del kommer att behandlas ytterligare i samband med att finansieringsfrågorna berörs.

6.4 Forskning

Mitt förslag: Universitet, högskolor och s.k. enskilda utbildningsanordnare kan efter ansökan bli godkända gåvomottagare. Reglerna gäller både svenska och utländska lärosäten.

Även när det gäller skatteincitament för gåvor till forskning är en central fråga vilka organisationer som ska kunna vara godkända gåvomottagare.

Sverige är ett av de länder i världen som satsar mest pengar på forskning och utveckling (FoU) i förhållande till BNP. Av de svenska utgifterna för FoU svarar näringslivet för tre fjärdedelar och högskolesektorn för knappt en fjärdedel. Företagen finansierar till största delen sin egen forskning, men får visst tillskott från staten och utlandet. Den offentliga FoU-finansieringen sker dels genom anslag direkt till universitet och högskolor, dels genom anslag till forskningsråd och sektorsforskningsmyndigheter, som i sin tur fördelar medlen utifrån olika kvalitetskriterier. Därutöver finns ett antal offentliga forskningsstiftelser som också finansierar forskning. Riksdagen anslår FoU-medel inom samtliga departements ansvarsområden. Utbildningsministern har det övergripande samordningsansvaret för forskningspolitiken i Regeringskansliet. Den övervägande delen av den offentligt finansierade forskningen utförs vid landets universitet och högskolor och bara en liten del vid forskningsinstitut, vilket särskiljer Sverige i en internationell jämförelse.

Forskningsråden stödjer huvudsakligen grundforskning. Sektorsforskningsmyndigheterna finansierar forskning och utveckling för att både tillgodose enskilda sektors kunskapsbehov och driva på samhällsutvecklingen. Sammanlagt finns ett trettiootal sektorsforskningsmyndigheter med resurser för FoU. Landsting och kommuner finansierar också i någon utsträckning forskning, främst inom vård och omsorg. Utöver de offentliga finansiärerna finns privata fonder, stiftelser och insamlingsorganisationer. Flera av dessa är stora aktörer inom forskningsområdet och ger betydande bidrag till forskning inom sina respektive områden.

Att i dag närmare förutsäga vilka forskningsinsatser som kommer att ha betydelse i framtiden är svårt. Däremot går det att identifiera angelägna kunskapsbehov inom vissa områden och avsätta medel för forskningsverksamhet vars resultat är tänkt att komma till användning inom dessa områden. Nya uppfinningar och produkter har också kommit fram genom dylika strategiska satsningar för att lösa vissa problem.

Historien visar dock att nya lösningar, uppfinningar och produkter i stor utsträckning även har uppstått genom forskning som inte har haft användnings- och behovsaspekter som motiv. För en god beredskap och en god bas för kunskapsbehov som i dag inte kan förutses är det angeläget att möjliggöra forskningsverksamhet i syfte att ytterligare vidga den vetenskapliga kunskapsbasen, med fokus på ökad förståelse och utan direkt koppling till i dag identifierade behov och användningsområden.

I Sverige bedrivs forskningsverksamhet med detta fokus i huvudsak vid universitet och högskolor. Forskning om sambanden mellan akademisk forskning och ekonomisk tillväxt visar att forskningen bidrar till ekonomisk tillväxt på flera olika sätt och att sambanden är komplexa. Dels ökar akademisk forskning den ackumulerade kunskapsnivån totalt sett hos arbetskraften i landet, dels bidrar den till utbildning av studenter samt skapar nya instrument och metoder. Den akademiska forskningen ökar också kapaciteten för att lösa vetenskapliga och tekniska problem.

Historien visar dock att nya lösningar, uppfinningar och produkter i stor utsträckning även har uppstått genom forskning som inte har haft användnings- och behovsaspekter som motiv. För en god beredskap och en god bas för kunskapsbehov som i dag inte kan förutses är det angeläget att möjliggöra forskningsverksamhet i syfte att ytterligare vidga den vetenskapliga kunskapsbasen, med fokus på ökad förståelse och utan direkt koppling till i dag identifierade behov och användningsområden.

I Sverige bedrivs forskningsverksamhet med detta fokus i huvudsak vid universitet och högskolor. Forskning om sambanden mellan akademisk forskning och ekonomisk tillväxt visar att forskningen bidrar till ekonomisk tillväxt på flera olika sätt och att sambanden är komplexa. Dels ökar akademisk forskning den ackumulerade kunskapsnivån totalt sett hos arbetskraften i landet, dels bidrar den till utbildning av studenter samt skapar nya instrument och metoder. Den akademiska forskningen ökar också kapaciteten för att lösa vetenskapliga och tekniska problem.

Studier har visat att den nationella grundforskningen är en central faktor för teknikutvecklingen i många länder. Bakgrunden är att rekrytering av forskare och personliga kontakter har stor betydelse för den nationella kunskapsöverföringen inom teknik och naturvetenskap.

Studier av avkastningen på offentlig finansierad grundforskning har visat att mer än 10 procent av alla innovationer inte hade kunnat ske utan akademisk grundforskning. En ökande andel innovationer är avhängiga av resultat

inom tidigare grundforskning vid universitet. Akademisk grundforskning har därför kommit att bli alltmer central för innovationer inom näringslivet.

Det finns betydande bevis för spridningseffekter av universitetens och högskolornas forskningsverksamhet. De studier som genomförts i bl.a. Sverige indikerar regionala spridningseffekter från universiteten samt högskolorna genom att regional produktionsspecialisering och universitets- och högskoleforskning utvecklas ömsesidigt. Enbart närvaron av ett universitet eller en högskola ökar dock inte den regionala utvecklingen. Avgörande när det gäller samverkan med den privata sektorn är miljö, attityder och normer i regionen. Villkoren för ökad kommersialisering och samverkan med näringslivet är inte i första hand bestämda av universitetet och högskolorna, utan är snarare en kombination av styrning på nationell, regional och lokal nivå. Universiteten och högskolorna kan medverka till detta genom att organisatoriskt underlätta externt samarbete och kommersialisering av resultaten av akademisk forskning.

Regionaliseringen av högre utbildning har haft positiva effekter på den regionala arbetsproduktiviteten på orter där universitet och högskolor har etablerats. Detta gäller särskilt i regioner där antalet anställda forskare och inskrivna studenter är relativt stort. Det finns också evidens för större produktivitetsvinster i regioner med s.k. "unga" universitet och högskolor jämfört med regioner med äldre, etablerade universitet. Effekten för regionens produktivitsutveckling av antalet universitetsbaserade forskare är större än effekten av antalet studenter.

Internationella studier tyder på att universiteten och högskolorna har tydliga effekter på regional bruttoproduktion (BNP på regional nivå). Studierna tyder också på att universitet och högskolorna har positiva effekter på den disponibla inkomsten för invånarna i en region, vilket kan ses som ett mått på välfärd. Stora universitet och högskolor drar till sig studenter som ökar konsumtionsbasen i regionen. Universiteten och högskolorna verkar även som kunskapsproducenter och bidrar med patent, teknisk kunskapsöverföring samt avknopningsföretag i regionen.

Investeringar i akademisk forskning har också tydliga spridningseffekter till företag och näringsliv via starka forsknings- och innovationsmiljöer i anknytning till universitet och högskolor. Starka forsknings- och innovationsmiljöer utgör också ett viktigt argument för privata företag att välja att lokalisera sin forskning till Sverige.

Mot bakgrund av det sagda är mitt förslag att universitet och högskolor som står under statlig tillsyn, dvs. omfattas av högskolelagen (1992:1434) samt enskilda utbildningsanordnare som har tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina ska kunna vara godkända gävmottagare. Detta ställningstagande har också stöd i direktiven (s. 8) där behovet av statlig tillsyn av dem som ska kunna ta emot gävor särskilt betonas.

I sammanhanget kan nämnas att viss forskning också bedrivs inom stiftelser och ideella föreningar. Stiftelser och ideella föreningar som har till ändamål

att främja vetenskaplig forskning är delvis skattebefriade enligt 7 kap. IL. Att sådana stiftelser och ideella föreningar kan bli godkända gåvomottagare har berörts i föregående avsnitt.

En anslutande fråga är om akademier, t.ex. Kungl. Vetenskapsakademien, ska kunna bli en godkänd gåvomottagare. Med akademi menas ett samfund med syfte att främja vetenskaplig eller konstnärlig verksamhet. Enligt 7 kap. 16 § IL är akademier skattskyldiga endast för inkomst av fastighet. Emellertid finns det skäl som talar för att regelverket bör hållas så enkelt som möjligt och detta talar för att begränsa kretsen av godkända gåvomottagare till bara universitet och högskolor. Bland annat den omständigheten att reglerna inte kommer att kunna begränsas till att bara gälla svenska mottagare talar för en viss återhållsamhet när det gäller tänkta mottagare. Beträffande akademierna måste härvid särskilt beaktas att det saknas en klar och entydig definition av vad som avses med en akademi. Avgränsningssvårigheterna, särskilt när det är fråga om utländska akademier, är uppenbara.

Ett förslag som har framförts är att endast ett statligt forskningsråd eller en motsvarande statlig organisation ska kunna vara en godkänd gåvomottagare och att denne i sin tur delar ut influtna gåvor enligt fastställda direktiv. Förslaget har dock förkastats eftersom en gåva från en givare direkt till en utförare av forskning inte i så fall skulle medföra en skattefavör vilket skulle få styrande effekter. Vidare bör motivationen att ge vara större om det finns fler än en mottagare att välja mellan.

Mitt förslag är alltså att universitet och högskolor ska kunna vara godkända gåvomottagare. Frågan är om de ska vara tvungna att på samma sätt som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ansöka hos Skatteverket om att bli godkända gåvomottagare eller om de utan vidare ska anses ha den karaktären. På sätt som redan antytts och som kommer att beröras mer i det följande kommer de nu aktuella reglerna inte att kunna begränsas till att avse mottagare i Sverige. Det betyder att universitet och högskolor från hela världen i och för sig kan komma att ta emot gåvor och att givarna vid taxeringen skulle framställa ett yrkande om att medges en skattefavör. I så fall skulle det ankomma på Skatteverket att vid prövningen ta ställning till om ett utländskt lärosäte kan anses motsvara ett svenskt universitet eller en svensk högskola och om mottagaren står under tillfredsställande statlig eller offentlig tillsyn i det egna landet. Enligt min uppfattning är det uppenbart att det är bättre om denna fråga i stället avgörs efter ansökan hos Skatteverket och att prövningen sker åtskild från prövningen av skattefavören. Eftersom svenska mottagare inte får favoriseras i detta hänseende innebär nu sagda förhållanden att även svenska universitet och högskolor måste ansöka om att bli godkända gåvomottagare. Vad som i det föregående också sagts om ansökningsavgifter föreslås också gälla för universitet och högskolor. Detsamma gäller för det formella kravet på att det ska bedrivas vetenskaplig forskning samt att lärosätet ska göra sannolikt att insamlade medel används på det sätt som givarna avsett. Eftersom det för universitetens och högskolornas del inte finns något som motsvarar den årliga taxeringen föreslår jag att ett godkännande kan vägras om Skatteverket finner något som talar emot ett godkännande.

På samma sätt som jag tidigare konstaterat att ideell verksamhet bedrivs utanför stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är det uppenbart att avancerad och samhällsnyttig forskning bedrivs på andra ställen än på universitet och högskolor. Det handlar både om aktiebolag och statliga myndigheter. Enligt min uppfattning finns det nu ingen anledning att också sådana aktörer ska kunna bli godkända gåvomottagare. När det gäller motiven till detta ställningstagande hänvisar jag till det avsnitt i det föregående (6.3.1.4) där motsvarande fråga för den ideella sektorn avhandlades.

6.5 Övriga frågor

6.5.1 Inledning

I detta avsnitt diskuteras och lämnas förslag på ett antal frågeställningar som är gemensamma för gåvor till ideell verksamhet och gåvor till forskning.

6.5.2 Skattefavören

Mitt förslag: Både fysiska och juridiska personer har rätt till skattereduktion för gåvor till godkända gåvomottagare.

6.5.2.1 Fysiska personer

När det gäller frågan om hur skattefavören eller skatteincitamentet ska utformas rent skattetekniskt finns det flera tänkbara vägar. Nära till hands och i linje med vad som ofta framförs i den allmänna diskussionen ligger naturligtvis tanken på att utforma reglerna som vanliga avdragsregler, dvs. att en gåva till en godkänd mottagare skulle innebära en rätt för den skattskyldige att göra ett avdrag vid inkomstberäkningen. När det gäller fysiska personer kan man t.ex. tänka sig att avdraget ska utföras i något av inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet. Enligt min uppfattning finns det emellertid övervägande nackdelar med att ha regler som innebär att inkomstberäkningen påverkas. Anledningen till detta är att gåvor av det slag det här är fråga om inte är utgifter för inkomsternas förvärvande och därför inte heller är avdragsgilla. De har med andra ord inte med inkomstberäkningen att göra.

Utifrån dessa synpunkter framstår det som bättre att skattefavören är utformad som en skattereduktion. En sådan ordning innebär också att man tydliggör att detta med särskilda skatteregler för gåvor till vissa ändamål i princip ligger vid sidan av den vanliga beskattningen. Den taxerade inkomsten, som är ett mått på skattekraften, påverkas inte (jfr direktiven s. 7). Ytterligare en omständighet kan åberopas. Om skattefavören utformas på det sättet får lika stora gåvor samma skattemässiga ”värde” så länge det

finns en skatt att reducera och man slipper den orättvisa som kan ligga i att den som har högre marginalsatt får en större skattefavör än den som ger en lika stor gåva men som har lägre marginalsatt. Också denna aspekt berörs i direktiven (s. 7). Ett alternativ inom ramen för detta synsätt skulle vara att man i stället för en skattereduktion tänker sig regler som innebär att givarens skattekonto krediteras med ett motsvarande belopp. De två tillvägagångssätten är emellertid inte helt likvärdiga. Reglerna om skattereduktion förutsätter att givaren har någon skatt att reducera medan krediteringen skulle innebära en skattefavör oavsett givarens övriga skatteförhållanden. Skattecreditering har den fördelen att även den som inte har någon skatt att reducera kan låta sig bli stimulerad till att ge. Men jag har ändå valt att föreslå att favören ska ske i form av en skattereduktion i första hand därför att mitt förslag i så fall ansluter till ett regelverk som redan finns. Det finns också ett mer principiellt betonat argument som talar för att en skattereduktionsregel är att fördrå. Utredningsuppdraget handlar om skatteincitament. Om favören skulle verkställas i form av en kreditering av skattekontot måste kopplingen till skattesystemet anses tämligen uttunnad. Dessutom begränsas, jämfört med en kreditering på skattekontot, skattefavören av den skatt givaren har att betala.

6.5.2.2 Juridiska personer

Vad som tagits upp i föregående avsnitt tar sikte på fysiska personer. Att också juridiska personer ska kunna vara gåvogivare är något som inte alls ifrågasätts i direktiven. I stället ter det sig som en självklar utgångspunkt för mitt arbete att både fysiska och juridiska personer ska omfattas. Frågan är enligt min uppfattning emellertid inte självklar. Anledningen till min tvekan är bl.a. att aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas rätt att ge gåvor inte är en helt okomplicerad fråga ur ett associationsrättsligt perspektiv (jfr avsnitt 6.5.16) och att regelverket onekligen blir mer krångligt. I avsnitt 6.5.7.2 behandlas t.ex. den situationen att ett företag gett en gåva som ska utdelningsbeskattas hos delägarna och hur det ska lösas utifrån ett incitamentsperspektiv. Det finns också andra komplikationer som kommer att beröras i det följande. En av dem är att skattefavören av orsaker som kommer att utvecklas i nästa avsnitt måste vara relativt liten och att hela frågan om incitament kanske redan av det skälet är ointressant för många aktiebolag.

Jag har ändå valt att låta mitt förslag omfatta både aktiebolag och, med vissa undantag, andra juridiska personer. Skälet till detta är att jag utifrån direktiven skulle se det som en brist att förslaget inte skulle omfatta denna kategori. Jag återkommer till denna fråga i min egen utvärdering (avsnitt 9). De nämnda undantagen avser gåvor givna av dödsbon och handelsbolag. Denna fråga behandlas i avsnitt 6.5.9.

När det gäller vilken metod som ska användas för juridiska personer, i första hand aktiebolag och ekonomiska föreningar, är situationen principiellt annorlunda än för de fysiska personerna. Det finns för deras del ingen marginalsattproblematik. Utifrån detta perspektiv skulle det egentligen inte finnas några hinder mot att låta skatteförmånen för aktiebolagens del ha

formen av ett vanligt avdrag. Detta skulle emellertid innebära att om det inte finns några inkomster att kvitta avdraget emot kan det uppkomma underskottet rullas vidare och utnyttjas ett senare år. Någon motsvarande möjlighet finns inte för fysiska personer och bör enligt min uppfattning inte heller införas. Argumentet att gåvor inte är en utgift för inkomsternas förvärvande gäller naturligtvis också juridiska personer. Därför bör heller inte de juridiska personerna ha någon avdragsmöjlighet. Detta i föreningen med ett behov av att markera att eventuella incitamentsregler ligger vid sidan av skattesystemet i egentlig mening talar för att även juridiska personer bör få skattefavören i form av en skattereduktion. Dessutom kan det ses som en fördel att reglerna är lika för både fysiska och juridiska personer.

När det gäller aktiebolag har fråga uppkommit om det inte borde finnas en koncernregel av innebörd att rätten till skattereduktion borde begränsas för bolag som ingår i samma koncern. En liknande synpunkt som förts fram är att endast en person i varje familj skulle kunna få skattereduktion för gåvor. Eftersom syftet med reglerna är att stimulera till gåvor skulle en sådan begränsning ha rakt motsatt verkan. Dessutom skulle sådana regler, inte minst om de också skulle omfatta familjer, bli onödigt krångliga och svåra att tillämpa. Jag har därför valt att avstå från att lägga fram sådana förslag. Om det skulle visa sig att reglerna missbrukas med utgångspunkt från frånvaron av sådana regler kan frågan om eventuella begränsningar åter bli aktuell.

Min principiella inställning är alltså den att om inte bara fysiska personer utan också juridiska personer ska ha rätt till en skattefavör ska denna också för deras del utformas som en regel om en skattereduktion.

6.5.3 Skattereduktionens storlek, kontrolluppgifter m.m.

Mitt förslag: Summan av de gåvor som vid varje gåvotillfälle uppgår till minst 400 kronor och som av fysiska eller juridiska personer skänkes under ett kalenderår till godkända gåvomottagare utgör respektive givares gåvounderlag. Gåvounderlaget beräknas gemensamt för gåvor till både forskning och till ideell verksamhet och gränsbeloppen är gemensamma. För att ett gåvounderlag ska ligga till grund för skattereduktion måste det uppgå till minst 4 000 kronor. Av gåvounderlaget utgör ett belopp motsvarande 26,3 procent skattereduktionen. För fysiska personer gäller att skattereduktionen kan bli högst 7 000 kronor, för juridiska personer högst 35 000 kronor.

Godkända gåvomottagare ska lämna kontrolluppgifter avseende de gåvor som mottagits och vid varje gåvotillfälle uppgått till minst 400 kronor.

När det gäller skattereduktionen och frågan om hur den ska utformas finns det tre frågeställningar som i särskild mån aktualiseras. Den första handlar om hur skattereduktionen ska beräknas. Den andra om hur stor den ska kunna vara. Det handlar alltså delvis om metodfrågor. Den tredje har att göra med frågan om reglerna ska vara desamma för gåvor till forskning och ideell verksamhet eller om det ska vara två från varandra åtskilda system.

6.5.3.1 *Tekniken*

Mitt förslag: Gåvor om minst 400 kronor per gåvotillfälle ingår i givarens gåvounderlag. Om gåvounderlaget för ett år uppgår till minst 4 000 kronor utgör skattereduktionen 26,3 procent av underlaget, dock högst 7 000 kronor för fysiska personer och högst 35 000 kronor för juridiska personer.

Enligt uppgifter från organisationen Frivilligorganisationernas Insamlingsråd (FRIL) skänker svenskarna ca 4,5 miljarder kronor årligen till de ca 350 insamlingsstiftelser som har s.k. 90-konton. Ca 20 procent härav kan beräknas komma från testamenten. Ungefär lika mycket kommer från företag. Härtill kommer att det finns en stor övrig ideell sektor som enligt uppgift tar emot minst lika mycket gåvor som de insamlingsstiftelser som har 90-konton. I så fall kan man anta att hela denna sektor tar in ca 10 miljarder kronor och att ca 6–7 miljarder kronor kommer från gåvor från enskilda personer av det slag som här avses.

Utslaget på alla svenskar skulle det betyda att den genomsnittliga gåvan till ideell verksamhet uppgår till ca 600 kronor per person och år. Detta stämmer ganska bra med en annan uppgift, nämligen att räknat per hushåll uppgår den genomsnittliga gåvan till ca 1 200 kronor. Om man antar att endast var annan, var tredje eller var fjärde svensk ger gåvor till ideella ändamål skulle det betyda att den genomsnittliga gåvan skulle uppgå till 1 200, 1 800 eller 2 400 kronor. Det är uppenbart att dessa antaganden är tämligen osäkra. Den enligt min uppfattning enda möjliga slutsatsen är att

bland de medborgare som ger pengar till ideell verksamhet torde de sammanlagda gåvorna under ett år ligga någonstans mellan 1 000–5 000 kronor. När det gäller forskning är det mycket som talar för att genomsnittsgåvan, dvs. vad varje svensk i genomsnitt ger, är betydligt lägre än 600 kronor per år men att de faktiska gåvornas genomsnittliga belopp är betydligt högre än 1 000–5 000 kronor.

För att bestämma vilken teknik man ska använda för att beräkna skattereduktionens storlek kan man tänka sig följande. Man föreskriver att summan av de gåvor som getts till godkända gåvomottagare under ett kalenderår utgör den enskilde givarens ”gåvunderlag”. Vidare föreskriver man att skattereduktionen uppgår till en viss andel av gåvunderlagets belopp, dock högst en viss bestämd summa.

För att besvara frågan om hur stor del av gåvunderlaget som ska utgöra skattereduktionens belopp kan man resonera på följande sätt. För juridiska personer är skattesatsen från och med den 1 januari 2009 26,3 procent. Det betyder att om en juridisk person har en viss utgift i verksamheten och gör ett vanligt avdrag med t.ex. 1 000 kronor sjunker skatten med 263 kronor. Om ett bolag ger en gåva som ingår i gåvunderlaget bör därför 26,3 procent av gåvunderlaget motsvara skattereduktionen. Att det bör vara samma procentsats förklaras av att det rimligen inte bör vara mer och inte heller mindre ”lönsamt” för ett företag att ge gåvor till godkända gåvomottagare än att i verksamheten göra avdrag för nödvändiga utgifter. När det gäller fysiska personer är ett motsvarande resonemang mer komplicerat. För de flesta skattskyldiga är marginalsattesatsen lika med kommunalskattesatsen. För dem som också betalar statlig skatt kan marginalsattesatsen variera mellan 30 och drygt 60 procent och det betyder att det inte går att hitta något belopp som innebär att skatteeffekterna om man väljer avdrag alltid blir desamma. Motsvarande procentsats när det gäller reglerna om hushållsnära tjänster är 50 procent. I det fallet är det emellertid fråga om ett något annorlunda motiv än nu, nämligen bl.a. att stimulera de skattskyldiga att välja vita tjänster i stället för svarta och då är det nödvändigt med en viss ”överkompensation”. Det ligger därför nära till hands att föreslå att gränsen för fysiska personer ska sättas vid t.ex. 25 procent. Av systematiska skäl som närmare kommer att beröras i samband med att gåvunderlagets minsta storlek diskuteras föreslår jag emellertid att samma procentsats ska gälla för fysiska personer som för juridiska, dvs. 26,3 procent.

Vad nu sagts innebär alltså att för både fysiska och juridiska personer är utgångspunkten för att beräkna skattereduktionens belopp ett ”gåvunderlag” där gåvor till alla slags godkända gåvomottagare ingår. Detta innebär att mitt förslag inte är utformat i enlighet med den från forskningshåll framförda tanken att särskilda, och i alla hänseenden mer frikostiga regler, ska gälla för gåvor till forskning. Denna fråga diskuteras närmare i följande avsnitt. För fysiska och juridiska personer ska skattereduktionen uppgå till 26,3 procent av gåvunderlaget. Nästa fråga att ta ställning till är hur högt taket ska sättas, dvs. hur stor den största skattereduktionen ska kunna vara.

Ett högsta belopp för hur stor skattereduktionen ska få vara fyller två funktioner. Dels innebär ett sådant belopp att det sätts en övre gräns för vad en lagstiftning av det här slaget rimligen får kosta i form av skattebortfall och dels har ett högsta belopp också betydelse för hur attraktivt det är att försöka manipulera systemet. Att det högsta beloppet är rätt avvägt har naturligtvis också betydelse för vilken stimulanseffekt det får. Det hör dessutom till bilden att det regelverk jag ska föreslå – däribland reduktionsbeloppen – måste stå i rimlig samklang med belopp som förekommer inom övriga delar av skattesystemet. Enligt min uppfattning bör det högsta reduktionsbeloppet för en fysisk person vara 7 000 kronor. Det betyder att för fysiska personer ges maximal skattereduktion för gåvor om $(7\,000/26,3\,\% =) 26\,616$ kronor.

Nästa fråga är om juridiska personer ska ha ett högre högsta belopp eller om de juridiska personernas skattereduktion inte heller får överstiga 7 000 kronor. I diskussionen kring dessa frågor tycks många uppfatta det närmast som en självklarhet att juridiska personer ska kunna ha en högre övre gräns för skattereduktionens belopp. Bakgrunden torde vara den förmodligen riktiga föreställningen att när en juridisk person väl ger blir beloppen mycket större än när en fysisk person ger något. Mitt förslag är att juridiska personer kan medges en skattereduktion på högst 35 000 kronor. Detta betyder att den högsta gåvan med verkan för skattereduktionens belopp uppgår till $(35\,000/26,3\,\% =) 133\,080$ kronor.

