Reformerad inkomst beskattning

DEL III
Inkomst av tjänst
Lagtext med kommentarer

Betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning

SOU 1989:33



Statens offentliga utredningar
1989:33
Finansdepartementet

Reformerad inkomst-beskattning

Del 3 Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer

Betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning
Stockholm 1989

Allmänna Förlaget har utgivit en bibliografi över SOU och Ds som omfattar åren 1981—1987. Den kan köpas från förlagets Kundtjänst, 106 47 STOCKHOLM. Best. nr. 38-12078-X.

Beställare som är berättigade till remissexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:
Regeringskansliets förvaltningskontor
SOU-förrådet
103 33 STOCKHOLM
Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8^{10}—12^{00} (externt och internt)
08/763 10 05 12^{00}—16^{00} (endast internt)

Produktion Allmänna Förlaget 106 9 004
Omslag Hans Bergman/Roland Ingemarsson
ISBN 91-38-10330-3
ISSN 0375-250X
Svenskt Tryck Stockholm 1989 930123

Detta betänkande består av fyra böcker. Dessa är:

Del 1 Skattereformens huvudlinjer

Del 2 Inkomst av kapital

Del 3 Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer

Del 4 Bilagor, expertrapporter

Innehållsförteckning

III INKOMST AV TJÄNST M.M.

27 Allmänna överväganden rörande inkomst av tjänst 11
27.1 Vårt förslag i sammanfattning 11
27.2 Utgångspunkter 12
27.3 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst m.m. 12
27.4 Principiella överväganden i fråga om inkomstslaget tjänst och dess begränsning 14
27.5 Intäkter i inkomstslaget tjänst 15
27.6 Avdrag i inkomstslaget tjänst 16

28 Beskattningsåtgärder för vissa naturaförmåner 17
28.1 Inledning 17
28.2 Huvuddragen i gällande rätt 17
28.3 Personalvårdsförmåner 18
28.4 Värderingsfrågorna 19
28.5 Vissa särskilda naturaförmåner 20
28.5.1 Bilförmån 20
28.5.2 Kostförmån 23
28.5.3 Reseförmåner 24
28.5.4 Förmån av räntefria eller lågförräntade lån 25
28.5.5 600-kronorsregeln 26
28.6 Anställdas förvärv av värdepapper 28
28.6.1 Gällande rätt 28
28.6.2 Statistiska uppgifter 30
28.6.3 Överväganden 31
28.6.4 Ytterligare om värderingsprinciper 32

29 Den skattemässiga behandlingen av vissa försäkringar 39
29.1 Inledning 39
29.2 Huvuddragen i gällande rätt 40
29.3 Allmänna överväganden 41
29.4 TGL – tjänstegruppliv 41
29.5 AGB m.fl. 43
29.6 Gruppsjukförsäkring 44
29.7 TFA 47
29.8 Socialavgifter 48

30 Traktamentsbeskattningen 51
30.1 Allmänt om uppläggningen av betänkandet i denna del 51
30.2 Materiella skatteregler m.m. 51
30.2.1 Gällande bestämmelser 51
30.2.2 Tidigare förslag till ändrade regler 53
30.2.3 TBS uppdrag 53
30.2.4 TBS förslag 54
30.2.5 Remissutfallet 55
30.2.6 Vissa statistiska uppgifter 55
30.2.7 Problem med nuvarande regelsystem 57
30.2.8 Huvudsaklig inriktning av vår översyn 58
30.2.9 Olika modeller för traktamentsbeskattning 59
30.3 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa 63
30.3.1 Definition av den vanliga verksamhetsorten 63
30.3.2 Schablonavdragets principiella utformning 70
30.3.3 Avdragsbeloppens storlek vid olika förrättningar 74
30.3.3.1 Endagsförrättningar 74
30.3.3.2 Förrättning med övernattning 77
30.4 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfällig anställning och vid dubbel bosättning 82
30.4.1 Huvudsaklig utformning av avdragen 82
30.4.2 Nuvarande bestämmelser 83
30.4.3 TBS förslag 84
30.4.4 Remissinstanserna 85
30.4.5 Vårt förslag 85
30.4.6 Tidsbegränsning av avdragsrätten 86
30.4.7 Avdragens storlek 89
30.5 Avdrag för kostnad för hemresor 93
30.5.1 Nuvarande regler 93
30.5.2 TBS förslag 93
30.5.3 Remissinstansernas inställning 95
30.5.4 Skälen för vårt förslag 95
30.5.5 Beräkning av avdraget 97
30.5.6 Av arbetsgivaren bekostade hemresor 98
30.6 Förfaranderegler 99

31 Den skattemässiga behandlingen av vissa kostnadsersättningar m.m. 103
31.1 Ersättningar enligt 32 § KL 103
31.1.1 Utlandstillägg och därmed likställda förmåner 103
31.1.2 Förvaltningskostnadsbidrag och anslag till andra expenser 104
31.1.3 Å stat uppförd häst- och båtlega m.m. 104
31.1.4 Kostnadsersättning för vård i enskilt familjehem 104
31.1.5 Ersättning för flyttningskostnad 105
31.1.6 Vissa ersättningar till värnpliktiga 106
31.1.7 Understöd vid arbetskonflikt 106
31.1.8 Ersättningar från SIPRI m.m. 106

31.2 Den skattemässiga behandlingen av stipendier 107
31.3 Inkomst från bär-, svamp- och kottplockning 110
31.4 Ersättningar till utländska forskare 111

32 Avdrag i inkomstslaget tjänst 115
32.1 Allmänt 115
32.2 Avdrag för kostnad för egen bil i tjänsten 115
32.3 Avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats 117
32.3.1 Gällande rätt 117
32.3.2 Tidigare reformarbete 118
32.3.3 Reseavdragens omfattning och regionala fördelning 119
32.3.4 Skälen för vårt förslag 120

33 Allmänna avdrag och skattereduktioner 123
33.1 Avdrag för underhåll till icke hemmavarande barn 123
33.2 Skattereduktion för hemmamake och för ensamstående med barn 126
33.3 Arbetsgivares kostnader för organisationsverksamhet och skattereduktion för fackföreningsavgift 129
33.3.1 Frågans tidigare behandling 129
33.3.2 Gällande regler m.m. 131
33.3.3 Vissa statistiska uppgifter 132
33.3.4 Våra överväganden 134

34 Gränsdragningen hobby och näringsverksamhet 137
34.1 Problembeskrivning 137
34.2 Något ytterligare om rörelsebegreppet i gällande rätt 140
34.3 Alternativa problemlösningar 142
34.3.1 Inledning 142
34.3.2 Ett höjt näringsverksamhetsbegrepp 143
34.3.3 Speciallösningar 145
34.3.4 Slopande av rekvisitet vinstsyfte 146
34.3.5 Kvittningsförbud 148
34.4 Sammanfattning 148

35 Uttag av socialavgifter 151
35.1 Inledning 151
35.2 Nuvarande regler 152
35.2.1 Egenavgifter 152
35.2.2 Arbetsgivaravgifter 154
35.3 Överväganden 155

36 Övriga frågor 159
36.1 Reglerna om existensminimum 159
36.1.1 Nuvarande ordning och kritiken mot denna 159
36.1.2 Vår bedömning 160
36.2 Extra avdrag för sjukdomskostnader 161

36.3 Ackumulerad inkomst 162
36.4 Beskattningen av pensionärer 162
36.4.1 Pensionsförmåner 162
36.4.2 Nuvarande beskattning 164
36.4.3 Våra överväganden 165
36.5 Sexmånadersregeln och ettårsregeln 166

IV FÖRFATTNINGSFÖRSLAG MED KOMMENTARER

37 Författningsförslag 171
37.1 Kommunalskattelagen (1928:370) 173
37.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 221
37.3 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt 271
37.4 Uppbördslagen (1953:272) 275
37.5 Taxeringslagen (1956:623) 283
37.6 Lagen (1962:381) om allmän försäkring 298
37.7 Lagen (1981:691) om socialavgifter 303
37.8 Lagen om avräkning av socialavgifter på pension 309
37.9 Lagen (1982:423) om allmän löneavgift 310
37.10 Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring 311
37.11 Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel 313
37.12 Lagen om skatt på vissa premiebetalningar 315
37.13 Lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift 316
37.14 Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst 318
37.15 Lagen (1960:63) om förlustavdrag 319
37.16 Lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag 320
37.17 Utsökningsbalken 321
37.18 Lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster 323
37.19 Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige 325
37.20 Sekretesslagen (1980:100) 326
37.21 Lagen (1987:813) om homosexuella sambor 328
37.22 Förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer 329
37.23 Lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande 330
37.24 Lagen (1988:847) om skattelättnader för allemansparande och ungdomsbosparande 331
37.25 Lagen med särskilda bestämmelser om beräkning av kommunal skatt och skatteutjämningsbidrag för åren 1991 – 1993 332
37.26 Lagen (1987:560) om skatteutjämningsavgift 333

38 Specialmotivering 335
38.1 Kommunalskattelagen (1928:380) 336
38.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 361
38.3 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt 393
38.4 Uppbördslagen (1953:272) 393
38.5 Taxeringslagen (1956:623) 396
38.6 Lagen (1962:381) om allmän försäkring 399
38.7 Lagen (1981:691) om socialavgifter 400
38.8 Lagen om avräkning av socialavgifter på pension 404
38.9 Lagen (1982:423) om allmän löneavgift 404
38.10 Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring 404
38.11 Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel 404
38.12 Lagen om skatt på vissa premiebetalningar 408
38.13 Lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift 410
38.14 Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst 410
38.15 Lagen (1960:63) om förlustavdrag 411
38.16 Lagen om nedsättning av vissa underhållsbidrag 411
38.17 Utsökningsbalken 411
38.18 Lagen (1928:386) om skatt på lotterivinster 412
38.19 Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige 412
38.20 Sekretesslagen (1980:100) 412
38.21 Lagen (1987:813) om homosexuella sambor 412
38.22 Förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer 413
38.23 Lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande 413
38.24 Lagen (1988:847) om skattelättnader för allemansparande och ungdomsbosparande 413
38.25 Lagen med särskilda bestämmelser om beräkning av kommunal skatt och skatteutjämningsbidrag för åren 1991 – 1993 413
38.26 Lagen (1987:560) om skatteutjämningsavgift 414

27 Allmänna överväganden rörande inkomst av tjänst

27.1 Vårt förslag i sammanfattning

Nuvarande principer för vad som är att hänföra till inkomstslaget tjänst behålls i huvudsak. Vi föreslår dock den ändringen, att inkomstslaget tjänst i fortsättningen även skall omfatta sådana inkomster som, trots att de inte är undantagna från skatteplikt enligt 19 § KL hittills undgått beskattning.

Nuvarande princip om värdering av naturaförmåner till marknadsvärdet kvarstår i huvudsak oförändrad. För vissa förmåner föreslår vi ändrade beskattningsregler. Förslaget omfattar bl.a. bilförmån, kostförmån och förmån av räntefria eller lågförräntade lån.

Vi föreslår en ändrad skattemässig behandling för vissa försäkringar som har anknytning till tjänsten. Det gäller de s.k. avtalsförsäkringarna TGL, AGB, AGS och TFA samt anordningar som är att jämställa med dessa.

Skattefriheten i vissa fall för inkomster från bär-, svamp- och kottplockning slopas.

De särskilda bestämmelserna för utländska forskare som har tillfällig anställning i Sverige slopas.

Principen om avdrag för utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten kvarstår oförändrad.

I fråga om traktaments- och resekostnadsersättningar föreslår vi grundläggande förändringar. För det första skall privat- och offentliganställda i fortsättningen behandlas på samma sätt. Detta innebär att ersättningarna blir skattepliktiga för båda kategorierna och att avdrag medges för vissa schablonbelopp som i huvudsak följer de principer som för närvarande gäller för privatanställda. För det andra föreslås ändrade avdragsförutsättningar. Ändringarna avser bl.a. storleken av schablonmässigt bestämda avdrag och hur den vanliga verksamhetsorten skall bestämmas. För kostnader vid endagsförrättningar skall avdrag inte medges. Vidare föreslås en särskild avdragsschablon för dem som haft kostnader för egen bil i tjänsten.

Vi föreslår betydelsefulla ändringar i de regler som gäller för kostnader för resor till och från arbetsplatsen.

Rätten till avdrag för underhåll till icke hemmavarande barn och de särskilda skattereduktionerna för s.k. hemmamake och för ensamstående med barn slopas. Motsvarande gäller de särskilda avdragen för nedsatt skatteförmåga på grund av existensminimum och p.g.a. sjukdomskostna-

der. Vissa förändringar föreslås också beträffande skattereduktionen för fackföreningsavgift.

27.2 Utgångspunkter

Enligt våra direktiv har vi bl.a. till uppgift att göra en allmän översyn av inkomstskattesystemet i de delar som inte har direkt samband med beskattningen av näringsverksamhet. I våra uppgifter ingår att undersöka möjligheterna att behandla bl.a. skilda slag av arbetsinkomster och närliggande ersättningar på ett sätt som i högre utsträckning än för närvarande uppfyller kraven på skattemässig neutralitet. Beträffande principerna för en neutral inkomstbeskattning hänvisar vi till kap. 5. Vi har också att pröva förutsättningarna att bredda skattebasen genom begränsningar av avdragsmöjligheterna.

27.3 Avgränsningen av inkomstslaget tjänst m.m.

De nuvarande reglerna för inkomst av tjänst finns i 31 – 34 §§ KL. I 31 § anges vilka verksamheter som skall hänföras till inkomstslaget. I 32 § behandlas vad som utgör intäkt av tjänst och i 33 § regleras de avdragsgilla kostnaderna. I 34 § anges att vad som återstår sedan avdrag gjorts från intäkterna, utgör inkomst av tjänst.

Enligt 18 § anses all till inkomstslaget tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter, som en förvärvskälla.

En inkomst är skattepliktig enligt KL om den kan hänföras till något inkomstslag samt utgör en förvärvskälla. De nuvarande inkomstslagen i KL är jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Förslaget till skattereform innebär att inkomstslagen i framtiden begränsas till tre, nämligen näringsverksamhet, tjänst och kapital.

Ytterligare en förutsättning för att skattepliktig inkomst skall föreligga, är att inkomsten inte är undantagen från skatteplikt enligt 19 § KL. Uppräkningen i den bestämmelsen av skattefria inkomster utgör en blandning av principella ståndpunkter och specialbestämmelser för särskilda betalningar. Till de förstnämnda undantagen hör familjerättsliga förvärv och gåvor. Till specialbestämmelserna är närmast att hänföra lotterivinster, belopp som utfaller på grund av vissa typer av försäkringar, vissa periodiska understöd, stipendier samt social- och näringsbidrag.

I samband med KL:s tillkomst framhöll departementschefen (prop. 1927:102 s. 340) att

> "erfarenheten torde hava visat omöjligheten att i skatteförfattningarna giva någon kort, uttömmande definition på vad som skall anses vara skattepliktig inkomst, därest man icke vill såsom inkomst beskatta allt vad över huvud tillflyter den skattskyldige i penningar eller penningars värde...

Enda utvägen synes vara att, på sätt såväl de sakkunniga som kommittén gjort, stadga, att intäkt, vilken härflutit ur vissa angivna förvärvskällor, är skattepliktig, varav följer, att intäkt, som icke kan hänföras till någon av dessa förvärvskällor, ej är underkastad skatteplikt."

Det kan sägas föreligga *två huvudkategorier* av inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst. För det första räknas naturligtvis olika typer av anställningsinkomster dit, vare sig de är av tillfälligt eller mer permanent slag. Till inkomst av tjänst räknas emellertid även skilda slag av tillfälligt bedriven verksamhet av t.ex. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig art, liksom tillfälliga uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur. Fram till år 1955 beskattades dessa tillfälliga verksamheter under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Ändringen sammanhängde med det samtidigt införda schablonavdraget vid beräkningen av inkomst av tjänst (SOU 1954:18 och prop. 1955:59). Efter denna ändring kan inkomstslaget tjänst sägas ha blivit en uppsamlingsplats för inkomster som erhållits på grund av en utförd prestation och som uppfyller de grundläggande kriterierna för att bli föremål för inkomstbeskattning, men som inte kan hänföras till något annat inkomstslag. Det kan framhållas att det inte behöver föreligga något uppdragsförhållande för att en inkomst skall tas upp under inkomst av tjänst, t.ex. har således inkomster från kedjebrevsspel och hittelön tagits upp till beskattning under inkomstslaget. Hit räknas också enligt praxis t.ex. ersättning för lösta pristävlingsuppgifter, gottgörelse i kontanter eller in natura till den som ställt sig till förfogande i reklamsyfte, belöningar åt personer som räddat människor eller egendom i fara, vinster i fisketävlingar m.m.

Till inkomst av tjänst räknas vidare vissa periodiskt återkommande inkomster såsom pension, livränta, periodiskt understöd och undantagsförmåner.

Inkomst av tjänst är dock ingen generell uppsamlingspost, utan det kan förekomma inkomster som faller utanför befintliga inkomstslag och förvärvskällor och därigenom blir skattefria.

De gränsdragningsproblem som aktualiseras när det gäller inkomstslaget tjänst gäller främst avgränsningen mot det nuvarande inkomstslaget rörelse. Vissa frågor uppkommer emellertid också i fråga om avgränsningen mot det nuvarande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Även tillfälliga inkomster beskattas ju som nyss nämnts för närvarande i vissa fall i inkomstslaget tjänst. För att så skall kunna ske synes det emellertid fordras, att inkomsten härrör från någon typ av utförd prestation. Är det fråga om t.ex. en samlares försäljning av ett frimärke, brukar intäkten hänföras till tillfällig förvärvsverksamhet.

För att inkomst av rörelse skall föreligga brukar det krävas, att verksamheten kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Om det brister i varaktigheten brukar överskott från verksamheten beskattas i inkomstslaget tjänst. Det förhållandet att det kan brista i vinstsyfte, saknar betydelse för frågan om inkomsten kan beskattas som inkomst av tjänst. Om emellertid en hobby bedrivs i varaktiga och självständiga former, men utan något påvisbart vinstsyfte kan verksamheten hänföras varken till inkomstslaget tjänst eller rörelse. Den faller inte heller in under in-

komstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Överskott från en sådan verksamhet undgår således för närvarande beskattning. Å andra sidan medges inte avdrag för eventuellt underskott.

Även i vissa andra hänseenden leder nuvarande tillämpning till en del resultat som kan förefalla stå i mindre god överensstämmelse med kravet på en neutral beskattning av vad som kan anses som arbetsinkomster. Det gäller främst vissa situationer där ersättning som erhållits med anledning av någon verksamhet undgått beskattning därför att det inte ansetts röra sig om ersättning för utfört arbete.

27.4 Principella överväganden i fråga om inkomstslaget tjänst och dess avgränsning

---

Vårt förslag: De nuvarande principerna för vad som är att hänföra till inkomstslaget tjänst kvarstår i huvudsak oförändrade. Vi föreslår dock en viss utvidgning av inkomstslaget. Inkomstslaget tjänst bör ges en sådan utformning att det i framtiden omfattar alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller prestation eller annan inkomstgivande verksamhet av både varaktig och tillfällig natur. En förutsättning för att inkomsten skall hänföras till inkomstslaget tjänst är att den inte är befriad från skatt enligt 19 § KL eller är att hänföra till något annat inkomstslag.

En grundläggande metod för att få neutralitet i den skattemässiga behandlingen är att undersöka möjligheterna att slopa de särregler som finns i skattesystemet för vissa typer av inkomster. Härigenom förenklas också skattereglerna betydligt. Särregler bör enligt vår mening belasta skattesystemet endast om det finns starka skäl som talar för att t.ex. lättnader i vissa hänseenden är lämpligare att bygga in i skattereglerna än att åstadkomma genom direkta åtgärder från samhällets sida. Skattesystemet kommer på så sätt sannolikt att uppfattas som mindre orättvist än vad som nu ibland kan vara fallet.

Som redovisats i det föregående finns det två huvudkategorier av inkomster som räknas till inkomstslaget tjänst. Hit hör således i första hand skilda slag av anställningsinkomster. Till tjänst hänförs vidare tillfälligt bedriven verksamhet av t.ex. vetenskaplig eller litterär art. Även annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur räknas hit.

Med den nuvarande utformningen kan det emellertid förekomma arbetsinkomster som, trots att de inte är skattebefriade enligt 19 §, undgår beskattning på grund av att de faller utanför befintliga inkomstslag. Till dessa hör t.ex. överskott av hobbyverksamhet som bedrivs både självständigt och varaktigt, men utan påvisbart vinstsyfte. Det framstår som en brist att sådana överskott undgår beskattning, medan verksamheter som bedrivs kanske på ett mer tillfälligt sätt hänförs till skattepliktig inkomst av tjänst. Inkomstslaget bör därför få en sådan form att överskott av även mer

varaktiga hobbyverksamheter utan påvisbart vinstsyfte omfattas.

Andra inkomster som i praxis bedömts skattefria är ersättning vid inlösen av fornfynd, vissa belöningar för utfört arbete eller prestation som lämnas av annan än den för vars räkning prestationen utförts om belöningen inte utlovats i förväg eller annars varit förutsatt och t.ex. engångsbelopp till efterlevande som avser ersättning för mistat underhåll. Andra fall som kommer i blickpunkten är skadestånd som inte kan hänföras till någon förvärvskälla, stipendier och liknande ersättningar som inte utgått periodiskt eller som inte bedömts innebära att något arbete utförts för utgivarens räkning.

Det kan emellertid finnas även andra fall som det från neutralitetssynpunkt ter sig befogat att hänföra till inkomstslaget tjänst. Vi anser därför att det finns skäl att på ett mer allmänt sätt ge inkomstslaget en sådan utformning att det i högre grad än i dag fungerar som en allmän uppsamlingsplats för vissa inkomster.

Enligt vår mening är det naturligt att ge inkomstslaget tjänst en sådan utformning att det i framtiden kommer att omfatta alla ersättningar som någon får på grund av egen prestation eller verksamhet och som inte är att hänföra till inkomst av kapital eller näringsverksamhet. Med en sådan avgränsning kommer sådana belopp som avser t.ex. engångsbelopp till efterlevande för mistat underhåll inte heller i fortsättningen att omfattas av inkomstslaget tjänst. Däremot bör sådana fall som i hittillsvarande praxis bedömts skattefria omfattas, under förutsättning att det rört sig om ersättning för någon prestation. Sammantaget bör således av neutralitetsskäl inkomstslaget tjänst utvidgas till att omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller prestation av vilket slag det än må vara.

I fråga om den närmare utformningen av 31 § KL hänvisar vi till specialmotiveringen.

27.5 Intäkter i inkomstslaget tjänst

De närmare bestämmelserna om vad som utgör intäkt av tjänst finns i 32 § 1 – 4 mom. KL samt i anvisningarna.

Av grundläggande betydelse är bestämmelserna i 32 § 1 mom. första stycket a), som stadgar, att till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten.

Om en neutral arbetsinkomstbeskattning skall uppnås krävs att att alla typer av ersättningar för utförda arbetsprestationer beskattas likformigt, oavsett i vilken form ersättningen utgår. Detta kräver att intäkterna kan beräknas på ett sätt som motsvarar deras verkliga värde. För olika typer av kontantersättningar är detta naturligtvis inget problem. Normalt uppstår inte heller några svårigheter vad gäller periodiseringen av intäkten. Här gäller kontantprincipen. Viss oklarhet finns dock beträffande hur s.k. årsskiftesbetalningar skall bedömas. Vi föreslår här vissa förändringar, vilket vi redogjort för i avsnitt 15.7.

Det finns emellertid ett viktigt område där beräkningen av intäkten kan innebära betydande svårigheter, nämligen olika former av naturaförmåner. I praktiken torde ofta av olika skäl en påtaglig undervärdering av sådana förmåner ske, vilket leder till avvikelser från en neutral inkomstbeskattning. Vi kommer i följande avsnitt att lägga fram förslag till förändringar på naturaförmånsområdet i syfte att här uppnå en mer likformig beskattning. Andra avvikelser från en neutral inkomstbeskattning som berör intäktssidan av inkomst av tjänst är skattefriheten för kostnadsersättningar från stat och kommun samt den skattemässiga behandlingen av vissa s.k. avtalsförsäkringar. Här föreslår vi i det följande grundläggande förändringar.

Beträffande huvudprinciperna för inkomstberäkningen i inkomstslaget tjänst anser vi dock att det inte finns anledning att företa några ändringar.

27.6 Avdrag i inkomstslaget tjänst

Det ingår i vårt uppdrag att göra en genomgång av nuvarande avdragsmöjligheter och pröva vilka begränsningar som kan göras. Så få avdrag som möjligt bör förekomma.

Vilka avdrag som får göras anges i 33 § jämte anvisningar. Regeln skall ses mot bakgrund av avdragsförbudet för personliga levnadskostnader i 20 § KL. Avdrag får göras för samtliga utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, om inte särskild ersättning som är skattefri har lämnats.

Vi har företagit en allmän omprövning av förutsättningarna för olika avdrag i inkomstslaget tjänst och kommer i följande avsnitt att föreslå ändringar i syfte att strama åt avdragsmöjligheterna. Detta gäller traktamentsbeskattningsområdet, resor mellan bostad och arbetsplats och resor med bil i tjänsten. Skälen härför är bl.a. att åstadkomma förenklingar och att, i de fall schablonregler måste tillämpas, förebygga att avdrag medges med högre belopp än vad som motsvarar den verkliga fördyringen.

Den hittillsvarande grundprincipen att avdrag skall medges för utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten kvarstår oförändrad. I vissa delar är det dock angeläget att klarare ange gränsen mellan personliga levnadskostnader och kostnader för tjänsten. Detta bör komma till uttryck bl.a. vid behandlingen av olika kostnadsersättningar.

28 Beskattningsåtgärder för vissa naturaförmåner

28.1 Inledning

I detta kapitel behandlas beskattningsreglerna för vissa naturaförmåner. En allmän utgångspunkt för våra förslag i denna del är, att beskattningsreglerna bör utformas så att det inte skall vara skattemässigt lönsamt att utge naturaförmåner i stället för kontant lön. Vi har utvecklat detta närmare i kap. 5. Även ur basbreddningssynpunkt finns anledning att undersöka om reglerna bör skärpas.

Vi har övervägt om det finns skäl att t.ex. komplettera värderingsprinciperna med en regel om att förmåner värderas till arbetsgivarens kostnad, om denna överstiger marknadsvärdet. Några grundläggande ändringar föreslås emellertid inte i dessa avseenden.

Däremot föreslås punktåtgärder i fråga om bilförmån, kostförmån, reseförmåner och förmån av räntefria eller lågförräntade lån. Vidare föreslås att den s.k. 600-kronorsregeln slopas och att nya regler införs om värderingen av konvertibla skuldebrev m.m.

28.2 Huvuddragen i gällande rätt

Under hösten 1987 (prop. 1987/88:52, SkU 8, rskr. 96, SFS 1987:1303 m.fl.) beslutade riksdagen vissa ändringar i bl.a. beskattningsreglerna för naturaförmåner i allmänhet. Beslutet innebar i huvudsak följande. Förmånerna delades in i två kategorier, skattepliktiga naturaförmåner och skattefria personalvårdsförmåner. Till den senare kategorin hör t.ex. trivselförmåner och personalrabatter. Övriga naturaförmåner är i princip skattepliktiga. Vissa undantag finns dock, t.ex. förmån av fri hälso- och sjukvård och gåvor under vissa förutsättningar. Riksdagsbeslutet innefattade även en allmän översyn av värderingsreglerna. Den tidigare grundsatsen att naturaförmåner bör värderas till marknadsvärdet kvarstår oförändrad.

Kännetecknande för personalvårdsförmåner är att de inte är avsedda att vara ett direkt vederlag för utfört arbete utan i stället är ett led i arbetsgivarens personalvård. Hit hör t.ex. trivselförmåner på arbetsplatsen och personalrabatter i arbetsgivarens utbud av varor och tjänster. Förmåner som lämnas utanför arbetsplatsen och som betalas med t.ex. kupong räknas normalt inte som personalvårdsförmån. Motionsmöjligheter

utanför arbetsplatsen anses dock under vissa förutsättningar som personalvård. För personalvårdsförmånerna gäller att de är skattefria hos den anställde och att arbetsgivaren får avdrag för sina kostnader. Naturaförmåner som inte inryms under begreppet personalvård är skattepliktiga. Undantag gäller dock för förmån av fri sjuk- och tandvård samt företagshälsovård. Dessa förmåner är alltså skattefria, med den inskränkningen att patientavgifter vid tandvård medför skatteplikt, om avgiften betalas av arbetsgivaren. I fråga om arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för naturaförmåner i allmänhet gäller i princip att avdrag medges fullt ut. Endast för kostnader som i huvudsak avser sjuk- och hälsovård på privat sjukvårdsinrättning eller vissa speciella fall av företagshälsovård och rehabilitering gäller avdragsförbud.

Som allmän princip för värderingen av skattepliktiga naturaförmåner gäller att dessa vid beskattningen skall upptas till ortens pris (marknadsvärdet). För de vanligt förekommande bilförmånerna och för förmån av fri eller subventionerad kost gäller dock vissa schablonregler.

Ett särskilt undantag finns för eljest skattepliktiga förmåner vars sammanlagda värde per år inte överstiger 600 kr. per anställd. I sådana fall betraktas förmånerna som personalvård och beskattas inte. Undantaget gäller inte förmåner som värderas enligt schablon, eller som åtnjuts utanför arbetsplatsen mot betalning med kupong eller motsvarande. Skattefriheten har motiverats med att en sådan regel skulle underlätta för arbetsgivaren att dra gränsen mellan skattefri personalvård och skattepliktiga naturaförmåner.

De nya reglerna innebär att preliminär A-skatt skall betalas för samtliga skattepliktiga naturaförmåner och att de beläggs med socialavgifter. Arbetsgivaren skall vidare i kontrolluppgift ange inte bara om en naturaförmån har utgått utan även dess värde.

28.3 Personalvårdsförmåner

Vårt förslag: De förutsättningar som för närvarande gäller för att en förmån skall kunna hänföras till skattefri personalvård ändras inte.

Gällande rätt

De regler som gäller fr.o.m. inkomståret 1988 utgör en precisering i förhållande till tidigare av de krav som skall vara uppfyllda för att en naturaförmån skall kunna hänföras till skattefri personalvård. Bestämmelserna finns i 32 § 3 e mom., med exemplifiering i punkt 3 b av anvisningarna till samma lagrum i KL.

Själva grundvalen för skattefriheten är att förmånen väsentligen framstår som ett led i arbetsgivarens personalvårdande åtgärder. I samband med de nya reglernas tillkomst anförde föredragande statsrådet (prop. 1987/88:52)

även att som personalvårdsförmåner i princip bara borde anses den angivna typen av förmåner under förutsättning att de tillkommer de anställda på arbetsplatsen. Ett annat krav är att det skall vara fråga om åtgärder som utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet det är fråga om. Innebörden av detta är att vad som kan vara en personalvårdsförmån på en speciell arbetsplats inte naturligen medför samma bedömning om den åtnjuts av anställda i allmänhet.

I specialmotiveringen till de nya reglerna sägs att det av omständigheterna klart skall framgå, att det är fråga om en personalvårdsförmån.

Överväganden

Enligt lagtexten avses med personalvårdsförmån förmåner som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete utan är åtgärder som är avsedda att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som annars utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet det är fråga om.

Dessa kriterier torde i huvudsak överensstämma med vad som gällde redan tidigare. Det synes inte för närvarande finnas anledning att föreslå några ingrepp i de avgränsningar som nyligen beslutats av riksdagen. Möjligen kan diskuteras om t.ex. det första ledet i bestämmelsen är tillräckligt restriktivt formulerat. I praktiken kan det vara så, att gränserna mellan vad som är vederlag för arbete och åtgärder avsedda att skapa trivsel eller liknande är ganska flytande. Vidare kan diskuteras om det finns anledning att särskilt framhålla att det bör vara fråga om enklare åtgärder.

De justeringar som skulle kunna komma i fråga kan således vara att överväga t.ex. ett uppenbarhetsrekvisit och möjligen ett framhållande av enklare åtgärder i personalvårdsavgränsningen. Mot bakgrund av vad som uttalats vid nuvarande reglers tillkomst och exemplifieringen i anvisningarna till 32 § KL kan dock värdet av dessa eller liknande justeringar ifrågasättas. Den framtida utvecklingen på området kan dock ge anledning till t.ex. denna typ av uppstramningar.

28.4 Värderingsfrågorna

Vårt förslag: Grundprincipen om värdering till marknadsvärdet kvarstår oförändrad.

Skattepliktiga naturaförmåner skall som regel värderas till ortens pris eller marknadsvärdet, 42 § KL. I det lagrummet finns ytterligare regler för hur värderingen skall ske av vissa förmåner. För en del mer frekventa förmåner, t.ex. kost och bilförmån, finns schabloniserade värderingsregler.