Det finns emellertid skäl att också sätta en nedre gräns, dvs. frågan är hur liten en gåva kan vara för att ingå i givarens gåvounderlag. Inte heller denna fråga är alldeles enkel. Frågan om den minsta gåvan har ett visst samband med en annan fråga, nämligen att systemet för att inte inbjuda till fusk kräver att de godkända gåvomottagarna utfärdar kontrolluppgifter avseende de gåvor som getts under året och som är stora nog för att ingå i givarnas respektive gåvounderlag. Och hur pass betungande denna kontrolluppgiftsskyldighet skulle komma att bli har ett samband med hur stor en gåva ska vara för att komma med i systemet.

Vad jag menar kan illustreras av följande resonemang. Utgångspunkten är att det belopp som ska ligga till grund för skattereduktionen ska utgöra summan av samtliga gåvor under året till en eller flera godkända gåvomottagare (gåvounderlaget). En andra utgångspunkt är att rättviseskäl och neutralitet talar för att den person som gett 100 kronor till var och en av 100 godkända gåvomottagare och den som gett en och samme godkände gåvomottagare 1 000 kronor vid 10 olika tillfällen ska få samma skattereduktion som den som gett en enda godkänd gåvomottagare 10 000 kronor vid ett enda tillfälle. Om det inte funnes något minsta gåvobelopp måste alla godkända gåvomottagare hålla reda på alla givare och hur mycket de har gett under året samt skicka in kontrolluppgifter till Skatteverket. I det nämnda exemplet skulle alltså Skatteverket få in sammanlagt 111 kontrolluppgifter avseende de tre givarna. Hos de tre godkända gåvomottagarna skulle sammanlagt 111 gåvonoteringar behöva göras.

Utan att kunna stödja mig på något helt säkert underlag finns det anledning att tro att kostnaderna för att hantera det sammanlagda gåvobeloppet om 30

000 kronor i exemplet ovan uppgår till ett ganska högt belopp. Slutsatsen av detta är enligt min uppfattning att en gåva endast bör få räknas in i gåvounderlaget om den vid ett och samma gåvotillfälle uppgår till ett visst minsta belopp. Det skulle i så fall betyda att de godkända gåvomottagarna för kontrolluppgiftens skull bara behöver hålla reda på de givare vars gåvor vid ett gåvotillfälle överstiger detta minsta belopp. Å andra sidan skulle det inte finnas något gränobelopp för skyldigheten att avlämna en kontrolluppgift; kontrolluppgiften skulle omfatta summan av alla gåvor under året som varit stora nog för att behöva registreras inför kontrolluppgiftens fullgörande.

Resonemanget leder till ett principiellt dilemma. Ett högt gränobelopp minskar den administrativa bördan och hanteringskostnaderna för de godkända gåvomottagarna och Skatteverket men innebär samtidigt att ett stort antal vanliga gåvor inte alls kommer att omfattas av reglerna och att stimulanseffekterna således delvis uteblir. Ett lägre belopp innebär å andra sidan ökad administration och högre kostnader men antagligen också större stimulans. Jag anser därför att beloppet bör vara förhållandevis lågt och mitt förslag är att det ska uppgå till 400 kronor. Beloppet är i den storleksordning som företrädare för den ideella sektorn pekat på vid t.ex. det referensgruppsmöte som ägde rum den 17 mars 2009. Till bilden hör att ett av villkoren för att en insamlingsstiftelse ska kunna få ett 90-konto är att stiftelsen har ett välfungerande datasystem. Det har mot denna bakgrund gjorts gällande att många, men naturligtvis inte alla, som kan komma att bli godkända gåvomottagare, står väl rustade för att klara av denna sak.

Mitt förslag är alltså att en gåva ska ingå i gåvounderlaget endast om den vid ett och samma gåvotillfälle uppgår till minst 400 kronor samt att kontrolluppgiftsskyldigheten kopplas till detta belopp.

Det finns emellertid behov av ytterligare en gräns. Vad som ovan skisserats skulle innebära att om en viss person gett 400 kronor till en viss mottagare skulle givarens gåvounderlag uppgå till 400 kronor och skattereduktionen således till 26,3 procent därav eller 105,2 kronor (jag bortser i detta sammanhang från de avrundningsregler som kommer att gälla). Bland annat med hänsyn till de administrativa kostnaderna för Skatteverket är det inte rimligt att ett så lågt gåvobelopp ska föranleda en skattereduktion. Jag föreslår därför att gåvounderlaget för en fysisk person för ett år måste uppgå till minst 4 000 kronor för att skattereduktion ska ske. I så fall kommer det minsta reduktionsbeloppet att uppgå till 26,3 procent härav eller 1 052 kronor. Eftersom samma procentsats föreslås för juridiska personer och eftersom gåvounderlagets nedre gräns för båda föreslås vara 4 000 kronor blir den minsta tänkbara skattereduktionen också för bolagens del 1 052 kronor.

Jag är emellertid medveten om att vad jag nu föreslagit blir orättvist i den meningen att endast två av de tre tänkta givarna ovan kommer att få någon skattereduktion trots att de alla tre givit lika mycket. Fördelen är att den administrativa bördan och hanteringskostnaderna begränsas i hög grad i förhållande till ett alldeles rättvist system. Till bilden hör, utöver det redan

sagda, att man får anta att både givare och godkända gåvomottagare rimligen kommer att anpassa sig efter nya regler med denna konstruktion.

6.5.3.2 Särskilt om gåvor till forskning

Mitt förslag: Det ska inte finnas några särskilda regler för gåvor till forskning utan samma regler ska gälla som för gåvor till ideell verksamhet.

I det ovan förda resonemanget om reduktionsbelopp och gränser och i de förslag som där lämnas görs det ingen skillnad på gåvor till ideell verksamhet och till forskning. Den enda skillnaden som görs är att juridiska personer kan ge mer med skatteeffekt än fysiska personer. Men det har, som sagt, ingen betydelse för skattereduktionens storlek om en viss gåvogivare ger en viss gåva till forskning eller till ideell sektor. Vid mina kontakter med företrädare för ideell verksamhet och för forskning har jag blivit uppmärksam på att förhållandena när det gäller gåvor i hög grad skiljer sig åt de två grupperna emellan. Gåvor till ideell verksamhet består ofta av förhållandevis blygsamma belopp i jämförelse med de belopp som är aktuella när det gäller forskning. Det är inte utan skäl man i forskningssammanhang föredrar att använda ordet ”donationer”.

Vid det referensgruppsmöte som ägde rum den 17 mars 2009 förstod jag att många inom forskningsvärlden anser att det knappast är någon idé att ha skattestimulansregler för gåvobelopp understigande 1 miljon kronor. Både Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA) och Kungl. Vetenskapsakademien (KVA) har i e-post framfört den synpunkten att skatteåtgärder skulle gälla gåvor mellan 100 000 kronor och 10 miljoner kronor. Bilden är tämligen entydig. Förväntningarna från forskningsföreträdare är synnerligen högt uppdrivna och den kritik som kommit fram vid diskussioner kring gåvobelopp och gränser på den nivå som ovan föreslagits har varit kraftig.

Det är uppenbart att det här föreligger ett betydande problem som det inte är helt enkelt att komma till rätta med. Det är naturligtvis i och för sig fullt tänkbart att ha ett regelverk där gränobeloppen för gåvor sätts på ett helt annat sätt för gåvor till forskningen.

Om ett sådant särskilt regelverk för gåvor till forskningen skulle utformas i enlighet med de önskemål som framförts skulle det innebära att skattereduktionen skulle uppgå till 20–30 procent av gåvans belopp och att det inte skulle finnas något tak för skattereduktionens storlek, vilket vissa framfört, eller att taket skulle sättas vid 10 miljoner kronor. Det skulle inte innebära någon skillnad om en givare är fysisk eller juridisk person.

Jag kan ha en viss förståelse för de synpunkter som förts fram från forskningens företrädare men jag har som framgått av det föregående ändå valt att inte föreslå något annat än att samma regler ska gälla för gåvor till forskning som för gåvor till ideell sektor. Bakgrunden till mitt förslag i denna del är följande.

Några exakta kostnadsberäkningar är svåra att göra men mycket talar för att skattebortfallet inte skulle bli obetydligt. En enligt min uppfattning allvarligare invändning mot belopp i den storleksordningen är att risken för skatteundandraganden och fusk måste öka betydligt, särskilt i förhållande till mottagare i utlandet där kontrollmöjligheterna måste bedömas som tämligen små. För den oärlige måste det framstå som mycket attraktivt att ”ge bort” t.ex. en miljon till en mottagare som han själv kontrollerar och därtill medges en skattereduktion om 2–300 000 kronor.

Härtill kommer följande mer principiella invändning. Antag att ett visst företag vill sponsra en viss forskningsverksamhet med t.ex. en miljon kronor och göra ett avdrag i verksamheten med motsvarande belopp. Vad företaget riskerar är att skattemyndigverket underkänner yrkandet därför att motprestationen bedöms vara mindre värd än sponsringsbeloppet. Om gåvoreglerna skulle vara mycket frikostiga skulle ju företaget i en sådan situation ha ytterligare ett nästan likvärdigt alternativ, nämligen att ge beloppet som en gåva i stället och då med säkerhet få en skattereduktion på 20–30 procent.

Utöver att det finns associationsrättsliga komplikationer i gåvofallet finns det ingen anledning att tillskapa gåvoincitamentsregler som i praktiken skulle utgöra ett alternativ till vanliga inkomstskatteregler.

Det finns dessutom en rad andra argument som talar för att reglerna ska vara desamma. Universitet och högskolor har till sig knutna ett stort antal stiftelser som samlar in pengar och som ger dem vidare till forskning. Skulle man göra skillnad på ideell verksamhet – dit en sådan stiftelse systematiskt sett hör – och forskning – dit universitet och högskolor hör – skulle det uppkomma en sakligt sett omotiverad skatteskillnad på att ge till en stiftelse eller att ge till lärosätet direkt. På motsvarande sätt skulle t.ex. Cancerfonden helt missgynnas i förhållande till att ge pengar till cancerforskningen vid t.ex. Karolinska Institutet direkt. Om man för att råda bot på detta skulle hänföra stiftelser som stöder forskning till samma kategori som universitet och högskolor får man nya gränsdragningsproblem. Det finns dessutom stiftelser med blandad verksamhet. Att ha olika regler för forskning och ideell verksamhet skulle i praktiken bli svårt att hantera.

En annan omständighet är att om gåvor till forskning skulle leda till större skattereduktion skulle det innebära att gåvor till den ideella sektorn troligen skulle minska. Min uppgift är att redovisa regler som innebär att gåvor till forskning och till ideell verksamhet stimuleras. Med den utgångspunkten kan jag inte gärna föreslå regler som antagligen skulle innebära att gåvor till den ideella sektorn skulle minska.

Mitt förslag är alltså att samma regler ska gälla för forskning och för ideell verksamhet.

Till skillnad mot den som inte tycker att det är värt att ge skattereduktion för gåvor mindre än 1 miljon kronor är det min uppfattning att regler av det slag jag föreslagit vänder sig till en ny kategori givare som det inte finns någon anledning att ignorera. Som framgått av redovisningen i det föregående är

det förhållandevis ovanligt i dag att enskilda personer ger belopp i storleksordningen 10 000 kronor eller större. Syftet med de nu diskuterade åtgärderna är, som jag har förstått mitt uppdrag, inte att i första hand ytterligare stimulera de personer som i dag ger betydande belopp till forskningen utan snarare att stimulera de många som för närvarande inte ens skulle överväga att ge pengar till ett universitet eller en högskola.

6.5.3.3 Kontrolluppgifter

När det gäller att styrka sin rätt till skattereduktion kan det i och för sig ske genom att den skattskyldige till deklarationen fogar kvitton eller motsvarande som styrker hans rätt. Detta skulle innebära en inte obetydlig ökning av det arbete som Skatteverket måste lägga ned vid taxeringen. Jag har emellertid redan i föregående avsnitt föreslagit ett system med kontrolluppgifter. Detta innebär å andra sidan en ökning av de godkända gåvotagarnas administrativa arbetsbörda. Fördelarna är emellertid betydande, i första hand att uppgifterna kan förtryckas i givarnas deklarationer men också att ett system med kontrolluppgifter är det som är mest anpassat till vad som i övrigt gäller vid taxering. Mitt förslag är alltså att gåvotagarna ska lämna kontrolluppgifter avseende sådana gåvor som ska ingå i givarnas gåvounderlag, dvs. gåvor som vid ett och samma gåvotillfälle uppgår till minst 400 kronor.

Kontrolluppgifter tycks också vara det vanligaste i utlandet.

6.5.4 Gåvodefinitionen

Mitt förslag: Det civilrättsliga gåvobegreppet ska ligga till grund för definitionen av de gåvor som kan föranleda skattereduktion. Vad som ges till en insamlingsstiftelse räknas som gåva även om insamlingsstiftelsens uppgift endast är att slussa pengarna vidare.
En godkänd gåvomottagare kan själv aldrig medges skattereduktion.

I det föregående har utgångspunkten varit att med gåva avses en civilrättslig gåva i vanlig mening. En sådan gåva kännetecknas av frivillighet, en önskan att på egen bekostnad berika någon annan och givaren ska ej heller förvänta sig eller få någon motprestation. När det gäller vilka gåvor som ska anses ingå i gåvounderlaget och således kunna leda till skattereduktion finns det anledning att något närmare diskutera innebörden av det aktuella gåvobegreppet. Bakgrunden till detta är den skattereduktion som en gåva kan föranleda. Frågan är om skattereduktionen som sådan kan ses som en sådan motprestation som innebär att "gåvan" i själva verket inte är en civilrättslig gåva. Visserligen kommer motprestationen inte från gåvotagaren men frågan är om den omständigheten har någon betydelse. Å andra sidan behöver den aktuella frågan inte besvaras i detta sammanhang. Vad som är viktigt är i stället att slå fast att utgångspunkten för de gåvor som här avses är en civilrättslig gåva och att förekomsten av en viss skattemässig motprestation i detta sammanhang inte ska tillmätas någon betydelse.

Ytterligare en fråga bör tas upp i detta sammanhang. Om en person ger en insamlingsstiftelse ett penningbelopp som är avsett för en viss slutlig mottagare uppkommer frågan om gåvan kan ses som en gåva till insamlingsstiftelsen eller om denna bara ska ses som en förmedlare. Motsvarande fråga har i arvs- och gåvoskattesammanhang besvarats med att insamlingsstiftelsen ska ses som gåvotagare. Jag utgår från att denna arvs- och gåvoskatterättsliga slutsats också gäller i det nu aktuella inkomstskattesammanhanget (jfr NJA 1980 s. 642 och NJA 1991 s. 748).

En anslutande fråga är följande. Om en person ger gåvor till en insamlingsstiftelse som är godkänd gåvomottagare betyder det i enlighet med de regler som ovan föreslagits att de personer och företag som gett gåvor kommer att medges skattereduktion. När sålunda den godkände gåvomottagaren slussar insamlade medel vidare – t.ex. till forskning vid ett universitet som självt är godkänd gåvomottagare – bör insamlingsstiftelsen inte kunna medges skattereduktion för vad den ”gett”. För tydlighetens skull bör anmärkas att de flesta godkända gåvomottagare antagligen inte betalar någon skatt alls eftersom de ska vara inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. IL. Därför torde utrymmet för att deras gåvor till forskning och ideell verksamhet skulle kunna föranleda skattereduktion hos dem själva vara begränsat. Det kan emellertid vara så att den inskränkt skattskyldiga godkände gåvomottagaren har inkomster av t.ex. ett fastighetsinnehav. Bakgrunden till att en sådan stiftelse inte bör medges skattereduktion är att ett visst belopp bara bör kunna föranleda en enda skattereduktion. Antag t.ex. att en privatperson ger en viss godkänd gåvomottagare 10 000 kronor som sedan ges till en annan godkänd gåvomottagare. Efter ett antal gåvofall skulle reduktionen komma att överstiga det ursprungliga beloppet. Jag är medveten om att detta exempel inte på ett tillfredsställande sätt förklarar varför skattereduktion inte skulle kunna medges om gåvan kommer från fastighetsinkomsterna. När det gäller dessa inkomster är ju stiftelsen i samma situation som vilken fastighetsägare som helst. Möjligen kan det göras gällande att behovet av incitament för att ge gåvor är mindre i dessa fall. Enligt min uppfattning kan det dessutom bli för krångligt och alltför lätt leda till besvärliga bedömningar och därmed skatteprocesser om man skulle tvingas skilja på huruvida överlämnade medel kommer från den ena eller den andra källan.

Mitt förslag är mot bakgrund av det sagda att utgångspunkten för det nu aktuella gåvobegreppet är att det ska vara fråga om en civilrättslig gåva, att motprestationen i form av skattereduktion i det här sammanhanget inte ska ha någon betydelse samt att vad som ges till en insamlingsstiftelse alltid ska ses som en gåva som föranleder skattereduktion även om gåvan i något fall skulle anses vara avsedd för den slutlige mottagaren. Mitt förslag innebär till sist att en godkänd gåvomottagare aldrig ska kunna medges skattereduktion för gåvor.

Om en gåva är avdragsgill t.ex. därför att den getts i samband med representation, kan den inte också medföra skattereduktion.

6.5.5 Gåvobervis

Mitt förslag: För att en gåva ska kunna ingå i gåvounderlaget ska den kunna styrkas med ett gåvobervis som mottagaren ska ha utfärdat enligt av Skatteverket fastställt formulär.

För att en givare ska kunna få skattereduktion för gåvor som har givits till en godkänd gåvomottagare måste givaren kunna styrka gåvan på något sätt. Ett lämpligt sätt att göra detta är att mottagaren vid gåvotillfället utfärdar ett gåvobervis. Ett sådant gåvobervis ska vara utfärdat enligt ett av Skatteverket fastställt formulär. Av gåvobeviset ska framgå vem givaren är, person- eller organisationsnummer, adress, vem mottagaren är och dennes organisationsnummer, gåvans belopp, datum samt att gåvan utgör en penninggåva som har lämnats utan krav på motprestation. Vidare ska det framgå om gåvan är avsedd för att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller för att främja forskning.

Ett av skälen till att det ska finnas ett gåvobervis har med det som kan kallas ”underkänd sponsring” att göra. Man kan sammanfattningsvis säga att ingen bör efter det att ett sponsringsyrkande blivit underkänt kunna säga att det underkända beloppet ”egentligen” var en gåva och i stället få skattereduktion. Denna fråga kommer att utvecklas mer i avsnittet om underkänd sponsring i det följande (avsnitt 6.5.15).

Om en juridisk person ger en gåva som en anställd eller en delägare ska beskattas för ska den anställdes eller deläggarens namn anges på gåvobeviset. Vidare ska kontrolluppgiften i ett sådant fall gälla den anställda eller delägaren.

Gåvobeviset ska på anfordran kunna visas upp för Skatteverket.

6.5.6 Gåvans beskaffenhet

Mitt förslag: För att en gåva ska kunna ingå i gåvounderlaget ska den utgöras av en penninggåva. Andra gåvor kan inte ingå i ett gåvounderlag.

Förutom pengar, värdepapper och fastigheter är det inte ovanligt att en gåva kan bestå av utrustning avsedd för t.ex. sjukhus, medicin, datorer m.m. Gåvan kan också bestå i att ett företag ställer den egna personalen till mottagarens förfogande eller att en enskild person ställer sig själv och sin egen arbetskraft till någons förfogande. En gåva kan naturligtvis också bestå i att man lånar ut viss utrustning eller att man skänker konst, boksamlingar och annat värdefullt.

Mitt förslag är att endast penninggåvor ska kunna leda till skattereduktion. Bakgrunden är bl.a. att man därigenom undviker värderingsproblem.

Enligt min uppfattning skulle det nämligen vara en betydande nackdel om systemet med godkända gåvomottagare och skattereduktion för gåvor till forskning och ideell verksamhet skulle kräva omfattande och många gånger inte helt okomplicerade värderingsförfaranden. Det finns också andra

omständigheter som talar emot att svårvärderad egendom skulle omfattas av reglerna. En sådan omständighet har med fusk-möjligheter att göra. Eftersom det i det nu aktuella sammanhanget inte finns något naturligt tvåpartsförhållande – t.ex. av det slaget som arbetsgivare och arbetstagare utgör – finns det för den oärlige inga balanserande omständigheter när det t.ex. gäller just värdering av egendomen. Till skillnad mot arbetsgivaren och arbetstagaren där den förre ska göra ett avdrag och den andre beskattas kommer gåvotagaren inte att beskattas för vad han tar emot. En mindre nogräknad mottagare har alltså inget att förlora på att egendom övervärderas vilket skulle innebära att givaren därmed skulle få en större skattereduktion. Och risken för en sådan övervärdering, även i de fall det inte är fråga om oärlighet, måste bedömas som tämligen stor. Till bilden hör att frågan om att värdera alla gåvor som inte består av pengar och motsvarande lättvärderad egendom måste framstå som en betydande administrativ komplikation. Jag har därför övervägt att föreslå att endast sådan egendom där det finns en officiell värdering ska kunna utgöra underlag för skattereduktion. Sådan egendom är alltså kontanter – både svensk och utländsk valuta – aktier och andra noterade värdepapper och fastigheter med taxeringsvärden.

Den synpunkten har emellertid framförts – bland annat vid det referensgruppsmöte som hölls den 17 mars 2009 – att mottagarna normalt inte tackar nej till gåvor bestående av t.ex. värdepapper och fastigheter men att det många gånger är ganska besvärligt att hantera gåvor av det slaget. Utgångspunkten för mina överväganden har varit att undvika komplikationerna i samband med värderingarna och inte eventuella problem med att hantera det givna som sådant. Enligt min uppfattning finns det emellertid skäl att hörsamma de synpunkter som framförts och således begränsa förslaget till att endast avse rena penninggåvor. Vid sidan av att man undviker själva problemen med värderingen och eventuella processer kan det finnas hanteringsfördelar. Rimligen kan det inte heller vara alltför komplicerat att anpassa sig till en sådan regel. Mitt förslag är därför att en gåva för att kunna ingå i gåvounderlaget måste utgöras av en penninggåva.

6.5.7 Förmån av gåva till godkänd gåvomottagare

Mitt förslag: Förmån av gåva får medräknas i underlaget för skattereduktion.

6.5.7.1 Löneförmån i inkomstslaget tjänst

En särskild fråga är hur man ska hantera den situationen att en arbetsgivare såsom en löneförmån för en viss arbetstagare gett en gåva till en viss mottagare. Är det fråga om en mottagare som inte är en godkänd gåvomottagare gäller naturligtvis vanliga regler om att förmånen ska beskattas hos arbetstagaren. Detsamma gäller naturligtvis även det fall att det är fråga om en godkänd gåvomottagare men i det fallet tillkommer ytterligare en fråga, nämligen om den förmånsbeskattade arbetstagaren ska ha rätt att räkna in ”gåvan” eller ”förmånen” i det egna gåvounderlaget.

Reglerna om skattereduktion för hushållsnära tjänster kan tjäna till viss ledning. Härom gäller följande. Den 1 juli 2007 trädde lagen (2007:346) om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete i kraft. Genom lagen infördes en skattereduktion för fysiska personer som har haft utgifter för hushållsarbete. Inledningsvis medgavs skattereduktion endast när en fysisk person själv hade haft utgifter för hushållsarbete. Däremot gavs vare sig arbetstagaren eller arbetsgivaren någon skattelättnad i de fall hushållstjänster tillhandahållits som en löneförmån. I praktiken betydde det att det var förmånligare för en arbetstagare att få högre lön och privat köpa hushållstjänster i stället för att få en löneförmån i form av hushållstjänster.

I proposition 2006/07:94 Skattelättnader för hushållstjänster m.m. uppgavs att regeringens avsikt var att skyndsamt utreda möjligheten att ge skattelättnad även i de fall hushållstjänsterna utgår i form av löneförmån (s. 36 och 57). En sådan möjlighet infördes den 1 januari 2008 (SFS 2007:1123, prop. 2007/08:13 Skattelättnader för förmån av hushållstjänster). Reglerna tillämpas på förmåner som tillhandahållits efter den 31 december 2007. I samband med detta ändrades lagens namn till lagen om skattereduktion för hushållsarbete. Syftet med lagen är att det inte ska vara någon skattemässig skillnad för arbetstagaren mellan att få ytterligare lön och själv köpa hushållstjänster och att få en skattepliktig förmån av hushållstjänst till motsvarande värde. Arbetsgivaren är skyldig att på kontrolluppgift redovisa underlaget för skattereduktion. Underlaget förtrycks på den anställdes självdeklaration. Från och med den 1 juli 2009 finns dessa bestämmelser i 67 kap. IL och i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete.

Riksdagen har alltså beslutat om ett system vad gäller hushållsnära tjänster som på motsvarande sätt kan användas för löneförmåner i form av gåvor till godkända gåvomottagare.

Mitt förslag är därför att gåvor till godkända gåvomottagare som utgår i form av en löneförmån ska ingå i arbetstagarens gåvounderlag. Detta förutsätter naturligtvis att gåvan som så att säga förmedlats av arbetsgivaren uppfyller kravet att vid ett och samma gåvotillfälle uppgå till minst 400 kronor.