I kap. 5 har vi behandlat frågan om alternativa värderingsmetoder för naturaförmåner. Som vi framhållit i det avsnittet är den nuvarande regeln

om marknadsmässig värdering problematisk i olika avseenden och medför i många fall i praktiken en påtaglig undervärdering av förmånen.

Även de alternativa metoder som skulle kunna vara tänkbara är emellertid behäftade med allvarliga nackdelar av olika slag. Regler om avdragsbegränsningar för arbetsgivaren drabbar t. ex. inte stat och kommun och andra som inte är skattskyldiga i Sverige och kan därigenom medföra skattemässiga olikformigheter. Att värdera förmåner till ett belopp som motsvarar arbetsgivarens kostnader för förmånen ger också upphov till beräkningssvårigheter, bl.a. vad gäller kapitalkostnader och för förmåner med ett avsevärt inslag av gemensam användning. Arbetsgivarens kostnad kan vidare i vissa fall påtagligt understiga marknadsvärdet, t. ex. vid utnyttjandet av eljest tomma platser i ett flygplan.

Mot bakgrund härav har vi stannat för att inte föreslå någon förändring av den grundläggande regeln i 42 § KL om värdering av naturaförmåner. Det finns emellertid anledning att understryka, att det för att en likformig arbetsinkomstbeskattning skall kunna uppnås, är viktigt, att man vid tillämpning av de nuvarande reglerna inte företar en alltför försiktig värdering utan verkligen eftersträvar att åsätta förmånen ett värde som motsvarar det verkliga marknadsvärdet. Vi vill i detta sammanhanget också erinra om vad vi anfört i kap. 5 om att företagets kostnader för olika förmåner även med nuvarande regler i många fall kommer att ligga till grund för värderingen.

28.5 Vissa särskilda naturaförmåner

28.5.1 Bilförmån

Vårt förslag: Förmån av fri bil som inte är äldre än tre år värderas till 30 % av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen. Motsvarande uppjustering görs för äldre modeller.

Gällande rätt

Reglerna för värdering av bilförmån finns i punkt 2 av anvisningarna till 42 § KL och trädde i kraft den 1 januari 1987 (prop. 1986/87:46, SkU 9, rskr. 73, SFS 1986:1199). I samband med den nya regleringen av naturaförmåner i allmänhet hösten 1987 gjordes bl.a. vissa redaktionella ändringar i 42 § KL och i anvisningarna.

Enligt nuvarande ordning gäller i huvudsak följande.

Värdet av bilförmån är 22 % av priset för senaste årsmodell av förmånsbilen.
Är förmånsbilens årsmodell äldre än tre år skall förmånens värde nedsättas till 18 %.

Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre skall värdet av förmånen nedsättas till 18 % av ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 % av nybilspriset för de vanligast förekommande bilarna.
Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet av förmånsbilen skall procentsatsen för förmånsvärdet nedsättas med fyra.

Vidare finns särskilda regler för en del speciella situationer, t.ex. för extrautrustning, förmån som åtnjutits del av året och för företagsledare i fåmansföretag. Slutligen gäller att förmånsvärdet får jämkas uppåt eller nedåt, om det finns synnerliga skäl.

Det nya systemet är mer schabloniserat än det tidigare, som bl.a. gav upphov till ett inte obetydligt antal tvister, främst angående den privata körsträckans längd, mellan enskilda och skattemyndigheterna. Ett av syftena bakom de nya reglerna var bl.a. att anpassa värderingsreglerna för bilförmån till den förenklade självdeklarationen.

Beträffande nivån på den nuvarande schablonen kan följande nämnas. De nya reglerna grundades bl.a. på en promemoria av en arbetsgrupp inom finansdepartementet, Ds Fi 1986:9. Arbetsgruppen föreslog att förmånsvärdet för nya modeller skulle bestämmas till 30 % av nybilspriset och 24 % av nybilspriset för bil av årsmodell äldre än tre år. Nivån byggde bl.a. på det förhållandet att den genomsnittliga årliga körsträckan för personbilar i allmänhet i riket enligt tillgänglig statistik beräknats till närmare 1 500 mil. Efter kritik från en del remissinstanser ändrades den föreslagna nivån i prop. 1986/87:46 till 22 resp. 18 %. Vid remissbehandlingen framhölls bl.a. att den bilförmånshavare som tidigare kunnat tillgodoräkna sig relativt stora avdrag för resor mellan bostad och arbete, men som i övrigt inte utnyttjar bilen i större utsträckning privat, skulle komma att drabbas av en inte oväsentlig skatteskärpning om arbetsgruppens förslag genomfördes. I fråga om den privata körsträckans längd redovisades vid remissbehandlingen bl.a. en SIFO-undersökning enligt vilken förmånshavaren i genomsnitt kör 1 200 mil privat årligen, varav 600 mil mellan bostad och arbete.

Den nuvarande beskattningsnivån är ett uttryck för en sammanvägning av värdet av dispositionsrätten i sig, den tidigare beskattningsnivån och värdet av den för bilförmånshavare slopade avdragsrätten för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

Överväganden och förslag

Beskattningsreglerna för bilförmån är som framgår av redogörelsen för gällande ordning schabloniserade. I schablonens natur ligger att den i det enskilda fallet ofta inte motsvarar det verkliga värdet. Effekten av en schablonregel av detta slag kan dock i många fall vara en systematisk undervärdering. Det är sannolikt ofta så att endast de skattskyldiga för vilka schablonregeln innebär en fördel, väljer att skaffa sig bilförmån.

Det har hävdats i debatten, att de nuvarande reglerna medför väsentliga fördelar för bilar med låga anskaffningskostnader och att reglerna över huvud taget inte beaktar variationerna hos bilarnas milbundna kostnader, såsom t.ex. värdeminskning.

I samband med de nya reglernas tillkomst uttalade departementschefen (prop. 1986/87:46) att nybilspriset i och för sig inte utgjorde en exakt mätmetod för kostnaderna för bilinnehav. De variationer som finns i viss utsträckning mellan nybilspris och milbundna kostnader kunde emellertid inte anses vara så stora att man vid en schablonbeskattning relaterad till den genomsnittlige bilinnehavarens kostnader inte kan utgå från att värdet av att köra ett visst antal mil med en bil kan uppskattas till en given andel av bilens nyanskaffningspris.

Den nuvarande grundprincipen för värderingen bör enligt vår mening bibehållas. Mot bakgrund av vad som tidigare berörts om årlig privat körsträcka och den nuvarande schablonen bör en ändring av beskattningsnivån övervägas. Ett skäl som motiverar en ändrad nivå är de avdragsbegränsningar som föreslås för resor mellan bostad och arbetet. Dessa begränsningar berör inte den som har bilförmån. Vi föreslår därför att procentsatsen för nya bilar höjs. En lämplig nivå är därvid 30 % av nybilspriset. För bilar som är äldre än tre år bör procentsatsen bestämmas till 24. För bilar som är sex år eller äldre bör värdet av förmånen nedsättas till 24 % av ett uppskattat nybilspris enligt de principer som gäller för närvarande. De av oss föreslagna sänkta skattesatserna leder trots den höjda värdenivån till ett oförändrat och ibland lägre skatteuttag för bilförmånshavare.

Enligt de nuvarande reglerna skall till nybilspriset i förekommande fall läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning i den mån den överstiger 20 000 kr. Några skäl att utvidga de undantag som för närvarande finns för viss typ av utrustning eller att ändra beloppsgränsen kan inte anses föreligga.

Den föreslagna värderingsregeln är i likhet med den nuvarande schabloniserad. Ett av huvudsyftena med regeln är att den skall vara enkel att använda. Det nuvarande systemet medger att förmånsvärdet får jämkas, om det föreligger synnerliga skäl. Så kan t.ex. vara fallet, om ett absolut hinder att nyttja förmånsbilen rått under en mer betydande tidsrymd eller om bilens beskaffenhet varit sådan att jämkning är motiverad. En annan situation kan vara att det enligt schablon fastställda värdet för bilar äldre än sex år avsevärt avviker från den verkliga förmånens värde.

En mer generell utvidgning av jämkningsregeln till att avse fall där t.ex. förmånshavarens utnyttjande avviker från den körsträcka schablonen bygger på skulle omintetgöra de förenklingsvinster som är ett av huvudsyftena med värderingsregeln. Tillämpningssvårigheter, tvister och en återgång till något som liknar tidigare system skulle sannolikt bli följden. Mot bakgrund av det grundläggande syftet med schablonregeln är vi inte beredda att förorda utvidgningar av jämkningsmöjligheterna.

28.5.2 Kostförmån

Vårt förslag: Värdet av kostförmån skall motsvara genomsnittspriset i riket för lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet för en fri måltid om dagen (lunch eller middag) skall vara lika med genomsnittspriset. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med 250 % av genomsnittspriset.

Gällande rätt

F.n. är förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) 60 % av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är 150 % av nämnda genomsnittspris.

Får den skattskyldige fri måltid eller måltid subventionerad genom kupong gäller inte dessa värderingsregler, om kupongvärdet för en måltid överstiger genomsnittspriset avrundat uppåt till närmast hela krontal (punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL).

Dessa regler för värdering av fri eller subventionerad kost infördes den 1 januari 1988. I stort sett motsvarar dock värderingsreglerna vad som i tillämpningen gällde redan tidigare. Riksskatteverket hade tidigare i princip fria händer att ta fram ett årligt värde efter förslag av statistiska centralbyrån. Den metod som då användes grundade sig bl.a. på genomsnittskonsumtionen per individ av t.ex. råvaror och andra kostnader i processen. Det nya systemet bygger i stället på prisinsamlingar, vilket anses ge ett säkrare värderingsunderlag.

Det skattepliktiga förmånsvärdet för en måltid uppgår för inkomståret 1989 till 22 kr. 50 öre, vilket således utgör 60 % av genomsnittspriset. Värdet för helt fri kost uppgår till 56 kr. 25 öre. Värdet av kostförmån kan jämkas uppåt eller nedåt, om det finns synnerliga skäl.

Överväganden och förslag

Som framgår av redogörelsen för gällande ordning är värderingsregeln avsiktligt utformad så, att förmånsvärdet understiger det faktiska värdet för måltider. Detta har motiverats med personalsociala skäl (jfr. prop. 1987/88:52).

Värderingsreglerna utgör ett avsteg från en neutral beskattning. Målsättningen om likformig beskattning av löneförmåner bör föranleda att kostförmån i fortsättningen värderas lika med genomsnittspriset för en normallunch. För helt fri kost innebär detta att förmånsvärdet bör bestämmas till 250 % av genomsnittspriset.

28.5.3 Reseförmåner

Vårt förslag: Skattefriheten slopas för reseförmåner som utgår till anställda i trafik- eller resebyråföretag.

Gällande rätt

Enligt nuvarande ordning gäller som huvudregel att förmån av fri resa är skattepliktig (punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL). Har resan åtnjutits på grund av anställning eller särskilt uppdrag är den emellertid skattefri (punkt 8 av anvisningarna till 32 § KL). En förutsättning är dock att resan inte har utgått som en direkt ersättning för kontant lön. Bestämmelsen har visserligen enligt ordalydelsen ett vidare tillämpningsområde, men har i praktiken begränsats till att gälla i huvudsak för anställda i trafik- och reseföretag. Fria och subventionerade resor för anställda i trafikföretag som t.ex. SJ och SAS beskattas alltså inte.

Skattefriheten, som tidigare i praktiken kunnat åtnjutas av en vidare krets, begränsades den 1 januari 1988 till reseförmåner som utgår till den anställde, dennes make eller sambo och barn under 18 år.

När det gäller beskattningsfrågan som sådan åberopades i förarbetena till 1988 års regler bl.a. att det för reseförmåner till anställda i trafik- och resebyråföretag många gånger råder stora svårigheter i frågan om skattepliktig förmån föreligger och i så fall till vilket värde. Vidare skulle en mycket omfattande kontrollapparat krävas hos arbetsgivaren. Även vid ett schabloniserat system skulle man inte komma ifrån bedömningar i enskilda fall. Det påpekades också att det ibland kunde finnas ett arbetsgivarintresse av att den anställde företar vissa resor för att t.ex. närmare lära känna verksamheten. Övervägande skäl ansågs tala mot att i samband med den nya regleringen av naturaförmåner i allmänhet införa skatteplikt för reseförmåner för anställda inom trafik- och resebyråföretag.

Överväganden och förslag

Skattefriheten för reseförmåner för anställda i trafik- och reseföretag utgör ett avsteg från kravet på likformig och neutral beskattning. Skattefriheten bör därför omprövas.

Vi är medvetna om att det i enskilda fall kan finnas en del svårigheter att avgöra, om en reseförmån för en anställd som tillhör den angivna kategorin, är att bedöma som skattepliktig och i så fall till vilket värde. Det är också givet att någon form av kontrollsystem behövs hos arbetsgivaren. Dessa förhållanden kan emellertid inte i någon avgörande utsträckning anses speciella för trafikföretag, utan är av generell natur. Något i grunden sakligt motiv för skattefriheten finns knappast heller. Det finns således inte någon motsvarighet för anställda i allmänhet till denna skattefrihet. I stället gäller den allmänna regeln, att sedvanliga rabatter vid inköp av varor och

tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud, utgör skattefri personalvård.

Mot bakgrund av det anförda föreslår vi att skattefriheten för reseförmåner till anställda i trafik- och reseföretag slopas. Till grund för bedömningen av om en företagen resa är att anse som skattepliktig eller inte, bör gälla vanliga skatterättsliga principer. Resor som är att hänföra till resor för fullgörande av tjänsten kan således inte utlösa någon beskattning hos den anställde. I det fall en resa utgör en skattepliktig förmån, bör bl.a. de närmare villkoren för färden beaktas vid värderingen.

Enligt vår mening talar principiella skäl mot regler om geografiska frizoner eller om skattefrihet för t.ex. visst högsta antal resor. Skattefrihet för reseförmåner bör alltså i fortsättningen bara avse sedvanlig personalrabatt.

28.5.4 Förmån av räntefria eller lågförräntade lån

Vårt förslag: De särskilda reglerna om räntetillägg för räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare slopas. Förmånen bör i stället tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst och beläggas med socialavgifter. Vi föreslår vidare att ett mot förmånen svarande belopp får dras av enligt allmänna regler om avdrag för räntekostnader.

Gällande rätt

En skattskyldig kan genom sin arbetsgivare eller uppdragsgivare erhålla räntefria eller lågförräntade lån. Om den faktiskt erlagda räntan understiger sedvanlig ränta utgör denna förmån inte skattepliktig intäkt av tjänst. I stället skall ett räntetillägg beräknas enligt anvisningar av riksskatteverket. Räntetillägget påförs med ett belopp motsvarande skillnaden mellan erlagd ränta och sedvanlig ränta och beaktas enbart vid beräkningen av underlaget för tilläggsbelopp (10 § 6 mom. SIL). Sedvanlig ränta utgör enligt RSV:s anvisningar en ränta som motsvarar det lägsta av riksbankens diskonto vid årets ingång och utgång plus två procentenheter. Räntetillägg kommer bara i fråga om den erlagda räntan understiger sedvanlig ränta enligt RSV:s anvisningar med mer än 2 000 kr. Förmånen skall upptas på kontrolluppgift, om ränteförmånen överstiger 2 000 kr.

Reglerna om räntetillägg för räntefria eller lågförräntade lån infördes ursprungligen i samband med skattereformen år 1982. Reglerna har sedermera undergått vissa ändringar och har sin nuvarande lydelse i SFS 1986:508.

Som allmän bakgrund kan vissa motivuttalanden från tillkomsten redovisas (prop. 1981/82:197). Enligt praxis (RÅ 1977 Aa 206) anses räntefritt lån från en arbetsgivare till en anställd inte innebära någon skattepliktig förmån. Förmånen ingår inte heller i underlaget för arbetsgivaravgifter. Räntefriheten kan för skattskyldiga med inkomster över

den s.k. brytpunkten ge upphov till en klar skatteförmån. Mot bakgrund bl.a. av svårigheter i fråga om socialavgifter ansåg departementschefen att ett förslag från Brottsförebyggande rådet om att räntefria lån skulle jämställas med lön måste frångås. I stället föreslogs regler som stod i direkt samband med de avdragsbegränsningar som infördes vid skattereformen.

Överväganden och förslag

Förmån av räntefria eller lågförräntade lån är till sin art en förmånstyp som har naturlig anknytning till tjänsten. En sådan förmån bör därför enligt vår mening hänföras till inkomst av tjänst. För att så sker talar också den omständigheten, att ränteförmåner i likhet med andra skattepliktiga naturaförmåner bör bilda underlag för socialavgifter. Generell lagstiftning av sådan innebörd har med verkan från den 1 januari 1988 införts för skattepliktiga förmåner i allmänhet. Mot den bakgrunden bör de särskilda reglerna i 10 § 6 mom. SIL om räntetillägg slopas. Beskattningsregler för ränteförmåner bör således införas i KL. Med en sådan reglering följer även att ränteförmåner kommer att bilda underlag för socialavgifter.

Förmånens värde bör av neutralitetsskäl bestämmas med utgångspunkt från hur den faktiskt erlagda räntan förhåller sig till marknadsräntan. Något skattefritt fribelopp bör inte finnas. Däremot bör den mot förmånen svarande räntan behandlas som en betald ränta. En sådan lösning medför att förmånen tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst och blir föremål för socialavgifter. Denna skattemässiga behandling innebär att skattereglerna blir neutrala när det gäller ränteutgifter.

Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs lån från annan, om det finns anledning anta att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren förmedlat lånet.

I fråga om lånetransaktioner i fåmansföretag finns särskilda bestämmelser i 35 § 1 a mom. fjärde stycket KL. De nu föreslagna reglerna bör inte gälla dessa fall om en motsvarande tillämplig reglering kvarstår.

När det gäller transaktioner mellan närstående, även i andra fall än de nyss nämnda, torde s.k. genomsyn tillämpas vid beskattningen. Något behov av att i detta sammanhang särskilt reglera frågan föreligger därför inte.

28.5.5 600-kronorsregeln

Vårt förslag: Den s.k. 600-kronorsregeln slopas. Skattepliktiga förmåner beskattas således från första kronan.

Gällande rätt

Enligt 32 § 3 f mom. KL gäller att förmåner, som enligt allmänna regler är skattepliktiga, inte skall tas upp som intäkt om det sammanlagda värdet per år för en anställd är högst 600 kr. Regeln gäller inte, om förmånen

utgått som kontant ersättning eller om den är ett direkt vederlag för utfört arbete. Regeln gäller inte heller sådana förmåner som värderas enligt schablon, dvs. bilförmån och kostförmån. Den är inte heller tillämplig i fråga om förmån som den anställde får åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller liknande.

Som allmän bakgrund kan följande motivuttalanden (prop. 1987/88:52) redovisas.

Förmånsbeskattningskommittén föreslog i Ds Fi 1985:13, att den 600-kronorsregel som funnits även tidigare, borde slopas. Som motivering anförde den kommittén att en regel som kräver en summering vid årets slut inte passar in i ett system där arbetsgivaren månadsvis skall svara för en samordnad uppbörd av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter. Kommittén ansåg vidare att man med en liberal taxeringspraxis även i framtiden kunde undvika att beskatta bagatellförmåner. Remissinstanserna kritiserade förslaget i denna del, en kritik som föredragande statsrådet delvis instämde i. Kritiken gick ut på att en arbetsgivare som under uppbördsansvar redan vid uppbördstillfället skulle göra en riktig bedömning i skattepliktsfrågan inte skulle behöva vara beroende av ett framtida ställningstagande från skattemyndigheterna.

Föredragande statsrådet ansåg att en regel som motsvarade 600-kronorsregeln borde finnas kvar. I fråga om regelns syfte anförde han att detta inte var att öka det skattefria området utan att underlätta för myndigheterna, arbetsgivarna och de skattskyldiga så att de i många fall slipper göra en bedömning i skattepliktsfrågan.

Överväganden och förslag

Vi hyser i och för sig viss förståelse för de motiv som åberopats för den nuvarande 600-kronorsregeln. Ändå måste den kritik som riktades mot förmånsbeskattningskommitténs förslag om slopande av regeln i stora delar anses överdriven. I själva verket förhåller det sig sannolikt så, att regeln fungerar som ett skattefritt bottenbelopp. Detta strider mot kravet på neutralitet vid beskattningen. Principiella skäl och även behovet av basbreddning talar således för en omprövning av regeln. Ett alternativ skulle i och för sig kunna vara att sänka fribeloppet. Något bärande motiv för en sådan åtgärd, som även inger principiella betänkligheter, kan emellertid inte anses föreligga. 600-kronorsregeln bör därför slopas i sin helhet.

28.6 Anställdas förvärv av värdepapper

Vårt förslag: Den nu gällande principen att anställdas förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor skall värderas till marknadsvärdet ändras inte. Vissa preciseringar föreslås i förhållande till dagens regler vad gäller beskattningstidpunkten och beräkningen av värdet av förmånen.

Vidare föreslås att regeln i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL, som medger undantag från förmånsbeskattning i vissa fall utvidgas till att även omfatta konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och skuldebrev med optionsrätt.

28.6.1 Gällande rätt

För att förmånsbeskattning skall ske av en anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren krävs, förutom att vederlaget inte motsvarar det fulla värdet av de erhållna värdepapperen, att ersättningen utgått för tjänsten. Vad som avses med detta uttryck skall förklaras närmare i det följande.

Enligt 32 § 1 mom KL skall som intäkt tas upp kontanta ersättningar och andra ersättningar som utgått *för tjänsten*. Den skattskyldige skall alltså ha fått förmånen på grund av sin anställning för att beskattning skall komma i fråga. Detta innebär att ett erbjudande att köpa exempelvis aktier till pris under marknadsvärdet måste ha riktats till en begränsad grupp, däribland anställda, eller att de anställda haft företrädesrätt att förvärva egendomen (prop. 1984/85.80 s. 23 ff). Företrädesrätten behöver inte ha framgått av t.ex. prospekt utan även en rent faktisk företrädesrätt är givetvis tillräcklig.

Om den anställde är aktieägare i det bolag för vilket han arbetar och får värdepapper gratis eller till underpris på grund av ett erbjudande till aktieägarna och inte till de anställda skall eventuell beskattning ske som för utdelning under inkomst av kapital. Det är även tänkbart med kombinerade fall där en person förvärvar aktier dels på grund av erbjudande till aktieägarna och dels på grund av ett samtidigt erbjudande till de anställda. Han skall då beskattas både för inkomst av tjänst och av kapital.

Beskattning under inkomst av tjänst skall inte ske om den anställde har någon annan relation till arbetsgivaren och erhållit förmånen av detta skäl. Om han exempelvis är barn till arbetsgivaren och erhållit värdepapper som gåva eller till förmånligt pris och andra anställda inte fått samma erbjudande är det i stället gåvobeskattning som kan komma i fråga (jfr RÅ 1974:1172).

Förmånen behöver inte ha erhållits direkt från arbetsgivaren. Värdepapperet kan ha erhållits från exempelvis en personalstiftelse eller ett annat bolag i samma koncern. Det kan också ha erhållits från någon utomstående som på grund av ett affärsmässigt förhållande till arbetsgivaren överlåtit

värdepapper till arbetstagaren (Rå 85 Aa 192). Förmånen får då anses som lön från arbetsgivaren även om själva erbjudandet gått direkt till arbetstagaren. Om en emission gjorts till en bank som sedan på grund av bindande avtal överlåtit värdepapperen till de anställda, anses förmånen ha erhållits från arbetsgivaren.

Värderingsprinciper

Förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor utgör sådan löneförmån som skall beskattas till fulla värdet. Förvärv av värdepapper från arbetsgivaren kan således inte anses som trivselförmån.

Värderingen skall ske enligt reglerna i 42 § KL, vilket innebär att marknadsvärdet av förmånen i princip skall tas upp till beskattning.

Ett undantag från denna grundregel har emellertid gjorts i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL. Undantagsregeln tillämpas under förutsättning att en anställds förvärv skett på samma villkor som gällt för allmänheten och de anställdas aktieförvärv tillsammans med förvärv som görs av aktieägare i bolaget inte avser mer än 20 % av det totala antalet utbjudna aktier.

Denna undantagsregel gäller inte för anställda som köper aktier för mer än 30 000 kr. Om detta belopp överskrids blir alltså hela förmånen skattepliktig. En annan förutsättning för skattefriheten är att aktierna i bolaget vid tiden för aktieförsäljningen inte är noterade på Stockholms fondbörs eller föremål för handel på OTC-marknaden. Bedömningen skall göras särskilt för varje aktieutförsäljning. Vid bedömningen av vilka som skall räknas som anställda i ett bolag skall ledning sökas i hur begreppet arbetstagare bestämts när det gäller arbetsgivaravgifter (prop. 1984/85:80 s. 11).

Denna undantagsregel gäller endast för aktier och inte för optionsrätter, konvertibla skuldebrev eller dylikt. Om sådana värdepapper förvärvas utan ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet skall förmånen således alltid beskattas.

Vid köp av värdepapper beskattas förmånen oftast vid förvärvet. Detta gäller även vid köp av konvertibla skuldebrev. Ibland kan emellertid förvärvet vara förenat med sådana villkor att förmånen inte kan anses tillgänglig för lyftning vid förvärvet (se RÅ 1986 ref 36).

Förvärvas konvertibla skuldebrev till ett pris som understiger det fastställda marknadsvärdet skall mellanskillnaden beskattas som en löneförmån. En svårighet när det gäller att fastställa det skattepliktiga förmånsvärdet är att det sällan finns någon marknadsnotering för de konvertibla skuldebreven när de emitteras till de anställda.

Några särskilda regler eller rättsfall som behandlar förmånsbeskattning vid emission av konvertibla vinstandelsbevis (KVB) till personal har vi inte funnit.

28.6.2 Statistiska uppgifter

Statistiken över de finansiella instrumenten konvertibla skuldebrev, KVB, och skuldebrev med optionsrätt är osäker. Enligt en rapport från Arbetslivscentrum[1] har det t.o.m augusti 1988 givits ut personalkonvertibler för ca 13 miljarder kr. Marknadsvärdet (år 1988) av dessa konvertibler har i rapporten uppskattats till ca 22 miljarder kr.

Konvertibla skuldebrev förekommer även i andra länder, t.ex. i USA, och är relativt välkända på de finansiella marknaderna. Det är emellertid oklart om de i utlandet emitterats till anställda i samma utsträckning som i Sverige.

Utgivningen av lån med optionsrätt/optionslån har varierat kraftigt. I december 1983 fastslogs genom en dom i regeringsrätten att optionsbeviset i ett optionslån skulle värderas till noll kr. Detta innebar att det blev möjligt att köpa ett optionslån för exempelvis 100 000 kr., där skuldebrevet var värt 70 000 kr. och optionsrätten var värd 30 000 kr., och sedan sälja skuldebrevet för 70 000 kr. med en kvittningsbar reaförlust på 30 000 kr. Denna möjlighet gjorde optionslånen populära. Under 1983 emitterades optionslån för 1,4 miljarder kr. och under 1984 för 7,1 miljarder kr. I december 1984 kom ny lagstiftning som föreskrev att inköpspriset skulle fördelas mellan skuldebrevet och optionsbeviset, vilket drog undan möjligheterna att skapa realisationsförluster på det sätt som nämnts ovan. Lagen trädde i kraft den första juli 1985. De första åren efter lagens ikraftträdande emitterades i stort sett inte några optionslån alls. Under 1987 och 1988 har emissionsvolymerna emellertid ökat (statistiska uppgifter om emissioner under dessa år föreligger inte ännu).

Ägarutredningen (SOU 1988:38) anger att totalt sju aktiemarknadsföretag (t.o.m september 1988) emitterat KVB till ett sammanlagt värde av ca 4,8 miljarder kr. I sex av fallen användes KVB som betalning vid förvärv av aktier i andra bolag. I ett fall gavs KVB ut i samband med en börsintroduktion. I Arbetslivscentrums kartläggning av emissioner av konvertibla skuldebrev till personal anges att det på ett av lånen utgår ränta i förhållande till företagets vinst. Det liknar därmed ett KVB, men klassificeras (troligen) som ett konvertibelt skuldebrev.

Det skall också noteras att KVB förefaller vara ett unikt svenskt fenomen. Ägarutredningen har undersökt om det existerar KVB i andra länder, men har inte kunnat hitta några exempel på det. Huvudanledningen till att det givits ut KVB i Sverige torde vara att de är skattemässigt gynnade jämfört med aktier. Medan aktieutdelningar i princip dubbelbeskattas är avkastningen på KVB avdragsgill som ränta i det utgivande företaget. En annan skillnad är att aktieutdelning till utlänningar i många fall träffas av kupongskatt, medan detta inte drabbar avkastningen på KVB.

Det har emellertid också nämnts två andra orsaker till att det givits ut KVB. För det första är det i Sverige förbjudet att ge ut rösträttslösa aktier.

---

[1] Sköldebrand, B., Anställd och ägare – konvertibler, Arbetslivscentrum, Stockholm 1988

Det är enligt vad vi erfarit emellertid förbjudet även i många andra länder. KVB fungerar på liknande sätt som rösträttslösa aktier. För det andra är det i Sverige förbjudet att köpa upp det egna bolagets aktier. Inte heller denna restriktion träffar KVB.

Utöver ovannämnda instrument har det förekommit några emissioner av konvertibla skuldebrev med optionsrätt, dvs. köparen har dels erhållit en avskiljbar optionsrätt att köpa aktier och dels en rätt att konvertera skuldebrevet till aktier.

Enligt aktiebolagslagen får teckningsoptioner, som ger rätt att köpa nyemitterade aktier, endast ges ut tillsammans med skuldebrev. Denna restriktion gäller emellertid inte vanliga köpoptioner, som ger rätt att köpa redan utgivna aktier. Sedan slutet av 1987 har två bolag beslutat att dela ut köpoptioner till aktieägarna. Man har i detta sammanhang bett RSV att fastställa det skattemässiga värdet av denna utdelning.

28.6.3 Överväganden

När företag låter de anställda köpa aktier, konvertibla skuldebrev, lån med optionsrätt, KVB eller liknande till priser som understiger marknadsvärdet så uppkommer en skattepliktig förmån.

Följande grundprinciper bör enligt vår mening gälla för värderingen av sådana förmåner för att likformighet med beskattningen av kontantlön skall uppnås.

Skillnaden mellan vad den anställde erlagt för värdepapperet och dess marknadsvärde skall tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Beloppet skall tas upp till beskattning vid förvärvet av värdepapperet. Förmånsvärdet av att förvärva exempelvis ett konvertibelt skuldebrev till ett pris som understiger marknadsvärdet bör således i sin helhet beskattas vid förvärvet, även om förvärvet är förenat med inskränkningar i förfoganderätten över värdepapperet. Om det blir möjligt att skjuta upp beskattningen genom att förena förvärvet med vissa villkor kan annars betydande skattekrediter erhållas. Förmånsvärdet skall vidare läggas till grund för uttag av sociala avgifter.

Vid konvertering eller avyttring av värdepapperet skall däremot någon *förmåns*beskattning inte förekomma.

I den mån marknadsnotering av det aktuella instrumentet finns och denna kan anses representativ skall noteringen läggas till grund för värderingen.

När marknadsnoteringar inte existerar finns enligt vår bedömning två tänkbara lösningar. Den första är att genom en regel om mycket ogynnsam beskattning för instrument utan marknadsnotering tvinga företaget att emittera en del av exempelvis ett konvertibellån till den öppna marknaden för notering. Den andra är att fastställa ett beräknat marknadsvärde enligt de modeller som redovisas närmare i följande avsnitt. Vi anser att den senare metoden är att föredra, även om det i vissa fall, speciellt beträffande optioner, föreligger betydande svårigheter att fastställa ett beräknat marknadsvärde. De beräknade marknadspriserna bör inte innebära värdering enligt någon försiktighetsprincip, utan syfta till att så väl som möjligt

spegla ett faktiskt marknadsvärde. I de fall det utgivande företaget finner en sådan värdering oförmånlig kan det i stället medverka till att rättvisande marknadsnoteringar kommer till stånd.

Vid emissioner till den öppna marknaden är det vanligt att priset på de värdepapper som emitteras sätts något lägre än marknadspriset. Det innebär att den som kunnat förvärva värdepapper i en sådan emission fått förmånen att köpa ett värdepapper till underpris. En strikt tillämpning av de förslag till regler som presenterats ovan skulle leda till att anställda i det emitterande företaget skulle förmånsbeskattas vid deltagande i en sådan emission. Detta skulle i så fall missgynna anställda i det emitterande företaget jämfört med andra grupper. I syfte att undvika en sådan diskriminering har beträffande aktier regeln i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL införts. Vi anser att det finns skäl att utvidga denna regel till att omfatta även konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och skuldebrev med optionsrätt. Vid emissioner av det slag som skulle omfattas av denna regel kan det enligt vår mening inte anses föreligga någon egentlig förmån på grund av anställningen.