I det tidigare nämnda förslaget från Cancerfonden m.fl. (jämför avsnitt 3.2) föreslogs att en arbetstagare skulle kunna be arbetsgivaren att skicka en del av lönen till en viss mottagare och att arbetstagarens kontrolluppgift skulle uppta lönens belopp minskat med gåvan i fråga. Detta innebär i princip att gåvan skulle göras avdragsgill i inkomstslaget tjänst. Vad jag nu föreslagit om gåvor som utgör en löneförmån och hur de ska behandlas är en annan sak. Mitt förslag tar sikte på den situationen att en arbetsgivare utöver lönen såsom en särskild förmån för arbetstagaren ger en viss summa pengar till en godkänd gåvomottagare. I ett sådant fall ska av kontrolluppgiften framgå dels lönen belopp samt förmånens belopp. För tydlighetens skull bör också nämnas att om en arbetstagare ber arbetsgivaren att för dennes räkning skicka en del av lönen till en godkänd gåvomottagare är det inte fråga om en löneförmån och kontrolluppgiften ska på vanligt sätt bara uppta lönens fulla

belopp. Arbetstagarna kan i båda fallen begära skattereduktion för vad som getts.

6.5.7.2 Utdelningsförmån i inkomstslaget kapital

I RÅ 2007 not. 161 bekräftade Regeringsrätten att vad som slogs fast i RÅ 2004 ref. 1 innebär att en donation från ett aktiebolag till en stiftelse som inte är en underprisöverlåtelse medför att delägaren i aktiebolaget ska utdelningsbeskattas.

Till höstriksdagen 2008/09, motion 2008/09:Sk476, har Mikael Oscarsson (KD) motionerat om att denna utdelningsbeskattning ska slopas. I motionen hemställs att riksdagen beslutar om ändring i 42 kap. 14 § IL så att en företagsgåva till ett kvalificerat allmännyttigt ändamål som avses i 7 kap. 8 § IL blir undantaget från utdelningsbeskattning hos företagets ägare. Motionen har i bet. 2008/09:SkU23, s. 27 avstyrkts med hänvisning till Gåvoincitamentsutredningens pågående arbete.

I ett förhandsbesked meddelat den 6 februari 2009 (dnr 59-08/D) utdelningsbeskattades en aktieägare i det överförande bolaget vid donation av kontanta medel till en etablerad välgörenhetsorganisation för den del av det överförda beloppet som svarade mot hans ägarandel i bolaget.

Mitt förslag omfattar också den situationen att ett bolag ger en gåva till en godkänd gåvomottagare. Den rättspraxis för vilken redogjorts ovan innebär att aktieägarna i vissa fall kommer att utdelningsbeskattas för gåvovärdet och det är den situationen som man i den ovan nämnda motionen vill lösa.

Det finns olika sätt att lösa frågan på. Ett sätt är det som den nyss nämnda motionen handlar om, nämligen att föreslå att utdelningsbeskattning inte ska ske vid gåva till en godkänd gåvomottagare eller när det är fråga om gåvor över huvud taget. Enligt min uppfattning är dessa två varianter ingen bra lösning på den uppkomna problematiken. Att ha klara, entydiga och logiska regler när det gäller förhållandet mellan ett bolag och dess delägare är av stor betydelse för skattesystemets allmänna stabilitet. I vart fall finns det inga motiv för att i det här specifika fallet göra ett undantag från huvudregeln om att delägare ska utdelningsbeskattas i dessa fall. Härtill kommer att regler om detta kan bli krångliga och det hela skulle få karaktär av ”lapptäckeslagstiftning”.

Ett annat sätt att lösa frågan på är att ett utdelningsbeskattat värde avseende en gåva som ett aktiebolag har gett till en godkänd gåvomottagare får räknas med i underlaget för skattereduktion för aktieägaren. Även i detta fall får det utdelningsbeskattade beloppet endast ingå i delägarnas gåvounderlag under förutsättning att den del som faller på delägarna vid varje gåvotillfälle uppfyller det allmänna kravet på att gåvans värde ska uppgå till minst 400 kronor. En regel om att delägarna ska få tillgodoräkna sig skattereduktionen måste kombineras med en regel om att i de fall bolagets delägare blir förmånsbeskattade och i konsekvens därmed medges skattereduktion ska inte bolaget – som ju är den formella givaren – medges skattereduktion. Det

bör dock uppmärksammas att det kan vara så att delägarna blir utdelningsbeskattade men att gåvan inte uppgår till 400 kronor eller att de enskilda delägarnas gåvounderlag är för litet för att skattereduktion ska förekomma. Inte heller under sådana omständigheter kan bolaget tillgodoräkna sig skattereduktionen.

När det gäller hushållstjänsterna ska skattereduktion tillgodoräknas den som har en skattepliktig förmån av hushållsarbete som räknas till inkomstslaget tjänst. I regler om skattereduktion för gåvor till forskning och ideell verksamhet skulle i så fall utöver förmåner avseende gåvor till godkända gåvotagare som räknas till inkomstslaget tjänst och även förmåner avseende sådana gåvor som räknas till inkomstslaget kapital få räknas med i underlaget för skattereduktion. Jag föreslår en regel av den innebörden. Förmånerna ska redovisas på kontrolluppgift och värdet kan förtryckas i givarens inkomstdeklaration.

6.5.8 Gåvor i form av aktieutdelning

Mitt förslag: Gåvor i form av aktieutdelning (s.k. aktiegåvor) kommer inte att kunna medföra skattereduktion.

En särskild form av gåva är sådan som avser en s.k. aktiegåva. Enligt ett avgörande i Regeringsrätten, RÅ 2006 ref. 45, gäller följande. Den aktieägare som innan avstämningsdagen ger bolaget i uppdrag att eventuell utdelning ska tillfalla någon annan än aktieägaren själv kommer enligt bestämmelserna i 42 kap. 12 § IL inte att bli beskattad för utdelningen. Beskattningen ska i stället ske hos den som har fått rätten till utdelning. Om utdelningsmottagaren är en sådan stiftelse, ideell förening eller ett sådant registrerat trossamfund som enligt 7 kap. IL är inskränkt skattskyldigt kommer någon beskattning inte alls att ske. Eftersom jag ovan föreslagit att endast penninggåvor ska kunna ligga till grund för en skattereduktion kommer en s.k. aktiegåva inte att kunna ingå i gåvounderlaget och därmed föranleda någon skattereduktion. Eftersom Regeringsrättens avgörande om de s.k. aktiegåvorna blivit uppmärksammat – bl.a. diskuteras det i Kulturutredningens betänkande, SOU 2009:16, avsnitt 13.9, s. 338 – finns det skäl att understryka att anledningen till att en aktiegåva inte kan omfattas av de nu aktuella skattereduktionsreglerna är att gåvan ju inte består av den kommande utdelningens belopp, dvs. kontanter, utan av rätten till utdelning. Och denna rättighet är något annat än kontanter som ju mitt förslag uteslutande omfattar.

6.5.9 Testamenten, dödsbon och handelsbolag

Mitt förslag: Testamente till förmån för en godkänd gåvomottagare kan inte föranleda skattereduktion. Ett dödsbo kan inte få skattereduktion för andra gåvor än dem som den avlidne gett innan dödsfallet. Ett handelsbolag eller dess delägare kan inte få skattereduktion för gåvor från bolaget.

Vad gäller testamenten är frågeställningen följande. Ska ett testamente till förmån för en godkänd gåvomottagare i detta sammanhang räknas som en gåva och leda till skattereduktion för dödsboet? Ska i så fall också förmånstagarförordnanden i försäkringar m.m. grunda rätt till skattereduktion? Enligt min uppfattning är svaret nekande. Bakgrunden till detta är följande.

Mitt uppdrag handlar om att skattevägen stimulera till gåvor till forskning och ideell verksamhet. Egendomsöverföring genom testamenten liknar gåvor men anlägger man ett formellt betraktelsesätt är det en helt annan sak och det ingår inte i mitt uppdrag att lämna ett skatteförslag som omfattar annat än gåvor. Bortsett från denna mera formella invändning mot att testamenten ska kunna föranleda skattereduktion kan följande noteras. Tanken med att en gåva till en godkänd gåvomottagare ska föranleda en skattereduktion är att den ska verka stimulerande på lusten att ge. När det gäller testamenten kan man konstatera att visserligen skulle skattereduktionen komma arvingarna till del vilket möjligen kan verka stimulerande på testator men enligt min uppfattning är omedelbarheten borta och stimulanseffekten tämligen uttunnad. Härtill kommer att om lagförslaget ska omfatta pengar som överförs till godkända gåvomottagare genom testamenten bör också överföringar genom förmånstagarförordnanden, försäkringar och liknande omfattas. Sådana regler skulle med nödvändighet bli tämligen komplicerade.

En annan och principiellt annorlunda aspekt på detta är att om man avstår från att lagstifta om testamenten och skattereduktion kommer det relativt sett att vara mer attraktivt för den enskilde att ge bort gåvor i livstiden än att testamentera bort dem. Denna synpunkt är besläktad med bakgrunden till hur vissa av reglerna i den redan nämnda och numera upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, var utformade. Möjligheterna att ge bort gåvor till skattefria mottagare var större än att testamentera bort egendom utan att mottagarna skulle betala arvsskatt. Att ge gåvor i livstiden var skattemässigt alltså mer skattegynnat än att testamentera.

När det gäller frågan om dödsfall och anslutande frågeställningar finns det emellertid vissa komplikationer med att nöja sig med att föreslå att vad som överföres i enlighet med ett testamente inte ska föranleda skattereduktion för boet. Inget hindrar att dödsbodelägarna bestämmer sig för att dödsboet självt ska skänka pengar till en godkänd gåvomottagare. I så fall skulle det vara nödvändigt att inför skattereduktionen fråga dödsboet om medelsöverföringen från boet till en godkänd gåvomottagare berott på ett testamente eller om det är boet som sådant som fattat beslutet. För att slippa

den typen av komplikationer är mitt förslag att ett dödsbo endast kan medges skattereduktion för gåvor som den avlidne själv gett eller för förmån av gåva som den döde tillhandahållits under sin livstid.

Vad sist gäller handelsbolag är mitt förslag att vad ett handelsbolag ger inte ska kunna leda till skattereduktion vare sig för bolaget eller dess delägare. Bakgrunden till detta ställningstagande är att sådana regler oundvikligen skulle bli krångliga och besvärliga att tillämpa.

6.5.10 Medlemsavgifter m.m.

Min bedömning: Mitt förslag innebär inte att reglerna om avdragsförbud för medlemsavgifter behöver ändras.

Medlemsavgifter är enligt gällande rätt (9 kap. 2 § andra stycket IL) inte avdragsgilla. Medlemsavgifter räknas på samma sätt som gåvor till de icke avdragsgilla levnadskostnaderna. I mitt uppdrag ingår att ta ställning till frågan om det är möjligt att trots eventuella regler om skattereduktion för gåvor upprätthålla en ordning där avgifter för medlemsavgifter i olika organisationer inte kan dras av.

Frågan om den skattemässiga behandlingen av medlemsavgifter har under lång tid varit aktuell. I betänkandet Rörelser i tiden, SOU 2007:66, anförs att medlemsavgifter bör vara avdragsgilla och man hänvisar till den då planerade utredning som sedan blev Gåvoincitamentsutredningen.

Bakgrunden till frågan om medlemsavgifterna är naturligtvis att om man inför ett system med avdragsrätt eller motsvarande för gåvor uppkommer frågan om det finns någon anledning att även i fortsättningen ha ett avdragsförbud för medlemsavgifter.

Enligt min uppfattning är det uppenbart att om man skulle bryta igenom den befintliga gränsen mellan levnadskostnader och utgifter för inkomsternas förvärvande och göra gåvor i allmänhet avdragsgilla vid inkomstberäkningen är det knappast möjligt att upprätthålla förbudet mot att dra av medlemsavgifter. En rimlig, fast mer sällan uppmärksammas konsekvens av en sådan förändring, är att både medlemsavgifter och gåvor borde vara skattepliktiga hos mottagarna.

Mitt förslag utgör emellertid inte ett sådant principgenombrott. Det tar inte sikte på gåvor i allmänhet utan gäller endast penninggåvor för att främja forskning eller för att bedriva hjälpverksamhet bland behövande. Sådana gåvor föreslås inte bli avdragsgilla utan förslaget innebär att gåvorna ska föranleda en på visst sätt beräknad skattereduktion. Gåvorna ska heller inte göras skattepliktiga. Därför framtvingar mitt förslag om skattereduktion inte någon omprövning av det principiella förhållningssättet till levnadskostnader i form av medlemsavgifter och mitt förslag är att medlemsavgifter även i fortsättningen inte ska vara avdragsgilla. Inte heller i övrigt anser jag att det finns skäl att göra medlemsavgifterna avdragsgilla.

6.5.11 Fakturamodellen

Mitt förslag: Fakturamodellen föreslås inte gälla vid gåvor till godkända gåvomottagare.

Enligt nya regler som träder i kraft den 1 juli 2009 (prop. 2008/09:178) utvidgas systemet med skattereduktion för hushållsarbete till att även omfatta reparationer, underhåll samt om- och tillbyggnad av småhus, ägarlägenheter och bostadsrätter. Det nya hushållsskatteavdraget (HUS-avdraget) kommer alltså att omfatta bl.a. hushållsarbete och reparations och ombyggnadsarbete. I de nya reglerna kommer den s.k. fakturamodellen att gälla. Den innebär att en privatperson för att få skattereduktion ska komma överens med utföraren om att betalning endast ska göras med hälften av den angivna arbetskostnaden. Utföraren får begära utbetalning från Skatteverket med den del av arbetskostnaden (inklusive mervärdesskatt) som köparen inte har betalat. Detta belopp utgör köparens skattelättnad och tillgodoräknas denne som preliminär skattereduktion. Detta innebär att köparen får skattelättnaden direkt vid köpet. Fakturamodellen gäller för hela HUS-avdraget.

Om fakturamodellen skulle gälla även i regler om skattereduktion för gåvor skulle det innebära att givaren kunde få skattelättnaden direkt vid överlämnandet av gåvan och behövde därmed bara ge 73,7 procent av gåvovärdet vid gåvotillfället i stället för hela gåvan vilket borde ge ett visst incitament för givaren att ge mer. Den del som givaren sålunda innehåller (resterande del 26,3 procent av gåvan) skulle mottagaren få ansöka om att få utbetalt från Skatteverket. Om givaren inte har rätt till skattereduktion, t.ex. till del som givarens utrymme för skattereduktion är konsumerat, kan inte mottagaren erhålla utbetalningen från Skatteverket. Om fakturamodellen skulle gälla även i frågan om regler om skattereduktion för gåvor skulle det innebära att en ytterligare administrativ börda skulle läggas på mottagarna. Fakturamodellen föreslås därför inte bli införd i regler om skattereduktion för gåvor. Det kan i sammanhanget anmärkas att den skattskyldige som avser att ge gåvor är oförhindrad att ansöka om ändrad beräkning av skatteavdrag (s.k. jämkning).

6.5.12 Återkallelse och kontrollbesök m.m.

Mitt förslag: Ett beslut om att vara godkänd gåvomottagare kan återkallas om förutsättningar för att vara godkänd gåvomottagare inte längre föreligger. Regler om föreläggande och kontrollbesök införs. En godkänd gåvomottagare ska vara skyldig att själv underrätta Skatteverket om förhållandena är sådana att gåvomottagaren inte längre bör vara en godkänd gåvomottagare.

6.5.12.1 Återkallelse

På sätt som beskrivits i det föregående ska sökanden uppfylla ett antal krav för att kunna bli en godkänd gåvomottagare (avsnitt 6.3.2 och 6.4). När det gäller stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund tar dessa krav sikte på att sökanden är inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. IL, att ändamål och verksamhet ska vara av visst slag, att det ska föreligga en förmåga att även i fortsättningen bli inskränkt skattskyldig samt att sökanden ska kunna hantera gåvorna på visst sätt och att det ställs vissa mer administrativt betonade krav på revisor och bokföring. När det gäller universitet och högskolor är kravet att det bedrivs vetenskaplig forskning samt att sökanden kan göra sannolikt att gåvorna kommer att användas på det sätt givarna avsett samt att inget talar emot ett godkännande. Är det fråga om utländska sökanden tillkommer ett krav på att de ska förbinda sig att lämna kontrolluppgifter.

När det gäller de inskränkt skattskyldiga innebär ju gällande rätt att om det vid en viss taxering konstateras att de inte uppfyller ställda krav blir de inte längre inskränkt skattskyldiga och vissa inkomster blir beskattade. Om så sker saknas förutsättningar för att fortsatt vara en godkänd gåvomottagare och godkännandet ska återkallas. På motsvarande sätt gäller att om t.ex. en insamlingsstiftelse inte uppfyller villkoren i fråga om revisor eller bokföringens beskaffenhet ska godkännandet återkallas.

Vid sidan av att Skatteverket på eget initiativ kan återkalla ett godkännande bör verket också kunna återkalla ett godkännande på initiativ av den godkända gåvotagaren.

Vidare bör en godkänd gåvomottagare vara skyldig att själv underrätta verket om förhållandena är sådana att gåvomottagaren inte längre bör vara en godkänd gåvomottagare. Om en godkänd gåvomottagare inte anmäler att förhållandena är sådana att godkännandet bör återkallas uppkommer frågan om inte gåvomottagaren borde påföras en kontrollavgift. Denna fråga berörs i ett senare avsnitt.

Att inte medverka vid ett kontrollbesök bör kunna leda till att ett godkännande återkallas. Även denna fråga berörs i det följande.

En återkallelse bör gälla omedelbart och utan hinder av att återkallelsebeslutet överklagats.

6.5.12.2 Skatteverkets kontroll

Den omständigheten att Skatteverket under vissa förutsättningar kan återkalla ett godkännande utgör också den rättsliga grunden för att Skatteverket ska utöva kontroll av de godkända gåvomottagarna. En del av den kontrollen sker ju vid den årliga taxeringen eftersom en godkänd gåvomottagare måste vara inskränkt skattskyldig. I övrigt är verket oförhindrat att kontrollera hur insamlade medel används, bokföring etc. Hur denna kontroll utformas kan Skatteverket på vanligt sätt självt bestämma. Uttryckliga regler om förelägganden och kontrollbesök bör införas. Dessa och anslutande frågor tas upp i det följande.

Universitet och högskolor är ju inte föremål för taxering och någon kontroll den vägen är således inte möjlig. Visserligen står dessa lärosäten under statlig tillsyn vilket i och för sig är en garanti för att gåvorna hanteras på rätt sätt. Skatteverket kan dock kontrollera om gåvorna används på det sätt som givarna avsett och om det förekommer missbruk kan ett godkännande återkallas.

6.5.12.3 Föreläggande

Skatteverket bör ha rätt att förelägga den som ansökt om att bli godkänd gåvomottagare att komma in med de ytterligare handlingar som behövs för att verket ska kunna pröva en ansökan. Detsamma bör gälla vid ansökan om förlängning. Ett föreläggande om att inkomma med vissa handlingar bör också kunna riktas mot en godkänd gåvomottagare när godkännandet sätts i fråga och återkallelse övervägs. Vidare bör gälla att om ett sådant föreläggande inte efterkommes får Skatteverket avslå ansökan om godkännande eller förlängning. Om en godkänd gåvomottagare inte efterkommer ett föreläggande får verket återkalla godkännandet. Ett sådant beslut att återkalla ett godkännande bör gälla omedelbart och utan hinder av att återkallelsen överklagats.

6.5.12.4 Kontrollbesök

När någon ansökt om att bli godkänd gåvomottagare eller att ett godkännande ska förlängas bör Skatteverket och den sökande kunna komma överens om ett kontrollbesök. Överenskommelse om ett sådant kontrollbesök bör också kunna ske i samband med att Skatteverket överväger att återkalla ett godkännande. Om en godkänd gåvomottagare inte medverkar till ett kontrollbesök får godkännandet återkallas. Om den som ansökt om att bli godkänd gåvomottagare inte medverkar till ett kontrollbesök får ansökan avslås.

6.5.13 Sekretess m.m.

Mitt förslag: Uppgift om huruvida en organisation är godkänd gåvomottagare enligt 67 kap. 24–27 §§ IL och i sådant fall från vilken tidpunkt ska i vissa fall få lämnas ut till enskild. Uppgifter i beskattningsdatabasen utvisande vilka organisationer som är godkända gåvomottagare enligt 67 kap. 24–27 §§ IL får göras tillgängliga via Skatteverkets webbplats.

Enligt 9 kap. 1 § första stycket sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess i myndighets verksamhet, som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt, för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Av tredje stycket samma paragraf framgår att sekretessen inte gäller för beslut, varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, såvida inte beslutet meddelas i ärende om förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga, beskattning av utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner när beslutet har fattats av Forskarskattenämnden, eller trängselskatt.

Enligt femte stycket samma paragraf får utan hinder av sekretessen uppgift lämnas till enskild enligt vad som föreskrivs i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. I 2 kap. 5 § denna lag är reglerat vilka uppgifter som får lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Det föreslås att 67 kap. 24–27 §§ IL ska innehålla bestämmelser om s.k. godkänd gåvomottagare. Skatteverket beslutar huruvida någon får godkännas som gåvomottagare liksom om ett godkännande ska återkallas. Eftersom sådana beslut inte omfattas av undantagen i 9 kap. 1 § tredje stycket sekretesslagen omfattas de av sekretess enligt paragrafens första och andra stycke.

För att en givare ska kunna få skattereduktion måste gåvan ges till en godkänd gåvomottagare. Jag anser att det finns ett behov av att ändra lagen så att givaren på ett tillförlitligt sätt kan få reda på om mottagaren är godkänd.

Själva besluten kan emellertid innehålla känslig information, särskilt i skälen för besluten om återkallande av godkännande. Den efterfrågade informationen från en tredje person är endast huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som gåvomottagare och i så fall från vilken tidpunkt detta gäller.

Sekretess till skydd för enskild kan enligt 14 kap. 4 § sekretesslagen som huvudregel efterges helt eller delvis av den enskilde. Om samtycke till utlämnande av en uppgift som omfattas av 9 kap. 1 § sekretesslagen inte föreligger och uppgiften inte omfattas av undantagen i paragrafens tredje stycke är det en förutsättning för att uppgiften ska kunna lämnas ut att detta följer av någon av de författningar som 9 kap. 1 § femte stycket hänvisar till. Eftersom behovet av sekretess för uppgiften huruvida någon är godkänd gåvomottagare inte gör sig särskilt starkt gällande och då det kan finnas situationer där den enskildes samtycke inte kan inhämtas eller det kan vara omständligt att inhämta det bör en ändring göras i 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Ändringen bör innebära att sådan uppgift får lämnas ut, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Regler om skattefavörer för gåvor finns i flertalet av EU:s medlemsländer och godkända gåvomottagare finns normalt, som t.ex. i övriga nordiska länderna, förtecknade på skattemyndighetens webbplats i respektive land.

Jag föreslår därför att en bestämmelse införs i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som möjliggör att en sådan förteckning över godkända gåvomottagare enligt 67 kap. 24–27 §§ IL kan göras även på Skatteverkets webbplats.

6.5.14 Kontrollavgift

Mitt förslag: Den som underlåter att informera Skatteverket om att förutsättningarna för att vara godkänd gåvomottagare inte längre är uppfyllda kan påföras en kontrollavgift.

Om t.ex. en insamlingsstiftelse som är godkänd gåvomottagare inser att Skatteverket egentligen borde återkalla godkännandet har jag ovan föreslagit att det ska föreligga en skyldighet för stiftelsen att underrätta Skatteverket om förhållandena så att godkännandet kan återkallas.

Om en sådan underrättelse inte görs uppkommer frågan om inte stiftelsen borde påföras en kontrollavgift. Situationen är ju den att ett antal gåvogivare kan komma att medges skattereduktion fast de egentligen inte borde ha den rätten.

En första fråga är om det är möjligt att vägra skattreduktion eller att ”ta tillbaka” redan medgiven skattereduktion. Enligt min uppfattning är svaret på den frågan nekande. Den skattskyldige har lämnat en gåva till en mottagare som efter ett särskilt myndighetsbeslut blivit godkänd som gåvomottagare. Rimligen måste de skattskyldiga kunna lita på att myndighetsbesluten är riktiga och att de godkända gåvomottagarna står

under tillräcklig tillsyn. Endast under förutsättning att gåvogivarna och de godkända gåvomottagarna handlat i maskopi med varandra kan det möjligen bli aktuellt att underkänna ett reduktionsyrkande eller att riva upp ett redan fattat beslut om skattereduktion.

Nästa fråga blir därför om man över huvudtaget kan rikta några sanktioner mot gåvomottagaren och i så fall hur en sådan ska vara utformad. I Tyskland finns en regel av innebörd att den felande organisationen får ett ekonomiskt krav riktat mot sig och kravets storlek ska motsvara summan av de skattelindringar som givarna medgetts på grund av gåvor till organisationen i fråga. Ett alternativ skulle vara att de annars skattefria gåvorna skulle göras skattepliktiga eller att organisationen i fråga påförs en sanktionsavgift motsvarande den skatt som skulle utgått om gåvorna varit skattepliktiga. Ingen av dessa två senare modeller verkar särskilt praktiska om de ens är möjliga att införa.

Det känns ändå otillfredsställande att en godkänd gåvomottagare mot bättre vetande fortsätter en verksamhet som innebär att gåvogivare får skattereduktion trots att de inte borde ha det. Jag föreslår därför att den godkände gåvomottagare som underlåter att underrätta Skatteverket när det inte längre finns förutsättningar för att vara godkänd ska påföras en kontrollavgift.

En sådan kontrollavgift kan utformas antingen som ett fast belopp eller på något sätt sättas i relation till de skattereduktionsgrundande gåvor som kommer in efter den tidpunkt då godkännandet egentligen borde ha återkallats.

Enligt min uppfattning är den senare metoden att föredra. Mitt förslag är därför att kontrollavgiften ska uppgå till ett belopp som motsvarar 10 procent av summan av de gåvor som vid varje gåvotillfälle uppgått till minst 400 kronor och som getts in efter den tidpunkt då anmälan senast bort ske. Om förhållandena är sådana att det inte går att beräkna hur många sådana gåvor som kommit in får Skatteverket göra en skälig uppskattning och lägga det beloppet till grund för kontrollavgiften.