Enligt vår bedömning är det inte lämpligt att genom lagregler närmare precisera hur värderingen av olika typer av skuldebrev skall ske. Att förmånen skall tas upp till marknadsvärdet följer redan av 42 § KL. Det bör dock i lag anges att beskattningstidpunkten för förmånen skall vara när förmånen erhålls.

28.6.4 Ytterligare om värderingsprinciperna

Som påpekats i den tidigare redogörelsen är det många gånger svårt att fastställa ett rättvisande marknadsvärde i de fall då någon handel på öppna marknaden inte förekommer med det aktuella värdepapperet. Särskilt svåra värderingsproblem uppkommer vid värdering av optioner. Vi skall i det följande närmare beskriva dessa värderingsproblem och vilka metoder som skulle kunna användas för att fastställa skuldebrevens värde i dessa sammanhang. Det är enligt vår mening viktigt att man vid denna värdering verkligen eftersträvar att komma så nära marknadsvärdet som möjligt, eftersom en alltför försiktig värdering kan medföra att betydande obeskattade förmåner uppkommer.

Konvertibla skuldebrev

Finansiella instrument där innehavaren har en rätt, men ej skyldighet, att byta (konvertera) instrumentet mot något annat finansiellt instrument kan alltid sägas innehålla en optionsrätt. I vissa fall är denna optionsrätt explicit och avskiljbar, t.ex. i fallet med skuldebrev med optionsrätt, medan optionsrätten i andra fall, konvertibla skuldebrev, inte är avskiljbar. I alla de fall där optionsrätten inte är avskiljbar är emellertid *värdet* på det finansiella instrumentet delvis beroende av den option som finns inbakad i instrumentet. Värdet på ett konvertibelt skuldebrev bestäms sålunda som värdet av skuldebrevet + värdet av den *option* som konverteringsrätten innebär.

Ett exempel kan belysa detta: Antag att ett företag ger ut ett konvertibelt skuldebrev till priset 10 000 kr. med 12 % ränta där innehavaren har rätt att om 3 år konvertera skuldebrevet till 100 aktier, alternativt inlösa skuldebrevet mot dess nominella värde i kontanter. Aktiekursen antas vara 100 kr. när det konvertibla skuldebrevet emitteras. Antag vidare att företaget skulle varit tvunget att för ett motsvarande lån *utan* optionsrätt betala en ränta på 14 %. Slutligen antas att värdet på förbindelsen att om 3 år konvertera skuldebrevet till 100 aktier ("optionen" att om 3 år få köpa 100 aktier för 10 000 kr.) uppgår till 6 000 kr., vid tidpunkten för det konvertibla skuldebrevets utgivande.

Med dessa antaganden blir värdet av det konvertibla skuldebrevet vid tidpunkten för dess utgivande 9 535 kr. (för skuldebrevet exkl. konverteringsrätten) + 6 000 kr. (för konverteringsrätten) = 15 535 kr. Motsvarande värderingsmodell kan tillämpas även på lån med optionsrätt.

Medan värderingen av räntebärande skuldebrev är förhållandevis enkel är det däremot komplicerat att beräkna värdet av en option. I de värderingsmodeller som används vid handel med optioner har följande faktorer betydelse för optionens värde:

- Priset på den egendom som optionen avser. För en KÖPoption innebär en höjning av priset på denna egendom, allt annat lika, att värdet på optionen ökar.
- Lösenpriset, dvs. det pris till vilket man med hjälp av optionen kan köpa eller sälja den egendom som optionen avser. För en KÖPoption innebär en höjning av lösenpriset, allt annat lika, att värdet på optionen minskar.
- Prisrörlighet. För såväl KÖP- som SÄLJoptioner gäller att en ökad prisrörlighet för den egendom som optionen avser medför att värdet på optionen ökar.
- Löptid. För alla optioner gäller att en förlängning av löptiden, dvs. av tiden fram till dess optionen förfaller, medför att optionens värde ökar.
- Räntenivån. En höjning av räntenivån (egentligen den riskfria räntan) medför i de flesta fall att priset på optionen ökar. Om optionen avser ett terminskontrakt, vilket är mindre vanligt, kan emellertid optionens värde i stället falla om räntan stiger.
- Aktieutdelningar eller annan avkastning, vilken den egendom som optionen avser kan ge upphov till under optionens löptid. Värdet av optionen faller när aktieutdelningar utbetalas under optionens löptid, eftersom denna aktieutdelning tillfaller den dåvarande ägaren av aktien och därmed inte kan komma optionsinnehavaren till nytta.

Utöver dessa generella principer för optionsvärdering gäller att den inbyggda optionen i ett konvertibelt skuldebrev och optionsrätten i ett optionslån vanligtvis har ett lägre värde än en s.k. standardiserad option med samma rättigheter att köpa exempelvis en viss aktie. Anledningen är att den standardiserade optionen, vanligen, ger en rätt att köpa en redan emitterad aktie, medan de övriga instrumenten vanligen ger en rätt att köpa en nyemitterad aktie. En nyemission innebär att aktiekapitalet späds ut med en åtföljande sänkning av kursen på den aktie som instrumentet

ger rätt att köpa. Skillnaden i pris mellan en standardiserad option och de övriga instrumenten utgörs av storleken på denna utspädningseffekt. Om den standardiserade optionen emellertid avser ett företag som ställt ut exempelvis konvertibla skuldebrev, och dessa kan konverteras under optionens löptid, får den standardiserade optionen och den i det konvertibla skuldebrevet inbyggda optionen samma värde. Detta beror på att även den standardiserade optionen i detta fall drabbas av utspädningseffekten.

Beträffande konvertibla skuldebrev är det i de flesta fall relativt lätt att ange ett troligt marknadsvärde på skuldebrevsdelen. Det kan beräknas med utgångspunkt från räntan på andra skuldebrev med liknande villkor och risk.

Det är däremot svårare att beräkna värdet av den inbyggda optionen. En möjlighet är att utgå från en teoretisk optionsvärderingsmodell, och därefter göra avdrag för utspädningseffekten. I den modell som redovisades i det föregående är det i de flesta fall möjligt att fastställa riktvärden för fem av bestämningsfaktorerna. Det är däremot förenat med svårigheter att fastställa ett rättvisande värde på prisrörligheten.

Priset på den egendom som optionen avser kan ofta avläsas från marknadsnoteringar. I de fall marknadsnoteringar saknas, t.ex. för aktier i icke marknadsnoterade aktiebolag, får ett marknadsvärde beräknas.

Lösenpriset, liksom löptiden på optionen kan avläsas direkt från optionsvillkoren. Konvertibla skuldebrev har oftast en konverteringsperiod, dvs. löptiden kan då sägas bero på när under konverteringsperioden som konvertering sker. Optionens värde ökar emellertid med stigande löptid, vilket medför att det är den sista dagen i konverteringsperioden som skall vara avgörande vid fastställande av optionens värde.

Marknadsräntan, eller den riskfria räntan, kan avläsas som marknadsnoteringen för statsobligationsräntan.

Utbetald avkastning från det instrument som optionen avser kan i de flesta fall beräknas på ett någorlunda tillförlitligt sätt.

Prisrörligheten på det instrument som optionen avser är som nämnts svårare att bestämma. Historiska uppgifter över prisrörlighet finns för egendom som marknadsnoteras. Det är emellertid den *framtida* prisrörligheten som bestämmer optionens värde. I den mån den historiska och den framtida prisrörligheten kan antas överensstämma kan historiska uppgifter användas som vägledning. En annan metod, som i princip visar den förväntade framtida prisrörligheten, är att utgå från den *implicita prisrörligheten* i marknadsnoterade optioner. Man skulle då kunna välja ut en marknadsnoterad option avseende egendom som liknar den egendom som omfattas av den option som man vill värdera. Den implicita prisrörligheten hos den marknadsnoterade optionen kan sedan, eventuellt efter korrigering, användas i formeln för värdering av den option vars värde man söker fastställa.

Allmänt kan det konstateras att de värderingsmodeller för optioner som används, främst Black and Scholes-modellen, ger resultat som inte alltid exakt överensstämmer med marknadens värdering. Avvikelserna är emellertid inte större än att modellerna ger användbara resultat. Värderingsmodellerna utgör också accepterade och viktiga hjälpmedel i den

dagliga handeln med optioner och konvertibla skuldebrev. Tekniken att utgå från den implicita prisrörligheten används exempelvis ofta.

Det finns i detta sammanhang även anledning att något närmare beröra den värdering av anställdas förvärv av konvertibla skuldebrev som gjordes i det tidigare nämnda avgörandet av regeringsrätten, RÅ 1986 ref 36. Av rättsfallet framgår att värdet av konverteringsrätten, dvs. av den option som ingår i skuldebrevet, beräknats till skillnaden mellan börskursen den dag det konvertibla skuldebrevet tecknades, 69 kr., och den kurs till vilken skuldebrevet skulle konverteras, 60 kr., dvs ett förmånsvärde på 9 kr. per aktie som kunde erhållas vid konverteringen. Konvertering kunde ske fem år efter emissionen av de konvertibla skuldebreven.

Enligt vår bedömning måste det värderingssätt som användes här leda till avsevärda avvikelser från en marknadsmässig värdering om det skulle tillämpas generellt. Med motsvarande värderingsprinciper skulle en option som ger en rätt att om 5 år köpa 1 000 aktier till dagens börskurs ha ett värde på noll kr. Detta avviker självfallet mycket kraftigt från det pris en sådan option skulle ha betingat på den öppna marknaden. Vidare skulle vid frånvaro av marknadsnoteringar konvertibla skuldebrev kunna säljas till anställda utan att förmånsbeskattning utlöses om priset på konvertibeln inte understigit priset på ett motsvarande skuldebrev utan konverteringsrätt samt om konverteringskursen inte understigit marknadskursen på aktien vid det tillfälle konvertibeln emitterats.

Detta innebär att det konvertibla skuldebrevet i det tidigare exemplet, vid frånvaro av marknadsnotering, skulle kunnat säljas till personalen för 9 535 kr. utan förmånsbeskattning, trots att det var värt 15 535 kr. Orsaken är att man inte skulle ha beräknat något värde på den option som finns i konvertibeln.

Konvertibla vinstandelsbevis

Vinstandelsbeviset, eller vinstandelslånet, berättigar till avkastning i förhållande till det utgivande bolagets vinst eller aktieutdelning. Vinstandelsbeviset liknar därför på många sätt en aktie. På samma sätt som för konvertibla skuldebrev kan det till vinstandelsbeviset vara kopplat en rätt till konvertering till aktier. I de fall vinstandelsbeviset har lång löptid blir emellertid likheten med aktien så stor att konverteringsrätten inte i någon högre grad påverkar vinstandelsbevisets värde. Den främsta betydelsen av konverteringsrätten blir då att den ger möjligheter att erhålla rösträtt i bolaget. Såvitt känt har det emellertid under de senaste årtiondena inte funnits några vinstandelsbevis utan konverteringsrätt på den svenska marknaden. Eventuellt kan det s.k. Lesjöforssystemet för vinstandelar till de anställda dock räknas som ett vinstandelslån.

Den absoluta huvuddelen av det emitterade beloppet avser KVB med 40 års löptid, vilket innebär att dessa i mycket hög grad liknar rösträttslösa aktier, men med något högre avkastning än en vanlig aktie. De skillnader som finns mellan ett sådant vinstandelsbevis och en aktie är främst – utöver den skattemässiga behandlingen – rösträtten och rättigheter vid konkurs. En annan egenskap hos KVB som nämnts som en fördel för

emittenten vid jämförelse med aktier är att det utgivande bolaget kan köpa upp sina egna KVB men däremot inte sina egna aktier. Företagsledningen kan därigenom i viss mån styra kretsen av KVB-ägare, dvs. potentiella aktieägare, medan den inte på samma sätt kan påverka fördelningen av aktieinnehavet.

Utgångspunkten vid fastställandet av värdet på vinstandelsbeviset måste i fallet med långa löptider vara priset på det utgivande bolagets aktier. Värderingen måste sedan ta hänsyn till på vilket sätt avkastningen på vinstandelsbeviset är kopplad till det utgivande bolagets vinst och aktieutdelningar. I de tre största emissionerna av KVB, som svarar för ca 90 % av det t.o.m september 1988 emitterade totalbeloppet, är avkastningen per KVB definierad som aktieutdelningen i kronor + 15 %. Med denna konstruktion anges i prospekten att värdet på KVB överstiger värdet på motsvarande aktie med maximalt 15 %. Detta övervärde bestäms enligt prospektens värderingsmodell av:

- Relationen mellan avkastningen på KVB och aktieutdelningen (dvs. 1,15 i exemplet ovan)
- Utdelningens storlek i utgångsläget
- Årlig tillväxt av aktieutdelning och av aktiekurs (Dessa två storheter antas växa parallellt.)
- Marknadens effektiva avkastningskrav
- KVB:ns löptid.

I denna modell har man inte minskat vinstandelsbevisets värde på grund av att den inte medför någon rösträtt.

Är kopplingen till företagets vinst eller utdelning däremot svag bör värderingen i stället sannolikt ske enligt samma principer som för skuldebrev. På samma sätt bör vinstandelsbevis med kort löptid värderas som skuldebrev. Om till ett sådant vinstandelsbevis kopplats en konverteringsrätt innebär det att värdet på det finansiella instrumentet ökar. Hur mycket värdet ökar får bedömas från fall till fall, men värdeökningen blir mindre än för ett renodlat skuldebrev som tillförs konverteringsrätt. Anledningen är att ett vinstandelsbevis, även vid relativt kort löptid (10–15 år) eller vid svag anknytning till aktieutdelningen, har en större likhet med en aktie än vad ett konventionellt skuldebrev har. Det extra värdet av att få konvertera till aktier blir därför mindre för en vinstandelsbevisinnehavare än för en innehavare av ett skuldebrev. Det är därför sannolikt inte heller rimligt att ge konverteringsrätten (optionen) samma värde när den kopplas till ett vinstandelsbevis som när den kopplas till ett skuldebrev. De teoretiska värderingsproblemen för ett sådant kortfristigt, eller svagt vinstanknutet, konvertibelt vinstandelsbevis torde sålunda vara svåra.

KVB har hittills inte emitterats direkt till anställda. (Eventuellt finns ett undantag, Wellbond, som behandlas i Arbetslivscentrums rapport. Ett annat närliggande exempel är, som nämnts, Lesjöfors' vinstandelslån.) Av de sju lån som emitterats finns dagliga marknadsnoteringar på börsens A1-lista för fyra, motsvarande 99 % av det emitterade beloppet. Värdering av KVB som saknar marknadsnotering verkar således inte vara lika angeläget som värdering av konvertibla skuldebrev när det gäller förmånsbeskatt-

ningen. KVB har huvudsakligen använts som betalningsmedel vid uppköp av företag. För realisationsvinstbeskattningen av det uppköpta bolagets aktier har det då emellertid funnits behov av att fastställa värdet av de KVB som utgör köpeskillingen.

Vid värderingen av KVB bör det först fastställas om man skall utgå från en aktievärdering, eller en skuldebrevsvärdering. Om KVB har en lång löptid och en avkastning som är nära knuten till företagets vinst eller aktieutdelning (som exempelvis i fallet med de KVB vars avkastning definierats som aktieutdelningen + 15 %) så bör värderingen utgå från priset på den motsvarande aktien. Till detta pris kan sedan läggas KVBs övervärde enligt den värderingsmodell som nämndes ovan. Med speciella antaganden kan också värderingsmodellen uttryckas så att:

Mervärdet = a x K x $[1-(1/(1+d)^{n})]$

Där: a = andel med vilken KVBs avkastning överstiger aktieutdelningen, dvs 0,15 i exemplet ovan.

K = Aktiekurs i kronor

d = Aktiens direktavkastning i procent

n = KVBs löptid i år

Mervärdet blir då beroende av återstående löptid på KVB och aktiens direktavkastning. Om denna värderingsmodell kan användas blir den svåraste punkten att fastställa ett värde på aktiens direktavkastning de närmaste 40 åren. Som en riktpunkt skulle den aktuella avkastningen eventuellt kunna användas. Ju längre löptid KVB har desto mindre betydelse får emellertid aktiens direktavkastning. Vid oändlig löptid blir övervärdet a x K, dvs. 0,15 x aktiens värde i exemplet ovan, för alla värden på direktavkastningen som överstiger noll.

För KVB med kort löptid eller svag anknytning till aktieutdelning/vinst bör i princip samma modell som för konvertibla skuldebrev användas. Det är emellertid dels svårare att värdera skuldebrevsdelen i KVB, dels som nämnts ovan oklart vilket värde konverteringsrätten skall åsättas i dessa fall. Värderingsproblemen för ett sådant kortfristigt, eller svagt vinstanknutet, konvertibelt vinstandelsbevis är sålunda mycket svåra.

29 Den skattemässiga behandlingen av vissa försäkringar

29.1 Inledning

Vi lämnar i detta kap. några förslag till ändrade skatteregler för vissa s.k. avtalsförsäkringar. Gemensamt för dessa är att de grundar sig på kollektivavtal och att premierna antingen betalas av arbetsgivaren eller i särskild ordning. I fråga om offentligt anställda gäller i vissa fall att försäkringsförmånerna utgår utan direkt samband med någon tecknad försäkring. Ett annat gemensamt drag för dessa försäkringar och därmed likställda anordningar är att förmånerna utgår i samband med tjänsten eller yrket.

Enligt nuvarande ordning gäller att dessa försäkringar och därmed likställda anordningar särbehandlas på olika sätt vid beskattningen av den anställde eller yrkesverksamme. Någon beskattning av premie eller motsvarande sker inte för någon av försäkringstyperna. Utfallande belopp beskattas endast i viss utsträckning.

Särbehandlingen utgör ett avsteg från kraven på neutralitet vid beskattningen. Mot denna bakgrund föreslår vi att skattereglerna omprövas för dessa försäkringar.

AMF-försäkringar eller s.k. avtalsförsäkringar tecknas ofta av arbetsgivare till förmån för anställda. Vissa kategorier har ett motsvarande försäkringsskydd i annan utformning. De försäkringar vi behandlar i detta avsnitt är främst följande.

TGL – tjänstegrupplivförsäkring
AGB – försäkring om avgångsbidrag
AGS – avtalsgruppsjukförsäkring
TFA – trygghetsförsäkring vid arbetsskada

I administrativt hänseende gäller att TGL och AGB handhas av AFA (Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag) medan AGS sköts av AMF-sjukförsäkring och TFA av AMF-trygghetsförsäkring.

Försäkringarna grundas på kollektivavtal. De arbetare som är försäkrade omfattas av alla försäkringarna.

Tjänstemän och övriga anställda omfattas av TGL-skydd, trygghetsavtal och TFA.

Premierna fastställs för ett år i taget. För år 1988 uttas de med följande procent av lönesumman för de anställda som omfattas.

Arbetare

TGL 0,35
AGB 0,10
AGS 2,18
TFA 0,42

Tjänstemän och övriga anställda

ca 1,0

Dessa försäkringar *särbehandlas* på olika sätt vid den anställdes beskattning. Någon beskattning av premierna sker inte. Utfallande belopp beskattas endast i viss utsträckning.

Av neutralitets- och basbreddningsskäl bör skattereglerna omprövas.

Som allmän utgångspunkt bör gälla, att förmåner av försäkring som tecknas av arbetsgivare skall beskattas hos arbetstagaren antingen som premie eller som utfallande belopp. Vidare bör av likformighetsskäl förmånerna i princip helt eller delvis belastas med socialavgifter, antingen då arbetsgivaren betalar premiekostnaden eller vid utbetalningstillfället.

29.2 Huvuddragen i gällande rätt

TGL eller tjänstegruppliv är en kapitalförsäkring och avser ersättningar vid dödsfall. Utfallande belopp från kapitalförsäkringar inkomstbeskattas inte. Premierna är schabloniserade därigenom att de uppgår till viss procentsats – 0,35 % av lönesumman – för dem som omfattas. För tjänstemän uppgår premien för närvarande till drygt 300 kr. per år.

Även offentligt anställda omfattas av ett med TGL jämförbart skydd, som dock inte utgår på grund av försäkring. Någon premie förekommer alltså inte för offentligt anställda. För lantbrukare och vissa andra kategorier gäller försäkringar som finansieras i särskild ordning.

Premierna för TGL och motsvarande beskattas inte som förmån hos den anställde eller yrkesverksamme.

AGB m.fl. är en kollektiv försäkring om avgångsersättning. Ersättning utgår i A- och B-belopp eller motsvarande. A-beloppet beräknas med hänsyn till åldern vid friställningen och inkomstbeskattas. B-beloppets storlek beror på åldern och arbetslöshetens längd och utbetalas efter särskild prövning. B-beloppet är skattefritt. Premierna är schabloniserade till 0,10 % av lönesumman. För tjänstemän som omfattas av trygghetsavtalet uppgår premien till 0,65 % av lönesumman.

Premierna för AGB och motsvarande anordningar beskattas inte som förmån hos den anställde.

AGS eller avtalsgruppsjukförsäkring behandlas i skattehänseende som en kapitalförsäkring. Detta innebär att utfallande belopp inte inkomstbeskattas trots att de ersätter även inkomstförlust. Premierna är schabloniserade till 2,18 % av lönesumman.

Premierna för AGS beskattas inte som förmån hos den anställde eller yrkesverksamme.

TFA eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada är en skadeförsäkring som bl.a. ger möjlighet till ersättning för inkomstförlust. 19 § KL medger viss skattefrihet för sådan ersättning (högst för 204 kr.). Premierna är schabloniserade.

Premierna för TFA beskattas inte som förmån hos den anställde eller yrkesverksamme.

29.3 Allmänna överväganden

Avtalsförsäkringarna och motsvarande anordningar har varit föremål för skattemässig särbehandling alltsedan de tillskapades. S.k. tyst kvittning beträffande premiekostnaden för tjänstegruppliv infördes år 1963. Detta skedde delvis av praktiska skäl, eftersom premien i princip var avdragsgill inom det försäkringsavdrag som då fanns.

Under årens lopp har särregler införts även för andra typer av försäkringsskydd med anknytning till tjänsten eller yrket. Särbehandlingen har motiverats med att dessa försäkringar byggt ut det sociala trygghetsnätet på ett angeläget sätt. För samtliga försäkringsskydd tillåts således s.k. tyst kvittning av premiekostnaden. Utfallande belopp från de försäkringar som bl.a. ersätter inkomstförlust beskattas endast delvis och i fråga om AGS inte alls.

Den skattemässiga särbehandlingen av dessa försäkringar utgör ett avsteg från principen om neutralitet vid beskattningen av förmåner på grund av tjänsten. Vi anser att skattereglerna bör omprövas av denna anledning. Härtill kommer att försäkringsavdraget numera har slopats.

Det bör då vara en utgångspunkt att försäkringsförmånerna beskattas antingen som betald premie eller som utfallande belopp. I de fall utfallande belopp bör beskattas i sin helhet såsom t.ex. ersättning för inkomstförlust, anser vi att s.k. tyst kvittning av premieförmånen bör kunna tillåtas av praktiska skäl.

Enligt vår mening torde de samhällsekonomiska effekterna av ändrade skatteregler vara mindre nu än tidigare, t.ex. mot bakgrund av nytillkomna kollektivavtal om sjuklön inom SAF-LO-området. Intresset av särbehandling måste vidare vägas mot ett allmänt krav på skattemässig neutralitet. Dessutom bör de sänkta skattesatser som föreslås vägas in i bedömningen.

29.4 TGL – tjänstegruppliv

Vårt förslag: Förmånen av betald premie eller – om premiebetalning inte sker – intjänad förmån inkomstbeskattas hos den anställde eller den yrkesverksamme.

Gällande rätt

Förmån av fri grupplivförsäkring tas enligt 32 § 3 a mom. KL inte upp som intäkt. Är sådan förmån i enskild tjänst väsentligt förmånligare än vad som gäller i statlig tjänst, skall den dock tas upp som intäkt till den del förmånen utgått efter förmånligare grunder.

Tjänstegruppliv infördes genom kollektivavtal år 1961 och skattefrihet beslutades år 1963. Försäkringen är en kapitalförsäkring. Utfallande belopp beskattas inte för sådana försäkringar. Beloppen uppgår för närvarande till 12 900 kr. för begravningshjälp, till 154 800 kr. som grundbelopp (under förutsättning att make/sambo eller barn efterlämnas) om försäkringstagaren arbetat minst 16 timmar/vecka och varit yngre än 55 år och som barnbelopp i motsvarande fall till 51 600 kr., om barnet är under 21 år. Under år 1987 utbetalades totalt ca 470 milj. kr. via AFA.

Premierna är schabloniserade och uppgick för år 1988 till 0,35 % av lönesumman för arbetare som omfattas.

När skattefriheten infördes framhöll departementschefen (prop. 1963:24) att premien formellt borde beskattas. För den anställde var premien dock avdragsgill inom det s.k. försäkringsavdraget. En tyst kvittning var därför att föredra. Vidare förelåg svårigheter att individualisera premien.

Överväganden

Premien bör av neutralitetsskäl förmånsbeskattas hos den anställde eller yrkesverksamme. Det bör observeras, att försäkringsavdraget numera slopats.

Under år 1987 omfattades ca 1 400 000 arbetare och ca 650 000 tjänstemän av TGL. Sammanlagd premie för arbetare beräknades till ca 634 milj. kr. För tjänstemän uppgick premien till ca 200 milj. kr.

Statligt anställda omfattas av gruppliv genom anställningen. Staten tar ingen försäkring. Någon premie förekommer alltså inte. Kostnaderna för skadefall som uppkommer betalas över budgeten, 1987/88 ca 182 milj. kr. För vissa kategorier (t.ex. hovets och försäkringskassornas anställda) sker dock en premieberäkning med ledning av vad som gäller för TGL.

För kommunalt anställda står kommunerna s.k. självrisk.

För vissa kategorier gäller ett särskilt försäkringsskydd (GLA). Detta avser lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare. För lantbrukare sker finansieringen inom ramen för de belopp som tillerkänts jordbruket som kompensation till följd av kostnadsutvecklingen och anpassningen av jordbrukarnas inkomster till den allmänna inkomstutvecklingen. För yrkesfiskare gäller att finansieringen sker genom medel via prisregleringskassan för fisk. För skogsbrukare sker finansieringen över skogsvårdsavgiften och för renskötare över anslaget till främjande av rennäringen.

Premien för grupplivförsäkring utgör en avdragsgill kostnad i jordbruk eller rörelse (punkt 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL).

För TGL gäller som tidigare redovisats att försäkringen är en kapitalför-

säkring och att utfallande belopp därför inte beskattas. Någon ändring i detta hänseende bör inte ske. För att TGL och motsvarande anordningar skall behandlas likformigt i skattehänseende, krävs en beskattning av den förmån som det innebär att arbetsgivaren tillhandahåller försäkringsskydd genom premiebetalning eller på annat sätt. Samma principer bör tillämpas i fråga om de andra kategorier som har samma förmån.

Det föreslås mot denna bakgrund att premieförmånen upptas till beskattning. Förmånen bör i princip värderas till arbetsgivarens kostnad. Som allmän vägledning härvidlag bör kunna gälla den genomsnittliga kostnaden per anställd. Närmare rekommendationer härom, liksom av värderingen av motsvarande förmån för kategorier som inte direkt omfattas av TGL, bör kunna ges av RSV.

29.5 AGB m.fl.

Vårt förslag: De belopp som utfaller på grund av AGB och motsvarande anordningar inkomstbeskattas i sin helhet. Skattefriheten slopas således för s.k. B-belopp eller motsvarande.

Gällande rätt

32 § 1 mom. tredje stycket KL

AGB eller s.k. kollektiv avgångsbidragsförsäkring ger kontantförmån till anställda vid förlust av anställning och långvarig arbetslöshet efter förlusten. Ersättning utgår i A- och B-belopp eller motsvarande. A-beloppets storlek beror av åldern vid friställningen, medan B-beloppets storlek beror av arbetslöshetens längd och åldern. B-beloppet utbetalas efter särskild prövning. A-beloppet kan maximalt för AGB uppgå till 9 950 kr. och B-beloppet till 39 000 kr. En särskild utbetalning av B-belopp kan vidare komma i fråga vid hälsofall, högst 9 000 kr. Under år 1987 utbetalades totalt ca 131 milj. kr. i AGB. För tjänstemän som omfattas av s.k. trygghetsavtal utbetalades ca 42 milj. kr., varav 30 milj. kr. i vad som motsvarar A-belopp och 12 milj. kr. i vad som motsvarar B-belopp.

Särskilda regler gäller enligt 32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § KL vid beskattningen för AGB och därmed likställda anordningar. Innebörden av de särskilda reglerna är beträffande AGB att den del av det s.k. B-beloppet som uppgår till två gånger basbeloppet undantas från beskattning (för närvarande 51 600 kr./år). Motsvarande gäller om staten betalar ut ersättning enligt samma grunder.

Avgångsersättning till arbetstagare som utgår enligt s.k. trygghetsavtal mellan PTK och arbetsgivarorganisationer är på liknande sätt delad i två delar och följer samma regler.

Premierna för AGB är schabloniserade och uppgick för år 1988 till 0,10 % av lönesumman. För det s.k. trygghetsavtalet är motsvarande siffra 0,65 %.

Beskattningsreglerna infördes år 1968 (prop. 1967:39). AGB beskrivs i förarbetena som en skadeförsäkring i samband med tjänst. Den förmån som den anställde erhöll genom att arbetsgivaren erlade premien ansågs principiellt skattepliktig men samtidigt avdragsgill i inkomstslaget tjänst. Departementschefen ansåg att fullständig skattefrihet inte kunde komma i fråga för utfallande belopp, men ville inte motsätta sig någon form av skattelindring vid ömmande omständigheter. Departementschefen ansåg att ömmande omständigheter generellt kunde anses föreligga i fråga om B-beloppet. I fråga om premierna förordade departementschefen s.k. tyst kvittning.

Genom lagstiftning år 1971 infördes liknande regler för statlig avgångsersättning. År 1978 infördes vidare liknande regler för avgångsersättningar inom PTK-området.

Överväganden

Den skattemässiga behandlingen av avgångsersättning enligt AGB och liknande anordningar utgör ett avsteg från kravet på neutralitet vid beskattningen. Principiellt borde alltså såväl premiekostnaden som utfallande belopp beskattas i sin helhet. För den anställde torde dock premien samtidigt vara avdragsgill.

Under år 1987 omfattades 1 400 000 personer av AGB. Ca 500 000 tjänstemän omfattas av trygghetsavtalet. Sammanlagd premie för AGB beräknas till ca 228 milj. kr. För tjänstemännen kan premien för år 1988 beräknas till knappt 500 milj. kr.

När det gäller statliga avgångsersättningar förekommer inga riktade premier. Utbetalningar sker dels från vederbörande myndighet och dels över pensionsanslaget. Finansiering sker genom ett lönekostnadspålägg som tillförs pensionsfonden. Till grund för utbetalningarna ligger ett avtal om avgångsförmåner på det statliga området den 23 mars 1987. Någon motsvarighet till den fria prövningen inom AGB:s B-belopp finns inte i avtalet.

På det kommunala området gäller avtal med liknande innehåll som för statsanställda. Någon prövning med avseende på ömmande omständigheter synes alltså inte ske.

Den skattemässiga särbehandlingen av AGB och därmed likställda anordningar bör slopas. Utfallande belopp bör alltså beskattas i sin helhet.

29.6 Gruppsjukförsäkring

Vårt förslag: De belopp som utfaller på grund av AGS och motsvarande anordningar tas upp till beskattning hos den som erhåller förmånen.

Gällande rätt m.m.

Förmån av fri gruppsjukförsäkring enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer tas enligt 32 § 3 a mom. KL ej upp som intäkt.

Gruppsjukförsäkringen på det enskilda området (AGS) tillkom i början av 1970-talet. Skattefrihet infördes år 1973. AGS är ett komplement till den allmänna försäkringen och syftar till att ge kompletterande ersättning vid sjukdom som varat åtta dagar eller mer. Kompensationsnivån uppgår till 95 % av inkomstbortfallet efter skatt upp till en inkomst motsvarande 7,5 basbelopp. Dessa regler gäller vid månadsersättning under förtidspensions- eller sjukbidragstid. Vid en sjukpenninggrundande inkomst om t.ex. 100 000 kr. ger AGS en kompletterande ersättning om 970 kr. per månad för närvarande. AGS ger vidare bl.a. möjlighet till särskild s.k. dagersättning om lägst 6 och högst 17 kr. per dag.

AGS behandlas i skattehänseende som en kapitalförsäkring. Detta beror på utformningen och att anmälan inte skett till försäkringsanstalten om att försäkringen tagits i samband med tjänst. Konsekvenserna av att AGS ses som en kapitalförsäkring är att utfallande belopp inte beskattas. Det sker inte heller någon beskattning av premieförmånen.