Kontrollavgiften bör alltid uppgå till ett visst minsta belopp. Mitt förslag är att detta minsta belopp ska uppgå till 5 000 kronor. Skatteverket bör kunna efterge kontrollavgiften om det föreligger särskilda skäl.

Jag är medveten om att sambandet mellan kontrollavgiften och felaktigt medgivna skattereduktioner i och för sig är svagt. Situationen kan ju vara den att gåvotagaren får ett mycket stort antal gåvor på t.ex. 500 kronor men att det också är det enda dessa givare ger det året; i så fall blir det ingen skattereduktion alls. Detta är emellertid inget avgörande argument mot kontrollavgiften. Avgiften är ju satt för att framtvinga ett besked från den godkände gåvomottagaren, inte att kompensera för ”felaktigt” medgivna skattereduktioner.

Mot utländska godkända gåvotagare som underlåter att anmäla förändrade förhållanden som bort innebära återkallelse torde det i realiteten inte finnas

andra sanktionsmöjligheter än att återkalla ett godkännande som gåvomottagare.

6.5.15 Förhållandet mellan gåva och sponsring

Mitt förslag: Gränsen mellan avdragsgill sponsring och icke avdragsgill gåva upprätthålles.

Vid arbetet med regler om skatteincitament för gåvor till forskning och till ideell verksamhet tangeras ofta två närliggande och med varandra besläktade frågeställningar, nämligen dels frågan om den avdragsrätt för forskning och utveckling som föreligger enligt 16 kap. 9 § IL, dels frågan om avdrag för sponsring. I det följande ska diskuteras vissa frågor i anslutning till detta. Vad det handlar om är gränserna för mitt utredningsuppdrag. Ett av skälen till att jag väljer att diskutera denna fråga är att jag under mitt arbete märkt att många företrädare för både ideell verksamhet och för forskning uppfattat att mitt uppdrag handlar om sponsring och att det gäller att lagstiftningsvägen tänja på gränserna för vad som är ”utgifter för inkomsternas förvärvande”. Ett annat skäl är att Regeringsrätten i det ovan redovisade avgörandet (RÅ 2000 ref. 31 I) förklarat att den del av ett sponsringsyrkande som ej godtogs skulle ses som en gåva. Att det finns kopplingar mellan sponsring och gåvor är uppenbart.

Utgångspunkten när det gäller både avdrag för kostnader för forskning och utveckling och för sponsring är den allmänna regeln om att kostnader för inkomsternas förvärvande är avdragsgilla och att gåvor inte är det. Dessa frågor har utförligt redovisats i avsnittet om gällande rätt.

Vad först gäller forskning och utveckling (FoU) synes rättsläget innebära att avdragsrätt föreligger oavsett om verksamheten sker i egen regi eller om företaget betalar någon annan för detta. Det måste dessutom finnas ett samband mellan den egna verksamheten och det bedrivna forsknings- och utvecklingsarbetet för att avdragsrätt ska föreligga. När det gäller sponsring innebär rättsläget att avdragsrätt föreligger för ett belopp motsvarande värdet på den motprestation den sponsrade gör.

I det rättsfall som ligger till grund för rättspraxis när det gäller sponsring, RÅ 2000 ref. 31 I och II, fann Regeringsrätten, såvitt här är av intresse, att skillnaden mellan det belopp företaget i fråga gett och värdet på motprestationen, skulle ses som en gåva och alltså ej kunna dras av.

Regeringsrättens ställningstagande att den del av sponsringsbeloppet som går utöver värdet på motprestationen ska ses som en gåva och inte kunna dras av väcker vissa frågor. Det är uppenbart att Regeringsrätten med sitt uttryckssätt velat markera att det överskjutande beloppet inte kunde dras av. Men menade Regeringsrätten verkligen att det överskjutande beloppet var en gåva i ordets egentliga mening vilket skulle ha betytt att beloppet överlämnats till den sponsrade på grund av företagets oegennyttiga önskan att berika mottagaren på egen bekostnad och utan krav på motprestation?

Frågan är av betydelse i det nu aktuella sammanhanget därför att den leder till ytterligare en fråga, nämligen om ”underkänd sponsring” kan ses som en sådan gåva som enligt mitt förslag ska kunna innebära att givaren medges skattereduktion. En annan fråga som systematiskt sett hör hit och som bör tas upp i detta sammanhang är de förslag – bland andra från Sveriges Universitets- och Högskoleförbund – som innebär att näringsidkarnas problem med avdragsrätt för gåvor till forskning skulle lösas med justeringar i det avdragsgilla området enligt 16 kap. 9 § IL.

Den tankegång jag mött flera gånger under arbetets gång kan uttryckas så här. Det finns ett område som ligger mellan de icke avdragsgilla ”riktiga” gåvorna och avdragsgill sponsring. Utgifter inom detta område uppfattar man dock inte som gåvor och de har ur ett associationsrättsligt perspektiv heller inte behandlats som gåvor. Men man får inte avdrag vid beskattningen därför att utgiften ur ett skatteperspektiv inte är en utgift för inkomsternas förvärvande eller att gåvoinslaget tar över. Jag har förstått att många anser att utgifter inom detta område uttryckligen bör göras avdragsgilla genom justeringar av begreppet ”inkomsternas förvärvande” och att den uppgiften ingår i mitt uppdrag.

Man kan sammanfattningsvis säga att tanken är att gåvor i och för sig inte heller i fortsättningen ska vara avdragsgilla men att innebörden av uttrycket ”utgifter för inkomsternas förvärvande” ska vara mer omfattande och sträcka sig längre än vad som gäller i dag. I något sammanhang uttrycktes saken på så sätt att en företagsgåva till den som arbetar med hemlösa bör vara avdragsgill i verksamheten eftersom det på sikt gynnar företaget att det inte finns hemlösa.

Mitt uppdrag är att undersöka och föreslå regler som innebär att gåvor till forskning och ideell verksamhet ska leda till en skattefälvör för givaren. Utgångspunkten måste vara att gåvan ska vara en ”riktig” gåva, dvs. kännetecknas av att det är fråga om en oegennyttig överföring av pengar från givaren till mottagaren och att givaren gör detta utan att förvänta sig någon motprestation. Det är just det slags gåvor som inte är avdragsgilla som avses.

Det är den oegennyttighet som ligger bakom sådana gåvor som ska uppmuntras. Detta betyder, kan man tycka, att när det t.ex. gäller ”underkänd sponsring” finns det inget utrymme för någon skattefavorisering. Det är inte alldeles enkelt att se att det skulle finnas någon sådan oegennyttighet inblandad att en skattefavorisering av den som just fått sin sponsring underkänd är motiverad. Tvärtom har givaren i fullt medvetande om skattereglernas innebörd – får man anta – velat köpa en motprestation som denne satt ett visst värde på. Bakgrunden till den ovan föreslagna regeln om gåvobevis är alltså att säkerställa att bara gåvor som vid gåvotillfället var ”riktiga” gåvor ska föranleda skattereduktion. Detta kommer att kunna kontrolleras av Skatteverket och det blir inte möjligt att ”underkänd sponsring” byter karaktär och övergår till att bli en sådan gåva som ska föranleda skattereduktion.

När det till sist gäller förslag av det slag som förts fram av bl.a. Stockholms Handelskammare kan följande sägas. Mitt uppdrag tar sikte på gåvor. I sammanhanget måste man skilja på den situationen att gåvor (dvs. ”riktiga” gåvor) görs avdragsgilla å ena sidan och å andra sidan att omdefiniera vad som menas med utgifter för inkomsternas förvärvande. Det är det senare som Handelskammarens förslag avser. Jag har inte föreslagit att ”riktiga gåvor” till forskning ska vara avdragsgilla eftersom den frågan kan som jag ser det inte prövas inom ramen för mitt uppdrag. I stället har jag lagt fram regler om en skattereduktion. Att ändra gränserna för vad som ska anses utgöra en utgift för inkomsternas förvärvande, dvs. det avdragsgilla, området ingår inte i mitt uppdrag.

6.5.16 Förslaget om skattereduktion för gåvor och vissa associationsrättsliga regler

Mitt förslag: Mitt förslag står inte i strid med de associationsrättsliga reglerna om gåvor.

Enligt direktiven (s. 12) ska jag vid utformandet av mitt förslag särskilt ta hänsyn till förslagets påverkan på andra regelsystem. Härvid ska jag särskilt beakta att det befintliga skattemässiga förbudet mot avdrag för gåvor kan antas utgöra en stödjande funktion till de associationsrättsliga regleringarna rörande värdeöverföringar i form av gåva i aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och motsvarande regler i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (EFL). Jag ska också särskilt belysa hur eventuella förslag på skatteområdet förhåller sig till denna associationsrättsliga reglering liksom hur möjligheterna att upprätthålla dessa gåvoförbud påverkas.

Med värdeöverföring avses enligt 17 kap. 1 § ABL bl.a. vinstutdelning, förvärv av egna aktier och ”annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget”. I 17 kap. 2 § ABL finns regler om vilka slags värdeöverföringar som är tillåtna. En tillåten värdeöverföring är enligt punkt 4 ”gåva som avses i 5 §”. Att vissa gåvor utgör en tillåten värdeöverföring är ett undantag från principen om att bolag inte får fatta beslut i strid mot dess vinstsyfte (jfr prop. 1975:103 s. 486). Detta undantag omfattar gåvor till allmännyttiga eller därmed jämförliga ändamål och får inte strida mot borgenärsskyddsreglerna i 17 kap. 3 § ABL.

Enligt doktrinen är sjukvård, utbildning och kultur typexempel på sådana allmännyttiga eller därmed jämförliga ändamål (Stefan Lindskog, Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, 2 upplagan 1995, Erik Nerep & Per Samuelsson, Aktiebolagslagen - en lagkommentar, 2 upplagan 2009). Det finns anledning att utgå från att de ändamål som mitt förslag omfattar, att främja forskning och att bedriva hjälpverksamhet bland behövande, hör till de allmännyttiga eller därmed jämförliga ändamål som är tillåtna enligt ABL.

Enligt 10 kap. 8 § EFL finns en bestämmelse för de ekonomiska föreningarnas del som också stadgar att gåvor får bara ske till allmännyttiga och liknande ändamål.

Jag kan konstatera följande. I direktiven talas det om att avdragsförbudet för gåvor kan antas ha haft en stödjande funktion för de associationsrättsliga reglerna om gåva och frågan är vilken betydelse eventuella skatteförslag kan få. Jag måste först påpeka att den omständigheten att mitt förslag avser en skattereduktion och inte en avdragsrätt i sammanhanget inte kan tillmätas någon betydelse. Det avgörande för resonemanget är att förslaget innebär att en gåva leder till lägre skatt för givaren och inte vilken teknik för detta som används.

De associationsrättsliga reglerna innebär att det råder ett principiellt gåvoförbud för bolag och ekonomiska föreningar men att gåvor till allmännyttiga ändamål under vissa förutsättningar är tillåtna. På frågan om det skatterättsliga avdragsförbudet för gåvor stött de associationsrättsliga reglerna kan man konstatera att avdragsförbudet antagligen inneburit att intresset av att ge otillåtna gåvor dämpats. Avdragsförbudet har rimligen också inneburit att intresset för tillåtna gåvor blivit lägre.

Mitt förslag när det gäller skattereduktion för gåvor till främjande av forskning och till hjälpverksamhet till behövande torde innebära att de gåvor för vilka skattereduktion kan medges också hör till det tillåtna området enligt ABL. Mitt förslag innebär alltså inte att man kan få skattereduktion för gåvor till ändamål som enligt ABL inte är tillåtna. På så vis torde mitt förslag på skatteområdet inte komma i konflikt med de associationsrättsliga reglerna. Gåvor till annat än allmännyttiga eller liknande ändamål kommer inte heller enligt mitt förslag att ge skattereduktion. Den förändringen kommer dock att ske, nämligen att gåvor till tillåtna ändamål kan, men inte behöver, ge skattereduktion. Som ett exempel på det sista kan nämnas att gåvor till kultur torde ligga inom det tillåtna området men skattereduktion medges ej enligt mitt förslag.

För juridiska personer föreslås att skattereduktionen för gåvor kan bli högst 35 000 kronor vilket innebär att gåvor som överstiger 133 080 kronor inte kommer att grunda skattereduktion (avsnitt 7.5.3). Vid högre tak eller vid avsaknad av tak är risken sannolikt större att antalet gåvor som kan komma att anses vara oskäligt höga enligt aktiebolagslagen ökar.

6.5.17 Utländska mottagare

Mitt förslag: Även utländska motsvarigheter till stiftelser, ideella föreningar, trossamfund, universitet eller högskolor som omfattas av högskolelagen (1992:1434) och enskilda utbildningsanordnare som har tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina, som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte, ska kunna vara godkända gåvomottagare.

I det föregående har föreslagits att vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, universitet och högskolor som omfattas av högskolelagen (1992:1434), enskilda utbildningsanordnare som har tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina ska kunna vara godkända gåvomottagare. I det föregående har utgångspunkten varit att mina förslag i enlighet med EG-rätten inte bara ska omfatta gåvomottagare inom EES-området utan även, under vissa förutsättningar, gåvomottagare i tredje land. Bakgrunden till detta är följande.

EG-fördragets bestämmelser (EG) om förbud mot restriktioner av kapitalrörelser gäller såväl mot en annan medlemsstat som mot tredje land. Av artikel 56.1 i EG-fördraget framgår att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater, samt mellan medlemsstater och tredje land, är förbjudna.

I EG-domstolens avgörande i målet Hein Persche (C-318/07), framgår att när en skattskyldig person i en medlemsstat yrkar skattemässigt avdrag för gåvor som skänkts till organisationer som har sitt hemvist i en annan medlemsstat och som är erkänt allmännyttiga i sistnämnda medlemsstat, omfattas sådana gåvor av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

Om artikel 56 EG anförs i den svenska översättningen av domen följande. ”Artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken fördelen i form av ett skattemässigt avdrag, när det gäller gåvor som skänkts till erkänt allmännyttiga organisationer, endast beviljas för de gåvor som skänkts till organisationer som har hemvist i den medlemsstaten, utan någon som helst möjlighet för den skattskyldige att bevisa att en gåva som skänkts till en organisation som har sitt hemvist i en annan medlemsstat uppfyller de villkor som uppställs i nämnda lagstiftning för beviljande av en sådan fördel.”

Av punkt 70 i domen (www.curia.europa.eu) framgår vidare att det beträffande allmännyttiga organisationer belägna i tredjeländer i princip är tillåtet för den beskattande medlemsstaten att inte bevilja en sådan fördel om det, bland annat på grund av att det saknas en avtalad skyldighet för ett

tredjeland att tillhandahålla uppgifter, visar sig vara omöjligt att erhålla nödvändiga uppgifter från nämnda land.

Domen visar att godkända gåvomottagare inte kan begränsas till enbart organisationer i Sverige utan att även utländska organisationer som uppfyller de villkor som har uppställts i de svenska reglerna ska kunna vara godkända gåvomottagare.

Av kontrollskäl kan det dock ställas krav på att den stat där det aktuella bolaget hör hemma har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller bestämmelser om informationsutbyte. Mot bakgrund av att EG:s s.k. handräckningsdirektiv (Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område) inte gäller mellan en medlemsstat och ett tredje land, kan ett sådant krav inte anses vara för långtgående (Se C-101/05 Skatteverket mot A, REG 2007 s. I-11531. Jfr C-451/05 Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) mot Directeur général des impôts och Ministère public, REG 2007 s. I-08251).

Skatteincitamentsutredningen har, i betänkandet Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar, SOU 2009:33, gjort motsvarande bedömning. Se även 42 kap. 16 och 16 a §§ IL (Lex Asea).

6.5.18 Den lagtekniska lösningen

Mitt förslag: Den lagtekniska lösning som valts innebär att bestämmelserna infogas i befintlig lagstiftning. Någon ny lag föreslås således inte.

I 67 kap. IL finns ett avsnitt under rubriken Skattereduktion. Där finns regler om skattereduktion för underskott av kapital, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), allmän pensionsavgift, sjöinkomst och hushållsarbete. De materiella reglerna om skattereduktion för gåvor till forskning och ideell verksamhet bör placeras där. Detsamma gäller reglerna om vem som ska kunna bli en godkänd gåvomottagare.

Lag om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete (prop. 2008/09:77, SFS 2009:194) träder i kraft den 1 juli 2009. Mitt förslag är att den lagen byggs ut med de förfaranderegler som ska gälla för de nu aktuella gåvorna.

Den lösning jag valt är den tekniskt sett enklaste lösningen. Mer riktigt ur en principiell synpunkt hade det varit om reglerna kunnat placeras i en helt egen lag som skulle omfatta både de materiella reglerna och förfaranderegler. Jag kan likväl motivera mitt val med att det finns skatteadministrativa fördelar med den föreslagna lösningen. Jag är också medveten om att ett antal förfarandefrågor utreds av Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10) och att det i den utredningen eller i ett senare skede kan hända att systematiken görs om och att det därför inte är meningsfullt att nu lägga ned tid och kraft på att finna en mer rationell lösning. För egen del skulle jag föredra att samla alla skattereduktionsregler

utom den som omfattar underskott i inkomstslaget kapital i en särskild lag med både materiella och administrativa regler.

6.5.19 Ikraftträdande, vissa processuella frågor m.m.

Mitt förslag: Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.
--

Mitt förslag innebär att Skatteverket måste vidta avsevärda anpassningar vilket inte kan ske med kort varsel. Förslaget är att de olika lagarna ska träda i kraft den 1 januari 2011 och att de ska tillämpas på gåvor som ges och förmåner som tillhandahålls från och med detta datum. Bestämmelserna om skattereduktion kommer således att tillämpas första gången vid debitering av slutlig skatt enligt 2012 års taxering.

Att reglerna om hur de godkända gåvomottagarna godkännes är placerade i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete innebär tre veckors överklagandetid samt att det krävs prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten. Att de materiella reglerna finns i IL innebär på motsvarande sätt att dessa beslut överklagas som vanliga taxeringsbeslut. Detta innebär att överklagandetiden i domstol är två månader samt att det inte krävs något prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

7 Konsekvenser

7.1 Inledning

Av 14-16 §§ kommittéförordningen (1998:1474) framgår att de kostnadsmässiga och andra konsekvenser som lämnade förslag kan ha ska anges i betänkandet.

I direktiven anges att de administrativa konsekvenserna av förslagen för Skatteverket och andra myndigheter ska belysas, liksom eventuella kostnadsökningar och finansiering av dessa. Vidare ska förslagens påverkan på den administrativa bördan för företag redovisas. Till den del som lämnade förslag har offentligfinansiella konsekvenser, ska finansiering föreslås.

7.2 Minskade skatteintäkter

Mitt förslag innebär att fysiska och juridiska personer som ger gåvor till godkända gåvomottagare ska få en på visst sätt beräknad skattereduktion. Förslaget innebär att endast om gåvounderlaget för ett kalenderår uppgår till minst 4 000 kronor kan skattereduktion ske. Skattereduktionen uppgår till 26,3 procent av underlaget, dock högst 7 000 kronor för fysiska personer eller högst 35 000 kronor för juridiska personer. Det som per år överstiger 26 616 kronor ($7\,000/0,263$) för fysiska personer eller 133 080 ($35\,000/0,263$) kronor för juridiska personer får inte ligga till grund för någon skattereduktion.

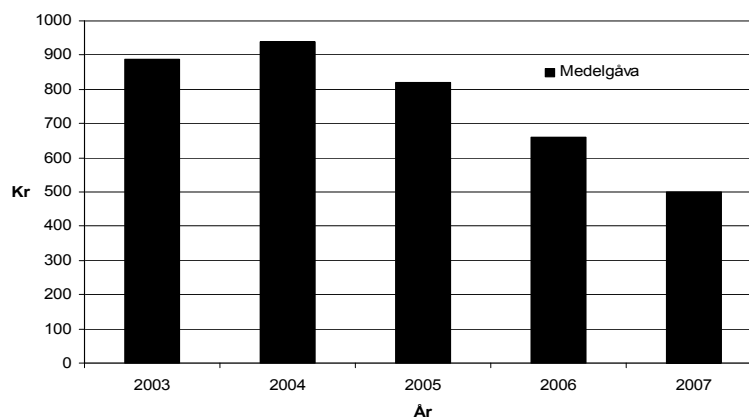
De i det följande redovisade resultaten är behäftade med osäkerhet främst på grund av att det underliggande statistiska materialet är begränsat. Därför bygger analysen i hög utsträckning på antaganden, som i vissa fall bygger på otillräcklig information. Ett centralt antagande i beräkningarna är att fysiska personer ger gåvor till ideell verksamhet medan juridiska personer ger gåvor till forskning.¹⁰ Utan detta antagande finns det en övervägande risk att gåvor dubbelräknas.

Analysen av hur mycket förslaget kommer att kosta i form av minskade intäkter för det offentliga baseras på datamaterialet Hushållens utgifter (HUT) som administreras av Statistiska centralbyrån.¹¹ I Figur 1 nedan visas

¹⁰ Detta antagande stämmer väl överens med verkligheten. Stiftelsen för Insamlingskontroll, SFI, som administrerar de så kallade 90-kontona visar att för 2007-års intäktsfördelning kommer 42 procent från allmänheten och endast två procent från företagssektorn, resterande intäkter kommer från myndigheter, medel från organisationer och övrigt. Samtal med administrativ universitetspersonal som arbetar med denna typ av frågor gör gällande att gåvor från privatpersoner till universitet är relativt obetydliga.

¹¹ HUT är en årlig urvalsundersökning av hushållen och är den enda undersökningen som redovisar gåvor på individuell nivå. Urvalsstorleken har varierat mellan åren men den är 4 000 hushåll sedan år 2003. Svartfrekvensen på frågan gällande gåvor är emellertid låg vilket bidrar till osäkerheten i beräkningarna.

den genomsnittliga gåvan per individ under perioden 2003-2007 uttryckt i 2010 års priser. År 2004 ökade gåvorna för att sedan minska åren 2005-07. År 2007 skänkte varje svensk ungefär 500 kronor till en eller flera organisationer (gåvor till andra privatpersoner är exkluderade).



Figur 1: Medelgåva för fysiker, 2010 års priser

En utgångspunkt i beräkningarna är att privatpersoners gåvobeteende inte har förändrats mellan åren 2003-2006. Detta antagande är nödvändigt för att erhålla tillräckligt med observationer för beräkningen. I så fall kan denna information användas som om informationen var från år 2007 – det senaste året som det finns information om.

Att ge skattesubventioner ökar de presumtiva givarnas vilja att skänka pengar visar ett flertal studier med olika angreppssätt (se t.ex. Breman, 2008). Som förslaget är utformat kommer det att finnas starka incitament för individer som ger mellan 3 000 och 3 999 kronor att öka givandet för att få del av skattereduktionen. Dessa individer måste anses känna ett starkt engagemang för gåvomottagaren då de redan i dag ger ett ansevärt belopp. Eftersom det inte kostar något att öka givandet till den nedre gränsen har det antagits att alla i denna grupp ökar givandet till 4 000 kronor. Detta antagande överskattar kostnaden då alla inte har ekonomiska möjligheter att öka sina gåvor mer, eller därför att man faktiskt inte vill ge mer. Samtidigt torde det finnas en motverkande effekt för individer som ligger under 3 000 kronor. Det är osäkert vilken av dessa motstridiga effekter som dominerar.

De individer som ger gåvor i intervallet 4 000 kronor till 26 616 kronor kommer att få tillbaka 26,3 procent av gåvan. Även här finns det ett starkt incitament att öka givandet. Man kan antaga att för denna grupp ökar givandet med hälften av reduktionen – 13,15 procent – dock högst upp till 26 616 kronor. Individer som ger bort mer än 26 616 kronor per år får alla en skattereduktion på 7 000 kronor.

För att få en summa av skattereduktionen för hela populationen har underlaget justerats med hänsyn tagen till det faktum att HUT-undersökningen endast är ett urval av de svenska hushållen. Efter att denna justering har gjorts, och utifrån de antaganden som redovisats ovan, uppgår den offentligfinansiella effekten till 680 miljoner kronor, men i den siffran ingår alla gåvor oavsett storlek. Förslaget är emellertid utformat så att gåvor som är lägre än 400 kronor per gåvotillfälle inte ska ingå i gåvounderlaget.

Denna information finns dock inte i HUT där det endast redovisas gåvor per år och inte per tillfälle.

Att anta att gåvounderlaget minskar med en högre gräns per gåvotillfälle är oproblematiskt. Men att ha en uppfattning med hur mycket är ej självklart. Det blir dyrare att skänka gåvor som ligger under den fastställda gränsen per gåvotillfälle. Det bör bli så att individer skänker gåvor vid färre tillfällen men när de väl skänker så vill de ligga över den fastställda gränsen för att få del av skattereduktionen, d.v.s. gåvor som överstiger 400 kronor. Detta tyder på att gåvounderlaget bör korrigeras nedåt förhållandevis blygsamt. Nedan antas det att gränsen på 400 kronor minskar underlaget med 15 procent. Skattereduktionen ger då minskade skatteintäkter för fysiska personer motsvarande uppskattningsvis 577 miljoner kronor.

För juridiska personer finns det till skillnad mot vad som gäller för fysiska personer ingen information om storleken på gåvorna. Högscoleverket har information om intäkter till lärosäten för forskning utan krav på motprestation, uppgifterna är dock aggregerade totalsiffror. I Tabell 1 nedan presenteras uppgifter från Högscoleverket för svenska universitet och högsckolor rörande bidrag till forskning och forskarutbildning.¹²

Det är en betydande skillnad mellan olika lärosäten i hur stora gåvor de tar emot. Från 762 miljoner kronor för Karolinska Institutet till endast 190 000 kronor för Kungliga Musikhögsckolan i Stockholm. Totalt hade universitet och högsckolor gåvor via bidrag på motsvarande 4,96 mdkr under år 2008, uttryckt i 2010 års priser.

Tabell 1: Gåvor utan krav på motprestation (bidrag), för år 2008 i mkr och redovisade i 2010 års priser

Lärosäte	Summa	Lärosäte	Summa
Blekinge tekniska högsckola	7,0	Konstfack	1,2
Chalmers	343,5	Kungl. Konsthögsckolan	0,2
Danshögsckolan	1,4	KTH	390,8
Dramatiska institutet	1,8	Linköpings universitet	192,7
Ersta Sköndal högsckola	15,8	Luleå tekniska universitet	71,7
GIH	1,7	Lunds universitet	885,6
Göteborgs universitet	525,2	Malmö högsckola	17,0
HHS, sthlm	125,0	Mittuniversitetet	17,2
Högsckolan Dalarna	3,6	Mälardalens högsckola	16,3
Högsckolan i Borås	11,8	Sophiahemmet högsckola	3,6
Högsckolan i Gävle	10,7	Stockholms universitet	377,0
Högsckolan i Halmstad	19,3	SLU	167,2
Högsckolan i Jönköping	12,6	Södertörns högsckola	7,6
Högsckolan i Kalmar	19,2	Teaterhögsckolan	0,4
Högsckolan i Skövde	2,0	Teologiska Högsckolan	0,9
Högsckolan Kristianstad	5,0	Umeå universitet	230,3
Högsckolan på Gotland	0,4	Uppsala universitet	646,5
Högsckolan Väst	5,2	Växjö universitet	14,5

¹² I Tabell 1 ingår uppgifter från, ensckilda utbildningssamordnare, svenska företag, Knut och Alice Wallenbergs stiftelse, Stiftelsen Riksbankens jubileumsfond, stiftelser förvaltade av lärosätet, Vetenskapsrådet samt svenska organisationer utan vinstsyfte. Utelämnade är Cancerfonden, statliga myndigheter, affärsdrivande verk med mera. Anledningen till att utelämna vissa poster är att de antingen redan inkluderats i beräkningarna för fysiker eller att de inte omfattas av förslaget.

Om man för enkelhetens skull antar att gåvorna, redovisade ovan, har skänkts vid ett tillfälle till respektive lärosäte ges en miniminivå för vad förslaget innebär i minskade skatteintäkter. Det är totalt 39 lärosäten vilket ska multipliceras med 35 000, det ger 1,365 miljoner kronor.

Högskolor och universitet har inga uppgifter om antalet emottagna gåvor. Därför är det nödvändigt att göra ett antagande, antalet gåvor är 25 per lärosäte och år såvida inte gåvorna totalt sett överstiger 25 miljoner kronor, då blir antalet gåvor 50 istället. Beräkningarna är givetvis behäftade med betydande osäkerhet. Givet de redovisade antagandena blir skattekostnaden för juridiska personer 38 miljoner kronor.

Skattereduktionen innebär därmed att de offentliga finanserna försvagas med sammanlagt 615 miljoner kronor, varav 577 miljoner kronor för fysiska personer och 38 miljoner kronor för juridiska personer. Som förslaget är utformat med en nedre gräns på 4 000 kronor är incitament svagare för juridiska personer än vad det är för fysiska personer. Även om juridiska personer har ett betydligt högre takbelopp, är takbeloppet för lågt för att kunna åstadkomma någon större incitamentseffekt. Gåvor är ofta i mångmiljonklassen och då har en skattereduktion på 35 000 kronor en mindre betydelse.

Den föreslagna skattereduktionen beräknas minska skatteintäkterna med cirka 615 miljoner kronor per år. Den varaktiga nettoeffekten är lika stor som den årliga nettobudgeteffekten eftersom en ny långsiktig jämvikt nås omedelbart. Den offentligfinansiella effekten är statistiskt beräknad och baserad på antagandet om fasta priser och volymer, i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner 2009.

Skattereduktion, miljarder kronor

Skattereduktion	År 2010	År 2011	År 2012	Varaktigt
Budgeteffekt	-0,615	-0,615	-0,615	-0,615

7.3 Ansökningsavgifter

Skatteverket bedömer att verket får ökade administrativa kostnader i samband med hanteringen av ansökningar och de godkända gåvotagarna med motsvarande 5 miljoner kronor årligen. Skatteverkets kalkyler redovisas i det följande.

På sätt som redovisats i det föregående (avsnitt 6.3.4)) föreslås att det ska finnas en ansökningsavgift på 10 000 kronor. Vidare har jag föreslagit att för vart och ett av åren efter det år då beslut om godkännande meddelats ska det utgå en avgift om 7 000 kronor.

Skatteverket har uppskattat ansökningarna till 500 det första året. Under nedan angivna förutsättningar kommer avgifterna varje år att ge ca 5 miljoner kronor vilket täcker Skatteverkets kostnader för ansökningarna.

År 1: $500 \times 10\,000 \text{ kr} = 5 \text{ miljoner kronor}$

År 2: $200 \times 10\,000$
 $+$
 $430 \times 7\,000 = 5 \text{ miljoner kronor}$

År 3: $150 \times 10\,000$
 $+$
 $500 \times 7\,000 = 5 \text{ miljoner kronor}$

År 1 kommer det in 500 ansökningar till Skatteverket á 10 000 kronor vilket ger 5 miljoner kronor. År 2 kommer det in 200 nyansökningar á 10 000 kronor plus att 430 av de 500 organisationerna från år 1 betalar in en årsavgift á 7 000 kronor. Slutligen år 3 kommer 150 stycken nyansökningar samt 500 av de sedan tidigare anslutna organisationerna väljer att fortsätta. För både år 2 och 3 ger avgifterna en intäkt motsvarande skatteverkets administrativa kostnader. Skälet till att inte alla anslutna organisationer betalar årsavgiften år 2 och 3 är de antingen inte längre är någon godkänd gåvomottagare, eller att de anser att avgiften, i förhållande till intäkten, är för hög.

7.4 Fördelnings- och jämställdhetsanalys

Ett system med skattereduktion för gåvor har inte tillämpats tidigare i Sverige, vilket innebär att det inte finns något statistikunderlag för en fördelningsanalys av förslaget. Eventuellt kommer höginkomsttagare att använda sig av reglerna i större utsträckning eftersom denna kategori generellt sett har mer resurser. Givandet är dock i dagsläget utbrett i alla inkomstgrupper och då relativt låga nivåer föreslås innebär det att även de som inte tjänar så mycket kan använda sig av reglerna till skillnad mot vad som bör ha blivit fallet om höga miniminivåer föreslagits. Att ett skatteincitament genom skattereduktion ges istället för avdrag leder till att marginalskatteeffekter uteblir. Om avdrag i stället hade medgetts skulle reglerna gynnat höginkomsttagare mer. Trots att det finns inkomstskillnader mellan män och kvinnor bör förslaget alltså inte på ett generellt plan gynna män i förhållande till kvinnor. Denna fråga kan lämpligen prövas när systemet med skattereduktion för gåvor varit i bruk en period.

Det bör även tas i beaktande att undersökningar tyder på att det är fler kvinnor än män som ger gåvor till ideell verksamhet, åtminstone till hjälporganisationer. Mot den bakgrunden skulle det kunna antas att fler kvinnor än män kan komma att ges skattereduktion för gåvor. Detta är dock inte helt klart, eftersom frågan även hänger samman med till vilka ändamål kvinnor respektive män ger, samt hur stora belopp som ges. Det är med

andra ord svårt att helt förutse konsekvenserna i detta avseende för kvinnor respektive män.

7.5 Effekter för förvaltningsmyndigheter och domstolar

Skatteverket

Skattereduktionen kommer att ge upphov till en viss kostnadsökning för Skatteverket på grund av hanteringen av dels ansökningsförfarandet och dels skattereduktionen. Därutöver tillkommer kostnader för att anpassa systemstödet samt kostnader för blanketter och broschyrer samt andra informationsinsatser.

Skatteverket uppskattar att hanteringen kommer att omfatta cirka 500 ansökningar per år. Det är mycket svårt att veta hur många kontrolluppgifter som kommer att hanteras. Det föreslås att kontrolluppgift ska lämnas för gåvor där gåvan vid varje tillfälle uppgår till 400 kronor. Skattereduktion för givaren erhålls däremot bara i det fall att gåvounderlaget uppgår till minst 4 000 kronor. Alla kontrolluppgifter kommer således inte att innebära skattereduktion. Skattereduktionen utgör 26,3 procent både för fysiska och juridiska personer. Hanteringskostnaden kommer att påverkas av antalet kontrolluppgifter men oberoende av antalet kontrolluppgifter bedömer Skatteverket att verket kommer att ha en "grundläggande" kostnad för denna. Förutsättningarna i beräkningen nedan är att kontrolluppgiftshanteringen kan ske inom nuvarande system. Intervallen nedan understryker osäkerheten i omfattningen av arbetet med gåvoskatteincitament. Beräkning av kostnader:

1) Årliga kostnader

Kanslifunktion 3 - 5 miljoner kronor
(minimum 5 årsarbetskrafter)
(hantering av nyansökningar, förnyelseansökningar)

Löpande hantering 8 - 14 miljoner kronor
(minimum 20 årsarbetskrafter)
(hantering av KU, hantering i taxeringssystemen (förtryck i deklarationer, GIN-skatt), upplysning, kontroll, blanketter)

Övrigt 4 - 6 miljoner kronor
(lokaler, utbildning, information)

Summa beräknad årlig kostnad: 15 - 25 miljoner kronor

2) Engångskostnader: 10 miljoner kronor
(Innan och i samband med att verksamheten påbörjas under förutsättning att systemutveckling kan ske inom nuvarande system, se ovan. info utbildning)

Allmänna förvaltningsdomstolar

Skattereduktionerna för gåva kommer att ge upphov till en ökad arbetsbelastning hos de allmänna förvaltningsdomstolarna, vilket därmed också kommer att leda till ökade kostnader. Domstolsverket menar att en uppskattning av antalet mål är svår att göra men att det bör bli en relativt begränsad måltillströmning. Domstolsverket bedömer att det per årsbasis kommer röra sig om cirka 400 mål avseende godkännande eller återkallande av sådana beslut. Vidare bedömer Domstolsverket att det kan bli fråga om högst 100 mål avseende fysiska och juridiska personers inkomsttaxering (bland dem som ansöker om skattereduktion). Den förstnämnda kategorin bör ha tyngden av ett vanligt skattemål medan det sistnämnda bör vara lättare än ett vanligt skattemål. Den årliga kostnaden för det ökade antalet mål vid länsrätten och kammarrätten kan därför beräknas som en något reducerad styckkostnad för ett skattemål vid länsrätterna och kammarrätterna multiplicerat med antal mål. Den ökade kostanden för länsrätterna skulle då bli cirka 3 250 000 kronor (500 mål multiplicerat med 6 500 kronor per mål då styckkostnaden för ett genomsnittligt skattemål år 2008 var cirka 7 600 kronor). Beträffande antal mål till kammarrätterna används överklagandefrekvensen 2008 för skattemål, 37 procent. Den ökade kostnaden för kammarrätterna beräknas då till cirka 2 300 000 kronor (185 mål multiplicerat med 12 500 då styckkostnaden för ett skattemål 2008 var cirka 14 500 kronor). Den totala kostnaden för ökningen av antalet mål vid de allmänna förvaltningsdomstolarna beräknas således till 5 550 000 kronor per år.

7.6 Finansiering

Enligt beräkningarna behövs en årlig långsiktig finansiering på 645,5 miljoner kronor per år. Häri ingår kostnader i form av skattebortfall (615 miljoner kronor) samt Domstolsverkets och Skatteverkets löpande kostnader (5,5 + 25 miljoner kronor).

Mitt förslag är att avdragsgränsen för resor till och från arbetet höjs från 9 000 kronor till 10 600 kronor. En sådan förändring ökar skatteintäkterna med motsvarande 535 miljoner kronor per år. Vidare förslår jag att avdragsgränsen för övriga utgifter höjs från 5 000 kronor till 10 500 kronor. En sådan förändring ökar skatteintäkterna med motsvarande 128 miljoner kronor per år. Ansökningsavgiften och den årliga avgiften drar in 5 miljoner kronor per år. Avgifterna täcker Skatteverkets kostnader för ansökningshanteringen. Dessa förändringar, inklusive avgifterna, ger tillsammans drygt 668 miljoner kronor årligen. Förslaget är något överfinansierat.

Av dessa 668 miljoner kronor kommer huvuddelen av skatteintäkterna att tillfalla kommunsektorn i ökade kommunskatter. Denna kommunala skatteintäkt av utredningsförslaget kommer att regleras via statsbidrag.

7.7 Effekter för givare och mottagare

Jag har strävat efter att utforma reglerna så att de ska vara enkla att tillämpa både för givare och mottagare och den handläggande myndigheten. En

givare måste kontrollera så att mottagaren är godkänd och ansöka om skattereduktion i sin deklaration. Tanken är att en publicerad lista ska finnas med namnen på de godkända mottagarna och att värdet av gåvan ska redovisas i givarens deklaration varför reglerna inte bör innebära något administrativt merarbete för givarna.

För en organisation som vill vara godkänd gåvomottagare kommer reglerna att innebära administrativt merarbete eftersom organisationen blir föremål för ett godkännandeförfarande, gåvobevis och kontrolluppgifter ska utfärdas för mottagna gåvor, uppföljning kan komma att ske om hur mottagna gåvor har använts, kostnader i form av ansökningsavgift och årlig avgift. Å andra sidan måste detta merarbete ses i ljuset av ett eventuellt ökat inflöde av gåvor vilket bör mer än väl kompensera det administrativa merarbete som tillämpningen av reglerna förutsätter. Dessutom är reglerna frivilliga och organisationen väljer själv om den vill vara godkänd gåvomottagare. Min bedömning är därför att för den presumptive godkände gåvomottagaren överväger fördelarna med förslaget de nackdelar som kan finnas i form av en ökad administrativ börda.

Ytterligare konsekvenser av mitt förslag berörs i avsnittet med utvärderingen (avsnitt 9).

8 Författningskommentarer

8.1 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

11 kap.

9 §

Ändringen är av redaktionell natur och beror på att ett antal paragrafer tillkommit i 67 kap. IL.

8.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

1 kap.

11 §

I kapitlet om skattens beräkning och skattereduktion finns i den aktuella paragrafens *andra stycke* en hänvisning till de regler om skattereduktion som finns i 67 kap. Stycket har kompletterats så att därav framgår att 67 kap. också omfattar skattereduktionsregler om gåvor.

16 §

Av paragrafens *fjärde strecksats* framgår att regler om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete finns i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete. Genom en justering av strecksatsen framgår dels att lagen bytt namn, dels att lagen innehåller förfaranderegler inte bara om skattereduktion för hushållsarbete utan också om skattereduktion för gåvor.

12 kap.

2 §

Ändringen i bestämmelsen är ett led i finansieringen av förslaget.

67 kap.

1 §

Av paragrafen framgår att det i 67 kap. finns regler om skattereduktion. Bestämmelsen har kompletterats på så sätt att det numera framgår att reglerna om skattereduktion inte bara gäller fysiska personer utan även juridiska personer.

2 §

I paragrafens *första stycke* anges i vilken ordning skattereduktionerna ska göras. Den situationen som avses är alltså den att en skattskyldig har rätt till flera skattereduktioner. Bestämmelsen har kompletterats så att det framgår att skattereduktion för gåvor alltid ska göras sist.

20 §

Bestämmelsen är det grundstadgande som innebär att fysiska och juridiska personer har rätt till skattereduktion för gåvor till godkända gåvomottagare i den omfattning som anges i 67 kap. IL.

21 §

Av paragrafen framgår att skattereduktion bara kan ifrågakomma när det är fråga om penninggåvor samt att en gåva för att ingå i givarens gåvounderlag måste uppgå till minst 400 kronor vid varje gåvotillfälle. Tre gåvor om 300 kronor räknas således inte in i givarens underlag medan däremot en enda gåva på 900 kronor gör det. Inget hindrar att en penninggåva består av annan valuta än svenska kronor.

22 §

Bestämmelsen innehåller tre stycken. Av *första stycket* framgår att den som är en godkänd gåvomottagare själv inte kan medges skattereduktion för vad denne ger. Bakgrunden till denna bestämmelse har berörts i allmänmotiveringen. Där har också anmärkts att när det gäller t.ex. insamlingsstiftelser hör det rimligen till ovanligheterna att de betalar skatt över huvud taget. Bestämmelsen har tillkommit som ett led i försöken att undanröja möjligheter till fusk. Bakom bestämmelsen finns också den principiella synpunkten att en viss gåva bara bör föranleda skattereduktion vid ett enda tillfälle.

I *andra stycket* stadgas att dödsbon bara har rätt till skattereduktion i det fall som avses i 29 § andra stycket. Där stadgas att ett dödsbo bara kan få skattereduktion för gåva som den döde gett eller för förmån som tillhandahållits den döde under livstiden.

I *tredje stycket* finns en regel som gäller handelsbolag. Varken bolaget eller dess delägare har rätt till skattereduktion för vad bolaget kan ha gett.

23 §

Av paragrafen framgår att underlaget måste uppgå till minst 4 000 kronor för att skattereduktion över huvud taget ska kunna komma i fråga.

24 §

I paragrafen anges de grundläggande villkoren för att ett universitet eller en högskola ska kunna bli en godkänd gåvomottagare. Bestämmelsen tar i kombination med 27 § sikte på både svenska och utländska lärosäten och i princip samma krav ställs på dem för att de ska godkännas som gåvomottagare. För de lärosäten som är belägna i Sverige är grundkravet i *första stycket* att de omfattas av högskolelagen (1992:1434). Är det fråga om en s.k. enskild utbildningsanordnare måste denne ha tillstånd att utfärda examina enligt lagen (1993:792) om tillstånd att utfärda vissa examina. Bakgrunden till detta är att vissa högskolor formellt sett inte är statliga myndigheter och därför inte omfattas av högskolelagen. Det gäller t.ex. Handelshögskolan i Stockholm som är en ideell förening och Högskolan i Jönköping och Chalmers Tekniska högskola i Göteborg som är stiftelser.

Sökanden – oavsett om det är fråga om ett svenskt eller utländskt lärosäte – måste också visa att det bedrivs vetenskaplig forskning vid det aktuella universitetet eller den aktuella högskolan. Vad som menas med uttrycket vetenskaplig forskning behöver inte definieras. Utgångspunkten är att den verksamhet som normalt bedrivs vid universitet och högskolor - och som beskrivits i avsnittet om forskning - är just vetenskaplig forskning.

Sökanden ska också göra sannolikt att insamlade medel kommer att användas på det sätt som givarna avsett. Härtill kommer – vilket kommenterats i allmänmotiveringen – att beslutsmyndigheten alltid kan avslå en ansökan om det framkommer någon omständighet som talar emot att det sökande lärosätet ska godkännas som gåvomottagare. Denna rätt att avslå en ansökan har tillkommit eftersom det för högskolornas och

universitetens del inte finns någon prövning som motsvarar den som stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund utsätts för i samband med den årliga taxeringen och då det avgörs om den skattskyldige uppfyller i 7 kap. IL uppställda villkor för att vara inskränkt skattskyldig.

25 §

Paragrafen omfattar punkterna 1 till 5. Där regleras de grundläggande förutsättningarna för att en svensk stiftelse, en svensk ideell förening eller ett svenskt registrerat trossamfund av det slag som avses i 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL av Skatteverket ska godkännas som gåvomottagare. Den situationen att det är fråga om en utländsk motsvarighet som vill bli godkänd gåvomottagare regleras i 27 §. Den situationen att en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som kan bli helt befriad från skatt eller inskränkt skattskyldig enligt någon annan bestämmelse i 7 kap. IL än de ovan nämnda stadgandena vill bli godkänd gåvomottagare regleras i 26 §.

I *punkt 1* uppställs det grundläggande kravet på att sökanden vid den taxering som närmast föregått ansökningstillfället ska ha blivit inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL. Det betyder alltså att sökanden vid taxeringen ska ha uppfyllt de i angivna lagrum uppställda villkoren i fråga om ändamål, fullföljdskrav etc.

I *punkten 2* anges vilka ändamål som krävs, nämligen att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning eller att sökanden helt eller delvis bedriver sådan verksamhet. Det är knappast görligt att mer i detalj försöka beskriva betydelsen av de uppräknade ändamålen. Skatteverket får söka stöd och ledning i den praxis på området som vuxit fram vid tillämpning av 7 kap. IL.

Att bestämmelsen i denna del tar sikte på både det formella ändamålet och den helt eller delvis faktiskt bedrivna verksamheten beror på att t.ex. en idrottsförening med ett formellt ändamål inom idrotten men som delvis bedriver hjälpverksamhet skulle om bestämmelsen ej funnes inte kunna bli godkänd gåvomottagare.

Stadgandet i *punkten 3* innehåller själva kärnan när det gäller frågan om en sökande ska kunna godkännas som gåvomottagare. Vad det handlar om är att Skatteverket vid prövningen av den aktuella ansökningen ska göra en prognos. Utgångspunkten för denna prognos är att sökanden ska göra sannolikt att denne även fortsättningsvis kan förväntas bli inskränkt skattskyldig. Eftersom det handlar om framtiden har det i stadgandet pekats ut ett antal omständigheter som i princip inte har någon betydelse vid den ordinarie taxeringen enligt 7 kap. IL men som i en prognossituation ändå måste tillmätas betydelse för hur utfallet kan komma att bli, nämligen ledning, organisation, personal och erfarenhet. Härtill kommer ytterligare en omständighet som är av betydelse i sammanhanget, nämligen att sökanden ska göra sannolikt att gåvorna kommer att användas på det sätt givarna avsett. Kravet tar i första hand sikte på t.ex. den idrottsförening som nämndes i det föregående. Bedömningen av huruvida föreningen även i fortsättningen kommer att vara inskränkt skattskyldig eller ej kommer att ta sikte på hela verksamheten. Det kommer inte att ske någon separat

bedömning av den del av verksamheten för vilken föreningen blivit godkänd. För att den prognos Skatteverket ska göra också ska omfatta denna del av verksamheten behövs ett sådant självständigt krav.

I *punkten 4* finns ett krav som tar sikte på sökandens bokföring och i *punkten 5* uppställs ett krav på att sökanden ska ha minst en revisor som är auktoriserad eller godkänd.

26 §

Paragrafen tar sikte på t.ex. de stiftelser som finns i den s.k. katalogen i 7 kap. 17 § IL och som alltså inte prövas enligt de allmänna reglerna i 7 kap. 3 § IL. Även i de fallen får man göra en prövning som i sak påminner om den som måste ske för utländska sökanden enligt 27 §.

27 §

Paragrafen är uppdelad i tre stycken. *Första stycket* tar sikte på utländska motsvarigheter till svenska stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund samt universitet och högskolor som finns inom EES-området eller i tredje land under förutsättning att det finns ett skatteavtal mellan Sverige och sökandens hemland och att det avtalet innehåller regler om informationsutbyte. När det gäller utländska universitet och högskolor måste prövningen ta sikte på om de står under tillsyn av samma slag som svenska motsvarigheter. Det ligger i sakens natur att prövningen i ett sådant fall måste sträcka sig längre än att beslutsmyndigheten enbart konstaterar att det utländska lärosätet formellt står under offentlig tillsyn. Sökanden måste med andra ord visa att det i realiteten är fråga om en tillsyn som är fullt jämförbar med den som utövas i Sverige.

Eftersom utländska motsvarigheter till svenska stiftelser, ideella föreningar eller registrerade trossamfund inte är föremål för taxering i Sverige kan de inte uppfylla villkoren i 25 § 1 och 3. *Andra stycket* behandlar den frågan. I det förra fallet måste Skatteverket vid sin prövning av ansökan ta ställning till frågan om sökanden skulle bli inskränkt skattskyldig om sökanden skulle taxeras i Sverige. I det senare fallet handlar det alltså om att Skatteverket på motsvarande sätt får göra en prognos om hur det skulle gå i framtiden om sökanden skulle taxeras här.

Kravet på att t.ex. en svensk ideell förening ska ha blivit inskränkt skattskyldig vid en taxering enligt reglerna i 7 kap. 7 § IL innebär ett faktiskt hinder mot att nystartade föreningar kan bli godkända gävmottagare. När Skatteverket prövar om en utländsk motsvarighet till t.ex. en ideell förening ska bli godkänd som gävmottagare ligger det i sakens natur att om sökanden är helt nystartad så skulle den, om den varit svensk, inte ha hunnit bli taxerad och en viktig förutsättning för att bli en godkänd gävmottagare saknas.

Enligt 13 kap. 2 a § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter gäller att när en utländsk gävmottagare ansöker om att bli en godkänd gävmottagare ska denne också till Skatteverket ge in en förbindelse om att lämna kontrolluppgifter. Ett krav för att en sådan sökande

ska kunna godkännas som gåvomottagare är enligt *tredje stycket* att en sådan förbindelse faktiskt kommit in till Skatteverket.

28 §

Av bestämmelsen framgår att en begäran om skattereduktion ska framställas i självdeklarationen vid taxeringen för det beskattningsår då en gåva getts eller den skattskyldige tillhandahållits en förmån. Den senare situationen, att det är fråga om en förmån, berörs ytterligare i kommentaren till 29 §.

29 §

I paragrafen anges vilka som kan få skattereduktion. Av *första stycket punkt 1* framgår att skattereduktion kan efter begäran medges den som vid beskattningsårets utgång fyllt 18 år och – enligt *punkt 2* – som gett gåvor till vetenskaplig forskning och till hjälpverksamhet bland behövande om mottagaren är en godkänd gåvomottagare. Vidare framgår av punkten 2 att skattereduktion också kan komma i fråga när en arbetsgivare såsom en löneförmån gett gåva i den anställdes namn. Punkten 2 omfattar också den situationen att ett bolag gett en gåva men omständigheterna är sådana att aktieägare utdelningsbeskattas i inkomstslaget kapital. Är det fråga om ett s.k. 3:12-bolag kan utdelningsbeskattningen komma att ske i inkomstslaget tjänst. Situationen har utförligt diskuterats i allmänmotiveringen. Den som på detta sätt blir utdelningsbeskattad har rätt till skattereduktion. Att bolaget inte kan få skattereduktion i ett sådant fall följer av 33 § tredje stycket.