När reglerna infördes framhöll departementschefen att skattefriheten borde betraktas som ett provisorium (prop. 1972:77). I prop 1974:90 anförde departementschefen bl.a. följande.

> Såväl den nu aktuella gruppsjukförsäkringen som tjänstegrupplivförsäkringen bygger var för sig ut det sociala trygghetssystemet på ett angeläget sätt. Detta samband mellan de båda försäkringsformerna kan enligt min mening alltjämt motivera en likartad behandling i skattehänseende av förmånerna av fria sådana försäkringar. En beskattning av premie för fri AGS hos arbetstagarna skulle för övrigt ofta bli rent formell, eftersom hela eller en stor del av premien i ett stort antal fall kan förutsättas rymmas inom försäkringsavdraget.
>
> Flera remissinstanser anser att ersättningsbeloppen på grund av nu aktuell gruppsjukförsäkring borde bli föremål för beskattning. Härvid pekas bl.a. på att ett sådant förfarande skulle ligga i linje med vad som legat bakom den numera genomförda förändringen beträffande sjukpenningen. Jag anser emellertid att man i fråga om AGS kan godta ett avsteg från principen att utgående ersättningar med anledning av anställning skall bli föremål för beskattning. Såvitt avser sjukpenningtid kommer ersättning att utgå med förhållandevis små belopp och vid förtidspensionstid kommer, som jag tidigare anfört, kompensationsnivån 95 % av inkomstbortfallet efter skatt upp till en inkomst motsvarande 7,5 basbelopp alltid att vara en yttersta gräns.

Skatteutskottet framförde principiella betänkligheter vid införandet av skattefriheten.

Livförsäkringsskattekommittén har behandlat AGS utförligt i betänkandet Ds B 1977:4. Kommittén undersökte olika alternativ till lösning. Det första och principiellt riktiga alternativet var enligt kommittén att beskatta utfallande belopp. Kommittén bedömde emellertid att de samhällsekonomiska och avtalsmässiga konsekvenserna av en sådan lösning talade mot detta alternativ. Ett annat alternativ var att beskatta premierna, vilket

formellt står i samklang med att AGS behandlas som en kapitalförsäkring. En sådan lösning skulle dock medföra administrativa bekymmer för arbetsgivare och föranleda svårigheter för anställda och skattemyndigheter. Bl.a. förelåg svårigheter att individualisera premierna. Sannolikt skulle någon form av schablon behövas. Ett tredje alternativ var att vägra arbetsgivaren avdrag för premiekostnaderna. Detta skulle dock strida mot principen om avdrag för personalkostnader.

I övrigt kan nämnas att skattereglerna numera medger motsvarande behandling för gruppsjukförsäkring för lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare. För lantbrukare sker finansieringen inom ramen för de belopp som tillerkänts jordbruket som kompensation till följd av kostnadsutvecklingen och anpassningen av jordbrukarnas inkomster till den allmänna inkomstutvecklingen. För yrkesfiskare gäller att finansieringen sker genom medel ur prisregleringskassan för fisk. För skogsbrukare sker finansieringen över skogsvårdsavgiften och för renskötare över anslaget till främjande av rennäringen.

För statsanställda gäller enligt nya avtal att inget sjukavdrag kommer att ske för dem som har arbetsgivarinträde från och med den 1 januari 1989 för de första tre månadernas sjukskrivning under ett år. Därefter sker avdrag med sex procent.

AGS omfattar för närvarande ca 2,4 milj. anställda varav ca 1 miljon i kommunal tjänst. Härtill kommer ca 0,2 milj. egna företagare. Premien på det privata området beräknas för år 1988 uppgå till 2,18 % på lönesumman. På det kommunala området är motsvarande siffra 1,20 %. Under år 1987 utbetalades drygt 1,6 miljarder för försäkringsfall. Den helt övervägande delen av denna utbetalning avser försäkringsfall som inträffat före år 1987. Antalet skadeanmälningar beräknas komma att minska mot bakgrund av att det under år 1988 har träffats avtal inom SAF-LO-området om sjuklön.

Överväganden

En beskattning av premien skulle formellt stå i överensstämmelse med den försäkringstekniska konstruktionen. En bättre lösning är dock att, med utgångspunkt i att AGS är en försäkring som på samma sätt som den allmänna försäkringen och sjuklön täcker bortfall av arbetsinkomst vid sjukdom, beskatta utfallande belopp.

De nuvarande reglerna bör ändras så att AGS vid den skattemässiga behandlingen inte längre behandlas som en kapitalförsäkring. AGS bör i

stället behandlas på samma sätt som en pensionsförsäkring. Utfallande belopp enligt AGS bör alltså beskattas.

29.7 TFA

Vårt förslag: Skattefriheten för den s.k. dagersättningen inom TFA slopas.

Gällande rätt

Enligt 19 § KL är ersättning på grund av kollektiv ansvarighetsförsäkring inte skattepliktig till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag.

TFA – trygghetsförsäkring vid arbetsskada – ger ersättning utöver vad som utges från socialförsäkringen och är ett resultat av kollektivavtal mellan arbetsmarknadens parter. Ersättning utges bl.a. under akut sjukdomstid och vid invaliditet. Vid sjukskrivning sammanlagt åtta dagar eller längre finns möjlighet till ersättning för faktisk inkomstförlust, dvs. den del som inte ersätts av försäkringskassan eller från annat håll.

Även kommunalt anställda omfattas av TFA. Statligt anställda har ett motsvarande försäkringsskydd genom det s.k. personskadeavtalet. Staten har gett AMF-trygghetsförsäkring i uppdrag att reglera de statsanställdas skador enligt avtalet. Även lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare omfattas av TFA. För lantbrukare sker finansieringen inom ramen för de belopp som tillerkänts jordbruket som kompensation till följd av kostnadsutvecklingen och anpassningen av jordbrukarnas inkomster till den allmänna inkomstutvecklingen. För yrkesfiskare gäller att finansieringen sker genom medel ur prisregleringskassan för fisk. För skogsbrukare sker finansieringen över skogsvårdsavgiften och för renskötare över anslaget till främjande av rennäringen.

Reglerna om skattefrihet i 19 § KL för s.k. dagersättning (sammanlagt för högst 204 kr.) infördes ursprungligen år 1975. Dagersättningen avser förlorad arbetsinkomst. Tillsammans med beskattad sjukpenning antogs ersättningen ge full kompensation. I förarbetena (prop. 1974:187) anförde departementschefen att arbetsgivarnas premiebetalning inte föranledde några skattekonsekvenser för den anställde. Praktiska skäl talade för s.k. tyst kvittning. Skattefrihet för den del av försäkringen som avser utfallande belopp för de första 30 dagarna kunde godtas som ett provisorium.

Livförsäkringsskattekommittén beräknade (Ds B 1977:4) att arbetsgivarens kostnader för – dåvarande – TFY år 1976 uppgick till ca 350 milj. kr. Endast en liten del belöpte dock på den förhållandevis ringa dagersättningen. Kommittén ansåg att dagersättningen i princip borde beskattas. Eftersom den helt övervägande delen av ersättningen enligt försäkringen avser redan skattepliktig ersättning eller ersättning som är skattefri till följd

av att den utgör kostnadsersättning, skulle en beskattning av dagersättningen knappast medföra någon nämnvärd höjning av premierna. Beskattningsfrågan borde dock anstå i avbidan på de överläggningar i dagersättningsfrågan som förekom inför tillkomsten av lagen om arbetsskadeförsäkring (LAF).

Enligt LAF gäller att 100-procentig kompensationsnivå uppkommer vid den s.k. samordningstidens (vanlig sjukpenning) slut, dvs. 90 dagar efter skadefallet. Därmed synes fortfarande utrymme finnas kvar för den s.k. dagersättningen under de första 30 dagarna som avses i 19 § KL.

Villkoren för TFA har emellertid ändrats såväl på kollektivavtalsområdet som för lantbrukare och yrkesfiskare. De nya villkoren innebär att dagersättning sedan den 1 januari 1985 inte längre utgår under akut sjukdomstid med schablonbelopp för de första 30 dagarna. I stället utgår numera ersättning för vad den skadade faktiskt förlorat i inkomst, vilket innebär, att ersättningen skall beskattas i sin helhet enligt huvudregeln. Det kan dock förekomma att schablonersättning fortfarande utbetalas på grund av TFA i dess tidigare utformning. TFA för skogsbrukare och renskötare är helt anpassad till de nya villkoren redan från början.

Överväganden

TFA är uppbyggd som en av arbetsgivaren tecknad ansvarighetsförsäkring. Vid tidigare behandling har det sagts att premierna inte skulle föranleda några beskattningskonsekvenser för den anställde. Detta synsätt hade även livförsäkringsskattekommittén. Inte heller vi anser att premien bör bli föremål för beskattning hos arbetstagaren.

Drygt 3 miljoner yrkesverksamma omfattas av TFA. Av dessa utgörs ca 1 milj. av kommunalt anställda och 0,1 miljoner av anställda inom det kooperativa området. Härtill kommer 0,3 miljoner företagare och 0,6 milj. statsanställda. Premiesatserna varierar mellan 0,04 och 0,42 % av lönesumman. Under år 1988 beräknas att premier inflyter med ca 735 milj. kr. för TFA. 51,2 milj. kr. har betalats ut under år 1987 för förlorad arbetsinkomst. Endast en liten del av det beloppet torde kunna avse schabloniserad dagersättning.

Skattefriheten för dagersättningen bör slopas. Denna del av ersättningen torde numera vara närmast försumbar.

29.8 Socialavgifter

Vårt förslag: Försäkringsförmånerna belastas med socialavgifter. Premieförmånen för TGL m.fl. och utbetalningarna från AGS och TFA blir med vissa undantag förmånsgrundande.

Vanligen är varken premiebetalningarna till eller utbetalningarna från de försäkringar vi behandlar i detta avsnitt underlag för socialavgifter eller motsvarande förmåner. Våra allmänna överväganden beträffande socialavgifter och därmed sammanhängande frågor som vi redovisar i avsnitt 9.3 och kap. 35 innebär att ersättning på grund av förvärvsverksamhet alltid skall vara underlag för socialavgifter. I vissa fall skall endast grundavgift utgå och ersättningen inte vara förmånsgrundande.

Vi har i det föregående föreslagit i fråga om *TGL* att förmånen av fri premie skall beskattas. I linje med detta ligger att förmånen skall bli underlag för fulla avgifter och också bli förmånsgrundande.

I fråga om *AGB* o.d. föreslår vi att den nuvarande skattefriheten för viss del av utfallande belopp upphör. För närvarande utgår inte socialavgifter och ersättningen är inte till någon del förmånsgrundande. I fråga om avgångsvederlag som utbetalas direkt av arbetsgivaren i andra fall så betraktas vad som motsvarar lön under skälig uppsägningstid som lön och är avgifts- och förmånsgrundande medan återstående del ses som ett skadestånd som varken är avgifts- eller förmånsgrundande. En avgiftsbeläggning kan avse antingen arbetsgivarens premieutbetalningar eller utbetalningarna från försäkringen. Det första alternativet medför vissa problem med hänsyn till att bl.a. staten inte betalar in några premier. Man skulle då bli tvungen att på motsvarande sätt som beträffande TGL beräkna en premie, som i detta fall enbart skulle gälla avgiftsbeläggningen. Med hänsyn härtill är alternativet att belägga utfallande belopp med avgifter att föredra. Med hänsyn till utbetalningarnas karaktär av engångsbelopp bör avgifterna tas ut i form av grundavgift och ersättningarna inte vara förmånsgrundande. Motsvarande bör gälla i fråga om den del av direktbetald avgångsersättning som nu klassificeras som skadestånd, liksom andra arbetsrättsliga skadestånd till arbetstagare, som beskattas som inkomst av tjänst.

I fråga om *AGS* föreslår vi att den försäkringen – trots att den enligt huvudregeln skulle behandlas som en kapitalförsäkring, eftersom den inte uppfyller de formella kraven för att vara tagen i samband med tjänst – skall behandlas enligt systemet för pensionsförsäkringar, dvs. premien skall inte beskattas utan i stället utfallande belopp.

Beträffande sjukpenning enligt AFL och LAF gäller att socialavgifter inte utgår (vare sig på avgiften eller på utfallande belopp). Utfallande belopp är dock pensionsgrundande. Däremot påverkar de givetvis inte den sjukpenninggrundande inkomsten, eftersom denna bestäms efter den inkomst, som den försäkrade skulle ha haft om han inte hade varit sjuk. Om arbetsgivaren utger lön utöver sjukpenningen under sjukdom är denna fullt ut avgifts- och förmånsgrundande (med beaktande av vad nyss sagts om sjukpenninggrundande inkomst).

För att åstadkomma kongruens med det fallet att arbetsgivaren utan försäkring själv betalar ut ersättning vid sjukdom utöver sjukpenningen från försäkringskassan bör AGS beläggas med fulla socialavgifter och bli förmånsgrundande. Detta bör dock endast gälla när AGS utgår som komplement till sjukpenning. När AGS utgår som komplement till förtidspension bör grundavgift tas ut och ersättningen inte vara förmåns-

grundande.

I fråga om *TFA* föreslår vi att nuvarande skattefrihet (som avser maximalt 204 kr slopas). För anställda är ersättning från TFA varken avgifts- eller förmånsgrundande, medan motsatsen torde vara fallet för egenföretagare. Ersättning under akut sjukdomstid bör – i överensstämmelse med vad som ovan sagts om AGS – beläggas med fulla avgifter och bli förmånsgrundande, medan ersättning vid invaliditet bör beläggas endast med grundavgift samt inte vara förmånsgrundande. Ett ytterligare skäl till detta är att ersättningen vid invaliditet normalt utbetalas i form av ett engångsbelopp.

30 Traktamentsbeskattningen

30.1 Allmänt om uppläggningen av betänkandet i denna del

Inledningsvis redogör vi för gällande bestämmelser och tidigare utredningsarbeten på traktamentsområdet. I de två följande avsnitten redovisar vi vissa statistiska uppgifter och beskriver kortfattat de problem som nuvarande beskattningsregler ger upphov till. Vi tar sedan upp de olika grundmodeller för traktamentsbeskattningen som vi övervägt samt de slutsatser som vi dragit beträffande vilka principer den framtida traktamentsbeskattningen bör bygga på. I de därpå följande avsnitten läggs ett detaljerat förslag till förändringar av traktamentsbeskattningsreglerna fram. Vi har också under arbetet med traktamentsbeskattningen hämtat in uppgifter om hur dessa frågor reglerats i några av de viktigaste kollektivavtalen samt även inhämtat upplysningar om traktamentsbeskattningen i några utländska skattesystem. Redogörelsen för utländsk rätt finns i bilaga 1.2. En förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över traktamentsbeskattningssakkunnigas betänkande och en sammanställning över remissyttrandena med sammanfattningar av de synpunkter som lämnades i olika avsnitt finns tillgängliga i finansdepartementet.

30.2 Materiella skatteregler m.m

30.2.1 Gällande bestämmelser

Bestämmelser om när kostnadsersättningar utgör skattepliktig intäkt och i vilka olika situationer som mot ersättningarna svarande avdrag kan komma i fråga återfinns huvudsakligen i 32 och 33 §§ KL och i anvisningarna till dessa lagrum. Statliga och kommunala traktaments- och reseersättningar är undantagna från skatteplikt. Å andra sidan gäller avdragsbestämmelserna inte när skattefria kostnadsersättningar utgått även om ersättningarna inte räckt till för att täcka kostnaderna.

Statliga kostnadsersättningar undantogs från beskattning redan när regleringen av denna typ av ersättningar först blev aktuell genom 1861 års bevillningsförordning. Skattefriheten utvidgades år 1963 (prop.1963:120, BeU 43, rskr 304, SFS 1963:265) till att gälla även kommunala traktamentsersättningar. Övriga skatteregler på området kan i viktiga

grunddrag härledas till förslag av 1921 års kommunalskattekommitté (SOU 1924:53).

Avdragsbestämmelserna bygger på vissa allmänna, grundläggande principer för inkomstbeskattningen. En sådan är, att man vid beräkning av inkomsten från en särskild förvärvskälla får göra avdrag för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande men däremot inte för levnadskostnader. Vissa särskilda undantag finns dock. För den *ökning* av levnadskostnaden som uppkommer under en tjänsteresa, som en arbetstagare beordrats att företa, har det ansetts naturligt att medge undantag från avdragsförbudet och således skattemässigt ta hänsyn till fördyringen. En sådan fördyring kan nämligen ses som en kostnad för arbetsgivaren och inte som en personlig levnadskostnad för arbetstagaren. Bland undantagen finns även vissa fall där avdrag för ökade levnadskostnader kan komma i fråga även om kostnadsökningen inte föranletts av en tjänsteresa. Dessa undantag är dock inte lika självklara som tjänsteresefallet.

Vidare gäller vissa särskilda krav för att bestämmelserna skall bli tillämpliga. För att en kostnadsökning som uppkommit under en tjänsteresa skall vara avdragsgill krävs att resan företagits utanför den vanliga verksamhetsorten. Den vanliga verksamhetsorten bestäms normalt med utgångspunkt från tjänstestället. För anställda som saknar tjänsteställe, vilket bl.a. gäller anställda inom byggnads- och anläggningsbranscherna, bestäms den vanliga verksamhetsorten med utgångspunkt från bostaden. Geografiskt anses den vanliga verksamhetsorten omfatta ett område inom ett avstånd av 10 km från tjänstestället, eller om sådant saknas, från den anställdes bostad. För tätorter gäller särskilda bestämmelser. I sammanhanget kan nämnas, att avståndsgränsen när det gäller att avgöra om en statligt anställd är berättigad till traktamente går vid 5 km.

Om traktamente utbetalas för att täcka kostnadsökningen under en tjänsteresa får avdraget beräknas enligt schablon.

När det inte är fråga om tjänsteförrättning medges i princip inte avdrag för kostnadsökning som uppkommer enbart på grund av att den skattskyldige arbetar och bor på olika orter. Detta skulle strida mot grundbedömningen att sådana kostnader i princip anses som privata levnadskostnader. Vissa undantag finns dock. Detta gäller bl.a. om anställningen avser endast en kortare tid och det inte skäligen kan ifrågasättas att avflyttning sker till arbetsorten. Vidare görs undantag för fall av dubbel bosättning för makar. Som förutsättning för avdrag gäller här att den skattskyldige på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där familjen är bosatt. Härutöver krävs att det inte skäligen kan ifrågasättas att familjen avflyttar till den skattskyldiges bostadsort på grund av makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjebostad eller annan därmed jämförlig omständighet. Avdrag medges i dessa fall för verkliga merkostnader. I praxis har dock en viss schablonisering vid avdragsberäkningen kommit att tillämpas.

Det finns inte några lagstadgade tidsgränser för hur länge avdrag för ökade levnadskostnader får medges. När fråga är om avdrag vid tjänsteresa har dock i praxis en tvåårsregel kommit att gälla. Denna gräns har förlängts för arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen.

Vidare har en skattskyldig som arbetar mer eller mindre tillfälligt på annan ort än hemorten i praxis medgivits avdrag för kostnader för besöksresor till hemorten. Även detta avdrag har normalt bara medgetts gifta.

30.2.2 Tidigare förslag till ändrade regler

De beskrivna bestämmelserna är som ovan nämnts till övervägande delen av gammalt datum. Under årens lopp har åtskilliga önskemål framförts om en reformering av dem. Reglerna har setts över av två statliga utredningar, traktamentsbeskattningsutredningen, som tillsattes år 1968, och traktamentsbeskattningssakkunniga, TBS, som fick sitt uppdrag tio år senare.

Traktamentsbeskattningsutredningen avgav år 1974 betänkandet SOU 1974:45 Samordnad traktamentsbeskattning. Detta föranledde emellertid inte någon lagstiftning. TBS redovisade år 1983 sitt uppdrag i betänkandet SOU 1983:3 Skatteregler om traktamenten. Detta har haft betydelse som underlag för vårt förslag. Därför lämnas i det närmast följande en sammanfattning av uppdraget, betänkandet samt remissutfallet.

30.2.3 TBS uppdrag

Enligt direktiven omfattade TBS uppdrag en genomgripande översyn av beskattningsreglerna för traktamenten och resekostnadsersättningar.

En utgångspunkt för översynen var, att skattereglerna skulle göras neutrala. Avgörande för beskattningsresultatet borde inte vara vem som företagit en tjänsteresa utan tjänsteförrättningens natur. Kommittén skulle således undersöka om den principiella skillnaden i behandlingen av ersättningar från offentliga resp. enskilda arbetsgivare borde behållas. Hur den principiella frågan än löstes ansågs reglerna för framtiden böra ges ett sådant innehåll att skillnaderna i skattehänseende mellan olika löntagarkategorier försvann. Som exempel på skillnader nämndes de olika sätten att beräkna antalet förrättningsdagar i fråga om offentlig och privat tjänst samt möjligheten att få kostnader i samband med övernattning beaktade. I dessa avseenden gäller gynnsammare regler för statligt anställda.

En annan utgångspunkt borde vara att söka begränsa den skattemässiga hänsynen till kostnader i samband med tjänsteresor till sådana kostnader som kan sägas innebära en verklig fördyring. Användningen av schablonmässigt utformade regler ansågs självklar även i ett framtida system. Samtidigt framhölls att varje tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten inte medför sådan fördyring att den bör beaktas genom avdrag. Att så skulle vara fallet ifrågasattes särskilt beträffande endagarsförrättningar och långvariga bortavistelser, där inkomsttagaren har anpassat sina levnadsförhållanden så, att han i praktiken kan sägas ha bosatt sig på den ort där han arbetar och därför inte behöver vidkännas nämnvärd fördyring av levnadskostnaderna.

En given förutsättning för att kostnader vid en tjänsteresa skulle beaktas skattemässigt ansågs även i framtiden böra vara att resan skett utanför den vanliga verksamhetsorten. Även om begreppet i viss mån preciserats i

RSV:s anvisningar kan det i avtal eller författningar ha en speciell innebörd. Begreppet är således inte entydigt. Det ansågs böra få en sådan utformning att det mera direkt anknöts till sådana förhållanden som avgör huruvida särskild fördyring uppkommer eller inte. Det framhölls att det var mycket angeläget att nya regler ledde till så långt möjligt rättvisa och likformiga resultat samtidigt som reglerna var enkla och byggde på schablonartade bedömningar. Riskerna för missbruk borde också beaktas och spärrar om möjligt skapas.

Även bestämmelserna om avdrag för kostnader i samband med resor utom verksamhetsorten då traktamente inte utgår omfattades av översynen, liksom en del andra närliggande frågor. En sådan angavs uttryckligen gälla möjligheten att få avdrag för ökade levnadskostnader i sådana fall där skattskyldig har arbete på annan ort än där han och familjen är bosatt.

Förslaget borde även syfta till att minska riskerna för kvarstående skatt som enligt gällande bestämmelser kan uppkomma om parterna bedömt en ersättning som traktamente men denna bedömning underkänts vid taxeringen. Möjligheterna till fortsatta förenklingar av uppgiftsplikten för arbetsgivaren borde också tas till vara. Å andra sidan borde även behovet av en förbättrad information från arbetsgivarna till skattemyndigheterna beaktas.

30.2.4 TBS förslag

I fråga om de materiella skattereglerna föreslog TBS en viktig principiell ändring, nämligen att skattefriheten för statliga och kommunala traktamenten skulle avskaffas.

I övrigt byggde förslaget i flera grundläggande avseenden på gällande bestämmelser. Merparten av de nuvarande specialförutsättningarna för rätt till avdrag föreslogs således vara kvar. I vissa avseenden innebar förslaget dock betydande skärpningar.

Sålunda ansåg kommitténs majoritet att begreppen tjänsteställe och vanlig verksamhetsort borde utformas mer enhetligt. De menade att den faktiska arbetsplatsen i princip alltid borde betraktas som tjänsteställe och att det inte längre behövdes någon specialregel om att bostaden i vissa fall jämställs med tjänstestället. Det sistnämnda skulle få konsekvenser framför allt för anställda inom byggnads- och anläggningsbranscherna. På denna punkt lämnades en reservation och ett särskilt yttrande. Reservationen gick ut på att bostaden borde behållas som vanlig verksamhetsort för arbetstagare som för närvarande saknar tjänsteställe. Enligt det särskilda yttrandet borde reglerna om vanlig verksamhetsort för anläggningsarbetare övervägas ytterligare.

En annan grundtanke i förslaget var, att avdragsreglerna borde samordnas vid mera långvariga bortavistelser från hemorten oberoende av om dessa berodde på långvariga tjänsteförrättningar, kortare tids anställning utanför bostadsorten utan pendlingsmöjlighet till denna eller dubbel bosättning. Kommittén menade att merkostnadssituationen i stort blev densamma i dessa olika fall. Därför föreslogs en avsevärd inskränkning

av den tidsperiod under vilken bestämmelserna om schablonavdrag vid tjänsteresa skulle få tillämpas. Enligt nuvarande praxis gäller här en tvåårsgräns för alla arbetstagare utom för dem som arbetar inom byggnads- och anläggningsbranscherna. Övriga regler om avdrag för ökade levnadskostnader gäller i princip utan tidsbegränsning. Kommittén föreslog att schablonavdrag vid en tjänsteresa skulle få medges i första hand under en tremånadersperiod. Därefter skulle avdragsrätten bedömas enligt andra och något restriktivare kriterier. Härutöver föreslogs en generell tidsbegränsning av avdragsrätten till två – i vissa fall tre – år. RSV föreslogs dock få möjlighet att medge dispens från denna tidsbegränsning för anställda vid vissa anläggningsföretag.

Beträffande "tremånadersschablonen" föreslogs vidare förbättringar och då särskilt beträffande beräkningen av avdraget vid förrättningar med övernattning. Storleken på avdraget föreslogs överensstämma med de belopp som bestämts i kollektivavtal under förutsättning att beloppen rymdes inom vissa maximiramar. RSV föreslogs få i uppdrag att bestämma dessa maximibelopp.

I övrigt innebar förslaget i fråga om avdraget för ökade levnadskostnader i andra fall än de som föll inom tremånadersschablonen, att gällande förutsättningar för avdrag behölls i stort sett oförändrade med den utvidgningen, att rätt till avdrag vid dubbel bosättning föreslogs tillkomma även ensamstående. I fråga om avdragets beräkning föreslogs – förutom att detta alltjämt skulle kunna grundas på utredning om faktiska kostnader – enbart att RSV skulle utfärda anvisningar härom. Hemreseavdraget föreslogs bli lagfäst samt utvidgat i vissa avseenden.

30.2.5 Remissutfallet

Betänkandet remissbehandlades.

Remissinstanserna godkände TBS förslag i flera viktiga grunddrag. Åtskillig kritik riktades dock mot enskildheter i förslaget. Detta gällde särskilt tremånadersregeln och den föreslagna utformningen av begreppet vanlig verksamhetsort. Den tyngsta kritiken tog härvid sikte på förslagets konsekvenser för vissa kategorier av arbetstagare. Även förslaget att anknyta avdragets storlek till bestämmelser i kollektivavtal kritiserades.

30.2.6 Vissa statistiska uppgifter

TBS lät företa en omfattande statistisk undersökning. Av denna framgick bl.a. följande.

880 000 inkomsttagare eller ca 20 % av löntagarna, inkl. offentliganställda, erhöll traktamente från huvudarbetsgivaren år 1977. Detta innebar mer än en fördubbling jämfört med 1968, då antalet uppgick till 409 000. Ju högre lönen var desto större andel erhöll traktamente. Av dem med en lön på minst 100 000 kr. erhöll mer än 60 % traktamente. Av löntagare med en löneinkomst under 40 000 kr. fick endast 6,4 % traktamentsersättning år 1977.

För inkomsttagare med traktamente lämnades specificerade uppgifter för ca 497 000, medan kryssmarkeringar (fall där ersättningen för år inte överstigit 500 kr. eller inte utgått i mer än 24 dagar) redovisades för ca 380 000.

Från 1968 till 1977 fördubblades antalet personer med specificerade traktamentsuppgifter medan antalet kryssmarkeringar ökade ca 2,5 gånger.

Den sammanlagda traktamentssumman för inkomsttagare med specificerade uppgifter ökade under perioden 1968–1977 från 830 milj. kr. till (avrundat) 2 330 milj. kr., varav 475 milj. kr. vid endagsförrättningar, 976 milj. kr. vid korttidsförrättningar, 592 milj. kr. vid långtidsförrättningar och 271 milj. kr vid utlandsförrättningar.

Av antalet personer med specificerade traktamentsuppgifter uppbar 341 000 endagstraktamenten, 309 000 korttidstraktamenten, 84 000 långtidstraktamenten och 88 000 utlandstraktamenten.

Av traktamentstagarna var ca 540 000 privatanställda och 330 000 offentliganställda. För de privatanställda lämnades specificerade uppgifter i 339 000 fall och 201 000 kryssmarkerades. För de offentliganställda var motsvarande siffror 151 000 resp. 178 000.

Sammanställning av utbetalda traktamenten i privat tjänst (källa SCB).

Sammanställning av utbetalda traktamenten i privat tjänst
milj.kr. i 1986 års penningvärde

	1986		1977		1968	
	antal pers. (1000–tal)	belopp (milj. kr.)	antal pers. (1000–tal)	belopp (milj. kr.)	antal pers.	belopp (milj. kr.)
Endags	242	714	79	371		
Korttids	220	1374	207	1575		
Långtids	41	738	55	951		
Utlands	146	1078	79	534		
Totalt	413*	3904	339	3433	169	2439
Kryss–markeringar**	906		201		65	

* Totalsumman blir lägre än de sammanlagda delsummorna på grund av att ett antal anställda har fått flera slags traktamenten.

** Traktamenten understigande 500 kr eller som inte har utgått i mer än 24 dagar. Uppgift om storleken av dessa traktamenten saknas.

De uppgifter som redovisats i tabellen ovan visar, att traktamentsbeskattningen rör ett mycket stort antal skattskyldiga. Det framgår också att det sedan 1977 skett en kraftig ökning av antalet endagsförrättningar. Vidare har antalet kryssmarkeringar ökat mycket kraftigt.

30.2.7 Problemen med nuvarande regelsystem

Följande avsnitt bygger i huvudsak på den beskrivning av bristerna i nuvarande regelsystem som TBS lämnade i sitt betänkande och som enligt vår mening fortfarande är aktuell. Snarast är det så att problemen blivit allvarligare under senare år på grund av att antalet förrättningar där traktamente utgått ökat kraftigt. Bristerna kan sammanfattas i följande punkter.

1. Den schabloniserade avdragsrätten medför i stor utsträckning att avdrag medges med ett belopp överstigande den verkliga fördyringen

Den nuvarande principen med schablonavdrag infördes år 1963. Schablonreglerna anpassades delvis till de skattefria traktamentena i statlig tjänst. Normalbeloppet, dvs. högsta schablonbeloppet för dygn, förutsattes motsvara statligt dygnstraktamente. Högsta schablonbelopp för endagsförrättning låstes vid vissa procentuella delar av normalbeloppet. För långtidsförrättningar infördes ett reducerat belopp att gälla från och med det sextonde dygnet. Uppgiftsplikten enligt TL anpassades till de materiella reglerna. Vissa begränsningar i uppgiftsplikten har emellertid införts efter hand.

Ganska snart efter det att ovan beskrivna system införts framkom att det fanns brister i det, framför allt att överkompensation förekom i många fall. Bland dessa brister kan följande särskilt nämnas.

- Schablonavdraget för endagsförrättningar har en för hög nivå.
- Begreppet "vanliga verksamhetsorten" är komplicerat och saknar egentlig anknytning till merkostnadsbegreppet. För vissa grupper av arbetstagare bestäms dessutom den vanliga verksamhetsorten så att schablonavdrag skall medges helt oavsett att merkostnader normalt inte uppkommer.
- Lagen ställer inte upp någon tidsgräns för hur länge schablonavdrag vid långtidsförrättningar kan medges. Vid långa förrättningar där den skattskyldige har möjlighet att ordna lämplig bostad och i övrigt anpassa sig så att fördyringen begränsas kan detta medföra en kraftig överkompensation.
- Schablonavdraget har inte anpassats till den s.k. nattventilen vilket också leder till överkompensation.

2. Missbruk av traktamentsreglerna är vanligt förekommande och kontrollproblemen är betydande

TBS framhåller att risken för brottsligt missbruk av traktamentsreglerna är stor. Detta sammanhänger ytterst med det förhållandet att traktamenten kan utnyttjas för att göra inkomster skattefria. Med nuvarande skattetariffer ger en skattefrihet så stor reell inkomstökning för mottagaren att man enligt TBS inte bör förvåna sig över att frestelsen att med oriktiga uppgifter uppnå en sådan skattefrihet kan bli stor för många.