Andra stycket gäller dödsbon. Som framgått av den allmänna motiveringen är tanken att vad ett dödsbo kan ge i gåva inte grundar rätt vare sig för boet eller dess delägare till skattereduktion. Däremot ska boet medges den skattereduktion som grundas på en gåva som den avlidne gett eller en förmån som tillhandahållits innan dödsfallet.

30 §

I paragrafens två stycken regleras hur underlaget för skattereduktion ska beräknas när det är fråga om en fysisk person. Motsvarande stadgande för juridiska personer finns i 33 §. I *första stycket punkt 1* finns den grundläggande regeln om det som i den allmänna motiveringen kallas ”gåvunderlaget”. Däri ingår dels alla de gåvor som getts under året och vid ett och samma gåvotillfälle uppgått till minst 400 kronor. I *första stycket punkt 2* behandlas de gåvor som betecknats som förmåner, dvs. både en gåva som en arbetsgivare gett som en löneförmån för en arbetstagares räkning och sådan bolagsgåva som delägare blivit utdelningsbeskattade för. Kravet på att gåvan vid gåvotillfället ska uppgå till minst 400 kronor gäller också i dessa fall. Av *andra stycket* följer att omkostnader som givaren haft för att ge gåvan inte räknas in i underlaget.

31 §

I paragrafen anges hur man beräknar skattereduktionens storlek.

Motsvarande bestämmelse för juridiska personer finns i 34 §.

Skattereduktionen är 26,3 procent av gåvounderlaget. Som framgår av 23 § måste underlaget uppgå till minst 4 000 kronor för att skattereduktion över huvud taget ska kunna komma i fråga. Högsta skattereduktion för fysiska personer är 7 000 kronor. Det betyder att den minsta skattereduktion som kan ifrågakomma för en fysisk person är $(26,3 \% \text{ av } 4\,000 =) 1\,052$ kronor. Maximal skattereduktion uppnås för fysiska personer när gåvounderlagets belopp är $(7000/26,3 \% =) 26\,616$ kronor.

32–34 §§

Bestämmelserna tar sikte på gåvor från juridiska personer och innehåller i allt väsentligt samma bestämmelser som för fysiska personers del uppställts i 29–31 §§. Sålunda innehåller 32 § bestämmelser om vilka som kan få skattereduktion.

Bestämmelserna i 32 och 33 §§ motsvarar dem för fysiska personer i 29 och 30 §§. I 33 § *första och andra styckena* anges hur underlaget för skattereduktion bestäms. I *tredje stycket* finns en regel som tar sikte på den situationen att t.ex. ett bolag gett en gåva men att förhållandena varit sådana att ägarna eller anställda blivit beskattade. I så fall har bolaget inte rätt till skattereduktion. Denna rätt tillkommer de utdelningsbeskattade enligt 29 § första stycket punkt 2.

I 34 § – motsvarande 31 § – finns regler om skattereduktionens storlek. På samma sätt som när det gäller fysiska personer uppgår skattereduktionen till 26,3 procent av underlaget. Till skillnad mot vad som gäller fysiska personer kan skattereduktionen uppgå till högst 35 000 kronor. Den gåva som ger maximal skattereduktion uppgår till $(35\,000/26,3 \% =) 133\,080$ kronor.

8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

2 kap.

5 och 6 a §§

I 5 § finns en bestämmelse som innebär att uppgifter om att en organisation är godkänd gåvomottagare och från vilken tidpunkt det gäller kan lämnas ut.

I den nya 6 a § finns en bestämmelse som innebär att namnen på godkända gåvomottagare kan publiceras på skatteverkets webbplats. Bakgrunden till bestämmelsens formulering är att de aktuella uppgifternas publicering på webbplatsen är att se som en direktåtkomst till beskattningsdatabasen.

8.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

26 §

Av bestämmelsens framgår att den som begär skattereduktion ska lämna uppgift om underlaget.

11 kap.

8 b §

I bestämmelsen stadgas i två stycken att kontrolluppgift ska lämnas avseende gåvor som avses i 67 kap. 20 och 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) dvs. vid varje gåvotillfälle uppgår till minst 400 kronor och som ges till godkända gåvomottagare samt att kontrolluppgiften ska avse givaren och att den ska lämnas av den som tagit emot gåvan. Om det är fråga om en gåva som en anställd eller en delägare ska förmånsbeskattas för ska denne anges som givare.

13 kap.

2 a och 3 §§

En utländsk gåvomottagare ska enligt 2 a § ge in en förbindelse om att utfärda kontrolluppgifter i samband med att ansökan sker. Av 67 kap. 27 § *tredje stycket* IL framgår att det är ett villkor för att sökanden ska godkännas som gåvomottagare att en sådan förbindelse har inkommit till Skatteverket.

8.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete

1 §

I paragrafen anges att det finns förfarandebestämmelser i lagen som gäller skattereduktion för hushållsarbete. Paragrafen har justerats för att det ska framgå att det i lagen också finns förfaranderegler för gåvor.

2 §

Paragrafen är en innehållsförteckning avseende de frågor som behandlas i 67 kap. och har kompletterats med hänsyn till de nya reglerna om gåvor.

24 §

Av *första stycket* framgår att den som vill ansöka om att bli godkänd som gåvomottagare ska ansöka om detta hos Skatteverket. Av *andra stycket* framgår vilka uppgifter som är obligatoriska i en sådan ansökan. I *tredje stycket* stadgas att till ansökan ska fogas de handlingar som sökanden önskar åberopa. De handlingar man kan förvänta sig att Skatteverket vill få in är, när det gäller ideella föreningar och registrerade trossamfund, t.ex. stadgar av senaste lydelse, stadgar i äldre lydelse om de ändrats under de senaste åren, årsredovisningar för två räkenskapsår eller motsvarande sammanställningar över inkomster och utgifter, tillgångar och skulder vid respektive räkenskapsårs början och slut samt verksamhetsberättelser för de senaste två åren.

25 §

Stadgandet innehåller tekniska uppgifter om hur en ansökan om att bli godkänd gåvomottagare ska ges in.

26 §

I *första stycket* regleras de situationer när Skatteverket får utfärda ett föreläggande att inkomma med uppgifter. Det gäller de fall att någon ansökt om att bli en godkänd gåvomottagare, när någon ansökt om att godkännandet ska förlängas (jfr 28 och 29 §§) eller när Skatteverket behöver ytterligare uppgifter för att kunna ta ställning till frågan om en återkallelse. I 30 § finns bestämmelser om föreläggande att betala avgift.

Av *andra stycket* framgår vad som kan bli följden av att ett sådant föreläggande inte följs, nämligen att en ansökan avslås eller ett meddelat godkännande återkallas. I 35 § finns en bestämmelse om att återkallelsebeslut gäller omedelbart, dvs. utan hinder av att det överklagas.

27 §

Stadgandet tar sikte på den situationen att förhållandena är sådana att den godkände gåvomottagaren inte längre bör vara en godkänd gåvomottagare. Det kan vara så att företrädaren för den aktuella mottagaren förstår att verksamheten inte längre uppfyller villkoren för att vara en godkänd gåvomottagare. Mottagaren är skyldig att underrätta Skatteverket om detta

förhållande så fort som möjligt. Skatteverket ska efter en sådan underrättelse ta ställning till frågan om återkallelse ska ske enligt 34 §.

Det kan t.ex. vara så att en företrädare för en stiftelse förstår att man inte kommer att bli inskränkt skattskyldig vid nästa taxering. Om så är fallet finns det en uppenbar risk att de gåvor som överlämnas inte kommer till nytta eller användning på det sätt som givarna tänkt sig. Detta i sin tur innebär att det egentligen inte längre är berättigat att givarna medges skattereduktion. Av skäl som utvecklats i allmänmotiveringen är det emellertid inte någon framkomlig väg att t.ex. återkräva medgivna skattereduktioner eller, om beslut om dem ännu inte fattats, vägra dem.

Av skäl som också redovisats i den allmänna motiveringen har den lösningen valts att om en godkänd gåvomottagare inte underrättar Skatteverket om att förhållandena är sådana att mottagaren inte borde vara godkänd kan gåvotagaren påföras en kontrollavgift enligt bestämmelserna i 36–38 §§.

28 och 29 §§

I paragraferna behandlas frågan om hur länge ett beslut som godkänd gåvomottagare ska gälla och vad som gäller i samband med en ansökan om förlängning.

30 §

Paragrafen *första stycket* handlar om de avgifter som utgår vid ansökan om att bli godkänd gåvomottagare och under de år som godkännandet är i kraft. Den årliga avgiften enligt *andra stycket* ska betalas även i de fall då ett godkännande har återkallats under året. I *tredje stycket* finns regler om Skatteverkets möjligheter att förelägga den som inte betalar att göra det och om vad följderna blir om ett sådant föreläggande inte följs.

31 och 32 §§

Bestämmelserna handlar om gåvobevis. Av 31 § *första stycket* följer att en godkänd gåvomottagare ska utfärda ett gåvobevis när en gåva tas emot. I 31 § *andra stycket* anges vilka uppgifter som gåvobeviset ska innehålla. I 31 § *tredje stycket* finns en regel som gäller den situationen att en gåva getts för vilken en delägare eller en anställd ska förmånsbeskattas. I så fall ska dennes namn anges på gåvobeviset. Vidare ska kontrolluppgiften avseende gåvogivaren avse just den person vars namn finns på gåvobeviset.

I 32 § anges att gåvobeviset ska upprättas enligt ett av Skatteverket fastställt formulär. Gåvobeviset ska på anfordran kunna visas upp för Skatteverket, jfr 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

33 §

I paragrafen, som omfattar två stycken, regleras s.k. kontrollbesök. I *första stycket* sägs att kontrollbesök kan ske i samma situationer som förelägganden enligt 26 § kan ske. I *andra stycket* anges att om det är frågan om ett kontrollbesök hos någon som ansökt om att bli godkänd gåvomottagare eller ansökt om förlängning av ett godkännande och denne

vägrar att samarbeta får ansökan avslås. Beträffande godkända gåvomottagare finns en hänvisning till bestämmelserna om återkallelse i 34 § första stycket 4.

34 §

I stadgandets *första stycke* regleras förutsättningarna för att ett beslut om godkännande som gåvomottagare ska kunna återkallas. Detta kan ske därför att gåvomottagaren själv begär det eller därför att Skatteverket finner att förutsättningarna för att vara godkänd gåvomottagare inte längre föreligger. Utgångspunkten för att bedöma denna sak är de krav som uppställs i 67 kap. 24–27 §§ IL för att bli godkänd gåvomottagare. För att bli godkänd gåvomottagare krävs bl.a. att sökanden förväntas kunna använda gåvorna på det sätt som givarna räknar med. För godkända gåvomottagare i utlandet omfattas också åtagandet att lämna kontrolluppgifter enligt 67 kap. 27 § andra stycket IL. Återkallelse kan även ske om gåvomottagaren vid taxeringen för ett taxeringsår under den tid som avses i 28 § (dvs. de tre åren efter det år då beslut om godkännande eller förlängning av ett godkännande meddelats) inte blivit inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL eller, om det är fråga om en utländsk gåvomottagare, inte skulle ha blivit inskränkt skattskyldig enligt någon av dessa bestämmelser vid taxering i Sverige. Slutligen kan återkallelse också ske om gåvomottagaren inte följer ett föreläggande eller vägrar medverka till ett kontrollbesök. Om en godkänd gåvomottagare t.ex. inte blir inskränkt skattskyldig vid en viss taxering eller om gåvomottagaren inte klarar av att använda insamlade medel på rätt sätt finns det alltså grund för återkallelse. Detsamma gäller dessutom om en utländsk godkänd gåvomottagare underlåter att lämna kontrolluppgifter.

Återkallelse ska vidare ske om innehavaren inte följer ett föreläggande eller vägrar medverka till ett kontrollbesök. I *andra stycket* finns en regel som innebär att Skatteverket om det finns synnerliga skäl kan avstå från att återkalla ett godkännande i ett fall då förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda eller i ett fall då gåvomottagaren inte blivit inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL. Det kan t.ex. vara så att en förening under ett enstaka år inte blir inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. IL men att orsaken till detta är sådan att det inte bör påverka föreningens status som godkänd gåvomottagare. Undantaget är avsett att tillämpas restriktivt.

I 67 kap. 25 § 3 IL finns en bestämmelse om att det krävs för att bli en godkänd gåvomottagare att sökanden kan göra sannolikt att denne kan förväntas använda gåvorna på det sätt givaren avsett. Detta krav får särskild betydelse när t.ex. ett trossamfund vid sidan av den vanliga verksamheten t.ex. bedriver hjälpverksamhet bland behövande. Frågan har berörts i allmänmotiveringen och i kommentaren till nämnda lagrum i IL. Om trossamfundet blir fortsatt inskränkt skattskyldigt beror detta på en helhetsbedömning och Skatteverket får genom den aktuella punkten 3 ett instrument för att pröva hur just den del av verksamheten som godkännandet avser sköts. Vid den prövningen ligger det nära till hands att tillämpa samma fullföljdskrav som enligt 7 kap. 5 och 10 §§ IL gäller för verksamheten i sin helhet.

35 §

I paragrafen anges att återkallelsebeslut enligt 34 gäller omedelbart, dvs. utan hinder av att det har överklagats.

36–38 §§

Av de tre bestämmelserna framgår att Skatteverket kan ta ut en kontrollavgift av den godkände gåvomottagare som inte inkommit med en sådan underrättelse som avses i 27 §. Stadgandet omfattar även det förhållandet att en godkänd gåvomottagare visserligen inkommit med en underrättelse men borde ha inkommit med underrättelsen tidigare. Kontrollavgiften uppgår till 10 procent av det sammanlagda värdet på alla gåvor som uppgått till minst 400 kronor och som mottagits under tiden mellan det att en underrättelse borde ha kommit in och det att återkallelse skett. Kan detta belopp inte beräknas utifrån gåvomottagarens egna uppgifter får det uppskattas till ett skäligt belopp. Kontrollavgiften är alltid minst 5 000 kronor. Uttaget av kontrollavgift är således inte beroende av att gåvor har lämnats. Vidare framgår av 37 § förutsättningarna för att Skatteverket helt eller delvis ska kunna befria från kontrollavgiften. I 38 § stadgas att skattebetalningslagens (1997:483) förfaranderegler gäller i fråga om kontrollavgifterna.

9 Utvärdering av förslaget

9.1 Förslaget

Mitt uppdrag har handlat om skatteregler som ska innehålla regler som för presumtiva givare ska innebära ett skatteincitament för att ge gåvor till forskning och till ideell verksamhet. Enligt direktiven ska jag ta ställning till frågan om hur fördelarna förhåller sig till nackdelarna. Oavsett hur den jämförelsen utfaller ska jag utarbeta ett komplett lagförslag. Så har skett och lagförslaget samt mina överväganden kring detta har redovisats i avsnitt 6.

Fördelarna ska alltså jämföras med nackdelarna. Med fördelar måste i sammanhanget avses de goda effekter som skatteregler om incitament anses föra med sig. Om man tar del av de motioner, debattinlägg och annat där dessa frågor diskuterats kan man urskilja ett antal omständigheter som pekas ut som särskilt attraktiva med sådana regler. I första hand framhåller man att forskning och ideell verksamhet kommer att få mer pengar än i dagsläget. Det handlar om demokrati och samverkan mellan människor. Man nämner också ofta att det kan ligga ett egenvärde i att medborgarna själva och inte det offentliga fattar beslut om hur skattemedel ska användas. Givarna kommer att känna en större tillfredsställelse eftersom de på grund av skattereduktionen kommer att kunna ge mer, delaktighet och engagemang ökar. Man åberopar ofta goda erfarenheter från utlandet. När det gäller forskning handlar det om forskningens betydelse för industrin, teknisk och medicinsk utveckling, arbetstillfällen och annat.

Det kan i sammanhanget erinras om att jag räknar med att berörda mottagare med de av mig föreslagna skattereglerna kommer att via gåvor från enskilda och företag få ett tillskott på ca 800 miljoner kronor.

Inom ramen för detta utredningsuppdrag ställs två mycket tydliga principer mot varandra. Den ena kommer till synes i önskemålet att via skattesystemet stärka forskning och ideell sektor mot bakgrund av de nyss redovisade goda effekter som man vill förstärka. Den andra gäller frågan om skatterättsliga principer och frågan om skattesystemets uppgift.

Frågan ställs på sin spets i avsnitt 6.3.3.3 där jag visar det från skattesynpunkt ohållbara med en generell modell av innebörd att alla de stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som omfattas av 7 kap. IL och som sysslar med ideell verksamhet i stort också kan vara godkända gåvomottagare. Den enligt min uppfattning avgörande omständigheten är att detta i många fall skulle innebära att levnadskostnader i princip blev avdragsgilla. Detta är som jag ser det en principiell invändning. Den omständigheten att en sådan ordning skulle leda till ett stort skattebortfall, vara svår att kontrollera och kunna leda till fusk är allvarligt nog men ligger på ett praktiskt plan. I avsnittet visas också att alla försök att genom olika undantagsregler reducera problemet med

levnadskostnaderna blir orättvisa i vissa fall, krångliga och synnerligen lätta att kringgå.

I stället har jag valt ändamålen ”bedriva hjälpverksamhet bland behövande” och att ”främja vetenskaplig forskning”. Dessa ändamål hör till de mycket angelägna, har internationell inriktning och är i högsta grad ideella. De är väletablerade, aktörerna är stora och välrenommerade och svenskar sätter dessa typer av verksamheter högt. Sådan verksamhet har i sammanhanget också den fördelen att levnadskostnadsproblematiken väsentligen träder i bakgrunden. Givare och mottagare är knappast samma personer. Till bilden hör också att de valda ändamålen är tämligen väldefinierade.

I det avsnitt som nämndes inledningsvis pekar jag också på att utifrån ett ideellt perspektiv framstår resonemanget om avdragsgilla levnadskostnader som mindre relevant. I stället är demokrati, samverkan, delaktighet, integration, engagemang m.m. viktigare. Jag delar naturligtvis denna positiva syn på den ideella verksamhetens goda sidor. Utifrån ett beskattningsperspektiv finns det emellertid uppenbara problem.

Den som ser saken ur ett annat perspektiv gör naturligtvis en annan bedömning. Jag har t.ex. tyckt att det principiella förbudet mot att levnadskostnader ska kunna dras av också innebär att levnadskostnader inte ska leda till skattereduktion. Man kan emellertid tycka att det är två skilda saker med avdragsrätt och skattereduktion. Någon kan med den utgångspunkten hävda att förslaget inte innebär något brott mot principerna för hur levnadskostnader ska behandlas utan att de endast innebär ett offentligt stöd för den ideella sektorn och för forskning. Ser man saken på det sättet får skattereduktionen närmast karaktär av ett bidrag och frågan om levnadskostnaderna får ingen särskild betydelse. Enligt min uppfattning bör skattesystemet emellertid inte användas för vad som egentligen är ett bidrag.

Den omständigheten att jag enligt direktiven, oavsett min egna bedömning av för- och nackdelar, ska lägga fram ett förslag innebär att mitt förslag kan uppfattas som en grundstruktur eller en modell avsedd att administrera ett system som ska innebära ett incitament för att ge gåvor till vissa ändamål.

Grunddragen i denna modell består av att de godkända gåvomottagarna pekas ut genom ett ansökningsförfarande. De sökande ska uppfylla vissa grundläggande krav och antingen det formella ändamålet eller den faktiska verksamheten ska vara det avgörande momentet. Skattestimulansen föreslås ske genom att givarna medges en på visst sätt beräknad skattereduktion och att det finns ett övre tak för reduktionens storlek.

Inom denna ram har jag utarbetat ett förslag som när det gäller ideell verksamhet innebär att godkända gåvomottagare kan vara stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. När det gäller forskning handlar det om universitet och högskolor. De ändamål eller verksamheter jag valt ut är på den ideella sidan att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning. När det gäller universitet och högskolor ska det handla om vetenskaplig forskning. Jag har föreslagit att en gåva ska ingå i givarens gåvounderlag bara när gåvan består av pengar och vid varje

tillfälle uppgår till ett belopp om minst 400 kronor. Skattereduktion kan bara ifrågakomma när gåvounderlaget uppgår till minst 4 000 kronor och reduktionsbeloppet är 26,3 procent av underlaget. För fysiska personer kan reduktionen bli högst 7 000 kronor och för juridiska personer högst 35 000 kronor. Gåvor till den ideella verksamheten behandlas på samma sätt som till forskning.

Jag tycker, vilket jag återkommer till i det följande, att det finns betydande nackdelar med mitt förslag och jag har redovisat dem i avsnitt 6. Men den som vid den fortsatta beredningen av förslaget gör en annan bedömning kan med utgångspunkt från mitt förslag, eller min modell, göra kompletteringar och justeringar. Sålunda kan man ju t.ex. tänka sig att både bolag och statliga myndigheter trots redovisade invändningar kan bli godkända gåvotagare och att i mitt förslag uteslutna ändamål och verksamheter såsom konst, kultur idrott m.m. tas med. Det är möjligt att ha helt andra belopp än de föreslagna och man kan ha högre reduktionsbelopp för forskning än för ideell verksamhet.

Mina farhågor när det i allmänhet gäller skatteregler för att stimulera givande och som ju ligger till grund för det förslag jag lämnat är väsentligen tillkomna utifrån ett beskattningsperspektiv. Det är också på det sättet jag uppfattat mitt uppdrag. Den som har ett annat perspektiv, t.ex. på den ideella sektorns och forskningens stora betydelse för samhället och de nämnda områdenas behov av pengar kan tycka att invändningar baserade på skattesynpunkter bör träda i bakgrunden och kan därför, som sagt, göra en helt annan bedömning.

9.2 Praktiska och principiella problem

Skattesystemets uppgift är i första hand att ange den skattepliktiga inkomsten och att ta ut skatt. De regler jag i enlighet med mina direktiv har tagit fram har ett annat syfte, nämligen att stimulera medborgarna till ett ökat givande. Andra regler med ett på motsvarande sätt avvikande syfte är t.ex. reglerna om skattereduktion för bredband och olika ROT-avdragsregler. För att kunna konstruera regler om att skattestimulera lusten att ge gåvor till forskning och ideell verksamhet måste man konstruera en metod för att slå fast vem som ska kunna bli en godkänd gåvomottagare. Till skillnad mot vad som gäller på flera ställen i utlandet är det inte möjligt att direkt i lagstiftningen eller i särskilda beslut av Skatteverket uttryckligen och bindande namnge godkända mottagare. Lagstiftningen måste vara generell och allmängiltig. Den likabehandling som ligger i sådana regler är en av grundpelarna i svensk skattelagstiftning. Det betyder alltså att det är nödvändigt att uppställa regler som i princip ska säkerställa att den godkände gåvomottagaren som omfattas av reglerna också är av sådan beskaffenhet att det är motiverat att den som ger en gåva till den mottagaren ska medges en rätt till skattereduktion. Eftersom gåvogivarna rimligen vid gåvotillfället måste veta om gåvan kommer att medföra en skattereduktion kan prövningen av huruvida en gåvotagare ska anses vara en godkänd gåvomottagare inte ske i samband med taxeringen av mottagaren som ju

sker i efterhand. Denna prövning måste ske i förväg eftersom givarna måste vara säkra på rättsföljderna av sitt handlande. Och eftersom det måste vara möjligt att bli en godkänd gåvomottagare vid andra tidpunkter än just i samband med taxeringen bör prövningen ligga utanför eller vid sidan om den ordinarie taxeringen. Det är därför jag föreslagit att Skatteverket ska åläggas ytterligare en arbetsuppgift, nämligen att vara beslutsmyndighet när det gäller att efter ansökan godkänna godkända gåvomottagare. Vid den prövning som då ska ske kan man säga att det avgörande momentet består av att Skatteverket ska göra en prognos om hur sökanden kan förväntas bete sig i framtiden. Det kan tilläggas att ansökningsförfarandet och vad därtill hör innebär en ökad administrativ börda för de sökande.

Normalt utgår Skatteverket i sin verksamhet från vad som hänt i förfluten tid och tar därefter ställning till hur det skedda ska hanteras skattemässigt, t.ex. höja eller sänka en skattskyldigs taxerade inkomst. Visserligen ska sökanden för att kunna komma i fråga som godkänd mottagare ha blivit inskränkt skattskyldig enligt reglerna i 7 kap. IL men i övrigt finns det ingen koppling till sökandens taxering. Att fatta sådana beslut som bygger på prognoser och överväganden om framtida förhållanden ställer stora krav på lagregleringen och på den aktuella beslutsmyndigheten.

Naturligtvis kommer denna prognos i ett stort antal fall knappast att föranleda några större svårigheter. De stora välkända insamlingsstiftelserna med erfarenhet och förmåga och med ett gott rykte att förvalta kommer antagligen inte att medföra några speciella problem. Men alla presumtiva sökande hör inte till den kategorin. Man måste rimligen också anta att regler av det slag som här avses också kommer att leda till att ett stort antal nya stiftelser och ideella föreningar kommer att uppstå. Och allt detta kommer också att attrahera människor som ser en möjlighet att sko sig på det allmännas och enskildas bekostnad. När det gäller universitet och högskolor kommer frågeställningarna förmodligen heller inte ställa till några problem.

Sammanfattningsvis kan jag alltså konstatera att Skatteverket kommer att ges en roll som inte är alldeles naturlig för den myndigheten och heller inte särskilt lik de uppgifter som Skatteverket normalt hanterar. Härtill kommer att de frågor verket ska ta ställning till kan bli tämligen omfattande och ställa stora krav på kunskaper och insikter.