Även arbetsgivaren kan ha ett intresse av att i stället för lön beteckna en utbetald ersättning till en anställd som traktamente eller annan kostnadsersättning, eftersom socialavgifter inte utgår på kostnadsersättningar. Regeringsrätten har i en dom från 1986 (RÅ 1986 ref 21) ansett att arbetsgivaravgifter inte skulle utgå på en såsom traktamente betecknad kostnadsersättning, trots att den till viss del kunde ses som förtäckt lön. Regeringsrätten grundade sitt avgörande på ett uttalande i förarbetena till lagen (1962:381) om allmän försäkring, enligt vilket kostnadsersättningar inte grundade rätt till pension även om de avvägts så att de utgjorde en förtäckt löneförmån (prop. 1959:100 s. 86).

I en enkät bland landets skattechefer som företogs av TBS framgick att skattechefernas kritik mot traktamentsbeskattningsreglerna i stor utsträckning grundade sig på erfarenheterna att traktamentsreglerna missbrukas.

3. Utbetalda traktamentsersättningar överensstämmer ofta inte med utbetalda normalbelopp

Schablonreglerna medför inte någon effektiv spärr mot att arbetsgivare i det enskilda fallet betalar ut traktamente mer i syfte att kunna konkurrera om arbetskraft än som ersättning för merkostnader.

Det är inte heller ovanligt att traktamente enligt kollektivavtal utgår med högre belopp än normalbeloppen.

Om det uppmärksammas vid granskningen av den skattskyldiges deklaration att han fått traktamentsersättningar som överstiger den schablonmässiga avdragsrätten får han givetvis avdrag med ett mindre belopp än det som han uppburit i traktamente. Detta leder ofta till kvarskatt, eftersom arbetsgivaren i dessa fall många gånger inte gjort preliminärskatteavdrag. Det medför också att taxeringen blir mer komplicerad och leder även i stor utsträckning till processer i skattedomstolarna.

4. Svårbegripliga regler

Regelsystemet för traktamentsbeskattningen är relativt omfattande och invecklat. RSV har också gett ut detaljerade anvisningar till ledning för reglernas tillämpning. Reglernas komplexitet medför svårigheter både för de anställda och de arbetsgivare som kommer i kontakt med reglerna. Även skattemyndigheternas arbete försvåras givetvis härav.

Privatanställda som uppbär traktamenten i större omfattning kan inte heller använda sig av den förenklade självdeklarationen.

30.2.8 Huvudsaklig inriktning av vår översyn

Av den i avsnitt 30.2.1 lämnade redogörelsen framgår att nuvarande regelsystem ger upphov till åtskilliga problem, bl.a. genom att överkompensation förekommer i stor utsträckning och att ersättningar som egentligen är lön döljs genom att betecknas som traktamente. Vidare är kontrollsvårigheterna betydande, vilket delvis har sin grund i att det ofta kan föreligga ett gemensamt intresse mellan arbetsgivaren och den anställde att beteckna utbetalda ersättningar som kostnadsersättningar i stället för lön, eftersom

sociala avgifter inte utgår på ersättningen då och den i regel dessutom inte beskattas hos den anställde. De statistiska uppgifter som vi redovisat i avsnitt 30.2.6 tyder vidare på en kraftig ökning av utbetalda traktamentsbelopp under senare år. Hur stor ökningen är går emellertid inte att säkert bedöma eftersom det främst är antalet s.k. kryssmarkeringar[1] som ökat, från 200 000 år 1977 till 900 000 år 1986.

Ett av huvudmålen för vårt arbete är att skapa en neutral beskattning av arbetsinkomster, dvs. alla arbetsinkomster skall beskattas lika oavsett om de utgår i form av kontantlön eller som förmån av annat slag. Ur detta perspektiv är det också viktigt att avdrag inte medges för annat än sådana kostnader som verkligen är nödvändiga för inkomsternas förvärvande och att ersättning som egentligen är lön inte kan döljas i form av skattefri kostnadsersättning. Avsteg av detta slag från en neutral inkomstbeskattning riskerar att ge upphov till allvarliga ekonomiska snedvridningar och bidrar till att förtroendet för skattesystemet undergrävs genom att det framstår som orättvist.

Mot bakgrund härav har vi funnit det angeläget att ta upp traktamentsbeskattningsreglerna till en ingående prövning i syfte att på detta område skapa en mer neutral arbetsinkomstbeskattning. Ett annat viktigt mål för översynen är att åstadkomma förenklingar i regelsystemet.

30.2.9 Olika modeller för traktamentsbeskattningen

Vi har under utredningsarbetet analyserat tre grundmodeller som är teoretiskt tänkbara för utformningen av traktamentsbeskattningsreglerna.

1) En modell utgår från att arbetsgivaren normalt direkt betalar eventuella kostnadsökningar i samband med förrättningar utanför den vanliga verksamhetsorten. I den mån arbetsgivaren betalar ut traktamentsersättning till den enskilde blir ersättningen att betrakta som skattepliktig lön och den anställde medges i princip inte avdrag för de fördyringar som kan uppkomma vid förrättningen.

2) En annan modell är att göra traktamentsersättningar skattepliktiga och medge avdrag endast för styrkta merkostnader. En modifierad variant av denna metod är att medge avdrag enligt vissa schabloner på sätt som nu sker för anställda i privat tjänst som uppburit traktamentsersättning.

3) Den tredje modellen är att göra samtliga traktamentsersättningar skattefria såsom nu gäller för statliga och kommunala traktamenten.

Man kan givetvis även tänka sig andra varianter och kombinationer av dessa modeller.

Vi menar för vår del att endast modifierade former av de första två modellerna utgör realistiska alternativ för en reformering av traktamentsreglerna.

---

[1] Om traktamente utgått med belopp understigande 500 kr. eller inte utgått i mer än 24 dagar skall arbetsgivaren markera detta med ett kryss på kontrolluppgiften.

En omodifierad form av den andra modellen skulle innebära att privatanställdas och offentliganställdas traktamentsersättningar blir skattepliktiga samtidigt som avdrag medges endast för styrkta merkostnader. En sådan ordning skulle visserligen påtagligt minska risken för överkompensation men den uppenbara nackdelen är att systemet blir mycket krångligt att hantera för såväl enskilda, arbetsgivare som skattemyndigheter. Det är med hänsyn härtill enligt vår mening inte tänkbart att införa regler av denna innebörd.

Skattefrihetsalternativet utgör enligt vår mening inte heller en framkomlig väg. Vi anser att det är angeläget att samma regler gäller för offentliganställda och privatanställda vid utformningen av arbetsinkomstbeskattningen. Vi menar att det är en grundläggande förutsättning för en mer omfattande förändring av nuvarande traktamentsregler att skillnaden i behandlingen av offentliganställdas och privatanställdas traktamenten upphör. En utvidgning av skattefriheten till att omfatta även traktamenten till privatanställda skulle inte ligga i linje med strävandena att bredda skattebasen. En sådan utvidgning skulle inte heller motverka att förtäckt lön ges ut i form av traktamenten. Om traktamentsbeskattningsreglerna för privatanställda görs mer restriktiva än som nu är fallet samtidigt som skattefriheten för offentliganställdas traktamenten bibehålls kommer med all sannolikhet skillnaderna mellan dessa grupper att öka vad gäller behandlingen av traktamentsersättningar. Strävanden mot en mer likformig arbetsinkomstbeskattning skulle därigenom motverkas. Det föreligger då också risk för att systemet kommer att uppfattas som orättvist av de privatanställda.

I det följande skall vi mer ingående beskriva de två huvudalternativ som vi anser utgöra tänkbara lösningar på traktamentsbeskattningsfrågorna. Båda dessa modeller innebär en vidgad skyldighet för arbetsgivaren att göra skatteavdrag på traktamentsersättningar. Vidare medför de att kontrollen av traktamentsersättningar normalt bara skall behöva ske hos arbetsgivaren.

Skattepliktiga ersättningar och starkt begränsad avdragsrätt

Enligt denna grundmodell jämställs således kostnadsersättningar av typ traktamente helt med lön och någon avdragsrätt för ökade levnadskostnader för den anställde föreligger i princip inte. Utgångspunkten är då att man förutsätter att arbetsgivaren direkt betalar de merkostnader som uppkommer för den anställde vid förrättningar. Arbetsgivaren kan enligt denna modell givetvis ge den anställde särskild ersättning för att han företar tjänsteresor och liknande men ersättningen beskattas som vanlig lön. Behandlingen skulle bli densamma som vad som nu gäller för t.ex. övertidsersättningar. Övertidsersättning och ersättning för obekväm arbetstid jämställs ju i det svenska skattesystemet helt med lön, trots att de i viss mån kan sägas innebära kompensation för ökade levnadskostnader, t.ex. för att den anställde får inta ytterligare en måltid utom hemmet. Som jämförelse kan nämnas att i några utländska skattesystem såsom de i Norge och Förbundsrepubliken Tyskland är övertidsersättning delvis skattefri.

Förutsättningarna att införa ett system med slopad avdragsrätt för ökade levnadskostnader bör bli väsentligt större när marginalskatten på arbetsinkomster sänks kraftigt, dels genom att avdragen i sig blir mindre värda men också genom att det blir lättare för de anställda att kompensera sig för vissa merkostnader som en slopad avdragsrätt kan ge upphov till i vissa situationer, exempelvis genom särskilda lönetillägg som utgår vid förrättningar.

För att denna lösning inte skulle slå alltför hårt mot vissa grupper av anställda som har ökade levnadskostnader på grund av resor utanför den vanliga verksamhetsorten men inte får någon kostnadsersättning av arbetsgivaren skulle dock förmodligen åtminstone övergångsvis en "räddningsregel" innebärande en viss begränsad avdragsrätt krävas.

Skattepliktiga ersättningar och schabloniserad avdragsrätt

Grundprinciperna för denna modell skulle vara de som i dag gäller för anställda i privat tjänst. Detta innebär att traktamentsersättningarna blir skattepliktiga och att avdrag medges för fördyrade levnadskostnader med vissa schablonbelopp. Syftet med de förändringar som bör företas i förhållande till de nu gällande reglerna är att undvika att avdragsreglerna ger upphov till överkompensation. Vidare bör reglerna utformas så det klart framgår när arbetsgivaren skall göra skatteavdrag och betala socialavgifter för utbetalda belopp. Förfarandet bör dessutom vara sådant att en anställd som fått traktamentsersättning ändå normalt skall kunna deklarera förenklat.

Våra slutsatser

Enligt vår uppfattning bör man kunna ha som utgångspunkt för traktamentsbeskattningsreglernas utformning att arbetsgivaren skall svara för de extrautgifter som en anställd åsamkas i samband med en tjänsteförrättning utanför den ort där han vanligen har sin verksamhet. Vi anser vidare att det är rimligt att arbetsgivaren i möjlig mån direkt betalar dessa kostnader. Så lär redan nu vara fallet i stor utsträckning när det gäller hotellkostnader i samband med övernattning. Men det torde även blivit allt vanligare att arbetsgivaren direkt svarar för övriga kostnader, såsom måltider, t.ex. genom att den anställde får utnyttja ett betal- eller kreditkort som tillhör arbetsgivaren.

Utvecklingen har således gått i den riktningen att förutsättningarna för att kunna slopa avdragsrätten för traktamentsersättningar ökat avsevärt. Som vi framhållit tidigare underlättas dessutom en sådan omläggning av de kraftiga skattesänkningar som vi också föreslår.

Betydande fördelar skulle kunna uppnås med en sådan lösning. Ersättning för ökade kostnader på grund av arbete utanför den vanliga verksamhetsorten skulle bli en fråga mellan den anställde och arbetsgivaren normalt utan inblandning från skattemyndigheterna. Avsevärda förenklingar, framför allt för den enskilde skulle därigenom uppkomma. Man skulle vidare i stor utsträckning komma till rätta med den överkompensation och det missbruk som nuvarande system ger upphov till. Något

kontrollbehov vid taxeringen skulle normalt inte föreligga.

Det finns dock även vissa påtagliga nackdelar med denna modell. Den enligt vår bedömning tyngst vägande nackdelen är att man sannolikt skulle bli tvungen att åtminstone övergångsvis ha viss avdragsrätt för anställda som har stora ökade levnadskostnader i förhållande till lönen, vilka de av någon anledning inte får täckta av arbetsgivaren. Detta skulle leda till att man tvingades ha kvar en detaljerad reglering av frågan i vilka situationer avdrag skall medges och storleken av de belopp som kan godtas. Det kan också hävdas att en helt slopad avdragsrätt skulle vara ett alltför stort avsteg från grundprincipen att avdrag skall medges för de kostnader en skattskyldig haft för att förvärva en inkomst.

En annan nackdel är att man skulle överge ett system som de flesta är vana vid. I vart fall inledningsvis torde det uppstå en del svårigheter för såväl anställda som arbetsgivare vid en så radikal omläggning av traktamenstbeskattningsreglerna. Bl.a. skulle relativt omfattande förändringar i kollektivavtalen behöva företas.

Ytterligare en faktor som talar mot denna modell är att det sannolikt skulle behövas en ökad kontroll av att företagen inte betalar kostnader för den anställde som i själva verket är att betrakta som dennes privata levnadskostnader. Eventuellt skulle man för att underlätta för företagen behöva ha vissa schablonregler angående vad som är godtagbara ökade levnadskostnader vid förrättningar.

Sammantaget har vi funnit att dessa nackdelar är av sådan tyngd att vi inte är beredda att förorda denna modell. Möjligen kan utvecklingen gå i den riktningen att modellen på sikt blir möjlig att genomföra. Vi anser dessutom att fördelarna med sistnämnda lösning i stor utsträckning kan uppnås genom ändringar i dagens system.

Vår slutsats är således att de framtida traktamentsbeskattningsreglerna i likhet med nuvarande regler för privatanställda bör bygga på att traktamentsersättningar är skattepliktiga och att avdrag för ökade levnadskostnader medges med vissa schablonbelopp. Även i ett sådant system bör det emellertid kunna förutsättas att arbetsgivaren normalt direkt står för de kostnader som en anställd åsamkas när han företar en resa utanför den vanliga verksamhetsorten. Huvudsyftet med traktamentsbeskattningsreglerna bör därför vara att fånga upp de fall där den anställde själv får betala ökade levnadskostnader av inte oväsentlig storlek på grund av arbete utanför den vanliga verksamhetsorten. Reglerna bör med hänsyn härtill kunna utformas betydligt mer restriktivt än vad som nu är fallet. Vid bestämmande av schablonbeloppens storlek bör man kunna förutsätta att den skattskyldige eftersträvar att hålla kostnadsökningen så låg som möjligt.

Vårt förslag bygger i övrigt i stora delar på TBS förslag. Vissa väsentliga skillnader finns dock bl.a. på grund av att vi beaktat åtskilligt av den kritik som delar av TBS förslag mötte.

TBS förslag till likabehandling av privat- och offentliganställdas traktamenten mottogs övervägande positivt av remissinstanserna. Även vi delar TBS bedömning att ett slopande av särregleringen för offentliganställda bör kunna genomföras utan att för den skull orsaka svårigheter för den

enskilde eller skatteförvaltningen.

TBS förslag att anknyta avdragets storlek till vad som bestämts i kollektivavtal synes – som även flera remissinstanser påpekar – innebära en onödig komplikation.

Den egentliga tjänstereseschablonen bör i huvudsak bli tillämplig under en mer begränsad tidsperiod än för närvarande. Här har vi dock funnit det nödvändigt att göra vissa avvikelser från den konstruktion av tremånadersregeln som TBS föreslagit. Vi har därvid särskilt beaktat de negativa konsekvenser som annars skulle uppkomma för vissa kategorier av arbetstagare. Det bör dock framhållas att den delen av förslaget har ett viktigt samband med förslaget att i första hand arbetsgivaren och inte skattemyndigheterna skall beakta de skattemässiga konsekvenserna av att traktamente utbetalats.

Även för övriga fall av avdrag för ökade levnadskostader bör genom tidsgränser slås fast hur länge avdrag får medges. Även här kan det dock finnas skäl att något jämka TBS förslag. För den kategori av skattskyldiga, som berörs av förslaget att utvidga avdragsrätten vid dubbel bosättning, nämligen ensamstående, bör en något snävare tidsgräns än den som TBS föreslår gälla. För de skattskyldiga som enligt nuvarande bestämmelser kan räkna med avdrag under betydligt längre tid än som skulle bli möjligt enligt TBS förslag kan å andra sidan en viss uppmjukning av den tidsgräns som TBS föreslår vara motiverad.

I följande avsnitt behandlas närmare de olika materiella delarna av förslaget.

30.3 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

30.3.1 Definition av den vanliga verksamhetsorten

Vårt förslag: Den vanliga verksamhetsortens omfattning bestäms liksom hittills med utgångspunkt från tjänstestället. I vissa fall likställs den skattskyldiges bostad med tjänstestället.

Geografiskt omfattar den vanliga verksamhetsorten ett område inom ett avstånd av 50 km från tjänstestället eller bostaden.

Den nuvarande särbestämmelsen för tätorter avskaffas.

Den tid under vilken arbete på annan ort än den vanliga verksamhetsorten anses utfört under resa i tjänsten begränsas till tre månader mot två år enligt nuvarande huvudregel.

Nuvarande regler

Enligt huvudregeln om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa (punkt 3 första och andra styckena av anvisningarna till 33 § KL) krävs för avdrag att merkostnaderna har uppkommit i samband med en tjänsteresa

utanför den vanliga verksamhetsorten. Inom verksamhetsorten råder således förbud mot avdrag för eventuella merkostnader av detta slag. Skattereglerna innehåller inte någon definition av den vanliga verksamhetsorten. Däremot har anvisningar därom utfärdats av RSV. Dessa innebär, att den vanliga verksamhetsorten normalt bestäms med utgångspunkt från den plats som är att betrakta som den skattskyldiges tjänsteställe. Vissa arbetstagare saknar dock tjänsteställe. Detta gäller t.ex. flertalet arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. För dem gäller en kompletterande anvisning om att verksamhetsorten bestäms med utgångspunkt från bostaden.

För anställda på kontor, i verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställde i regel har sin arbetsplats. Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. har som regel inte någon fast arbetsplats. För dessa blir den plats där den anställde hämtar och lämnar arbetsmaterial, tar emot arbetsorder och lämnar redovisning för utfört arbete att betrakta som tjänsteställe.

Geografiskt anses den vanliga verksamhetsorten omfatta ett område vars yttre gräns ligger på ett vägavstånd av 10 km från tjänstestället eller, om tjänsteställe saknas, från den anställdes bostad.

För tätort gäller en särskild regel. Med tätort menas i detta sammanhang varje samlad bebyggelse av viss omfattning oberoende av om denna ligger inom en eller flera kommuner eller delar därav. I länsanvisningar anges vilka områden som härvid räknas som tätorter. Den vanliga verksamhetsorten omfattar hela tätorten och således även områden inom denna som ligger mer än 10 km från tjänstestället eller bostaden.

Bostad och tjänsteställe på olika orter

Ytterligare en komplettering till huvudregeln om verksamhetsortens bestämning avser fall där arbetstagaren inte är bosatt på den ort där tjänstestället är beläget. Till den vanliga verksamhetsorten räknas då även ett område vars yttre gräns är belägen på ett vägavstånd av 10 km från bostaden. Är bostaden belägen inom en tätort anses den vanliga verksamhetsorten i förekommande fall även omfatta den del av tätorten som är belägen utanför nyssnämnda område. Genom denna regel har således även ett visst område kring bostaden kommit att betraktas som "förbudszon" i fråga om rätt till avdrag.

Tjänsteställe för offentliganställda

De nyss beskrivna anvisningarna gäller för anställda i enskild tjänst. För statligt anställda definieras begreppen tjänsteställe och vanlig verksamhetsort i det allmänna reseavtalet (ARA). Som tjänsteställe anses den arbetsplats där tjänstemannen skall fullgöra huvuddelen av den tjänstgöring som ingår i hans tjänst. Varje statsanställd förutsätts alltid ha ett på visst sätt bestämt tjänsteställe. På den punkten skiljer sig alltså deras förhållanden från dem som gäller för privatanställda.

Med vanlig verksamhetsort förstås enligt ARA ett område som begränsas av en cirkel med 5 km:s radie och med tjänstestället som medelpunkt (tjänstgöringszon).

Kollektivavtalsbestämmelser

I sammanhanget kan nämnas att kollektivavtalen för arbetstagare inom den privata sektorn innehåller varierande avståndsvillkor som avgör när rätt till traktamente uppkommer. I allmänhet har dessa regler inte anpassats till avdragsbestämmelserna.

Tidsgränser

När en arbetstagare fortlöpande haft sitt arbete förlagt till annan ort än den vanliga verksamhetsorten under längre tid än två år så anses arbetsorten enligt RSV:s anvisningar övergå till att bli den vanliga verksamhetsorten. Avdragsfrågan bedöms då inte längre enligt de schablonregler som är tillämpliga vid tjänsteförrättning utan enligt de undantagsregler som gäller vid kortvariga anställningar utom bostadsorten och fall av s.k. dubbel bosättning för makar. Avdrag medges då i princip för verkliga merkostnader.

Genom en tidsbegränsad specialregel har dock denna s.k. tvåårsregel förlängts för arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen (prop. 1983/84:68, SkU 16, rskr 106, SFS 1983:1051). Bestämmelsen innebär att denna kategori av arbetstagare även efter tvåårsperiodens utgång har möjlighet att få avdrag enligt schablonmässiga principer. Den motiverades med att de speciella förhållanden som gäller för dessa arbetstagare påkallade viss lindring av effekterna av en strikt tillämpning av tvåårsregeln.

Bestämmelsen, som infördes år 1983 med verkan fr.o.m. 1984 års taxering, har därefter förlängts vid ett par tillfällen. Den gäller för närvarande t.o.m. 1989 års taxering.

TBS förslag

TBS förslag utgick från att den vanliga verksamhetsorten skulle finnas kvar som avgränsande begrepp när det gällde att avgöra när rätt till avdrag inträdde vid tjänsteresa. Förslaget innebar dock uppstramningar i vissa väsentliga avseenden.

Den geografiska omfattningen av verksamhetsorten föreslogs bli utvidgad till 20 km från nuvarande 10 km för privatanställda och 5 km för offentliganställda.

Specialregeln om att bostaden i vissa fall jämställs med den vanliga verksamhetsorten föreslogs slopad. Detsamma föreslogs beträffande specialbestämmelsen för tätorter.

Den tidsperiod under vilken arbete på annan ort än den vanliga verksamhetsorten grundar rätt till avdrag enligt "tjänstereseschablonen" föreslogs nedkortad från nuvarande – huvudsakliga – två år till tre månader.

Samtidigt modifierade TBS en del av effekterna av de föreslagna skärpningarna genom att föreslå att kontant ersättning för skälig måltidsfördyring vid förrättning mer än 5 km från tjänstestället skulle vara skattefri.

I det följande redovisas kortfattat en del av de skäl som TBS anförde till stöd för sitt förslag.

Skälen för TBS förslag

I anslutning till frågan om den geografiska omfattningen av verksamhetsorten redogjorde TBS inledningsvis för argument som ansågs tala emot att behålla en geografisk förbudszon i fråga om rätt till avdrag. TBS hänvisade till att det från vissa håll gjorts gällande, att det inte gick att bestämma någon gräns när det gällde att avgöra på vilket minsta avstånd från arbetsplatsen som en merkostnad uppkom. Som exempel på att kostnadsersättning kan vara motiverad även om resan företagits på mycket kort avstånd från arbetsplatsen nämndes, att en arbetstagare som normalt intar sin lunch i form av matsäck åsamkas en merkostnad så snart han på grund av åtagande i tjänsten lämnar arbetsplatsen och intar lunch på en närliggande restaurang. TBS menade dock, att denna uppfattning torde vara svår att förena med det skatterättsliga merkostnadsbegrepp som följer av de allmänna grunderna för inkomstbeskattningen. På grund därav – och även av praktiska skäl – var det enligt TBS nödvändigt att utgå ifrån att måltidskostnad på verksamhetsorten inte är en avdragsgill kostnad. Detta måste enligt TBS gälla inte bara måltider som intogs i direkt anslutning till arbetsplatsen utan även inom ett rimligt avstånd från denna.

TBS stannade således för att den vanliga verksamhetsorten borde behållas såsom ett av KL:s grundläggande begrepp.

Vid utformningen av de avståndsvillkor som bestämmer verksamhetsortens omfattning var det enligt TBS angeläget att åstadkomma en relativt enkel regel som passade in i ett schablonsystem. Tätortsbegreppet var enligt TBS alltför komplicerat för att uppfylla detta krav. Förslaget till omläggning av taxeringsförfarandet skulle ju innebära att arbetsgivaren blev skyldig att vid beräkning av källskatt beakta schablonreglerna. Även av detta skäl ansåg TBS att det var viktigt med en enkel och enhetlig regel så att det inte behövde råda något tvivel om i vilka fall som skatteavdrag skulle ske.

När det sedan gällde att närmare bestämma avståndet anförde TBS att en förrättning på det avstånd som bestämmer verksamhetens omfattning enligt nuvarande bestämmelser – 10 resp. 5 km – knappast generellt kunde anses medföra någon merkostnad. Kommunikationernas utveckling talade enligt TBS för att avståndet borde utvidgas till åtminstone 20 km. Den särskilda tätortsregeln framstod såsom betydligt mindre motiverad än för närvarande. Den skulle i praktiken bara bli aktuell i Stockholmsområdet. Vägavståndet i just den regionen skulle för att motsvara tätorten behöva utvidgas till åtminstone 30 km. TBS ansåg att en så kvalificerad avståndsregel med hänsyn till dagens kommunikationer i och för sig skulle vara väl anpassad till merkostnadsbegreppet även på andra orter i landet. TBS

menade dock slutligen att även en gräns vid 20 km skulle innebära en väsentlig skärpning när tjänstestället låg utanför tätort. Därför förordades ett enhetligt vägavstånd om 20 km.

TBS ansåg dock att det undantagsvis kunde inträffa, att en anställd vid förrättning på kortare avstånd än 20 km från tjänstestället måste betala en lunch- alternativt middagskostnad som var högre än kostnaden för att äta lunch eller middag i närheten av tjänstestället. Mot den bakgrunden föreslog TBS en regel om att kontant ersättning för verifierad skälig måltidsfördyring, som uppkommit i samband med resa mer än 5 km från tjänstestället, skulle vara skattefri. Avståndsvillkoret överensstämmer med vad som för närvarande gäller i fråga om rätt till traktamente enligt ARA.

Som skäl för förslaget att inte längre i vissa fall jämställa bostadsorten med den vanliga verksamhetsorten åberopade TBS förenklingsskäl, att ARA inte innehåller någon inskränkning i fråga om rätt att uppbära traktamente på bostadsorten samt att arbetsgivarnas rutiner skulle påverkas ogynnsamt om de skulle hålla reda på var deras anställda var bosatta och beakta detta i traktamentssammanhang.

För arbetstagare som byter arbetsplats mer eller mindre ofta, exempelvis byggnads- och anläggningsarbetare, vägarbetare, skogsarbetare och liknande, och som enligt nuvarande regler får räkna bostadsorten som vanlig verksamhetsort, föreslog kommittén att den första arbetsplatsen hos en och samma arbetsgivare skulle betraktas som den vanliga verksamhetsorten. Om arbetstagaren måste skaffa logi på arbetsorten föreslogs att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader skulle bedömas enligt undantagsreglerna om sådant avdrag exempelvis på grund av dubbel bosättning. Vid byte av arbetsort under arbete hos samma arbetsgivare skulle arbetet på den nya arbetsorten anses som tjänsteförrättning under förutsättning att arbetstagaren inte bosatt sig där. I det fallet skulle schablonavdrag kunna medges enligt de regler som föreslagits för tjänsteförrättning men endast under tre månader – i enlighet med den tidsregel som TBS föreslagit för tillämpningen av reglerna om avdrag vid tjänsteförrättning. Efter tre månader skulle den nya arbetsorten övergå till att bli vanlig verksamhetsort. Avdragsfrågan skulle då bedömas enligt de nyss nämnda undantagsbestämmelserna.

På denna punkt var kommittén inte enig. En ledamot reserverade sig och en sakkunnig avgav särskilt yttrande.

Reservationen gick ut på att den nuvarande särbestämmelsen borde behållas för byggnadsarbetare m.fl. av framför allt praktiska skäl. Det framhölls bl.a. att TBS majoritet inte tillräckligt beaktat de speciella förhållanden som råder inom byggbranschen. Dessa innebär att en byggnadsarbetare kan ha flera skilda arbetsplatser under relativt kortvariga perioder. Vidare framhölls att systemet kräver en rörlig byggnadsarbetarkår.

Enligt det särskilda yttrandet borde reglerna om vanlig verksamhetsort för anläggningsarbetare övervägas ytterligare. Härvid pekades bl.a. på att kommittéförslaget skulle leda till att olika avdragsregler kunde komma att tillämpas på samma arbetsplats för samma kategori av arbetstagare. Avgörande skulle härvid vara om de fortsatt att arbeta för den arbetsgivare

som anlitat dem för arbete på den närmast föregående arbetsplatsen eller om det var första gången de arbetade för den arbetsgivare som svarade för det aktuella projektet.

En av grundtankarna i förslaget var, att avdragsreglerna borde samordnas vid olika slag av långvariga bortavistelser. De föreslogs således gälla oberoende av om grunden för avdragsyrkandet var en långvarig tjänsteförrättning med övernattning utom bostaden, en tidsbegränsad anställning utanför bostadsorten utan pendlingsmöjlighet till denna eller något annat fall av dubbel bosättning. TBS menade att merkostnadssituationen så småningom blir i stort sett densamma i dessa olika situationer. Därvid förutsattes att en arbetstagare på tjänsteförrättning efter en viss tid etablerat en relativt fast anknytning till förrättningsorten och inrättat sig där på samma sätt som exempelvis en arbetstagare med dubbel bosättning av annan anledning. TBS menade att grunden för avdragsrätt då måste vara att arbetstagaren tvingats att under en begränsad tidsperiod inrätta sig med bostad på två håll och inte att han befann sig på resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten.

Det var mot den bakgrunden som TBS föreslog en tremånadersgräns för hur länge en tjänsteresa på en och samma ort utanför bostadsorten skulle få betraktas som tjänsteförrättning och grunda rätt till avdrag enligt traktamentsschablonen. Förslaget innebar dock inte att möjlighet till schablonmässig avdragsberäkning helt skulle upphöra om den skattskyldige uppbar traktamente även efter tremånadersperiodens utgång. Avdragsrätten skulle då bedömas enligt andra och något strängare kriterier. I de fall som avdrag borde medges även efter tremånadersperioden ansåg TBS exempelvis att avdrag borde kunna medges med faktisk merkostnad för logi samt för ökade levnadskostnader som i övrigt uppkommer vid dubbel bosättning. TBS framhöll att det var väsentligt att tremånadersregeln inte skulle kunna kringgås t.ex. genom att arbetstagaren vid tremånadersperiodens utgång helt kort återkallades till sin tidigare arbetsplats och därefter kunde påbörja en ny tremånadersperiod på förrättningsorten. Därför föreslogs att uppehåll i vistelsen skulle vara föranlett av arbete på annan ort under minst fyra veckor för att tjänstgöringen på orten skulle anses bruten. Kortare uppehåll samt semester- och sjukdomsperioder borde enligt TBS föranleda att tremånadersperioden förlängdes i motsvarande mån, förutsatt att traktamente inte betalats ut under uppehållet.

Remissinstanserna

Beträffande den föreslagna avståndsregeln för att bestämma den vanliga verksamhetsortens geografiska omfattning lämnades under remissbehandlingen en rad olika förslag. En del gick ut på att avståndet borde vidgas mera än vad TBS föreslagit – och då särskilt med tanke på förhållandena inom tätortsområdena – medan andra förordade snävare avståndsbestämmelser.

Stark kritik riktades mot de sammantagna effekterna av de delar av förslaget som särskilt berörde arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. Detta gällde särskilt förslaget att *dels* avskaffa bostadsor-

ten som alternativ vanlig verksamhetsort, *dels* införa en tremånadersgräns. Den starkaste kritiken kom från olika branschorganisationer. Även ett stort antal myndigheter var emellertid också negativa till förslaget. Flera remissinstanser instämde i reservationen och det särskilda yttrandet. I olika remissvar pekades bl.a. på att förslaget öppnade möjligheter till missbruk och kringgående av bestämmelserna genom olika kombinationer av arbetsplatsbyten.

Flera remissinstanser vände sig även mot att förslaget skulle leda till att avdrag kunde komma att medges för ökade levnadskostnader vid förrättning på bostadsorten. Många av dem menade att avdragsgill fördyring inte uppkommer i den situationen och att avdragsmöjlighet då skulle strida mot huvudprincipen att avdrag inte medges för personliga levnadskostnader. En del av dem föreslog att förslaget skulle kompletteras med en bestämmelse om att bostadsorten också skulle få räknas som vanlig verksamhetsort.

Ett flertal remissinstanser – huvudsakligen myndigheter – avstyrkte förslaget att ersättning för måltidsfördyring vid resa mer än 5 km från tjänstestället skulle göras skattefri. De peåpekade att förslaget strider både mot principen att alla traktamenten bör vara skattepliktiga och mot principen att merkostnader som uppkommer inom den vanliga verksamhetsorten inte bör beaktas skattemässigt.

Vårt förslag

Den vanliga verksamhetsorten är ett inarbetat begrepp i skattelagstiftningen. Det bör som TBS funnit behållas som benämning på en förbudszon när det gäller att bestämma om en *avdragsgill* ökning av levnadskostnaden föreligger eller inte. Att slå fast en geografisk gräns som ger ett i alla lägen skäligt resultat ter sig i det närmaste omöjligt. Målsättningen bör i stället vara att söka åstadkomma en enhetlig, lättfattlig avståndsregel där strävandena efter förenkling får väga tungt. Av sistnämnda skäl bör den särskilda tätortsregel, som i och för sig haft goda grunder för sig, slopas. Erfarenheterna har också visat att tillämpningen av regeln varierat mellan olika delar av landet. Sedd mot bakgrund av förbättringen av de allmänna kommunikationerna och utvecklingen på bilismens område ter sig den föreslagna utvidgningen av det nuvarande avståndskravet till 20 km alltför försiktig. Här förefaller en utvidgning till åtminstone 50 km mer realistisk.

Skälen för att införa rätt till skattefri måltidsersättning vid resa inom den vanliga verksamhetsorten framstår däremot som föga övertygande. I praktiken skulle förslaget innebära att ett, visserligen tämligen lågt, avdrag för ökade levnadskostnader skulle kunna medges vid arbete inom större delen av den vanliga verksamhetsorten. En sådan regel skulle strida mot den grundläggande principen och bör inte införas.

Förslaget att inte längre jämställa ett område runt den egna bostaden med den vanliga verksamhetsorten skulle också – som framgår inte minst av remisskritiken – få olämpliga konsekvenser. En effekt av förslaget skulle bli att det blev möjligt att uppbära traktamente och få avdrag för ökade

levnadskostnader vid förrättning på bostadsorten om denna var belägen på mer än (av TBS föreslagna) 20 km från tjänstestället. Avstånd om 20 – 30 km mellan bostad och arbetsplats torde ingalunda vara ovanliga, särskilt inte i storstadsområden. Av princip- och rättviseskäl bör en regel som kan ge sådana konsekvenser undvikas. Den av TBS föreslagna definitionen av den vanliga verksamhetsorten bör kompletteras så att den beskrivna effekten undviks.

Det finns enligt vår mening skäl att samordna bedömningen av hur stora avdragen bör vara vid långvariga bortavistelser från hemorten. Merkostnadssituationen blir i de fallen, som även TBS påpekade, så småningom ofta likartad oberoende av skälet till bortovaron. Det ter sig därför skäligt att sätta en lägre tidsgräns för tillämpningen av den egentliga traktamentsschablonen än den generösa regel som gäller för närvarande. Den tidsgräns som TBS föreslog, tre månader, förefaller väl avvägd. Under remissbehandlingen uttalades vissa farhågor för att byggnads- och anläggningsarbetare skulle komma att förfördelas genom den föreslagna tidsgränsen. De ter sig dock överdrivna om man ser till förslaget som helhet. En schablonisering av avdraget föreslås nämligen även för tid efter tremånadersperiodens utgång under förutsättning att kostnadsersättning alltjämt utgår. En annan sak är att vi – som ovan anförts – funnit skäligt att sänka detta schablonbelopp i förhållande till såväl vad som gäller enligt nuvarande regler som till tremånadersschablonen.

Som TBS föreslog bör en löpande tremånadersperiod på en ort anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Genom den föreslagna tidsgränsen om tre månader kan överensstämmelse även uppnås med den period under vilken det är arbetsgivaren som skall göra den primära bedömningen av skattekonsekvenserna av att traktamente utbetalas. Med ett sådant förfarande är det av kontrollskäl nödvändigt att skattemyndigheterna vid någon tidpunkt träder in och avlöser arbetsgivaren i denna bedömning.

30.3.2 Schablonavdragets principiella utformning

Vårt förslag: Vid tjänsteförrättning där traktamente utgått – och övriga förutsättningar för avdrag förelegat – får avdraget motsvara traktamentet. Förutsättningen härför är att traktamentet inte överstigit vissa maximibelopp.

Lagtekniskt knyts avdraget inte – såsom TBS föreslagit – till belopp som bestämts i centrala kollektivavtal.

Nuvarande regler

Avdraget för ökade levnadskostnader får beräknas enligt schablon vid tjänsteresa där traktamente utgått. Grunderna för schablonberäkningen

lades fast genom lagstiftning år 1963. Schablonen innebär att avdraget inte motsvarar den verkliga merutgiften utan anses ha uppgått till belopp motsvarande det traktamente som arbetsgivaren betalat ut. En viktig spärr finns dock i fråga om avdragets storlek. Den innebär att avdraget inte får överstiga belopp som anses motsvara största normala ökning i levnadskostnaden. Det uppdrogs åt RSV att för varje kalenderår fastställa det sistnämnda beloppet, *normalbelopp*. Normalbeloppet anger den största normala merkostnaden under ett helt dygn.

Normalbeloppet för kost och småutgifter motsvarar sedan år 1982 det statliga dagtraktamentet för hel dag enligt ARA. Det totala normalbeloppet omfattar även ersättning för bostad. Tidigare var normalbeloppet identiskt med det statliga traktamentet för dygn. Kopplingen till de statliga beloppen hänger samman med strävandena att samordna avdragsreglerna och bestämmelserna om offentliganställdas traktamenten. Begreppet dygnstraktamente för statsanställda avskaffades när allmänna resereglementet (1952:735) ersattes med ARA fr.o.m. år 1982.

Enligt ARA utgår timtraktamente och i vissa fall tilläggstraktamente vid endagsförrättning. Vid förrättning med övernattning utgår dagtraktamente samt ersättning för faktiskt logikostnad alternativt nattraktamente. Det är framför allt genom att ersättningen för logikostnad brutits ut ur de egentliga traktamentsbeloppen som de offentliganställdas reella ersättningssituation skiljer sig från de privatanställdas.

De schablonbestämmelser som infördes genom 1963 års lagstiftning syftade till att åstadkomma relativt enkla regler och skapa ett praktiskt fungerande system för beskattningen på det berörda området. Som nämnts eftersträvades även en samordning mellan avdragsreglerna och vad som gällde beträffande offentliga traktamenten. Det ansågs att det skattemässigt skulle finnas utrymme för relativt generösa traktamenten när en tjänsteresa medför betydande merkostnader. Risken för en mera allmän höjning av traktamentsnivån bedömdes inte vara särskilt stor. Därvid såg man arbetsgivarens intresse av att begränsa sina kostnader som en viss garanti för att traktamenten i de flesta fall skulle inskränkas till belopp som väsentligen motsvarar merkostnader.

TBS förslag

TBS förslag utgick från att regeln om schablonmässig avdragsberäkning skulle behållas. Detsamma föreslogs beträffande de grundläggamde förutsättningarna för att den skulle få tillämpas. Även metoden att fastställa högsta godtagbara avdragsbelopp – enligt TBS förslag benämnda maximibelopp – genom medverkan av RSV föreslogs vara kvar.

Maximibeloppen skulle sålunda ange vilka ersättningsbelopp som kunde godtas utan utredning om den faktiska fördyringen. Maximibeloppet skulle motsvara största normalt godtagbara ökning i levnadskostnaden bortsett från logikostnad under *dels* helt dygn, *dels* bortovaro som inte medför övernattning utom bostaden. Logikostnad föreslogs bli ersatt med belopp som motsvarade den faktiska utgiften.

Med maximibeloppet som en yttersta beloppsgräns för schablonavdra-

gets storlek föreslogs vidare, att avdraget inte fick medges med högre belopp än vad som föreskrevs i centrala kollektivavtal om traktamente.

Som skäl för denna kollektivavtalsanknytning av schablonavdraget anförde kommittén bl.a., att utvecklingen hade visat att de antaganden som lagstiftaren gjorde år 1963 om traktamentsgivningens begränsning inte hållit. Tvärtom hade tillämpningen av schablonerna upplevts som fördelaktig av både arbetstagare och arbetsgivare. För arbetsgivarna angavs möjligheten att slippa betala sociala avgifter ha utgjort det främsta incitamentet att få utbetalda ersättningar betraktade som traktamenten. Arbetstagaren ansågs å sin sida ha kunnat acceptera en lägre ersättning om den inte behövt beskattas än om den utgivits som lön med skatteavdrag. TBS framhöll, att överenskommelser om att utnyttja traktamenten för att uppnå dessa effekter närmast förekommit på det lokala planet och då ofta mellan den enskilda arbetsgivaren och arbetstagare. TBS ansåg, att det var angeläget att motverka sådana överenskommelser och förhindra schablonavdrag i de fall då det var uppenbart att traktamentet inte motsvarades av merkostnad. TBS menade att detta lämpligen borde ske genom att man på ovan beskrivet sätt kopplade rätten till schablonavdrag till att det häremot svarande traktamentet skulle utgå enligt centralt kollektivavtal. Detta borde dock endast få betydelse i fråga om avdragsbeloppets storlek. De allmänna förutsättningarna att det skulle vara fråga om en tjänsteförrättning utanför den vanliga verksamhetsorten måste dessutom vara uppfyllda. TBS anförde bl.a. att traktamenten oftast grundas på kollektivavtal och att man i de fall de lokala parterna följer kollektivavtalen har en viss garanti för att ersättningarna grundas på merkostnadsaspekter. De centrala organisationerna ansågs i allmänhet sakna anledning att utnyttja traktamentsinstitutet för annat än kompensation för merkostnad. Vidare anfördes att bestämmelser om traktamenten i kollektivavtal i praxis hade tillmätts betydelse vid bedömingen av avdrag för ökade levnadskostnader för delägare i fåmansföretag och för traktamentslösa där schablonreglerna inte direkt varit tilllämpliga. Kommittén ansåg därför att det var rimligt att de centrala kollektivavtalens traktamenten fick viss betydelse också i schablonfallen och att detta borde komma till uttryck i lagstiftningen. Kommittén föreslog i enlighet med det anförda att schablonavdraget begränsades till belopp som gäller enligt kollektivavtal för branschen. Om traktamente i det enskilda fallet utgått med högre belopp än de centrala kollektivavtalens traktamenten så skulle presumtionen vara att arbetstagaren överkompenserats. Om den verkliga kostnaden inte visades så ansåg kommittén det rimligt att den överskjutande delen behandlades som lön.

Med kollektivavtal skulle normalt avses centralt sådant avtal. Om det centrala avtalet överlåtit frågan om bestämmande av traktamente på ett lokalt plan borde däremot det avtal vara avgörande som reglerade rätten till traktamente. För oorganiserade arbetstagare menade kommittén att man borde analogt tillämpa det kollektivavtal som skulle ha varit tillämpligt om arbetsgivaren tillhört arbetsgivarorganisation. Kommittén ansåg att det normalt inte skulle bereda några svårigheter att avgöra vilket avtal som blev tillämpligt.

Remissinstanserna

Förslaget att låta schablonavdraget motsvara kostnadsersättning enligt centralt kollektivavtal mötte en hel del kritik under remissbehandlingen. Bl.a. anfördes att denna s.k. kollektivavtalsregel skulle komplicera tillämpningen av schablonregeln och även innebära merarbete för arbetsgivare och myndigheter som enligt förslaget förutsattes känna till innehållet i ett flertal olika avtal och även hålla reda på vilka som var tillämpliga i varje enskilt fall. En annan invändning gick ut på att beloppen i kollektivavtalen med stor sannolikhet skulle närma sig RSV:s maximibelopp. Vidare pekades på att centrala avtal saknas för vissa grupper av arbetstagare. Flera remissinstanser föredrog enhetliga, av RSV fastställda avdragsnormer.

Å andra sidan menade en del remissinstanser att kollektivavtalsanknytning av avdragets storlek var följdriktig eftersom de avtalsslutande parterna själva bäst fick anses känna till storleken av de merkostnader som traktamentena i olika fall var avsedda att täcka.

Vårt förslag

En principiell utgångspunkt vid utformningen av avdraget i traktamentsfallen bör som framgått av bl.a. avsnitt 30.2.9 vara, att schabloniseringen av avdragsberäkningen bibehålls. Att så sker är en nödvändig förutsättning för att regeln skall kunna inlemmas i ett förenklat förfarande som bl.a. förutsätter överflyttning av avdragsberäkningen från skattemyndigheterna till arbetsgivarna.

Det mest bärande skälet för en kollektivavtalsanknytning när det gäller att bestämma avdragets storlek synes vara uppfattningen att en sådan koppling skulle verka återhållande på avdragets storlek i vissa fall där kostnaderna regelmässigt understiger schablonbeloppet. Det måste dock ifrågasättas om TBS inte överskattat de fördelar en sådan regel skulle medföra. Härtill kommer att en kollektivavtalsbindning av avdragens storlek i hög grad skulle komplicera reglerna och försvåra tillämpningen för både arbetsgivare och myndigheter. Dessutom skulle oklarhet råda i frågan hur avdraget borde beräknas för skattskyldiga som inte omfattas av några avtal. På den sistnämnda punkten synes TBS ha bagatelliserat problemen. Slutligen kan påpekas att såväl den nuvarande som den föreslagna avdragsbestämmelsen faktiskt förutsätter att avdraget – inom vissa beloppsramar – skall motsvara den uppburna ersättningen.

Vid en samlad bedömning bör schablonregeln i huvudsak utformas med den nuvarande som förebild. Någon anknytning mellan schablonreglernas belopp och ersättningarnas storlek enligt kollektivavtalen bör således inte göras.

30.3.3 Avdragsbeloppens storlek vid olika förrättningar

Vårt förslag: Avdraget vid endagsförrättningar slopas.

Avdrag medges endast vid förrättningar som medfört övernattning.

Endast en avdragsschablon för merkostnader för måltider och diverse småutgifter gäller härvid under en tremånadersperiod. Den nuvarande reduktionen av schablonavdraget efter 15 dygn avskaffas således. Å andra sidan sänks det avdragsgilla maximibeloppet för de nämnda kostnaderna jämfört med vad som gäller i dag t.o.m. det femtonde dygnet.

För logikostnad medges avdrag med belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

Schablonavdrag får medges för kostnad för bostad när nattraktamente utbetalats och logikostnaden inte kan styrkas.

I nuvarande system skiljer man mellan endags-, korttids- och långtidsförrättningar.

30.3.3.1 Endagsförrättningar

Nuvarande regler

Enligt schablonavdragsbestämmelserna i KL medges avdrag vid förrättning utan övernattning som pågår 4–10 timmar med 20 % av normalbeloppet för dag vid korttidsförrättning (66 kr. år 1989, RSFS 1989:5). För sådan endagsförrättning som varar mer än 10 timmar i följd medges avdrag med belopp motsvarande 40 % av normalbeloppet (133 kr. år 1989).

Enligt ARA utgår för statligt anställda visst traktamentsbelopp per timme vid förrättning som överstiger 4 timmar. Timtraktamentet är (fr.o.m. den 1 februari 1989) 4:70 kr. per timme. För förrättning som omfattar tid efter kl. 19.00 utgår tilläggstraktamente om 64 kr.

TBS förslag

TBS förslag anknöt nära till nuvarande regler. Kravet på minst 4 timmars bortovaro föreslogs vara kvar som en gräns för när rätt till avdrag skulle inträda. Vidare föreslogs olika schabloner för förrättningar som omfattat bortovaro före resp. efter kl.19.00. Beträffande förrättning som avslutades före kl. 19.00 föreslogs avdraget avse ett visst maximibelopp, som var tänkt att täcka merkostnader för lunch och mellanmål. När förrättningen omfattade tid efter kl. 19.00 föreslogs avdraget motsvara ett halvt dagtraktamente vid förrättning med övernattning (138 kr. år 1989). Det sistnämnda beloppet avsågs då inkludera även merkostnad för middagsmål. Schablonbeloppen skulle enligt förslaget fastställas av RSV.

Skälen för TBS förslag

TBS utgångsläge var, att det inte torde vara realistiskt att söka avskaffa

avdraget vid endagsresor. Samtidigt framhölls att systemet i vissa fall inneburit att stora grupper anställda blivit klart överkompenserade. TBS pekade på ett flertal omständigheter som tillsammans hade den effekten att skattefria endagstraktamenten ofta kom att framstå som direkta förmåner.

TBS slutsats blev dock, att schablonavdraget borde behållas men då på en nivå som var relativt låg jämfört med den nuvarande. TBS framhöll att det måste stå klart att schablonen endast skulle avse merkostnad och att kostnad för lunch inte behövde medföra någon väsentlig merkostnad. En jämförelse mellan kostnaden för lunch av relativt enkel beskaffenhet på den vanliga verksamhetsorten – varvid värdet av helt fri lunch ansågs vara till viss ledning – och en skälig kostnad för lunch under förrättning resulterade enligt kommittén knappast i en högre merkostnad än 10–20 kr.

Förslaget gick ut på att en tämligen låg schablon borde gälla för resor som inte kunde antas medföra kostnad för middag/kvällsmål. I de fall sådan kostnad uppkom borde enligt TBS ett högre belopp kunna bli tillämpligt.

TBS diskuterade två alternativa vägar när det gällde att utforma en mer kvalificerad endagschablon. En möjlighet som nämndes gick ut på att uppställa en speciell avståndsregel. Vid förrättningar på ett vägavstånd av minst 15 mil från tjänstestället skulle ett högre schablonbelopp medges.

Den andra möjligheten innebar att den högre schablonen skulle bli tillämplig i de fall förrättningsmannen företog återresan från förrättningsorten på kvällen och inte kom tillbaka förrän efter ett visst klockslag.

TBS stannade för att med ARA:s modell som förebild föreslå att ett högre traktamente, motsvarande hälften av det statliga dagtraktamentet vid förrättning med övernattning (138 kr. år 1989), fick dras av om en endagsförrättning omfattade tid efter kl. 19.00. Beloppet avsågs täcka merkostnad för både lunch och en extra måltid på kvällen.

När det gällde kortare endagsresor framhöll TBS, att det i och för sig fanns starka skäl för uppfattningen att merkostnader normalt sett inte uppkommer vid så kortvariga förrättningar som 4–6 timmar. TBS sade sig ha allvarligt övervägt att höja nuvarande minimitid för schablonavdrag från 4 till 6 timmar. Mot bakgrund av att tidsgränsen 4 timmar finns såväl i KL som i ARA ansåg TBS dock att övergången till ett nytt schablonsystem underlättades om tidsgränsen inte ändrades. Den kunde i stället eventuellt omprövas sedan erfarenheter vunnits av de nya schablonreglerna. TBS ansåg att den lägre schablonen förutom merkostnader för mellanmål borde omfatta skälig lunchkostnad beräknad efter vad det normalt kostar att äta lunch på en restaurang i mellanklassen med servering. Från beloppet borde dragas av ett skäligt belopp för inbesparad lunchkostnad på verksamhetsorten. Som lämplig motsvarighet till det sistnämnda beloppet nämndes förmånsvärdet av fri lunch.

Remissinstanserna

Flera myndigheter kritiserade förslaget om avdrag för ökade levnadskostnader vid endagsförrättning. Många av dem menade att fördyring över huvud taget inte uppkommer vid sådana förrättningar och att avdraget således borde slopas. Andra förespråkade en nedskärning av avdraget. Å andra sidan framkom även önskemål om en generösare utformning av avdraget.

Vårt förslag

Det stora flertalet heltidsarbetande arbetstagare intar varje arbetsdag normalt en måltid - lunchen - utanför hemmet. Någon enhetlig genomsnittlig merutgift för lunch utanför den vanliga verksamhetsorten kan inte fastställas. De ekonomiska och praktiska arrangemangen och villkoren för lunchmålet varierar nämligen åtskilligt från arbetsplats till arbetsplats.

Flera arbetstagare erhåller någon form av lunchsubvention av arbetsgivaren. Detta kan ske antingen i form av måltidskuponger eller genom att lunchen kan intas till rabatterat pris i personalmatsal på tjänstestället eller i dess närhet. Skillnaden mellan dessa båda subventionsformer är främst att lunchkuponger kan utnyttjas på vissa restauranger överallt i landet och således inte bara på den vanliga verksamhetsorten.

För arbetstagare som inte åtnjuter subventionerad lunch står valet ofta mellan att äta medhavd lunch eller att uppsöka en vanlig lunchrestaurang. Det torde framför allt vara arbetstagare som regelmässigt utnyttjar möjligheten att äta i personalmatsal som upplever frånsteg från dessa arrangemang som fördyrande för kosthållet.

Om man använder priset för en av arbetsgivaren rabatterad lunch på personalrestaurang som jämförelsepris så torde kostnadsökningen för en motsvarande måltid på en vanlig lunchrestaurang av tämligen enkel beskaffenhet stanna vid 10–15 kr. I de fall arbetstagaren även under förrättningen äter medhavd matsäck eller subventionerad lunch uppkommer oftast inte någon som helst fördyring. Detsamma gäller när arbetstagaren även på den vanliga verksamhetsorten är hänvisad till vanliga serveringar utan subventionering. Den i detta sammanhang relevanta frågan är om och i vilken utsträckning avdrag schablonmässigt skall medges för merkostnad som arbetstagaren förutsätts ha haft. Vidare bör beaktas att en daglig bortovaro från hemmet om ca 10 timmar ingalunda är ovanlig även under en arbetsdag som inte inbegriper tjänsteresa.

Obestridligen kan längre endagsförrättningar föra med sig vissa ökade kostnader för den resande. Dessa är emellertid normalt såpass begränsade att det med hänsyn till den restriktivitet som bör prägla ifrågavarande regler enligt vår mening inte finns anledning att kompensera för dem genom skatteavdrag för ökade levnadskostnader. Det kan påpekas att det finns några kollektivavtal, exempelvis åkeri- och maskinföraravtalet och byggnadsavtalet, som inte medger traktamentsersättning för endagsförrättningar. Avdrag bör således över huvud taget inte medges för endagsförrättningar. Kompensation för eventuella fördyringar bör enligt vår mening kunna ske genom att arbetsgivaren ger den anställde ett lönetillägg såsom nu är fallet vid ersättning för obekväm arbetstid och övertidsersättning.

Genom att slopa avdragsrätten för endagsförrättningar skulle även kontrollproblemen och de administrativa problemen med traktamentsbeskattningen minska avsevärt. Det torde således i regel vara betydligt enklare för skattemyndigheterna att kontrollera om en förrättning med övernattning verkligen ägt rum än att en endagsförrättning genomförts. Möjligheterna till missbruk av traktamentsreglerna skulle således minska påtagligt.

Slutligen bör framhållas att en slopad avdragsrätt för endagsförrättningar skulle innebära en avsevärd basbreddning. Uppskattningsvis utbetalas för närvarande endagstraktamenten på minst 1 miljard kr. årligen, inkl. statliga och kommunala traktamenten. Beloppet kan dock vara åtskilligt större beroende på i vilken utsträckning kryssmarkeringarna gäller endagsförrättningar.

Vår sammantagna bedömning blir således att avdraget vid endagsförrättningar bör slopas.

30.3.3.2 Förrättning med övernattning

Avdrag för logikostnader

Det normalbelopp för helt dygn, som bestämmer schablonavdragets storlek vid förrättning med övernattning, omfattar även kostnad för bostad. Sedan år 1975 har bostadsdelen av normalbeloppet uppgått till 55 kr. (RSFS 1989:5). Efter 15 dygns bortovaro reduceras beloppet till 33 kr. Avdrag enligt schablonregeln kan inte medges med högre belopp oavsett om den skattskyldige faktiskt haft en högre logikostnad.

En skattskyldig har dock möjlighet att yrka avdrag med högre belopp än normalbeloppet. För att ha framgång med ett sådant yrkande krävs emellertid enligt uttryckligt stadgande i andra stycket sista meningen av punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL att han visar att den totala, sammanlagda kostnadsökningen varit högre än schablonavdraget. Någon möjlighet att särbehandla enbart logikostnaden i en sådan utredning finns inte. Såvitt gäller korttidsförrättningar skall vidare en samlad bedömning ske av samtliga tjänsteresor under året.

Det statliga nattraktamentet enligt ARA är lika stort som normalbeloppets bostadsdel. Efter 30 dygn reduceras det till 50 kr. För offentliganställda kompletteras dock bestämmelsen om rätt till nattraktamente med en s.k. nattventil. Den ger arbetstagaren rätt till ersättning för den faktiska logikostnad som han haft. Nattventilen tillkom år 1970 som ett resultat av överläggningar mellan statens arbetsgivarverk och arbetstagarorganisationerna. Bakgrunden var de kraftigt stigande hotellpriserna under 1960-talet. Dessförinnan hade även den statliga logikostnaden varit inbakad i det dåvarande statliga dygnstraktamentet som var grundat på schablonmässiga uppskattningar. Genom nattventilen kom principen om ersättning för självkostnader – dvs. att ersätta faktiska kostnader – som staten redan tidigare hade tillämpat för resekostnader att utvidgas till att omfatta även logikostnader.

TBS förslag

TBS föreslog att schablonavdragsreglerna skulle kompletteras med en regel om rätt till avdrag för faktisk logikostnad, som den skattskyldige själv betalat och visat att han haft. För situationer där logikostnad inte kunde styrkas men den skattskyldige uppburit nattraktamente föreslogs ett schablonavdrag få medges. Den yttre ramen – maximibeloppet – för detta schablonavdrag föreslogs bli bestämd med beaktande av skäliga kostnader för logi av enklare beskaffenhet, såsom i husvagn eller hos släktingar eller bekanta. TBS framhöll att en förutsättning för avdrag även här måste vara att övernattning faktiskt skett utom bostaden under förrättningen. Den som föredrog att åka hem i stället för att övernatta på förrättningsorten borde enligt TBS inte ha rätt till avdrag för nattkostnad. TBS menade att resan hem då regelmässigt torde vara avdragsgill. Vidare föreslogs att det maximala schablonavdraget för natt skulle fastställas av RSV och att det inledningsvis borde motsvara ARA:s nattraktamente, dvs. 55 kr.

Remissutfallet

Förslaget att komplettera schablonreglerna med en uttrycklig bestämmelse om rätt till avdrag för faktisk logikostnad mottogs övervägande positivt av remissinstanserna.

Vårt förslag

Förslaget att lagfästa den s.k. nattventilen är principiellt välgrundat och ter sig närmast självklart ur rättvisesynpunkt mot bakgrund av att en motsvarande regel under lång tid tillämpats för en kategori skattskyldiga. Som TBS framhöll (betänkandet s. 97) är det snarast förvånande att det nuvarande systemet inte kritiserats mera för att det inte inrymmer en nattventil. Som trolig förklaring härtill nämns, att man inom näringslivet tillämpat den form av nattventil som innebär att arbetsgivaren direkt betalar den anställdes hotellkostnad. Detta har kunnat ske antingen genom att hotellet skickat räkningen direkt till företaget eller genom användning av företagets kontokort. Dessa förfaranden medför att hotellkostnaden hamnar helt utanför den anställdes deklaration.

Vid den närmare utformningen av regeln kan man dock enligt vår mening inte bortse från den utveckling som kännetecknat hotellmarknaden de senaste åren. Den har lett fram till en ständig och kraftig stegring av rumspriserna. I synnerhet i storstadsregionerna har detta fenomen blivit särskilt markant. Vi anser att det kan ifrågasättas om det är rimligt att avdragsmässigt godta kostnader av sådana storleksordningar som det här kan vara fråga om. När en övernattningskostnad avser utgift för hotellrum skulle därför en beloppsspärr kunna sättas. Å andra sidan skulle en sådan spärr bli ganska verkningsfri om den inte kombineras med en avdragsbegränsning för arbetsgivaren. Sådana begräsningar har vi avvisat tidigare i fråga om naturaförmåner, inte minst därför att en sådan slår olika beroende på om arbetsgivaren är skattskyldig i Sverige eller inte. Vi har därför avstått från att föreslå en beloppsspärr i fråga om hotellkostnader.

Förslaget om ett schablonavdrag som komplettering till nattventilen förefaller rimligt. Att det nuvarande beloppet legat på samma nivå under ett flertal år tyder på att behovet av uppjusteringar är mindre här än i fråga om andra kostnadsersättningar. Den uppstramning som kännetecknar övriga delar av vårt förslag bör få genomslag även i denna del. Schablonavdraget bör därför bestämmas till ett något lägre belopp än det nuvarande, nämligen 50 kr.

Avdrag för övernattningskostnader förutsätter givetvis att övernattning verkligen ägt rum utanför hemmet. Det är givetvis lika lite som för närvarande möjligt att kräva att den skattskyldige i varje enskilt fall visar för skattemyndigheterna att det varit fråga om övernattning utom hemmet. Kontrollaspekten bör emellertid beaktas genom en särregel om arbetsgivarens kontrolluppgiftsskyldighet.

Avdrag för merkostnader för måltider och småutgifter

Nuvarande regler

Enligt nu gällande regler är schablonavdraget olika stort vid kort- och långtidsförrättningar. Som korttidsförrättning räknas förrättning som omfattar upp till 15 dygn. Avdraget motsvarar då ett helt normalbelopp för varje helt dygn som bortovaron pågår. Normalbeloppet för 1989 för kost och diverse småutgifter är 277 kr. När vistelsen på en och samma ort utanför den vanliga verksamhetsorten pågått längre tid än 15 dygn i följd betraktas förrättningen som långtidsförrättning. Avdraget reduceras fr.o.m. det sextonde dygnet till 60 % av ett helt normalbelopp, vilket för den del som avser kost och småutgifter innebär en minskning till 167 kr. år 1989 (RSFS 1989:5).

För offentliganställda gäller i stället för de nyss nämnda avdragsreglerna att ett skattefritt traktamente utbetalas vid förrättning med övernattning. Dagtraktamentet enligt ARA för år 1989 uppgår till 277 kr. t.o.m. det femtonde dygn som bortovaron pågår. Efter 15 dygn reduceras det till 180 kr.

TBS förslag

Som ovan nämnts föreslog TBS en tremånadersbegränsning av en egentlig tjänsteförrättnings längd. Under tremånadersperioden föreslogs avdrag medges med ett belopp för utgifter under dagtid som maximalt fick motsvara det nuvarande dagtraktamentet enligt ARA, dvs. 277 kr. år 1989. Någon reducering av beloppet föreslogs inte inom tremånadersperioden.

Skälen för TBS förslag

Att avdrag resp. traktamente är högre under en initialperiod av en förrättning hänger naturligen samman med att kostnader för logi och kost i detta skede bedömts kunna bli särskilt höga. Sedan förrättningsmannen skaffat sig lokalkännedom och det sålunda blivit möjligt för honom att nedbringa utgifterna, exempelvis genom att ersätta hotellboende med

annat, billigare logi, har en reducerad schablon ansetts motiverad. Tidpunkten för reduceringen – efter 15 dygn – har i brist på objektiva normer bestämts i viss mån godtyckligt.

TBS konstaterade att merkostnader för måltider naturligtvis i viss mån kan nedbringas genom att förrättningsmannen lär känna förhållandena på orten. Samtidigt framhölls att denna möjlighet dock var starkt begränsad för den som var hänvisad till att inta sina måltider på restaurang. TBS menade att möjlighet att mera avsevärt nedbringa måltidskostnaderna torde uppkomma först när förrättningsmannan började hushålla åt sig själv. Enligt TBS var det osannolikt att så skedde generellt med mindre att vistelsen på platsen beräknades bli ganska långvarig. En förrättningsman som i förväg visste att förrättningen skulle bli långvarig antogs dock redan från början kunna inrätta sig därefter och så snart som möjligt hyra bostad med kokmöjlighet. För det fallet skulle det, menade TBS, inte vara orimligt med ett reducerat avdragsmaximum för hela förrättningen, dvs. även den första tiden. En sådan avdragsregel skulle dock skapa en påfallande tröskeleffekt mellan förrättningar som till antalet dygn låg nära gränsen mellan kort- och långtidsförrättningar. Det skulle heller inte vara möjligt att ta hänsyn till att det ofta inte är känt på förhand hur länge en förrättning kan komma att pågå.

TBS ansåg sålunda, att reduktion av maximiavdrag inte borde ske för den första tiden av en långtidsförrättning. Tvärtom fanns det enligt kommittén skäl som talade för en förlängning av 15-dagarstiden. Samtidigt framhölls, att det måste beaktas att en förlängning av tiden för att tillgodose dem som stannar borta relativt kort tid gynnade dem som redan från början inrättat sig för en lång tids vistelse.