Sverige tycks vara det enda land i Europa som inte har regler av detta slag. I mitt förslag har jag i enlighet med direktiven utformat ett system som är i överensstämmelse med vad som gäller enligt EG-rätten, dvs. en mottagare ska kunna höra hemma i hela EES-området liksom i resten av världen under förutsättning att mottagaren finns i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal med regler om informationsutbyte. Som framgått av det avsnitt där ett antal utländska rättssystem redovisas tycks det vanliga emellertid vara att man begränsat reglerna till de fall då mottagaren finns i det egna landet. Detta strider alltså klart mot EG-rätten. Kommissionen har också inlett ett antal rättsliga förfaranden mot de länder som i detta hänseende har regler som strider mot EG-rätten. Naturligtvis går det inte att förutse hur dessa länder kommer att hantera den uppkomna situationen. Under alla omständigheter är det klart att det kommer att ta flera år för Europas stater

att ändra sina system. Skulle mitt förslag genomföras skulle Sverige förvandlas från det enda land som inte har skatteregler om gåvor till forskning och ideell verksamhet till ett av de få länder med regler som uttryckligen omfattar mottagare utanför det egna landet. Jag är naturligtvis medveten om att EG-rätten tvingar de olika länderna att acceptera mottagare utanför det egna landet. Vad jag menar är emellertid att lagstiftningen från början varit avsedd att bara gälla mottagare i det egna landet.

Om man också tar med i beräkningen att Skatteverket kan komma att få hantera ansökningar från i stort sett hela världen framstår situationen för Skatteverket som än mer komplex. Skatteverket skulle åläggas en beslutsuppgift som något påminner om t.ex. de beslut om F-skattsedlar som verket ska fatta. Men det är ändå så att verket skulle vara tvunget att göra prövningar och bedömningar som många gånger i praktiken måste vara nästan omöjliga att göra. Som ett exempel kan nämnas följande. Första steget i den bedömning som ska göras när sökanden ej är taxerad i Sverige är att försöka bilda sig en uppfattning om sökanden skulle ha blivit inskränkt skattskyldig enligt reglerna i 7 kap. IL om sökanden skulle ha taxerats här. Dessutom handlar det inte bara om det arbete som måste läggas ned vid ansökningstillfället utan också vid förlängningsansökningar och vid den uppföljning som ska ske.

Det är naturligtvis mycket svårt att uppskatta hur många ansökningar som kommer att inkomma från främmande länder. Under alla omständigheter torde det vara uppenbart att Skatteverket kommer att belastas med en för den myndigheten inte alldeles naturlig arbetsuppgift som kommer att kräva stora resurser.

Rimligen ökar också möjligheterna till fusk och skentransaktioner om mottagarna också kan finnas utomlands. Detta beror i första hand på svårigheterna att faktiskt kontrollera mottagarna där. Möjligheterna att effektivt pröva ansökningarna måste vara mycket små.

Som framgått av framställningen i avsnitt 6 är det inte lämpligt att ha ändamålen ”idrott” eller ”konst och kultur”. Skälen för detta har beskrivits och har att göra med synen på den skattemässiga behandlingen av levnadskostnader att göra. Åtgärder för att komma förbi problemen skulle bli orättvisa, komplicerade och lätta att kringgå. Det är naturligtvis otillfredsställande att sådana klassiska ideella verksamheter som idrott, konst och kultur har lämnats utanför i mitt förslag. En konsekvens av att på detta välja bort ett antal ändamål kan komma att innebära mindre önskvärda styreffekter.

Ett mycket stort antal svenska skattskyldiga lämnar gåvor i sådan omfattning att skattereduktion enligt de föreslagna reglerna skulle kunna bli aktuellt. Enligt uppgift är det 6 av 10 svenskar som ger gåvor av nu avsett slag. Eftersom det knappast är tänkbart att ta ut och granska alla de deklARATIONER med yrkanden om skattereduktion för gåvor. Systemet måste därför bygga på kontrolluppgifter. Detta leder till en inte obetydlig ökning av den administrativa bördan för gåvomottagarna. Jag har därför föreslagit att endast gåvor som vid gåvotillfället uppgår till minst 400 kronor ska ingå

i gåvunderlaget och föranleda kontrolluppgifter. Kontrolluppgifterna ska leda till att underlaget för reduktionen ska kunna förtryckas i deklARATIONERNA. Systemet bygger alltså på kontrolluppgifternas tillförlitlighet. Det är emellertid uppenbart att möjligheterna till fusk är förhållandevis stora. Den oärlige kan skicka in kontrolluppgifter som ser ut att komma från en godkänd gåvomottagare som sedan leder till skattereduktion för honom själv eller andra. Det sagda betyder alltså att om man utformar ett system som inte kräver stora personella granskningsresurser och som i så hög grad som möjligt ansluter till det befintliga systemet med kontrolluppgifter, förtryckta uppgifter etc. blir systemet i motsvarande mån lättare att manipulera och missbruka. Att kontrolluppgiftssystemet i sammanhanget inte fungerar helt tillfredsställande beror i vart fall delvis på att den som utfärdar kontrolluppgiften inte ska beskattas för det kontrolluppgiften avser. Man kan ju t.ex. jämföra med den bank som tar emot en räntebetalning från en viss skattskyldig. Kontrolluppgift ska upprättas för att låntagaren ska få avdrag och banken ska beskattas för räntebetalningen. Det problem som här kommenterats är alltså en följd av frånvaron av det skattemässiga tvåpartsförhållande som annars kännetecknar de situationer som skatteregler normalt omfattar. Det utgör därmed en omständighet som talar för att skattesystemet inte självklart är det bästa systemet för att hantera detta med incitament för gåvor till vissa utvalda mottagare. I utlandsfallen blir denna brist ännu tydligare.

För att allt detta ska fungera måste de godkända gåvomottagarna alltså vara beredda att hantera ett stort antal kontrolluppgifter. Ett problem i sammanhanget är att om det ska finnas någon stimulanseffekt på den ekonomiska nivå där de flesta skattskyldiga befinner sig måste den kvalificerade gåvans belopp sättas tämligen lågt (400 kronor i förslaget) vilket naturligtvis i hög grad ökar de godkända gåvomottagarnas administrativa kostnader. Skulle den minsta gåvans belopp sättas högre än till 400 kronor för att minska dessa administrativa kostnader kommer stimulanseffekten att minska i motsvarande mån. Nu kan man i sammanhanget konstatera att många s.k. insamlingsstiftelser av det slag som har s.k. 90-konton enligt uppgift redan har system väl anpassade för detta. Däremot – också det enligt uppgift – saknar universitet och högskolor utrustning och erfarenhet i dagsläget för att hantera belopp på den nivå som här föreslagits.

Uppdraget omfattar både ideell sektor och forskning. Under arbetets gång har det framkommit på sätt som flera gånger beskrivits i det föregående hur den ideella sektorn å ena sidan och forskningen å andra sidan har helt olika förutsättningar och förväntningar på reglerna om skatteincitament för gåvor. Det är också uppenbart att den traditionella gåvan till den ideella sektorn beloppsmässigt är betydligt lägre än den till forskningen. För att undvika mindre önskvärda styreffekter – t.ex. att det skulle vara mer ”lönsamt” att ge till forskningen än till den ideella sektorn – måste reglerna vara så lika som möjligt. Och för att åstadkomma den avsedda stimulanseffekten måste reglerna omfatta de tämligen låga gåvobelopp det många gånger är fråga om i den ideella sektorn. Och eftersom de beloppen är betydligt lägre än vad

som gäller för forskningen det innebär samtidigt att förslaget redan från början möjligen är av mindre intresse för forskningen.

På motsvarande sätt kan man konstatera att i mitt förslag har den högsta skattereduktionen för ett företag satts till 35 000 kronor. Jag har just pekat på att beloppet för forskningens del är alldeles för litet i förhållande till de gåvor som forskningens företrädare förväntar sig. Men det är naturligtvis så att beloppet är alldeles för lågt i förhållande till vad som kanske kan locka större företag till att öka sitt givande oavsett om det handlar om forskning eller ej. Jag har bl.a. av detta skäl på sätt som redovisats i den allmänna motiveringen övervägt att i mitt förslag lämna företagen utanför. Jag har av skäl som också redovisats i den allmänna motiveringen (avsnitt 6.5.2.2) ändå valt att ta med dem. Men det är onekligen en nackdel att mitt förslag på grund av olika skäl redan från början framstår som mindre attraktivt.

9.3 Sammanfattning – och eget ställningstagande

Enligt direktiven ska jag redovisa ett eget ställningstagande till hur fördelarna med skatteregler för att stimulera till gåvor till forskning och ideell verksamhet förhåller sig till nackdelarna. Enligt min uppfattning finns det betydande fördelar med gåvor till dessa ändamål. Jag anser emellertid att nackdelarna utifrån ett beskattningsperspektiv överstiger dessa fördelar.

Utifrån ett mer generellt beskattningsperspektiv kan man konstatera följande. Att godkänna gåvomottagare och att medge skattereduktion för gåvor till forskning och till ideell verksamhet ligger något vid sidan av skattesystemets ordinarie uppgift, nämligen att fastställa den taxerade och beskattningsbara inkomsten. Att generellt medge skattereduktion för gåvor till alla de ändamål som finns i 7 kap. IL innebär i praktiken att vissa givare finansierar annars icke avdragsgilla levnadskostnader via skattesystemet. Möjligheterna till fusk och skatteundandragande är uppenbara. Att reglerna inte kan begränsas till svenska mottagare inger allvarliga betänkligheter från fusk- och kontrollsynpunkt. Av kostnads- och kontrollskäl måste reduktionsbelopp och övriga beloppsgränser vara relativt blygsamma och gälla lika för olika ändamål. Det senare pekar på svårigheterna med att i ett och samma system hantera både forskning och ideell verksamhet där krav och förväntningar är väsentligt olika. Det är också ofrånkomligt att reglerna blir krångliga.

Jag har i enlighet med direktiven oavsett min egen uppfattning om för- och nackdelar utformat ett förslag. De generella invändningarna kvarstår i allt väsentligt. Begränsningen av ändamålen, som innebär att problemet med levnadskostnader blir mindre framträdande, leder emellertid till nya nackdelar. En sådan är att sådana klassiskt ideella ändamål som idrott, konst och kultur liksom religion inte omfattas. Det senare är konsekvensen av ytterligare en generell invändning mot regler av detta slag, nämligen att skattesystemet med dess krav på likabehandling och generell utformning inte är det bästa urvalsinstrumentet. Begränsningen av ändamålen kan också

innebära att gåvorna av skatteskal styrs till ett begränsat antal ändamål bland de ideella ändamålen.

När det gäller de nackdelar som räknats upp ovan är de ganska påtagliga och förmodligen delar de flesta uppfattningen att de är just nackdelar. Den omständigheten att förslaget ska omfatta godkända gåvomottagare i stort sett i hela världen har av i första hand kontrollskäl inneburit begränsningar och en restriktiv hållning som annars inte hade behövts. Få kan förneka att detta inte är ett problem. Det är också en uppenbar brist att idrott, konst och kultur inte omfattas. När det gäller synpunkten att reglerna blir krångliga kan sägas att man skulle uppnå en betydande förenkling om man begränsade rätten till skattereduktion till fysiska personer för gåvor som de själva gett.

Härtill kommer att jag tycker att det kan finnas anledning att avvakta hur de övriga EU-länderna ställer sig till EG-domstolens besked om mottagare i andra länder inom EES-området och i tredje land och vilka egna lagstiftningsförändringar de kan komma att vidtaga. Sammantaget avråder jag från lagstiftning.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Marianne Björnberg, Skatteverket

Utredningsdirektivet innebär att ett förslag med författningstext ska utarbetas om skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet. Skatteincitamentet ska enligt direktivet omfatta både fysiska och juridiska personer. EG-rätten medför att författningsförslaget inte kan avgränsas till att enbart omfatta gåvomottagare i Sverige. I svensk skattelagstiftning finns ett generellt avdragsförbud för privata levnadskostnader eller annorlunda uttryckt endast kostnader som är för inkomsternas förvärvande och bibehållande får dras av. I det generella avdragsförbudet ingår avdragsförbudet för gåvor.

Utredningsförslaget innebär att fysiska och juridiska personer föreslås få rätt till skattereduktion för penninggåvor inom vissa beloppsramar till godkända gåvomottagare. De i förslaget uppräknade subjekten med ändamålet/verksamheten vetenskaplig forskning eller hjälpverksamhet bland behövande kan efter ansökan hos Skatteverket bli godkända gåvomottagare. Utredningsförslaget innehåller flera förslag med syfte att minska risken för fusk och möjliggöra för Skatteverket att utföra kontroll av de godkända gåvomottagarna.

Jag anser att det generella avdragsförbudet för privata levnadskostnader i sig talar emot att utredningsförslaget genomförs. Därutöver anser jag att, då utredningsförslaget mot bakgrund av EG-rätten inte kan begränsas till gåvomottagare i Sverige även detta talar emot att förslaget genomförs. En uppenbar risk är att den faktiska effekten av de föreslagna kontrollmöjligheterna och kontrollavgiften enbart kommer att träffa godkända gåvomottagare i Sverige. Ett förslag som i praktiken innebär att godkända gåvomottagare med verksamhet i annat land än Sverige kan motta gåvor med rätt för givaren till skattereduktion utan att någon kontroll kan ske av att t.ex. gåvorna används på det vis lagstiftningen anger bör inte genomföras.

Utredningsförslaget bygger på att den godkända gåvomottagaren ska lämna kontrolluppgifter till Skatteverket på erhållna gåvor. Underlaget för skattereduktion ska med hjälp av kontrolluppgifterna förtryckas på inkomstdeklarationen. Rätten till skattereduktion kommer med andra ord att vara automatiserad och bygger på att lämnade kontrolluppgifter är riktiga.

Det finns en klar risk med att bygga skattereduktionen på lämnade kontrolluppgifter i detta fall då det inte finns något inbyggt tvåpartförhållande i dessa kontrolluppgifter. Den godkända gåvomottagaren är inskränkt skattskyldig och mottagna gåvor medför ingen beskattning för den godkända gåvomottagaren. Risken får anses vara hög för att falska kontrolluppgifter kommer att förekomma om förslaget genomförs. Skatteverkets möjlighet till kontroll är klart begränsad och Skatteverkets

möjlighet att kontrollera kontrolluppgifter från utlandet kommer att vara i princip obefintlig.

Härutöver bör också nämnas problematiken med att juridiska personer ska omfattas av rätten till skattereduktion för lämnade gåvor.

Associationsrättsligt finns begränsningar i t.ex. ett aktiebolags och en ekonomisk förenings möjlighet att lämna gåvor. Rättspraxis utvisar att gåvor som ett företag lämnar medför att företagets ägare ska utdelningsbeskattas för gåvans värde.

Jag anser det olämpligt att införa skatteincitament för gåvor för juridiska personer dels mot bakgrund av att associationsrättslig lagstiftning syftar till att begränsa juridiska personers möjlighet att lämna gåvor dels då förslaget innefattande juridiska personer kompliceras ytterligare.

Sammanfattningsvis delar jag således utredarens bedömning att utredningsförslaget inte bör genomföras. Tungt vägande skäl för detta är det generella avdragsförbudet för kostnader som inte är för inkomsternas förvärvande och bibehållande. Gåvor är inte en kostnad för inkomsternas förvärvande och bibehållande och incitament för ökat givande till forskning och ideell verksamhet hör inte hemma i skattesystemet.

Ett förslag som i praktiken innebär att Skatteverket enbart kommer att kunna kontrollera godkända gåvomottagare med verksamhet i Sverige är inget bra förslag. Sammanvägt med den uppenbara risken för falska kontrolluppgifter kan förslaget om det genomförs skada förtroendet för skattesystemet men också vara till skada för de godkända gåvomottagare som är seriösa.

**Särskilt yttrande av experten Ann-Charlotte Bragsjö,
Kulturdepartementet**

Direktiven till utredningen om skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet ger utredaren ett brett uppdrag. Uppdraget är att – med beaktande bl.a. av nuvarande principer för skattesystemet – analysera för- och nackdelar med skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet som ett komplement till andra stödformer.

Utredaren begränsar sina förslag till skatteincitament för gåvor till vetenskaplig forskning och till hjälpverksamhet för behovande. Förslagets utformning leder till att andra allmännyttiga ändamål, som t.ex. kulturella, religiösa och idrottsliga ändamål, inte omfattas. Det innebär en värdering av allmännyttiga ändamål som – med utgångspunkt i utredningens direktiv – inte är motiverad.

Utredarens förslag som berör den ideella sektorn begränsas till gåvomottagare som driver sin verksamhet i form av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. I utredningens direktiv sägs att ett sätt att försöka avgränsa den ideella sektorn är att det ska vara fråga om verksamhet som inte är vinstdrivande. Mot den bakgrunden borde även sådan allmännyttig verksamhet som bedrivs av myndigheter, bolag eller ekonomiska föreningar utan privata vinstintressen omfattas av förslagen.

Den ordning som föreslås för hanteringen av skattelättnader för gåvor innefattar höga avgifter för gåvomottagarna. Det riskerar att få en motverkande effekt på gåvor som ett komplement till andra stöd, framför allt för små ideella verksamheter.

Särskilt yttrande av experten Anna Karin Lindblom, Integrations- och jämställdhetsdepartementet

Frågan om skatteincitament för gåvor till bl.a. ideell verksamhet har diskuterats i många år. Det är välkommet att frågan nu utretts och att ett konkret förslag finns.

Målet för folkrörelsepolitiken är att skapa bästa möjliga förutsättningar för människor att bilda och delta i olika typer av folkrörelser och föreningar. Folkrörelserna och andra organisationer inom den ideella sektorn har en central roll i demokratin som en form för människor att gå samman för gemensamma ändamål, t.ex. för att påverka sin egen situation eller samhället i stort. Organisationerna inom den ideella sektorn ifrågasätter stundtals den offentliga maktutövningen, vilket stimulerar till debatt och ibland till reformer. Det är därför angeläget att organisationerna inom den ideella sektorn så långt möjligt står fria från statlig styrning.

Lagstiftaren har genom att undanta bl.a. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund från skatt på vissa inkomster redan tagit ställning för att dessa organisationer på grund av sitt samhälleliga värde bör gynnas i skattehänseende. För de associationsformer, som både är ideella och som typiskt sett kan sägas ha en demokratisk struktur, har lagstiftaren valt att inte göra någon annan begränsning vad gäller organisationernas ändamål än att det ska vara allmännyttigt för att de ska bli undantagna från skattskyldighet för vissa inkomster. Alla ändamål som kan betraktas som allmännyttiga medför alltså undantag från skattskyldighet för de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden. Detta är av stort principiellt värde med hänsyn till de ideella organisationernas självständighet och oberoende. Ideella föreningar och registrerade trossamfund står för övrigt under medlemmarnas egen granskning.

Till skillnad från vad som i dag gäller för inskränkt skattskyldighet har utredaren föreslagit att endast två ändamål ska godkännas för att rätt till skattereduktion för gåva ska inträda. Utredarens förslag i detta avseende gäller inte endast stiftelser utan även de medlemsbaserade associationsformerna ideell förening och registrerat trossamfund. Utredaren motiverar denna begränsning i förslaget utifrån praktiska skäl, såsom behovet av kontroll och att statens kostnader för skattereduktioner måste kunna beräknas och finansieras.

Jag vill emellertid understryka att en modell, som särbehandlar ideella föreningar och registrerade trossamfund med vissa allmännyttiga ändamål i förhållande till sådana organisationer med andra allmännyttiga ändamål, inte är helt förenlig med folkrörelsepolitiken. Om utredarens förslag genomförs är det troligt att givandet till ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att påverkas så att gåvorna i högre grad än i dag koncentreras till de organisationer som har de av utredaren föreslagna ändamålen. Med andra ord kommer staten att indirekt styra givandet till vissa utpekade allmännyttiga ändamål. Detta är problematiskt.

Utredarens förslag i detta avseende kan möjligen anses godtagbart som en tillfällig modell, om det är helt nödvändigt att göra denna begränsning under en kortare tid för att modellen ska kunna prövas, men är inte lämpligt som ett system på längre sikt. Staten och demokratin har ett betydande intresse av att den ideella sektorn, liksom de som väljer att stödja denna, står så fria från statlig styrning som möjligt. Därför bör alla allmännyttiga ändamål behandlas lika i fråga om ideella föreningars och registrerade trossamfunds möjligheter att motta gåvor som medför rätt till skattereduktion.

Särskilt yttrande av experterna Brita Löfgren Lewin, SEB, och Christer Silfverberg, Stockholms universitet

Den särskilde utredaren har haft uppdraget att ta fram ett förslag till författningstext om skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet även om han anser att nackdelarna med denna typ av incitament överväger fördelarna. Som framgår av betänkandet avstyrker utredaren från att införa skatteincitament för gåvor.

Det är uppenbart att flera faktorer komplicerar lagstiftningen om skattelättnader på detta område. Det gäller framförallt det förhållandet att EG-rätten inte tillåter att gåvomottagarna begränsas till svenska subjekt, men exempelvis även att gåvor från aktiebolag kan föranleda utdelningsbeskattning av delägarna. Därtill kommer att förslaget kräver avsevärda skattehöjningar för att finansieras. I enlighet med direktiven har dock utredaren tagit fram en modell som tillgodoser behovet av kontroll och som inte utesluter utländska gåvomottagare från systemet. Modellen innebär också att det blir enkelt för de skattskyldiga att hantera den föreslagna skattereduktionen i och med att uppgifter om gåvor kommer att förtryckas på deklarationsblanketterna. Förslaget innebär också att det principiella avdragsförbudet för gåvor behålls.

De flesta skattereduktioner som införts har från början varit tidsbegränsade (jfr exempelvis ROT-avdraget som infördes i flera omgångar, skattereduktionen för bredband samt skattereduktionen för vissa miljöförbättrande åtgärder i småhus). De har haft olika syften men ofta varit avsedda att stimulera en viss sektor, exempelvis byggsektorn, eller ett visst beteende, exempelvis installation av bredband eller energieffektiva fönster. Vi anser att även det förslag som utredaren nu lagt fram bör införas under en *tidsbegränsad period*, förslagsvis en treårsperiod, för att det ska vara möjligt att utvärdera lagstiftningen och undersöka vilka effekter som skattelättnaderna har haft på gåvor till de utvalda ändamålen. Vi har förståelse för att utredaren gjort begränsningar både när det gäller ändamål och beloppsmässiga nivåer. Såväl ändamålets omfattning som nivåerna är dock politiska beslut och det viktiga är att det nu finns en modell för att kunna pröva denna stimulansform under en period. Vår bedömning är att modellen bör kunna fungera bra för fysiska personer.

Inom bolagssektorn är det dock inte helt oproblemiskt med gåvor. Enligt utredarens förslag ska det civilrättsliga gåvobegreppet ligga till grund för bedömningen av om en gåva ska kunna föranleda skattereduktion. Gåvan ska styrkas med ett gåvobezins utfärdad av mottagaren. Det betyder bl.a. att *sponsring* inte omfattas av förslaget om skattereduktion för gåva, inte ens om ett yrkat avdrag för sponsring vägrats vid taxeringen med motiveringen att utgiften utgör en icke avdragsgill gåva. Det föreligger således ett oreglerat område där ett bidrag varken behandlas som gåva eller sponsring. Vi delar i och för sig utredarens bedömning att sponsringsfrågan inte lämpar sig att lösa inom ramen för det nu aktuella förslaget, men vill understryka att det rådande rättsläget inte är tillfredsställande. De konsekvenser som förslaget medför illustrerar tydligt behovet av att utvidga de skattemässiga förutsättningarna för avdrag för utgifter för sponsring i förhållande till den

restriktiva bedömning som gjorts av Regeringsrätten i RÅ 2000 ref. 31 I och II och som haft stor genomslagskraft i rättstillämpningen.

Idag är det viktigt för företag att visa samhällsengagemang och det efterfrågas alltmer av konsumenterna. För de ägarledda fåmansföretagen kan undantagsvis gränsdragningsproblem uppkomma mellan sponsring och gåva, men för de större företagen utgör utgifter för sponsring regelmässigt en kostnad för marknadsföring. Ett företag har som övergripande mål att generera vinst. Ett socialt, kulturellt, idrottsligt eller miljöengagemang kan leda till ökade vinster på kort eller lång sikt. Den presumtion om vinstsyfte som finns i aktiebolagslagen (3 kap. 3 § ABL) bör därför vara utgångspunkten också för den skatterättsliga bedömningen av avdragsrätten för utgifter för sponsring av sådana verksamheter. Vi anser därför att inkomstskattereglerna bör ses över med inriktning på att utvidga företagens avdragsrätt för sponsring. Generösare avdragsregler i detta avseende skulle komplettera den relativt begränsade möjlighet som associationsrättsligt gäller för aktiebolag att ge gåvor till allmännyttiga ändamål (17 kap. 5 § ABL). Denna översyn bör även omfatta problematiken med utdelningsbeskattning.

I sammanhanget bör också reglerna om avdrag för utgifter för *forskning och utveckling* i 16 kap. 9 § IL uppmärksammas. Enligt denna bestämmelse är det tillräckligt att ett bidrag till forskning kan antas få betydelse för näringsverksamheten. Det lägre kravet på samband mellan en bidragsgivares näringsverksamhet och den forskning som understöds infördes med särskilt sikte på att avdrag skulle kunna medges för bidrag till grundforskning. En sådan forskning kan på sikt vara till nytta för bidragsgivaren, men det är på förhand i regel svårt att bedöma om, när och på vilket sätt. Det finns dock exempel från rättstillämpningen (se t.ex. Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006, mål nr 6837-03 och 6838-03) som tyder på att bestämmelsen getts ett mer begränsat tillämpningsområde än som varit avsett. Det finns därför anledning att utreda om även dessa bestämmelser kan förtydligas.