TBS stannade för att det ur förenklingssynpunkt var en klar fördel om reduceringsregler kunde undvaras.

Remissutfallet

Ett flertal såväl allmänna som mera detaljerade synpunkter lämnades i fråga om schablonavdragets storlek och beräkning. De myndigheter som tog upp dessa frågor var i allmänhet av uppfattningen att de nuvarande beloppen är alltför generöst tilltagna medan olika fackliga organisationer oftast intog en motsatt ståndpunkt. Flera remissinstanser framhöll att det var angeläget att schablonerna så långt som möjligt anpassades till vad som kunde anses vara faktiska merkostnader.

Skälen för vårt förslag

Ett argument, som TBS berörde och som några remissinstanser också kom in på, gick ut på att kostnaderna vid en långvarig förrättning inte sjunker efter en viss period utan är tämligen konstanta under hela förrättningstiden. Detta skulle gälla bl.a. för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. För sådana arbetstagare som bor i husvagn och använder samma arrangemang för sitt kosthåll från första förrättningsdagen äger resonemanget naturligtvis riktighet. Det vore i de fallen mest naturligt om kostnadsersättningarna var lika stora under hela förrättnings-

tiden. Det finns i vart fall inget hinder mot att redan från början storleksmässigt anpassa kostnadsersättningarna till de avdragsbestämmelser som föreslås bli tillämpliga efter tremånadersperioden. Det torde å andra sidan vara svårt att med fog hävda att merkostnaderna under detta och liknande slag av förrättningar är så höga som de schablonbelopp som för närvarande gäller som högsta möjliga avdrag under de 15 första dygnen av en långvarig förrättning. En av avsikterna med schablonreglerna är att samtliga typer av förrättningar skall kunna bedömas enligt en och samma avdragsbestämmelse. Det ligger i sakens natur att en schablonregel inte kan ge ett absolut riktigt och rättvist resultat för samtliga berörda grupper. Ett typiskt förrättningsfall innebär att arbetstagaren under en kort tid – ofta några dagar eller någon vecka – bor på hotell och intar sina måltider på restaurang. För att undvika underkompensation i detta fall bör schablonen ligga på en sådan nivå att även detta fall kan inkluderas i schablonregeln och ges en realistisk kompensation. Att följden blir viss överkompensation för andra grupper under en tid får därvid vägas mot de fördelar som en enhetlig schablonregel innebär. Att bryta ut någon speciell grupp av arbetstagare och tillämpa en särskild, från början reducerad schablon på dem skulle motverka förenklingen.

Med hänsyn härtill och på de skäl som TBS i övrigt anfört mot en reducering av avdraget under tremånadersperioden bör således en enhetlig avdragsschablon gälla under hela denna period.

Schablonbeloppet är avsett att täcka merkostnader för frukost, lunch och kvällsmål samt diverse småutgifter. Det av TBS föreslagna beloppet motsvarar det statliga oreducerade dagtraktamentet enligt ARA, 277 kr. år 1989. TBS ansåg att detta traktamente ganska väl gav uttryck för merkostnaden för måltider under ett dygn för den som var hänvisad till att äta på restaurang. Som jämförelse kan erinras om att det efter 15 dygn reducerade dagtraktamentet uppgår till 180 kr. och att dagdelen av det reducerade normalbeloppet uppgår till 167 kr.

Med hänsyn till *dels* att beloppet nu föreslås vara oreducerat under en tremånadersperiod, *dels* den förbättring som förslaget att normalt medge avdrag för faktisk logikostnad innebär får det av TBS föreslagna beloppet anses vara för högt. Som tidigare anförts torde de nuvarande traktaments- och normalbeloppen ha kommit att ligga på alltför höga nivåer om man beaktar att det är endast kostnads*ökningen* som skall ersättas. Utgångsläget för beräkningen av maximibeloppet bör ligga under den av TBS föreslagna nivån och i stället närmas de nuvarande reducerade schablonbeloppen. Merkostnaden för lunch torde stanna vid 10–15 kr. För middag torde fördyringen för en kvällsmåltid på restaurang av enkel beskaffenhet jämfört med ett kvällsmål i hemmet kunna uppskattas till 75–80 kr. Övrig fördyring, dvs. för frukost och diverse småutgifter, torde inte överstiga 50 kr. Totalt ter sig ett maximibelopp om 150 kr. mera rimligt.

Beräkning av schablonavdraget avrese- och hemkomstdagar

Nuvarande regler

Vid den schablonmässiga avdragsberäkningen anses en förrättning ha varat det antal dygn som motsvarar antalet övernattningar, den s.k. dygnsregeln. Avrese-och hemkomstdagar räknas därvid som en sammanlagd hel förrättningsdag. För överskjutande del av dygn medges inte avdrag.

Enligt ARA utgår timtraktamente (9:90 kr./timme år 1989) under avrese- och hemkomstdagar. Dessutom finns möjlighet att uppbära tilläggstraktamente, för närvarande 64 kr., om resan påbörjas före kl. 19.00 avresedagen och om den avslutas efter kl. 19.00 hemkomstdagen. Som dag anses enligt ARA tiden mellan kl. 06.00 och kl. 24.00.

TBS förslag

TBS föreslog att avdrag motsvarande ett halvt maximibelopp normalt borde medges för avrese- resp. hemkomstdag. Om det av reseräkning klart framgick att resan påbörjats före kl. 17.00 avresedagen resp. avslutats efter kl. 19.00 hemkomstdagen så föreslogs avdrag medges med ett helt maximibelopp.

Vårt förslag

Dygnsregeln har kritiserats alltsedan den tillkom år 1963 för att den inte medför en rättvis beräkning av avdraget under överskjutande del av ett dygn. Om logikostnaden bryts ut ur schablonen och i stort blir avdragsgill till sitt faktiska belopp saknas naturlig anknytning mellan schablonberäkningen och antalet övernattningar. Det av TBS föreslagna beräkningssättet med koppling till halva resp. i vissa fall hela maximibelopp är lättfattligt. Grunden för förslaget att i vissa fall medge avdrag med helt maximibelopp bör dock vara att åtminstone två huvudmåltider då måste intas under resan. Förslaget att medge avdrag med helt maximibelopp under avresedag om resan påbörjats före kl. 17.00 ter sig därför mindre välgrundat. Den sistnämnda tidpunkten bör bestämmas till kl. 12.00 avresedagen. Avgörande för frågan om helt maximibelopp bör medges hemresedagen bör vara om resan avslutats efter kl. 19.00.

30.4 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfällig anställning och vid dubbel bosättning

30.4.1 Huvudsaklig utformning av avdragen

Vårt förslag: De nuvarande grundläggande förutsättningarna för rätt till avdrag vid tillfällig anställning utom bostadsorten eller på grund av dubbel bosättning behålls i sina huvuddrag. Rätt till avdrag föreligger dock inte om den skattskyldige i fall av tillfällig anställning dagligen reser mellan bostad

och arbetsplats.

Avdraget vid tillfällig anställning kompletteras så att det uttryckligen omfattar även fall där tremånadersperioden för tillämpning av traktamentsschablonen löpt ut men den skattskyldiges arbets- och bostadssituation är oförändrad.

Möjligheten att erhålla avdrag vid dubbel bosättning utvidgas till att gälla såväl hetero- som homosexuella samboende par som – i viss utsträckning – ensamstående.

Avdraget på grund av dubbel bosättning utformas så att det även omfattar den situationen att den gemensamma bostaden flyttas till ena makens/sambons nya arbetsort medan den andre maken/sambon under en övergångsperiod stannar kvar på den tidigare gemensamma bostadsorten.

30.4.2 Nuvarande bestämmelser

Enligt huvudregeln är sådan ökning av levnadskostnaderna som uppkommer på grund av att en skattskyldig bor och arbetar på skilda orter inte avdragsgill. Undantag har dock gjorts för vissa situationer. Speciella arbetsförhållanden av i huvudsak kortvarig natur har ansetts motivera viss avdragsrätt. Avdrag kan även medges när en skattskyldig tagit stadigvarande arbete på en ny ort men familjen under en period av särskilda skäl bor kvar på den gamla bostadsorten.

Bestämmelserna återfinns i tredje och fjärde styckena av punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

Avdrag för ökade levnadskostnader på grund av *tillfällig anställning* medges i följande fall, nämligen

om anställningen avser endast en kortare tid,

om anställningen skall bedrivas på flera olika platser eller

om det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige skall avflytta till den ort där arbetet skall utföras.

Benämningen tillfällig anställning täcker inte alla de fall där avdrag kan medges enligt denna bestämmelse men används i det följande som sammanfattande beteckning eftersom den rymmer de vanligaste situationerna.

För att erhålla avdrag för ökade levnadskostnader på grund av *dubbel bosättning* krävs

dels att den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till ny arbets- och/eller bostadsort

dels att det inte skäligen kan ifrågasättas att familjen skall flytta med på grund av makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjebostad eller annan därmed jämförlig omständighet.

Rätt till avdrag vid tillfällig anställning gäller oberoende av den skattskyldiges civilstånd medan avdrag på grund av dubbel bosättning kan åberopas enbart av gifta och därmed vid beskattningen likställda.

Avdragsrätten infördes i lagstiftningen år 1928 (prop. 1928:213). Den ursprungliga bestämmelsen gällde endast avdrag för kostnadsökning vid tillfällig anställning (tredje punktens tredje stycke). I motiven till bestäm-

melsen framhöll det föredragande statsrådet, att avdrag inte borde medges i fall då det fick anses bero på den skattskyldige själv att han inte bosatt sig på den ort där han hade sitt arbete.

Bestämmelsen utvidgades genom lagstiftning år 1963 (prop. 1963:120) till att omfatta även avdrag vid dubbel bosättning (fjärde stycket). Detta avdrag är av annan karaktär än det som tar sikte på fall av tillfällig anställning. Dubbel bosättningsfallen anknyter mer till personliga förhållanden än till arbetssituationen som sådan. Avdraget motiverades bl.a. med att den som tar anställning på en ny ort oftast åsamkas betydande fördyring av sina levnadskostnader under en övergångstid till dess att ny familjebostad skaffats. Det framhölls även att en statstjänsteman som befordrades eller förflyttades utan egen önskan hade möjlighet att få s.k. anstånd med omplacering av stationeringsort och under den tiden uppbära skattefritt omplaceringstraktamente. Även mot den bakgrunden ansågs det skäligt och ur likformighetssynpunkt angeläget att utvidga avdragsrätten för övriga skattskyldiga.

Det finns inte någon lagstadgad tidsgräns för hur länge avdrag får medges enligt dessa bestämmelser.

30.4.3 TBS förslag

TBS förslag innebar att de nuvarande reglerna behölls med vissa kompletteringar. Avdragsmöjligheten vid tillfällig anställning föreslogs bli utvidgad i ett avseende. Den föreslogs omfatta även de fallen där tremånadersperioden för tillämpning av traktamentsschablonen löpt ut men den skattskyldige hade kvar sin fasta bostad på det som med hänsyn till arbetets tillfälliga art fick anses utgöra hans egentliga hemvist.

Utvidgningen tog sikte på främst två kategorier av skattskyldiga, nämligen dels arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen, dels andra som vistats på samma ort utanför bostadsorten mer än tre månader och som enligt nuvarande regler faller in under bestämmelserna om avdrag vid långtidsförrättning. Gemensamt för båda grupperna är att de regelmässigt uppbär kostnadsersättning från arbetsgivaren även efter tremånadersperiodens utgång.

Beträffande bestämmelsen om avdrag vid dubbel bosättning hänvisade TBS bl.a. till att det i olika sammanhang framförts önskemål om en utvidgning av avdragsmöjligheten. Det framhölls, att omflyttning av arbetskraft medförde avsevärda problem såväl för den enskilde som för utflyttnings- och inflyttningskommunerna. Vidare anfördes att avdragsbestämmelsen av bl.a. jämställdhetsskäl borde omfatta även ogifta och ensamstående. TBS erinrade om att begränsningen av avdragsrätten till att gälla endast gifta var en konsekvens av anknytningen till den numera avskaffade sambeskattningen. Inskränkningen härvidlag ansågs även i övrigt vila på ett föråldrat synsätt.

30.4.4 Remissinstanserna

Flera remissinstanser diskuterade frågan om att utvidga avdragsmöjligheten till att gälla även ensamstående skattskyldiga. En del var positiva medan andra ville behålla den nuvarande restriktiviteten. En remissinstans ansåg att avdragsrätten borde begränsas till att gälla endast när det var fråga om beordring till stadigvarande tjänstgöring på en ny ort eller när det var omöjligt att få passande anställning på hemorten. Vidare lämnades förslag om att avdragsrätt borde införas även för den situationen att en arbetstagare flyttade familjebostaden till den nya arbetsorten medan den andre maken under en övergångstid stannade kvar på den gamla hemorten på grund av sitt förvärvsarbete och exempelvis hyrde ett övernattningsrum där.

30.4.5 Vårt förslag

Grundprincipen om förbud mot avdrag för merkostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig har skilda bostads- och arbetsorter bör kvarstå. Även enligt vår mening är det emellertid befogat att i vissa fall medge undantag härifrån. Undantagen bör med vissa justeringar utformas med nuvarande bestämmelser som grund.

Bestämmelsen om avdrag vid tillfällig anställning bör begränsas till att gälla endast skattskyldiga som inte pendlar dagligen mellan bostad och arbete. En sådan inskränkning får anses vara en närmast given följd av vårt förslag att slopa avdragsrätten vid endagsförrättningar. Beskrivningen av vilka situationer som berättigar till avdrag bör i övrigt nära följa regelns nuvarande utformning. Att så sker är angeläget även med beaktande av att bestämmelsen tillämpats under lång tid. Däremot måste uttryckligen slås fast, att undantagsfallen fortsättningsvis även kommer att inkludera fall där traktamentsschablonen inte längre är tillämplig på grund av den föreslagna tremånadersbegränsningen men där den skattskyldiges arbets- och bostadssituation i övrigt är oförändrad. Detta nya undantag tar huvudsakligen sikte på byggnads- och anläggningsarbetare som inte har någon fast arbetsplats och som tar tidsbegränsade arbeten utanför hemorten. Det torde i och för sig inte råda någon tvekan om att den situationen skulle omfattas även av den nuvarande lydelsen av regeln.

Undantaget bör emellertid även kunna tillämpas beträffande vissa skattskyldiga som visserligen inte tagit vad som typiskt sett kan anses utgöra ett tillfälligt arbete men där definitiv avflyttning till arbetsorten till följd av tjänstgöringens eller uppdragets speciella natur ändå är utesluten. Ett exempel utgör sådana ledamöter av Sveriges riksdag som – oavsett hur långvarig den över åren sammanlagda riksdagsperioden rent faktiskt blir – hela tiden behåller bostadsanknytningen till sin valkrets/hemort. Under förutsättning att kostnadsersättning utgår under vistelsen i Stockholm, som här får anses utgöra den verkliga verksamhetsorten, bör avdrag för merkostnader för kost och småutgifter under vistelsen i Stockholm få medges enligt schablonen för de fall där någon tagit anställning på annan ort än bostadsorten utan att flytta dit. Hyreskostnaden i Stockholm bör

vara avdragsgill även under tid då riksdagen inte är samlad. Vid resor utom verksamhetsorten, som har samband med uppdraget eller i övrigt är av tjänstenatur, gäller naturligtvis bestämmelserna om avdrag vid resa i tjänsten. Våra förslag innebär ingen ändring av den praxis som gäller för rätt till avdrag för kostnader för resor i partipolitisk verksamhet utanför riksdagen.

En lämplig lösning synes här vara att komplettera undantagsuppräkningarna med ett mera generellt utformat tillägg. Detta bör anges avse arbeten som inte kan sägas gälla endast kortare tid men som ändå till sin natur är av tidsbegränsad beskaffenhet och där omständigheterna är sådana att uppdragstagaren måste behålla en anknytning till hemorten.

Vidare bör avdraget vid dubbel bosättning moderniseras. Utöver vad TBS föreslagit bör bestämmelsen utvidgas så att den omfattar inte bara gifta utan även par som sammanbor under äktenskapsliknande förhållanden. Den bör även kunna tillämpas på homosexuella sambor. Avdraget bör även i viss utsträckning gälla ensamstående skattskyldiga. Möjlighet att få avdrag bör även finnas i det fall som en remissinstans tar upp, nämligen att den gemensamma bostaden flyttas till den ena makens/sambons arbetsort men den andre maken/sambon skaffar sig en bostad på den tidigare gemensamma bostadsorten.

Bestämmelserna bör tas in i en ny punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Vidare bör ett tillägg göras till punkt 6 i lagen (1987:813) om homosexuella sambor.

Förutom de ovan beskrivna utvidgningarna av möjligheten till avdrag vid dubbel bosättning ansåg TBS att avdrag på den grunden borde kunna ske även i fall då arbetet på den ort dit den skattskyldige avflyttat var av tillfällig art. Mot det resonemanget kan, som en remissinstans också påpekar, invändas att sådan avflyttning som här åsyftas inte bör anses ha skett om arbetet på den nya bostadsorten är tillfälligt. Om prövningen av omständigheterna i ett särskilt fall utmynnar i slutsatsen att ett arbete är att anse som tillfälligt så bör avdragsfrågan således bedömas enligt bestämmelsen om avdrag vid tillfällig anställning. Avdraget på grund av dubbel bosättning bör således även fortsättningsvis typiskt sett ta sikte endast på sådana situationer där arbetet på den nya bostadsorten är av stadigvarande natur.

I sammanhanget kan erinras om en rekommendation i skattechefsmeddelandena om att försiktighet bör iakttas när det gäller att medge avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning i andra fall än de i vilka makes förvärvsverksamhet eller svårighet att anskaffa familjebostad åberopas. Kretsen av personer som kan omfattas av bestämmelsen föreslås nu visserligen utvidgad. Tillämpningen får naturligtvis anpassas härefter. Även i fortsättningen bör den dock präglas av restriktivitet.

30.4.6 Tidsbegränsning av avdragsrätten

Vårt förslag: Uttryckliga bestämmelser om tidsbegränsningar av avdrags-

möjligheterna vid tillfällig anställning m.m. införs.

Avdrag på grund av tillfällig anställning får medges under högst två år.

Vid dubbel bosättning medges avdrag under högst tre år för skattskyldig som är gift alternativt sammanboende medan ensamstående kan få avdrag på denna grund under högst ett år.

Möjlighet finns att förlänga tidsfristerna om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

TBS förslag

TBS föreslog en bestämd tidsgräns för hur länge avdrag borde få medges. Avsaknaden av en uttrycklig lagbestämmelse om tidsbegränsning hade enligt TBS lett till osäkerhet i tillämpningen. Det erinrades om att avdrag vid dubbel bosättning enbart syftar till att kompensera för merkostnader under en övergångstid. Det var då enligt TBS inte rimligt att avdrag i princip kunde medges under hur lång tid som helst. TBS ansåg att det borde kunna förutsättas, att den som arbetat mer än 2–3 år på en och samma ort även kunde ordna stadigvarande bostad där.

I enlighet därmed föreslog TBS att avdragsmöjligheten skulle upphöra två år efter tillträdet av arbete på en ny arbetsort. För den som hade hemmavarande barn på annan ort än arbetsorten föreslogs avdragsmöjligheten dock förlängd ett tredje år men då med viss begränsning i fråga om avdragets storlek.

TBS erinrade vidare om att det finns fall där egentliga möjligheter till bosättning på arbetsorten saknas. Detta ansågs gälla för vissa anläggningsarbeten som utförs på platser där permanent bebyggelse saknas. Sådana arbeten kan i vissa fall pågå under längre tid än de tre år som föreslogs som en yttersta tidsgräns. TBS ansåg att möjlighet måste finnas att i vissa fall göra undantag för arbetstagare som utför anläggningsarbeten. Undantagsregeln föreslogs utformad så att berörda arbetstagare och arbetsgivare i förväg skulle kunna få besked om huruvida avdrag kunde påräknas utan hinder av tidsgränserna. Det föreslogs ankomma på RSV att ta ställning till i vilka fall som tidsgränserna borde förlängas och om så ansågs vara fallet medge dispens. Förutsättning för dispens föreslogs vara att rimliga möjligheter till bosättning på arbetsorten eller i dess närhet inte förelåg. Ansökan om dispens föreslogs få göras av arbetsgivaren och gälla för samtliga anställda som tjänstgjorde på arbetsplatsen under längre tid än två år och som inte företog dagliga resor mellan sin fasta bostad och arbetsplatsen.

Remissutfallet

Förslaget om tidsreglering tillstyrktes av flera remissinstanser. Önskemål om längre tidsgränser än dem som TBS förordat framfördes också. Några remissinstanser menade att treårsgränsen borde vara enhetlig och således gälla för samtliga skattskyldiga. Å andra sidan diskuterades även om tidsgränsen inte borde differentieras för olika slag av bortovaro. En remissinstans tog upp frågan hur den aktuella tidsperioden skulle beräknas i det

fallet att en tremånadersperiod för tillämpning av traktamentsschablonen löpt ut och ifrågasatte om det varit kommitténs avsikt att den yttersta avdragstiden då skulle vara 2 år och 9 månader.

En del remissinstanser ifrågasatte om inte den föreslagna dispensmöjligheten borde omfatta även andra kategorier av anställda än byggnads- och anläggningsarbetare. Därvid nämndes bl.a. att en treårsgräns för avdrag för t.ex. riksdagsmän och tjänstemän med uppdrag i utredningar skulle medföra rekryteringsproblem till sådana uppdrag. En myndighet föreslog som alternativ till dispens en uttrycklig regel i lagstiftningen om förlängning av avdragsberättigad tid vid särskilda skäl.

Skälen för vårt förslag

Vi anser också att dessa avdragsmöjligheter bör tidsbegränsas. Samtidigt är det angeläget att inte införa så drastiska begränsningar i avdragsrätten att rörligheten på arbetsmarknaden försvåras. Det kan därför finnas skäl att i vissa avseenden överväga en något generösare tidsgräns än den som TBS föreslagit.

Att låta samma tidsgräns gälla för de olika avdragssituationerna och även för samtliga kategorier av skattskyldiga vore i och för sig att föredra från förenklingssynpunkt. Å andra sidan finns skäl som talar för att en viss differentiering bör ske.

Till en början kan konstateras att vid avdrag på grund av tillfällig anställning saknas normalt anledning att göra skillnad mellan olika kategorier beroende på personliga förhållanden. Det är ju i detta fall fråga om en bosättning på annan ort på grund av arbetets natur. Mot bakgrund av att det skall vara fråga om tillfällig anställning och i överensstämmelse med den nuvarande huvudregeln om längsta tid för förrättning bör en tvåårsgräns gälla även här. Tidsgränsen bör – i de fall avdrag under de tre första månaderna av vistelsen medgivits enligt traktamentsschablonen för tjänsteresa – räknas från vistelsens början. Härigenom uppnås överensstämmelse mellan de perioder under vilka avdrag kan medges oavsett om vistelsen inledningsvis bedömts som tjänsteresa eller tillfälligt arbete på annan ort. Behovet av särregler för vissa kategorier har behandlats tidigare i bl.a. avsnitt 30.4.5 och tas upp även i det följande.

När det gäller avdrag på grund av dubbel bosättning torde hushållets sammansättning ha stor betydelse för behovet av omställningstid. Framför allt torde det ha betydelse om den skattskyldige är gift eller sambo, eftersom det ofta kan vara svårt för den andre maken/sambon att omedelbart få anställning på den nya arbetsorten. Redan förslaget att utvidga avdragsmöjligheten vid dubbel bosättning till att omfatta även ensamstående skattskyldiga innebär en inte oväsentlig förbättring. Längsta tiden för avdrag bör för den gruppen bestämmas till ett år medan gifta och motsvarande bör kunna få avdrag under tre år. Avdrag skall dock givetvis aldrig medges under en längre tidsperiod än sådan där avdragsgrundande hinder mot avflyttning föreligger.

Det kommer dock, som TBS framhöll, att finnas fall som inte kan inordnas under de nu angivna tidsgränserna utan oskäliga konsekvenser.

Detta gäller emellertid inte bara vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen, vägarbetare och liknande. Det finnas även andra som arbetar under sådana förhållanden att en bosättning enbart på arbetsplatsen inte framstår som möjlig. Sådana särskilda förhållanden föreligger i huvudsak endast såvitt gäller tillfällig anställning. Det kan därför ifrågasättas om det över huvud taget finns anledning att öppna någon möjlighet till avdrag utöver den fastställda tiden i dubbelbosättningsfallen. Emellertid kan det inte uteslutas att det även där kan finnas så särpräglade fall att möjlighet till undantag från tidsgränsen bör finnas.

Ett sätt att beakta den speciella situationen för dessa skattskyldiga är, som TBS föreslagit, att hänvisa dem till att söka dispens. En annan lösning är att genom en särskild undantagsregel ge skattemyndigheterna möjlighet att medge avdrag under längre tid utan ett särskilt dispensförfarande. Vid en samlad bedömning förefaller det sistnämnda alternativet vara en smidigare väg. En bestämmelse bör därför införas som gör det möjligt att medge avdrag efter resp. tidsperiods utgång om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

30.4.7 Avdragens storlek

Vårt förslag: För skattskyldig, som fått avdrag enligt traktamentsschablonen under tre månader, och som alltjämt uppbär kostnadsersättning får under vissa förutsättningar en ny, lägre avdragsschablon tillämpas. Denna motsvarar hälften av det maximibelopp, 150 kr., som gäller enligt traktamentsschablonen, dvs. 75 kr.

I övriga fall är huvudregeln att avdraget skall motsvara den faktiska fördyringen. Vissa skäliga avdragsschabloner får dock tillämpas även här. Under de tre första månaderna av en tillfällig anställning får avdrag medges med ett halvt maximibelopp, dvs. 75 kr. per dag och därefter med ett tredjedels maximibelopp, dvs. 50 kr. per dag.

Även vid avdrag på grund av dubbel bosättning utgör avdragsschablonen ett tredjedels maximibelopp.

Vid övernattning på arbetsorten vid tillfällig anställning eller på grund av dubbel bosättning medges normalt avdrag för faktisk bostadskostnad på denna ort. För skattskyldig som vid dubbel bosättning bor kvar på den gamla hemorten och hyr en mindre bostad där medan familjebostaden flyttas till den nya hemorten bör avdraget normalt motsvara kostnaden för bostaden på den gamla hemorten om den är lägre.

I samband med att avdraget vid dubbel bosättning infördes år 1963, uttalade det föredragande statsrådet (prop. 1963:120 s. 69), att de för traktamentena föreslagna schablonavdragen inte blev tillämpliga i fall av dubbel bosättning där avdrag i stället skulle beräknas efter de i varje enskilt fall föreliggande omständigheterna. Det framhölls att en sådan

ordning syntes naturlig med hänsyn till att storleken av merkostnaderna varierade och var beroende av tillfälligheter.

RSV har utfärdat anvisningar om avdragen i dessa fall (RSV Dt 1988:11). Vid tillfällig anställning där den skattskyldige varje dag pendlar mellan bostaden och arbetsorten framhålls att någon avdragsgill ökning av levnadskostnaderna normalt inte uppkommer. Så anses vara fallet endast om den skattskyldige visar eller gör sannolikt att han ätit mer än ett huvudmål utom bostadsorten. Om storleken av den faktiska ökningen inte visas föreslås ett avdrag om 25 kr. per dag godtas. För övernattningsfallen anges att avdrag får medges med faktiskt erlagd hyra på anställningsorten. När godtagbar utredning om den faktiska ökningen av utgifter för kost och småutgifter inte föreligger har ett avdrag om 60 kr. ansetts godtagbart.

TBS förslag

I fråga om avdrag för kostnad för logi föreslog TBS att den anställdes faktiska merutgift på arbetsorten normalt skulle få dras av. Det framhölls att det måste förutsättas att att det verkligen var fråga om dubbla kostnader. Den som hyrde ut sin bostad på hemorten och därmed bara hade logikostnad på arbetsorten kunde knappast anses ha någon merutgift. Den som skaffade sig en mindre bostad på hemorten och en dyrare på arbetsorten borde få dra av enbart kostnaden för bostaden på hemorten. Vidare framhölls att det skulle vara fråga om ett skäligt avdrag.

När det gällde att bestämma avdraget för kost och småutgifter framhöll TBS att den verkliga kostnaden var svårare att bestämma. Därvid pekades bl.a. på att en individuell beräkning för varje enskilt fall inte var möjlig och vidare att antalet berörda skattskyldiga enligt förslaget blev större och mer disparat än enligt nuvarande regler.

TBS ansåg att en smidig och samtidigt rättvis tillämpning av avdragsfrågorna krävde att RSV fick utfärda anvisningar med vägledande och relativt generösa schabloner för avdrag vid olika slag av bortovaro från hemmet med möjlighet till individuella avvikelser när sådana var påkallade. Det framhölls att de särskilda förhållanden som kunde råda för byggnads-, anläggnings- och vägarbetare och liknande krävde särskilt beaktande. Genom anknytningen till visst objekt kunde dessa arbetstagares praktiska möjligheter att på anställningsorten nedbringa vissa levnadskostnader vara mera begränsade än i andra fall. TBS föreslog att de vägledande schablonerna för avdragsbelopp skulle grundas på en sannolikhetsbedömning av merkostnadernas storlek i olika typer av fall. För en sådan bedömning ansågs bl.a. arten av arbetstagarens bostad på förrättningsorten vara till ledning. För den som bodde på hotell förutsattes kosthållet bli dyrare än om han hyrde egen bostad med matlagningsmöjlighet. När en skattskyldig vistats längre tid på samma plats fick enligt TBS antas att han genom eget hushåll på förrättningsorten eller genom försiktigt val av näringsställen väsentligt nedbringat sina kostnader på orten.

Avdragsbeloppet förutsattes komma att ligga under de maximibelopp som RSV föreslogs fastställa för avdrag enligt traktamentsschablonen. Det angavs att detta följde redan därav att maximibeloppen var avsedda att

ange högsta tillåtna avdrag. Jämförelse borde även göras med den lägre avdragsnivå som för närvarande gäller vid långtidsförrättning.

För skattskyldiga med hemmavarande barn under 18 år på hemorten föreslogs en specialregel om avdragets storlek under det tredje avdragsåret vid dubbel bosättning. Avdraget föreslogs då uppgå till 3 000 kr. per barn. Konstruktionen förklarades med att de som har barn i hemmet – vare sig det är en ensamstående förälder eller en gift/sammanboende person – vid dubbel bosättning befinner sig kostnadsmässigt i en annan situation än den barnlöse. Därvid hänvisades till att den som har icke hemmavarande barn äger rätt till allmänt avdrag för underhåll av barn med just 3 000 kr. per år och barn. Syftet med 3 000-kronorsavdraget under det tredje avdragsåret uppgavs vara att åstadkomma samma skattelättnad för en förälder med dubbel bosättning som för en person med icke hemmavarande barn.

Remissutfallet

Flera remissinstanser kritiserade förslaget att göra frågan om avdrag borde medges ett tredje år beroende av om det fanns hemmavarande barn eller inte. Den huvudsakliga invändningen var härvid att det inte var det förhållandet utan merkostnadssituationen på den skattskyldiges arbetsort som borde vara avgörande när avdragets storlek bestämdes. Vidare framhölls att ett avdrag som var kopplat till kostnader för barn inte hörde hemma i förvärvskällan tjänst.

Skälen för vårt förslag

Vad först beträffar avdraget för kostnad för logi vore det som TBS anfört i och för sig skatterättsligt mest korrekt att kräva att detta motsvarade faktisk merutgift. Att fullt ut upprätthålla denna princip är dock knappast administrativt möjligt.

Reglerna om avdrag vid tillfällig anställning kommer att bli tillämpliga på ett stort antal skattskyldiga med vitt skilda förhållanden. Det är därför angeläget att bestämmelserna får en så klar och otvetydig utformning som möjligt. I sammanhanget bör också beaktas att det formella förfarandet förutsätter att den lokala skattemyndigheten skall göra en preliminär bedömning av avdraget vid handläggningen av jämkningsärendena. Även av det skälet är en enkel regel angelägen. Att utreda exempelvis om den skattskyldige kunnat nedbringa sin merkostnad genom att hyra ut sin bostad på hemorten skulle försvåra hanteringen och motverka förenklingssträvandena. Kontrollsvårigheterna skulle också bli betydande. Det bör dock påpekas att en förutsättning för avdrag vid tillfällig anställning är att den skattskyldige inte har bosatt sig på arbetsorten.

När det gäller dubbel bosättning krävs i betydligt större utsträckning en individuell bedömning av förhållandena. Dessutom kan det i vissa fall vara helt uppenbart att avdraget inte bör motsvara logikostnaden på den nya arbetsorten, nämligen i de fall där familjebostaden flyttats till den nya orten och den andra maken/sambon under en period bor kvar på den gamla hemorten i en mindre bostad. I dessa fall bör alltså alltjämt en friare prövning ske. Avdraget bör dock normalt motsvara bostadskostnaden på

arbetsorten.