Bilaga 1 Direktiven

Kommittédirektiv

Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet Dir. 2008:102

Beslut vid regeringssammanträde den 11 september 2008.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare ska analysera för- och nackdelar med skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet som ett komplement till andra stödformer. I detta ligger att identifiera och analysera såväl fördelar och möjligheter som risker och svårigheter med en sådan incitamentsordning. Utredaren ska vidare analysera om en sådan ordning är effektiv och hur den kan försvaras utifrån nuvarande principer för skattesystemet. Utredaren ska bedöma om fördelarna med en ordning med skatteincitament överväger nackdelarna. Även om utredaren bedömer att nackdelarna överväger fördelarna ska emellertid ett förslag med författningstext om sådana incitament utarbetas. Utredaren ska även göra en EG-rättslig analys av frågan och de åtgärder som föreslås.

Till den del förslagen har offentligfinansiella konsekvenser, ska utredaren föreslå finansiering av förslagen inom det berörda området. Vidare ska förslagets påverkan på den administrativa bördan för Skatteverket, andra myndigheter och företag redovisas.

Uppdraget ska redovisas senast den 16 juni 2009.

Bakgrund

Forskning

En betydelsefull verksamhet för samhället är forskningen. Statlig finansiering utgör en viktig bas för forskningen, men en stor del av finansieringen av forskning och utveckling (FoU) sker genom näringslivets försorg, antingen genom att FoU bedrivs i egen regi eller genom att man låter andra utföra FoU som företaget har användning av i sin verksamhet. Kostnaden kan därmed ses som en kostnad i näringsverksamheten och får dras av. Forskning kan även få sin finansiering genom bidrag från enskilda privatpersoner eller vissa institutioner som inte själva driver näringsverksamhet.

Statlig och annan offentlig finansiering är som nämnts ovan en viktig bas för forskningen, som i stor utsträckning utförs vid universitet och högskolor. Staten har en viktig uppgift att finansiera grundläggande forskning vars tillämpning kan ligga långt fram i tiden. Det fria och obundna sökandet efter kunskap som är kännetecknande för grundforskning kan – och har ofta – lett till framsteg inom helt andra sektorer och områden än vad som inledningsvis

kunde förväntas. Många av de utmaningar som samhället står inför, t.ex. klimat, folkhälsa, en växande åldrande befolkning behöver kunskap som genereras av forskning för sin lösning.

Såväl ekonomisk teori som empirisk analys betonar att FoU spelar en stor roll för ett lands ekonomiska utveckling. Den kunskap som genereras genom FoU har inverkan inom såväl teknologiska, ekonomiska, kulturella som sociala områden. Att främja forskning är således ett angeläget samhällsligt intresse.

Den ideella sektorn

En stark och livaktig ideell sektor har stor betydelse för samhällslivet. Fler aktörer och bättre villkor för ideella organisationer att driva verksamhet innebär fler valmöjligheter för människor. Den ideella sektorn bedriver betydelsefull verksamhet inom t.ex. kulturlivet, idrotten, det sociala området, utvecklingspolitiken och genom trossamfunden. Att den ideella sektorn anses som värdefull ur samhällslig synvinkel har kommit till uttryck bl.a. genom olika former av offentligfinansierade stöd och bidrag men även genom de särskilda skatteregler som finns för beskattningen av vissa typer av ideell verksamhet. Ett exempel utgörs av de skattesubjekt som finns i den s.k. katalogen i 7 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Den ideella sektorn har således ett egenvärde men kan även i många avseenden ses som ett värdefullt komplement, bl.a. till den offentliga sektorns vårdande och i övrigt humanitära verksamhet. Den ideella sektorns beroende av finansiering från den offentliga sektorn minskar dock dess självständighet i förhållande till det allmänna. Det finns därför anledning att undersöka om det är möjligt att underlätta för den ideella sektorn att samla in medel från andra aktörer.

Avdragsrätt för gåvor

Regeringen har i budgetpropositionen för 2008 (prop. 2007/08:1, s. 103) angett att den som ett led i att stimulera forskning, men även stärka den ideella sektorn, vill stimulera gåvor från privatpersoner och företag. Ett sätt att åstadkomma en sådan stimulans är att införa en avdragsrätt för gåvor till dessa ändamål.

Dagens förbud i skattelagstiftningen avseende avdragsrätt för gåvor har ansetts vara principiellt viktigt. Det har ansetts angeläget att skattesystemet så långt som möjligt hålls fritt från inslag som inte hänger samman med dess grundläggande funktion att utgöra en säker bas för finansieringen av den gemensamma sektorn. Ett annat skäl mot avdragsrätt för gåvor utgörs av det faktum att stöd genom avdragsrätt innebär att stödet inte på vanligt sätt blir föremål för en årlig och samlad prövning i samband med regeringens och riksdagens budgetberedning.

Avdragsrätt för gåvor har tidigare funnits vid några tillfällen under exceptionella omständigheter. Åren kring och under andra världskriget kunde avdrag ske vid taxeringen till statlig inkomstskatt för gåvor till luftvärnet, luftskyddet, hemvärnet och sjövärnsskåren m.m. Avdragsrätten,

som först infördes för gåvor till luftvärnet och därefter successivt utsträcktes till andra områden, kom till på förslag av bevillningsutskottet (BevU 1938:20, 1939:20, 1941:17 och 1942:25) och motiverades varje gång av de extraordinära förhållandena vid införandet. Utskottet poängterade dock att bestämmelserna innebar en uppenbar avvikelse från de principer som ligger till grund för skattelagstiftningen. Vid slutet av andra världskriget, med vårt närområde och Europa samt andra delar av världen i förödelse, kunde vid 1944 och 1945 års taxeringar till statlig inkomstskatt avdrag också ske för gåvor till internationellt hjälparbete.

Ett annat avsteg från avdragsförbudet fanns i reglerna om avdrag för frivilligt periodiskt understöd. Denna avdragsrätt avskaffades på grund av kontrollsvårigheter och då behovet av sådana understöd fick anses ha minskat (prop. 1981/82:197, s. 68).

Skattelagssakkunniga tog upp frågan om avdragsrätt för gåvor i ett betänkande som lämnades 1956 (jfr prop. 1978/79:160, s. 63). De sakkunniga ansåg sig inte kunna förorda en sådan ordning. Den skulle inte bara innebära ett avsteg från skatterättsliga principer utan även ge upphov till en mängd skattetvister. De sakkunniga pekade främst på svårigheterna att närmare ange de organisationer till vilka bidrag borde kunna ges med avdragsrätt. Även kontrollsvårigheterna framhölls.

I propositionen 1978/79:160 föreslogs ett begränsat skatteincitament, i form av skattereduktion, för gåvor till bl.a. internationell biståndsverksamhet. Skatteutskottet (bet. 1978/79:SkU55, s. 67 f.) föreslog dock att riksdagen skulle avslå propositionen i denna del eftersom den kritik som tidigare avhållit riksdagen från att medverka till en avdragsrätt för gåvor kunde riktas också mot detta förslag. Riksdagen följde utskottets förslag.

Frågan om avdragsrätt för gåvor av allmännyttig karaktär har även behandlats av Utredningen om bidrag till ideella organisationer. Utredningen föreslog i sitt betänkande Organisationernas bidrag (SOU 1993:71) att avdragsrätt vid beskattningen skulle införas för gåvor från enskilda till de ideella organisationerna. Förslaget har dock inte föranlett någon lagstiftning.

Utredningen om den statliga folkrörelsepolitiken har i sitt betänkande Rörelser i tiden (SOU 2007:66) diskuterat frågor om avdragsrätt för gåvor till ideella organisationer.

När det gäller skattemässigt gynnande av gåvor kan det i sammanhanget framhållas att vissa organ inom den ideella sektorn som t.ex. trossamfund och stiftelser med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller andra allmännyttiga ändamål, var undantagna från gåvoskatt enligt den numera upphävd lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Detsamma gällde även t.ex. akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning som hade till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning. Nu nämnda akademier m.m. liksom vissa

organ inom den ideella sektorn var även undantagna från arvsskatt enligt samma lag.

Vidare bör nämnas den upphävda förordningen (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning, enligt vilken som avdragsgill driftkostnad i en skattskyldigs rörelse, jordbruk eller skogsbruk räknades bidrag som lämnades till vissa i förordningen särskilt angivna organ. Förordningen upphävdes då det ansågs strida mot regeringsformen att sådana föreskrifter meddelades i förordningsform.

Gällande rätt

Enligt 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) får en skattskyldigs levnadskostnader och liknande utgifter inte dras av. Av samma bestämmelse framgår att bl.a. gåvor räknas som sådana utgifter. Inom skatterätten råder således i dag ett absolut avdragsförbud beträffande gåvor.

För företag gäller beträffande vad som populärt och svår-definierbart brukar kallas sponsring att sådana utgifter prövas mot den allmänna principen i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen om att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnader i näringsverksamhet. I rättspraxis har för avdrag krävts att sponsorn får en direkt motprestation eller att det finns ett samband mellan sponsorns och den sponsrades verksamheter (se RÅ 2000 ref. 31, I och II).

Därtill finns för företag även särskilda regler i 16 kap. 9 § inkomstskattelagen när det gäller avdragsrätt för utgifter för forskning och utveckling.

Utredningsuppdraget

Behov av skatteincitament och en principiell motivering till dessa

Utredaren ska redovisa och analysera för- och nackdelar med skatteincitament för gåvor till forskning och den ideella sektorn. Härvid bör belysas vilka finansieringsmässiga möjligheter och problem som forskningen respektive den ideella sektorn möter.

I detta sammanhang ska även redovisas en diskussion om hur en sådan principiell ändring i skattesystemet ska motiveras. I denna del ska det även undersökas och bedömas om en ordning med någon form av skatteincitament är effektiv utifrån vad som kan anses vara syftet eller om andra metoder är att föredra. Även om utredaren bedömer att nackdelarna överväger fördelarna ska emellertid ett förslag med lagtext om sådana incitament utarbetas.

Internationell kartläggning

I flertalet av EU:s medlemsländer och en del andra länder förekommer olika former av skatteincitament för att stimulera såväl företags som fysiska personers gåvor till forskning och till den ideella sektorn.

Utredaren ska, i erforderlig utsträckning, göra en kartläggning av förekomsten av sådana incitament. Kartläggningen ska inte bara avse de aktuella incitamentens utformning och omfattning utan även deras effekter.

Utredaren ska härvid redovisa såväl positiva som negativa effekter. En väsentlig del i uppdraget i denna del är att beträffande utländska incitamentsregimer belysa risker och eventuella konstaterade tillämpningsproblem och andra negativa effekter, t.ex. administrativ börda, missbruk samt ekonomisk och annan brottslighet men även snedvridningseffekter av olika slag, som skatteincitamenten för gåvor gett upphov till. Kartläggningen kan även tjäna som viss vägledning vid utformningen av ett svenskt författningsförslag på området.

Form av skatteincitament

Utredaren ska även ta ställning till om de eventuella skatteincitamenten bör ges i form av avdrag vid inkomstberäkningen eller i form av skattereduktion eller på något annat sätt, t.ex. ett krediteringsförfarande av givarens skattekonto som ligger utanför skattesystemet och administreras av en annan myndighet än Skatteverket.

En gåva utgör inte en utgift för inkomsternas förvärvande. Den taxerade inkomst som beräknas ska avspegla individens skattebetalningsförmåga och kunna användas för inkomstprövning av bl.a. bostadsbidrag och studiemedel samt för statistik, vilket talar mot avdragsrätt för gåvor.

Om utredaren finner att incitamenten bör ske i form av avdrag ska när det gäller fysiska personer, även övervägas till vilket inkomstslag sådana avdrag bör hänföras. För enskilda näringsidkare finns en särskild komplikation. Det krävs här särskilda överväganden eftersom alla tre inkomstlagen – tjänst, kapital och näringsverksamhet – kan bli aktuella.

En viktig utgångspunkt vid utformningen av skatteincitament är att alla fysiska personer ska få lika stora skattelättnader. När det gäller företag är det angeläget att den valda lösningen innebär att samma regler kan gälla för såväl familjekontrollerade företag som andra företag, utan krav på särregleringar.

Det incitamentsberättigande området

En central uppgift för utredaren är att utforma en praktiskt fungerande avgränsning när det gäller till vilka mottagare och för vilka ändamål som gåvor ska kunna berättiga till skatteincitament.

I ett första steg ska utredaren mer i detalj undersöka och bedöma vilka typer av verksamhet som utifrån behovsanalysen ska komma i fråga för incitamentsreglerna. Valet av forskning respektive ideell verksamhet bör, för att kunna hanteras lagstiftningsmässigt, vara möjligt att inordna i definitioner med ändamålsenliga avgränsningar.

Forskning erbjuder sannolikt en något enklare uppgift härvidlag än vad som gäller för den ideella sektorn. En frågeställning rör kontroll- och kvalitetsaspekter. Om det allmänna indirekt ska understödja forskningsinsatser med skattemedel måste såväl kvalitetskrav som kontrollkrav ställas på mottagaren. Som en naturlig utgångspunkt för utredningsuppdraget ska därför gälla att endast mottagare som står under offentlig tillsyn och insyn bör komma i fråga. Härvid kan som en förutsättning gälla att det rör sig om forskning som är knuten till universitet och högskolor.

Beträffande skatteincitament för gåvor till den ideella sektorn är frågan mer komplicerad. Begreppet kan ges en mycket vid innebörd och är svårdefinierat. På samma sätt som angetts beträffande skatteincitament för gåvor till forskning måste ställning tas till incitamentsberättigande verksamhet, ändamål och avgränsningar. För att avgränsa kvalificerande verksamhet kan i vissa fall det i skattesammanhang använda uttrycket allmännyttigt ändamål tjäna som vägledning (jfr 7 kap. 4 och 8 §§ inkomstskattelagen [1999:1229]). Som allmännyttigt ändamål anses enligt 7 kap. 8 § inkomstskattelagen t.ex. kulturella, idrottsliga och religiösa samt välgörande ändamål. Det finns också anledning att erinra om att den pågående Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (dir. 2007:97) har till uppdrag att göra en översyn av de kriterier som gäller för skattegynnad ideell verksamhet. Ett annat sätt att försöka avgränsa den ideella sektorn är att det ska vara fråga om verksamhet som inte är vinstdrivande. Beträffande själva tekniken är en möjlighet att avgränsningen görs i förhållande till olika typer av organisationer eller organ, där dessa och deras verksamhet ska kännetecknas av att (Fotnot. En vedertagen definition av forskning återfinns i OECD:s s.k. Frascati-manual: "Research and experimental development (R&D) comprise creative work undertaken on a systematic basis in order to increase the stock of knowledge, including knowledge of man, culture and society, and the use of this stock of knowledge to devise new applications.") de främjar allmännyttiga ändamål. Det kan t.ex. röra sig om organisationer eller organ som ägnar sig åt kulturella, idrottsliga och religiösa samt välgörande ändamål. En annan möjlighet är att avgränsningen görs enbart i förhållande till att verksamheten som sådan ska vara kvalificerad. Det vägledande för valet av metod bör vara genom vilken avgränsning syftet uppnås bäst och vad som är bäst ur kontroll- och administrationssynpunkt. En central uppgift för utredaren är att belysa kontrollfrågorna och lämna förslag som säkerställer en effektiv offentlig kontroll av att gåvomöjligheten inte missbrukas eller utnyttjas för kriminella syften eller att gåvor ges till verksamhet som inte bedöms kvalificera för skatteincitament.

En särskild fråga att uppmärksamma för utredaren är om den juridiska organisationsformen ska ha betydelse för avgränsningen. Utredaren ska i

denna fråga bedöma om verksamhet – som i sig skulle kunna kvalificera – kan omfattas oavsett i vilken juridisk organisationsform som den bedrivs. Bedömningen ska göras bl.a. utifrån övergripande aspekter såsom möjlighet till en säker avgränsning, kontrollmöjligheter och riskerna för missbruk. Ytterligare en förutsättning som bör provas är att verksamheten bedrivs utan vinstintresse.

I fråga om både forskning och ideell sektor ska utredaren undersöka möjligheten att införa någon form av förhandsgodkännande för de organ som tar emot gåvor som en förutsättning för skatteincitament för givarna. I detta arbete finns det anledning för utredaren att ta ställning till vilken eller vilka myndigheter som har erforderlig kompetens för ett sådant godkännande.

Utredaren ska beträffande båda typerna av gåvor – till forskning respektive ideell verksamhet – undersöka missbruks- och kontrollaspekterna ur ett vidare perspektiv, bl.a. hur en gåva ska vara beskaffad för att grunda en rätt till skatteincitament. En viktig utgångspunkt i denna del är att reglerna utformas så att Skatteverket kan upprätthålla en effektiv kontroll. Utredaren ska ta ställning till om det behövs några särskilda bestämmelser för att underlätta denna kontroll. Regelsystemet får inte ge utrymme för missbruk från vare sig de skattskyldiga som donerar eller de organ som tar emot gåvorna. Eventuella risker för missbruk med gåvor från onoterade företag utanför en marknadsnoterad koncern bör särskilt belysas.

En annan avgränsningsfråga som utredaren måste hantera är hur en rätt till skatteincitament för gåvor ska förhålla sig till regler som begränsar olika avdragsmöjligheter. Bland dessa märks förutom förbudet mot avdrag för gåvor och andra personliga levnadskostnader, bl.a. även avdragsbegränsningarna för representationskostnader. Dessa frågeställningar får särskild bäring beträffande mindre företag, antingen i form av juridiska personer eller enskild näringsverksamhet. En utgångspunkt bör vidare vara att en avdragsrätt för gåvor inte ska kunna utnyttjas av en aktieägare för att ge skattegynnade gåvor till det egna bolaget i stället för aktieägartillskott.

Med gåvor avses i detta sammanhang förmögenhetsöverföringar utan motprestationer. Utredaren bör mot denna bakgrund analysera om det är möjligt att upprätthålla en ordning där avgifter för medlemskap i olika organisationer inte kan dras av. Som en utgångspunkt bör vidare gälla att det inte bör vara möjligt att genom gåvor avhända sig penningmedel eller annan egendom som ger avdragseffekt vid beskattningen – som därmed sänker den taxerade och beskattningsbara inkomsten – och genom den lägre beskattningsbara inkomsten kvalificera sig för bidrag eller stöd enligt offentligfinansierade bidrags- och social-försäkringssystem eller liknande.

Beloppsbegränsningar

En ordning med skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet alternativt ideella organisationer och organ som bedriver sådan verksamhet innebär ett avsteg från det generella avdragsförbudet för gåvor. Det är motiverat att kombinera en sådan ordning med någon eller några beloppsgränser. Det gäller såväl behovet av en nedre gräns som en övre gräns. Sådana begränsningar kan tänkas gälla såväl per gåva som per skattskyldig. En annan form av begränsning kan vara att endast en viss andel av en gåva ska få dras av. Utredaren ska därför överväga om det, bl.a. för att minska riskerna för missbruk eller av offentligfinansiella skäl, finns skäl att begränsa storleken på de belopp som kan komma i fråga. Utredaren ska ta ställning till om det finns beloppsbegränsningar som kan vara motiverade och om så är fallet lämna förslag till sådana begränsningar. En viktig utgångspunkt är att skattesubventionen inte ska bli mindre vid en gåva direkt från en privatperson än vid en gåva indirekt via ett bolag.

EG-rättsliga aspekter

Utredaren ska göra en EG-rättslig analys i samband med att behov och möjligheter till skatteincitament behandlas men även beträffande eventuella förslag som lämnas. Inom Europeiska unionen omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas behörighet. (Fotnot Se bl.a. EG-domstolens dom den 8 mars 2001 i målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl.). Enligt EG-domstolens rättspraxis är medlemsstaterna dock skyldiga att iakttä EG-rätten vid utövandet av sin behörighet. EG-domstolen har i målet Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04) funnit att det stred mot fördraget att Tyskland inte medgav skattebefrielse för inkomster som en italiensk stiftelse hade från en näringsfastighet i Tyskland, när motsvarande inkomster hos en tysk ideell förening hade varit skattebefriade. Dessutom har EG-domstolen underkänt nationella regler som bara ger skattereduktion för forskning och utveckling om den bedrivs i den aktuella medlemsstaten (Laboratoires Fournier, C-39/04).

Analysen måste således ske mot bakgrund av att EG-rättens utveckling innebär att skatteincitament möjligen inte kan begränsas till forskning som bedrivs i Sverige eller till svensk ideell verksamhet, utan kan behöva omfatta även gränsöverskridande situationer och gåvor till utländska rättssubjekt inom EES. Exempelvis kan det vara så att om gåvor till en viss ideell sektor ska grunda rätt till skatteincitament inom Sverige så kan samma skatteincitament behöva ges till en motsvarande ideell sektor i en annan stat inom EES. Utredarens utarbetande av förslag till skatteincitament ska ske mot bakgrund av att det är ett övergripande mål att värna den svenska skattebasen. Den aktuella utvecklingen för den relevanta EG-rättsliga frågan ska undersökas och följas upp; är det EG-rättsligt möjligt att begränsa skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet till den nationella beskattningsjurisdiktionen? Aktuella överträdelseärenden i dessa frågor ska studeras.

Utredaren ska även särskilt belysa och analysera möjligheterna till en fungerande skattekontroll i gränsöverskridande situationer. Inte minst bör

analyseras riskerna för att medel ges till en del av den ideella sektorn som helt står utanför samhällelig kontroll eller att medel kommer till användning i brottslig verksamhet.

Påverkan på andra regelsystem – associationsrättsliga gåvorestriktioner

Utredaren ska vid utformningen av författningsförslag beakta de föreslagna reglernas möjliga påverkan på andra regelsystem. Härvid ska särskilt beaktas att det befintliga skattemässiga förbudet mot avdrag för gåvor kan antas utgöra en stödjande funktion till de associationsrättsliga regleringarna rörande värdeöverföringar i form av gåva (se 17 kap. 5 § aktiebolagslagen [2005:551] och 10 kap. 8 § lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar). Utredaren ska särskilt belysa hur eventuella förslag på skatteområdet förhåller sig till denna associationsrättsliga reglering liksom hur möjligheterna att upprätthålla dessa gåvoförbud påverkas. Detta är av intresse inte minst när det gäller frågan om beloppsbegränsningar.

Avslutande och allmänna riktlinjer, redovisning av uppdraget, m.m.

Som en allmän utgångspunkt för utredaren gäller att uppdraget ska utföras med beaktande av de generella riktlinjer för skattereglernas utformning som regeringen föreslagit riksdagen i 2008 års ekonomiska vårproposition och som riksdagen därefter beslutat om (prop. 2007/08:100, avsnitt 5.3, rskr. 2007/08:259).

Utifrån de olika aspekter som behandlats ovan ska utredaren analysera behovet av avdrag för gåvor till forskning och till den ideella sektorn, göra en inventering av såväl de fördelar och möjligheter som de risker och svårigheter som finns och hur dessa kan hanteras. Resultaten av analysen av dessa två huvudaspekter ska därefter vägas samman i en slutsats om hur ett eventuellt system för avdrag för gåvor till forskningsändamål och ideell verksamhet kan hantera de risker och svårigheter som har identifierats.

Oavsett vilken slutsats som utredaren drar i fråga om en annan ordning beträffande avdrag för gåvor kan motiveras, så ska utredaren lämna förslag till ett system för detta med de författningsändringar, inklusive skatteadministrativa och andra regelverk, som bedöms nödvändiga.

De administrativa konsekvenserna av förslagen för Skatteverket och andra myndigheter ska belysas, liksom eventuella kostnadsökningar och finansiering av dessa. Vidare ska förslagets påverkan på den administrativa bördan för företag redovisas.

Till den del som lämnade förslag har offentligfinansiella konsekvenser, ska utredaren föreslå finansiering av förslagen inom det berörda området. Utredaren ska under arbetet samråda med berörda myndigheter och intressenter samt med Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (dir. 2007:97).

Uppdraget ska redovisas senast den 16 juni 2009.

(Finansdepartementet)

Bilaga 2 Sändlista referensgruppsmöte

Cancerfonden *
 Civilförsvarsförbundet
 FOI Totalförsvarets forskningsinstitut *
 Forum för Frivilligt Socialt Arbete *
 Forum Syd
 Frivilligorganisationernas Insamlingsråd, FRII
 Frälsningsarmén *
 GöteborgsOperan *
 Hjärt-Lungfonden *
 Ideell kulturallians *
 Judiska Församlingen *
 Karolinska Institutet
 Katolska Biskopsämbetet
 Knut och Alice Wallenbergs Stiftelse
 Kultur och Näringsliv
 Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien, IVA
 Kungl. Vetenskapsakademien
 Kungl. Vitterhetsakademien *
 LSU - Sveriges ungdomsorganisationer *
 Lunds universitet *
 Millesgården
 Moderna Museet
 Naturskyddsföreningen *
 Neurologiskt Handikappades Riksförbund *
 Nykterhetsrörelsens Bildningsverksamhet NBV
 Nämnden för Statligt Stöd till Trossamfund
 Reumatikerförbundets kansli *
 Riksförbundet Frivilliga Samhällsarbetare *
 Riksidrottsförbundet
 Riksteatern *
 Rädda Barnen *
 Röda Korset
 SIOS Samarbetsorgan för etniska organisationer i Sverige *
 SOS-Barnbyar *
 Stiftelsen för Insamlingskontroll
 Stiftelsen för Strategisk Forskning *
 Stiftelsen Skansen
 Stockholms Stadsmission *
 Stockholms universitet *
 SWEBLUL *
 Svenska kyrkan
 Svenska Scoutförbundet *
 Sveriges Hembygdsförbund *
 Sveriges Muslimska Råd *
 Sveriges universitets- och högskoleförbund
 Uppsala universitet
 Världsnaturfonden WWF *

* ej närvarande