Beräkningen av avdraget för kost m.m. rymmer särskilda problem. I första hand gäller detta avdraget vid tillfälligt arbete. Det är önskvärt att åstadkomma en likformighet i behandlingen av denna kategori oavsett hur det tillfälliga arbetet på annan ort har uppkommit. I dag föreligger en betydande skillnad i fråga om avdragets storlek beroende på om det är fråga om en långvarig förrättning med traktamente eller en tillfällig anställning. Å andra sidan kan man konstatera, att förhållandena varierar i mycket stor utsträckning inom både de grupper som faller under reglerna om avdrag vid tillfällig anställning och de som anses vara på tjänsteresa. En utjämning skulle i och för sig kunna åstadkommas genom ett krav på att avdraget alltid skall motsvara de faktiska kostnaderna. Detta torde dock vara svårt av praktiska skäl. Från administrativ synpunkt är det ofrånkomligt med en viss schablonisering. En sak som är mycket väsentlig är att de skattskyldiga i förväg kan bedöma avdragets storlek och befrias från att behöva redovisa en mycket stor mängd uppgifter.

För att inte åstadkomma en oacceptabelt stor förändring jämfört med nuvarande regler torde det vara ofrånkomligt med särskilda regler för sådana skattskyldiga som tillämpat traktamentsschablonen under de tre första månaderna och som fortsätter att arbeta på samma plats under oförändrade förhållanden. Beloppet bör dock ligga under de maximibelopp som gäller under tremånadersperioden. I avsnitt 30.3.3.3 ovan anges 150 kr. som ett skäligt maximibelopp för avdrag vid tjänsteresa med övernattning. Utgångspunkten för nu ifrågavarande avdrag bör vara ett halvt sådant maximibelopp, dvs. 75 kr.

Vad härefter beträffar avdragets storlek i övriga fall kan först konstateras att TBS förslag att efter viss tid medge skattskyldig med hemmavarande barn på hemorten avdrag med visst belopp per barn förefaller mindre välövervägt. Det är som några remissinstanser framhöll merkostnaderna på arbetsorten som bör avgöra avdragets storlek och inte utgifterna för barn på hemorten. Härtill kommer att vårt förslag innebär att underhållsavdraget, till vilket TBS hänvisar, bör slopas.

När det sedan gäller att bestämma storleken på avdraget för måltider och småutgifter i andra fall än det nyss nämnda bör huvudregeln liksom i nuvarande bestämmelser vara att avdraget skall motsvara den faktiska fördyringen. Härför talar också att betydande variationer kan föreligga i merkostnadssituationen och att avdrag med belopp som avsevärt överstiger merkostnaden kan innebära att en avflyttning till arbetsorten blir direkt oförmånlig för den skattskyldige. I praktiken torde det emellertid vara ofrånkomligt att vissa skäliga avdragsbelopp liksom för närvarande bör godtas utan utredning. För att uppnå viss likformighet mellan olika kategorier av arbetstagare vid kortvariga bortavistelser bör en högre avdragsschablon gälla vid tillfällig anställning som omfattar högst tre månader. Avdraget kan då lämpligen motsvara ett halvt maximibelopp, dvs. 75 kr. För tiden därefter bör avdraget reduceras till ett tredjedels maximibelopp, dvs. 50 kr. Den sistnämnda avdragsschablonen, dvs ett

tredjedels maximibelopp, bör gälla även när avdraget grundas på dubbel bosättning.

30.5 Avdrag för kostnad för hemresor

Vårt förslag: Den nuvarande avdragsmöjligheten lagfästs och utvidgas till att

dels omfatta samtliga skattskyldiga oavsett civilstånd,

dels avse en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 5 mil.

Storleksmässigt beräknas avdraget normalt med utgångspunkt från billigaste möjliga färdsätt med beaktande av tillgängliga rabattmöjligheter. Om avståndet mellan arbetsorten och hemorten överstiger sjuttio mil eller gäller sträckan Gotland – fastlandet medges dock avdrag för kostnad för flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som gäller vid beräkning av kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats. Avdraget reduceras om den skattskyldige under vistelsen i hemmet uppburit dagtraktamente. Något undantag från den principiella skattskyldigheten för kostnadsersättningar införs inte för det fall att arbetsgivaren bekostat hemresorna.

30.5.1 Nuvarande regler

En skattskyldig som arbetar mer eller mindre tillfälligt på annan ort än hemorten kan enligt praxis få avdrag för kostnader för besöksresor till hemorten oavsett om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i övrigt föreligger enligt KL:s regler. Avdraget gäller resor inom riket och har normalt bara medgivits gifta skattskyldiga.

RSV har utfärdat anvisningar om beräkning av avdraget. Enligt dessa är antalet hemresor som berättigar till avdrag beroende av avståndet mellan hemorten och arbetsorten. Sålunda medges avdrag för kostnad för en hemresa var sjunde dag om avståndet i en riktning mellan hemorten och arbetsorten understiger 20 mil. Om detta avstånd är längre än 20 mil men uppgår till högst 50 mil medges avdrag för kostnad för en hemresa var fjortonde dag. Vid längre avstånd begränsas avdragsrätten till att avse kostnad för en hemresa var fjärde vecka.

För statsanställda gäller en generell ersättningsbestämmelse enligt AST. Den innebär att tjänsteman vars tjänstgöring är förlagd till annan ort än stationeringsorten kan få ersättning för en hemresa var fjortonde dag. Ersättningen utgår oavsett civilstånd.

30.5.2 TBS förslag

Sammanfattningsvis innebar TBS förslag att avdragsrätten utvidgades i två avseenden. Även ensamstående föreslogs få rätt till avdrag. Antalet

avdragsgrundande resor vid avstånd överstigande 50 mil föreslogs ändrat från en resa var fjärde vecka till en var fjortonde dag. Vid resor på längre avstånd än 70 mil föreslogs att flygresa skulle godtas med den begränsningen att avdraget då fick motsvara högst kostnaden för en hemresa var fjärde vecka. Ersättning för hemresor som arbetsgivaren bekostat föreslogs bli skattefri.

Som skäl för att behålla avdragsrätten anförde TBS inledningsvis, att även om kostnader för hemresor i princip är av privat natur så är det ofrånkomligt att vissa sådana kostnader uppkommer för den som arbetar och bor åtskild från familjen. Avdraget ger då en viss kompensation för den utgiften. TBS menade att avdragsrätten dessutom numera var förankrad i det allmänna medvetandet och borde lagfästas.

TBS diskuterade därefter hur vidsträckt avdragsrätten borde vara. I och för sig fanns det enligt TBS skäl att hävda en restriktiv inställning. Det framhölls, att många arbetstagare med arbete utom hemorten har möjlighet att välja mellan dags- och veckopendling. Av miljö- och samhällsekonomiska skäl vore det enligt TBS av värde om skattelagstiftningen kunde förhålla sig neutral till den valmöjligheten. Att skaffa bostad på arbetsorten var enligt TBS i många fall rationellare än att pendla varje dag. TBS menade att det anförda talade för att inte ha en alltför sträng syn på hemreseavdragen.

När det gällde ensamståendes avdragsrätt åberopade TBS två skäl till stöd för att att medge avdrag. Det ena skälet hängde samman med att temporära familjesplittringar naturligtvis uppkommer även för den kategorien, det andra att en bortaarbetande alltid borde ha möjlighet att kostnadsfritt företa någon resa till hemorten för att se till sin egendom m.m.

Som ett alternativ till den nuvarande systemet att medge avdrag efter viss resefrekvens diskuterade TBS även en beloppsgräns för hemreseavdragen. Avdrag skulle då medges med högst ett visst belopp per månad, motsvarande t.ex. en proportionell del av kostnaden för årskort på SJ.

TBS fann dock avgörande skäl tala emot en beloppsgräns. Om man i vissa fall ville acceptera kostnader för hemresa med flyg skulle det bli nödvändigt att införa en ventil för dessa fall. Vidare skulle beloppsgränsen behöva justeras när arbetsgivaren betalat vissa hemresor eller utgivit traktamenten under vistelsen i hemmet. TBS ansåg således, att regeln inte skulle kunna göras enkel och undantagslös.

Frågan om en eventuell begränsning av avdraget borde enligt TBS liksom enligt nuvarande praxis avgöras med utgångspunkt från en bedömning av vilken resefrekvens och vilka färdmedel som kunde godtas kostnadsmässigt i olika situationer.

I fråga om resefrekvens förordade TBS viss restriktivitet. TBS underströk därvid, att det ur skattesynpunkt inte var fråga om ett kostnadsavdrag i egentlig mening utan om ett av sociala skäl betingat avdrag där skälighetssynpunkter var väsentliga.

TBS pekade på deklarationskontrollen som en ytterligare faktor som talade för återhållsamhet med denna typ av avdrag. Vid en vidgad avdragsrätt ansåg TBS att det förelåg risk för att skattemyndigheterna

skulle tvingas utöka kontrollen. Detta talade enligt TBS för att godta endast en begränsad resefrekvens så att verifikationer normalt inte skulle behöva infordras.

TBS stannade för att föreslå, att avdrag borde medges för ett skäligt antal hemresor per månad. Härvid ansåg TBS att önskemål hos den som arbetar och bor åtskild från familjen att kunna resa hem varje veckoslut måste vägas mot kostnaden för resan. Avstånd och kommunikationer borde enligt TBS vara avgörande för frågan om vilken hemresefrekvens som borde accepteras. Om avståndet till hemorten var relativt kort borde avdrag medges för kostnad för en hemresa varje veckoslut. Dagspendling ansågs i sådana fall vara ett alternativ till att bo på arbetsorten under veckorna. Lagstiftningen borde enligt TBS inte utformas så att dagspendlingsalternativet blev skattemässigt gynnsammare. Dagspendling bedömdes vara aktuell mestadels om avståndet uppgick till ca 10 mil. Å andra sidan framhölls att nuvarande regler uppställde en 20-milsgräns för avdrag för hemresa varje vecka. Den gränsen var enligt TBS allmänt accepterad.

Vid längre avstånd mellan arbets- och bostadsort framstod det enligt TBS som skäligt att medge avdrag för en hemresa varannan vecka (alternativt två per månad). TBS menade vidare, att det fanns skäl att vid en lagreglering av avdragsrätten acceptera kostnader för två hemresor per månad även vid långa avstånd inom landet. Bl.a. de statliga tvåveckorsresorna ansågs tala för detta.

30.5.3 Remissinstansernas inställning

Förslaget att lagfästa och även i viss utsträckning förbättra hemreseavdraget mottogs genomgående positivt av remissinstanserna. En del ansåg dock att det inte borde införas någon avdragsrätt för ensamstående. Andra var negativa till avdragsrätt över huvud taget med motiveringen att kostnader av detta slag är att anse som privata levnadskostnader. Några remissinstanser ansåg att förutsättningarna för avdrag borde sammankopplas med dem som gäller för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader.

Särskilt intresse ägnades frågan om godtagbar resefrekvens. Några remissinstanser föreslog att avdrag borde medges för kostnad för en hemresa varje vecka. Det framfördes även önskemål om att avdraget inte skulle göras beroende av avstånd.

30.5.4 Skälen för vårt förslag

I motsats till resor till och från ett förrättningsställe vid en förrättnings början resp. slut har kostnader för hemresor – som TBS inledningsvis framhåller – karaktär av privata levnadskostnader. De borde därför i princip omfattas av det allmänna avdragsförbudet i 20 § KL. Kopplingen mellan avdraget och den numera avskaffade sambeskattningen kan naturligtvis inte längre åberopas som skäl för att behålla avdraget. Däremot är det av sociala skäl angeläget att låta avdraget finnas kvar. Även önskemål att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden bör beaktas i sammanhanget.

Avdraget bör även moderniseras så att det i enlighet med TBS förslag uttrycklingen gäller även för ensamstående.

Vad härefter beträffar frågan om avdragets storlek bör göras beroende av avståndet mellan hemort och arbetsort så finns anledning att erinra om vad som framfördes i ett särskilt yttrande från en av de sakkunniga i TBS. I detta framhölls, att önskan att resa hem knappast torde avta i takt med att avståndet till hemmet växer. Att avdrag kommit att medges med större generositet vid kortare avstånd än vid längre sådana har naturligtvis en fiskal förklaring. Även det förhållandet att avdraget i huvudsak grundas på sociala hänsynstaganden har spelat in härvidlag. Av rättviseskäl och för att skapa en så enkel regel som möjligt finns dock anledning att överväga en enhetlig regel utan differentierad avståndsanknytning. Avdraget bör vid en sådan bedömning gälla en hemresa varje vecka. I överensstämmelse med vad vi föreslår i avsnitt 30.3.1 beträffande den vanliga verksamhetsorten bör dock även här krävas att avståndet är längre än 5 mil för att avdrag skall komma i fråga. I sammanhanget bör också erinras om vad vi tidigare anfört om att de som bor på s.k. pendelavstånd inte bör vara avdragsberättigade.

De kostnadsmässiga aspekterna på avdraget torde kunna beaktas genom begränsningar i fråga om vilka färdsätt som bör godtas. Denna fråga behandlas närmare i det följande. Även i detta sammanhang bör dock slås fast, att det som TBS framhöll skall vara fråga om kostnader som framstår som skäliga. Vidare bör avdraget begränsas till att gälla kostnader för resor inom riket.

TBS framhöll även att avdraget borde gälla vid resa i tjänsten som pågick så länge att hemresa blev aktuell. Vidare ansåg TBS att avdrag borde medges vid arbete utom hemorten under begränsad tid samt vid fall av dubbel bosättning. Detta kan tolkas som att TBS i likhet med några remissinstanser varit inne på tanken att knyta samma förutsättningar för rätt till hemreseavdrag som gäller i fråga om rätt till avdrag enligt bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader. Den nämnda anknytningen finns dock inte i nuvarande praxis. Eftersom avsikten inte är att inskränka avdragsmöjligheten bör någon sådan uttrycklig sammankoppling inte göras nu.

En annan sak är att det verkligen skall vara fråga om resor till den skattskyldiges eller hans familjs egna hemort. Som TBS anförde innebär detta, att avdrag för ensamstående normalt endast kan komma i fråga när tjänstgöringen på arbetsorten inte är av stadigvarande natur och vederbörande inte har sin egentliga bostad där.

I sammanhanget bör även påpekas att avdraget inte är avsett att inkludera resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom på hans arbetsort.

30.5.5 Beräkning av avdraget

Nuvarande regler

Enligt RSV:s anvisningar beräknas avdraget i regel efter kostnaden för billigaste färdsätt. Detta innebär i allmänhet tåg eller buss. Kostnad för resa med tåg beräknas efter priset för resa i andra klass även om första klass får användas vid tjänsteresor. Även möjligheten att lösa rabattkort skall beaktas. Om allmänt kommunikationsmedel saknas eller kommunikationerna är dåliga, kan avdrag medges för kostnader för resa med egen bil. Kostnaden beräknas då enligt de anvisningar som gäller för resa med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen. Vidare kan avdrag medges för kostnad för flygresa om avståndet till hemorten är betydande.

Har den skattskyldige uppburit traktamentsersättning under vistelsen i hemmet skall detta beaktas och föranleda reduktion av avdraget med hänsyn till att kostnader på förrättningsorten kunnat inbesparas under vistelsen i hemmet. I normalfallet bör inbesparingen beräknas till de delar av traktamentet som avser kost och övriga kostnader.

TBS förslag

TBS föreslog att avdraget liksom för närvarande borde beräknas efter kostnad för billigaste färdsätt, dvs. tåg eller buss. Vidare föreslogs att bilkostnad skulle beaktas om godtagbara allmänna kommunikationer saknades. Bedömningen härav föreslogs ske i överensstämmelse med de nuvarande anvisningarna från RSV. Beräkningen av bilavdraget föreslogs följa den schablon som nu gäller beträffande resor till och från arbetet.

I vissa fall föreslogs flygresa kunna godtas. TBS ansåg det vara rimligt när det var fråga om relativt långa avstånd där resa med andra färdmedel annars skulle ha tagit en stor del av veckoslutsledigheten i anspråk. Kostnad för flygresa föreslogs sålunda accepteras om färdvägen mellan arbets- och hemorten översteg 70 mil. Flygresa till och från Gotland föreslogs också godtas. Eftersom kostnaden för flygresor är betydande föreslogs en ytterligare begränsning av avdragets storlek i de fallen, nämligen att den som ville ha avdrag för flygresekostnad inte skulle få beräkna kostnaden högre belopp än vad som motsvarade en resa var fjärde vecka.

Enligt nuvarande praxis tas hänsyn till att traktamente i vissa fall utgår under vistelse i hemmet. TBS ansåg också att det måste beaktas att arbetstagaren genom att vistas i hemmet i stället för på förrättningsorten sparar in vissa kostnader som skulle ha täckts av traktamentet. TBS föreslog därför en regel som i huvudsak svarade mot vad som nu följer av RSV:s anvisningar. Regeln föreslogs gälla i de fall som hemresa företagits under en tjänsteförrättning och dagtraktamente utgått för den tid som arbetstagaren vistats i hemmet. I sådana fall ansågs det rimligt att dagtraktamentet användes för att täcka hemresekostnaden. Avdraget för hemresekostnad föreslogs därför bli minskat med det schablonavdrag som belöpte på vistelsen i hemmet.

Remissinstansernas inställning

Några remissinstanser hade synpunkter på avdragets beräkning. En myndighet menade att avdrag för bilkostnader i princip endast borde få ske för resa till närmaste centralort. Det framfördes även önskemål om att avdraget borde motsvara faktiska hemresekostnader oavsett avstånd och färdsätt. En remissinstans ansåg att frågan om förutsättningarna för avdrag för flygresekostnader inte borde vara färdsträckans längd utan restiden.

Skälen för vårt förslag

Som framhållits ovan motiveras hemreseavdraget av sociala skäl. Det är därför rimligt att som TBS föreslagit som huvudregel kräva att avdraget normalt motsvarar kostnaden för billigaste färdsätt. I enlighet härmed bör avdrag merendels medges med belopp motsvarande kostnad för resa med andra klass tåg alternativt – i förekommande fall – buss. Det bör också krävas att de rabattmöjligheter som eventuellt står till buds utnyttjas.

Det finns dock som TBS framhållit fall där undantag från denna regel är närmast ofrånkomliga. Om allmänna kommunikationer saknas bör avdrag sålunda kunna medges för kostnad för bilresa. Beräkningen bör då följa den schablon som gäller för bilresor mellan bostad och arbetsplats, naturligtvis under förutsättningen att avståndskravet är uppfyllt.

När det gäller kostnad för flygresor är det mera tveksamt om TBS förslag skulle ge ett någorlunda rättvist resultat. Mot bakgrund av det resonemang, på vilket vi grundat vårt förslag att medge samtliga berörda arbetstagare avdrag för kostnad för en hemresa per vecka, så förefaller det skäligt att i flygresefallen se något generösare även på avdragets storlek. Avståndet i sig har naturligtvis ingen självständig påverkan på önskan att kunna resa hem över en helg. Däremot kan kostnaden för resan bli en återhållande faktor om arbetstagaren själv skall betala resan. I just dessa fall anser vi att de sociala skälen för avdraget bör väga tyngre än det fiskala intresset att begränsa avdragets storlek. Vi anser därför att avdrag för flygkostnader bör motsvara den faktiska utgiften. Även här bör naturligtvis möjlighet att utnyttja lågprisavgångar, rabatter etc. beaktas.

Det bör dock, som TBS föreslog, uppställas krav på att färdsträckan bör ha viss längd – 70 mil – alternativt avse sträckan Gotland – fastlandet.

30.5.6 Av arbetsgivaren bekostade hemresor

TBS behandlade inte frågan om beskattning av färdkostnader vid resor i tjänsten i vidare mån än att TBS föreslog att offentliga resekostnadsersättningar skulle förbli skattefria. I anslutning till hemreseavdraget kom TBS dock in på frågan om den skattemässiga behandlingen av hemresor som arbetsgivaren bekostar (betänkandet s. 144–146).

TBS erinrade därvid om att den ersättning för hemresekostnad två gånger i månaden som kan utbetalas till statstjänstemän enligt TBS förslag skulle förbli skattefri. För att åstadkomma likställighet mellan offentligt anställda och övriga kategorier ansåg TBS att motsvarande ersättningar inom den enskilda sektorn borde undantas från skatteplikt till den del som

ersättningen avsåg kostnad för själva resan. I konsekvens härmed skulle även avdragsrätten för motsvarande kostnad falla bort. Detta innebar enligt TBS även, att en anställds förmån av fria hemresor inte skulle utgöra skattepliktig förmån i sådana fall som avsågs i den föreslagna bestämmelsen om hemreseavdraget. TBS anförde vidare.

Emellertid kan den frågan ställas om de skattefria förmåner som arbetsgivare .... kan tillhandahålla anställd skall begränsas .... i fråga om val av färdmedel och resornas frekvens. Det finns skäl som talar för att se frikostigare på fall, där arbetsgivaren står för resekostnaden. Det torde då i regel vara fråga om anställd som är på sådan förrättning att arbetsgivaren ersätter den anställde hans merkostnader. Det kan förmodas normalt röra sig om en bortovaro från hemmet som arbetsgivaren beordrat och alltså, principiellt sett, är påtvingad den anställde. Resorna hem under förrättningen har då ett sådant samband med resa i tjänsten som normalt saknas när den anställde själv valt att ta arbete utanför hemorten.

Mot denna bakgrund anser vi att, när arbetsgivare bekostar den anställdes hemresor, skattefriheten inte skall vara beroende av .. bestämmelser om färdmedel och frekvens ...Å andra sidan måste för skattefriheten gälla att ersättningen inte överstiger den anställdes faktiska resekostnad. Överskjutande belopp utgör självfallet skattepliktig intäkt för den anställde.

Förslaget mötte en hel del kritik under remissbehandlingen.

Skälen för vårt förslag

Med en så generös utformning av hemreseavdraget som vårt förslag innebär torde det inte finnas tillräckliga skäl att medge skattefrihet för ersättning från arbetsgivaren för hemresor. I enlighet med huvudregeln i 30 § 1 mom. KL bör således även sådan ersättning principiellt utgöra skattepliktig ersättning. En annan sak är att ersättningen – om den ryms inom de beloppsramar som vi föreslår beträffande beräkningen av avdraget – kan komma att kvittas mot det avdragsgilla beloppet.

30.6 Författaranderegler

Vårt förslag: Vid beräkningen av preliminär skatt på traktamenten som utbetalats under resa i tjänsten får arbetsgivaren göra avdrag med schablonbeloppen i punkt 3 av anvisningarna till 33 §. När ersättning för ökade levnadskostnader utgått i andra fall och rätt till avdrag föreligger enligt bestämmelserna om tillfällig anställning får genom jämkning föreskrivas, att preliminär skatt inte skall tas ut på de avdragsgilla ersättningarna. Någon redovisning i deklarationen behöver inte ske i dessa fall.

Gällande bestämmelser

Traktamentsersättningar, som sammanlagt inte överstiger 500 kr. eller inte avser mer än 24 dagar, räknat för år, behöver inte redovisas i deklarationen. Sådana ersättningar behöver heller inte tas upp i kontrolluppgift om det anmärks i denna att traktamente utgått. I övrigt gäller inte några förenklingar vid redovisningen av traktamentsersättningar. Den som uppbär traktamente är därför vanligen förhindrad att använda det förenklade deklarationsförfarande som gäller fr.o.m. 1987 års taxering. Den skattskyldige redovisar således normalt uppburna traktamentsersättningar i deklarationen samt yrkar avdrag för häremot svarande kostnader. Arbetsgivaren lämnar i kontrolluppgifter mer eller mindre detaljerade uppgifter om utgivna ersättningar. Preliminär skatt tas inte ut på kostnadsersättningar, även om de är skattepliktiga, om de inte väsentligen överstiger vad som kan anses skäligt för att bestrida kostnaderna. Det är alltså i första hand taxeringsnämnden som tar ställning till konsekvenserna ur beskattningssynpunkt när traktamentsersättningar utbetalats. Detta förfarande gäller också när avdrag yrkas för ökade levnadskostnader som inte uppkommer under en tjänsteförrättning utan under kortvariga anställningar på annan ort än bostadsorten eller som orsakas av dubbel bosättning. Även i dessa fall framställs således avdragsyrkandena i deklarationen varefter avdraget bestäms i vanlig ordning vid taxeringen.

TBS förslag

På detta område innebar TBS förslag radikala förändringar. Vid tjänsteresor med traktamenten där avdraget beräknas enligt schablon, föreslogs, att reglerna för beräkningen av avdraget skulle beaktas redan på källskattestadiet. Det föreslogs gå till så, att arbetsgivaren vid beräkningen av underlaget för skatteavdrag beaktade även traktamentsersättningar. Traktamentsersättning eller sådan del därav som inte motsvarades av en rätt till avdrag, exempelvis för att den varit högre än schablonbeloppen, skulle då komma att inkluderas i den årslön som arbetsgivaren redovisade i kontrolluppgiften till ledning för taxeringen. Särskild redovisning i deklaration och kontrolluppgifter behövdes då inte. Arbetsgivaren behövde endast genom en markering på kontrolluppgiften ange att den anställde uppburit traktamente under inkomståret. Arbetsgivarens bedömning av rätten till schablonavdrag skulle normalt inte bli föremål för prövning vid taxeringen. Den skulle dock kunna frångås efter särskilt yrkande från den skattskyldige eller taxeringsintendenten eller för att taxeringsnämndens utredning givit vid handen att bedömningen varit felaktig. Arbetsgivarens hantering förutsattes bli omfattad av arbetsgivaransvar.

Som ovan redovisats föreslog TBS en inskränkning av tidsgränsen för rätt att tillämpa tjänstereseschablonen från två år till tre månader. Efter tremånadersperioden ansåg kommittén att arbetsgivarens möjlighet att automatiskt tillgodoräkna den anställde hans avdrag borde upphöra. Avdragsbedömningen föreslogs då ske enligt bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid kortare anställningar utanför bostadsorten eller på grund av dubbel bosättning. Huvudregeln föreslogs då bli, att taxerings-

nämnden beslutade på grund av den skattskyldiges yrkanden i deklarationen. TBS beaktade dock, att det skulle komma att finnas fall där arbetsgivaren fortsatte att betala ut traktamentsersättning även efter tremånadersperioden. Som exempel på anställda som detta kunde tänkas gälla nämndes s.k. objektanställda och liknande samt andra arbetstagare som rent faktiskt fortsatte att vara borta på förrättning. För de fallen föreslog TBS att det öppnades möjlighet för den anställde eller arbetsgivaren att begära jämkning av den preliminära skatten genom en utvidgning av jämkningsgrunderna i uppbördslagen. Lokal skattemyndighet föreslogs sålunda göra en preliminär bedömning av avdragsfrågan.

Detta förslag bör ses mot bakgrund av de materiella regler som TBS föreslagit för just denna avdragssituation och de nämnda kategorierna av arbetstagare. Avdrag föreslogs i dessa fall få beräknas på schablonmässiga grunder enligt anvisningar från RSV för de olika slagen av bortovaro med möjligheter till individuella avvikelser. Om lokala skattemyndighetens bedömning utmynnade i ett beslut om jämkning så ansåg TBS att traktamentsersättning som svarade mot det godkända avdraget inte behövde redovisas i deklarationen. Under förutsättning att taxeringsnämnden vid det efterföljande taxeringsbeslutet gjorde samma bedömning i avdragsfrågan som lokala skattemyndigheten gjort i jämkningsärendet, så skulle resultatet även här enligt TBS innebära en förenkling av förfarandet. Kommittén ansåg att man inte borde hysa några principiella betänkligheter mot att bygga taxeringen på lokala skattemyndighetens beslut om man var beredd att på motsvarande sätt godta arbetsgivarens bedömning av frågan om avdrag enligt traktamentsschablonen.

Mot detta invände några remissinstanser, att det kunde medföra problem att låta olika myndigheter med olika besvärsinstanser – för lokal skattemyndighet länsstyrelse och för taxeringsnämnd länsrätt – besluta i samma avdragsfråga. Några befarade att en sådan ordning kunde leda till rättsförluster för den enskilde medan andra menade att förslaget innehöll processuella oklarheter.

Vårt förslag

Den föreslagna omläggningen av förfarandet vid handläggningen av traktamentsärenden skulle medföra avsevärda förenklingar. Omläggningen är en hörnsten i TBS förslag och hör till den del av detta som mottogs mest positivt under remissbehandlingen. Den innebär även i stor utsträckning en lösning på det problem med kvarskatter som många skattskyldiga råkat ut för då deras yrkanden om avdrag för kostnader motsvarande uppburna och skattepliktiga traktamenten underkänts eller reducerats av skattemyndigheterna. Vidare utgör den en naturlig vidareutveckling av arbetet med att förenkla skattereglerna och tillämpningen av dem.

Även den föreslagna utvidgningen av jämkningsmöjligheterna för sådana traktamentsfall som inte omfattas av avdragsbestämmelserna vid regelrätt tjänsteresa är ägnad att främja enkelhet i hanteringen. Det problem som legat i att taxeringsnämnden kan komma fram till en annan bedömning än lokala skattemyndigheten kan numera anses inaktuellt, eftersom riksdagen

år 1987 har fattat ett principbeslut som innebär att taxeringsnämnderna avskaffas och att taxeringsbesluten i stället fattas direkt av länsskattemyndighet eller lokal skattemyndighet. Reformen beräknas bli genomförd fr.o.m. 1991 års taxering. Som kommittén framhåller torde man utan betänklighet kunna anförtro åt lokal skattemyndighet att utföra avdragsbedömningar och beräkningar som är tämligen likartade dem som arbetsgivarna förutsätts klara av att utföra.

Förslaget till omläggning av taxeringsförfarandet och utvidgningen av jämkningsmöjligheterna föranleder en rad ändringar i TL och UBL och kommenteras närmare i specialmotiveringarna till de berörda reglerna.

31 Den skattemässiga behandlingen av vissa kostnadsersättningar m.m.

31.1 Ersättningar enligt 32 § KL

Vårt förslag: Statliga och kommunala kostnadsersättningar blir i princip skattepliktiga och avdrag medges för uppkomna kostnader.

I det föregående avsnittet har vi behandlat frågor om traktamentsbeskattning och vissa andra avdrag för ökade levnadskostnader.

I 32 § 3 mom. KL finns en del andra bestämmelser som anger att som intäkt inte skall tas upp vad som av staten anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader. Å andra sidan medges inte heller kostnadsavdrag.

Vi anser att offentligt resp. privat anställda bör likabehandlas när det gäller kostnadsersättningar. Detta innebär att ersättningarna i princip bör tas upp som intäkt, medan avdrag medges för uppkomna kostnader. För vissa speciella fall kan det dock finnas skäl som talar för att det nuvarande systemet bibehålls.

31.1.1 Utlandstillägg och därmed likställda förmåner

Bestämmelsen om skattefrihet för utlandstillägg och därmed likställda förmåner för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet fanns redan i 1928 års KL. År 1966 utvidgades den till att gälla även för personal i svensk biståndsverksamhet.

Såsom med utlandstillägg likställda förmåner anges i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL fri bostad med uppvärmning och belysning, bostadskostnadsersättning eller däremot svarande förmån, bidrag för resa till Sverige för semester, barntillägg, utbildningsbidrag, barnresebidrag, ersättning för hållande av bil och flyttningsbidrag.

Vi har tidigare föreslagit att offentligt och privat anställda bör likabehandlas i skattehänseende även när det gäller kostnadsersättningar. Förslaget innebär att ersättningar i princip skall tas upp som intäkt, medan avdrag medges för uppkomna kostnader. Med denna utgångspunkt bör inte ersättningar till anställda i statlig tjänst som är stationerade utomlands

behandlas annorlunda än liknande ersättningar som utgår i privat tjänst. Vi föreslår alltså att den principiella skattefriheten slopas för dessa ersättningar.

I fråga om bidrag till flyttningskostnader anser vi emellertid att den nuvarande principen bör kunna bibehållas. Detta bör gälla generellt för samtliga kategorier anställda, något som vi behandlar närmare i avsnitt 31.1.5.

31.1.2 Förvaltningskostnadsbidrag och anslag till andra expenser

Med förvaltningskostnadsbidrag har bl.a. avsetts bidrag till t.ex. tidigare landsfiskaler för vissa kamerala kostnader. Anslag till andra expenser synes numera bara komma i fråga som en form av anslagsbeviljande till verk och andra myndigheter. Mot denna bakgrund finns det knappast längre något utrymme att tillämpa regeln om skattefrihet för dessa ersättningar. Oavsett hur det förhåller sig härmed, saknas anledning att bibehålla skattefriheten för bidragen.

31.1.3 Å stat uppförd häst- och båtlega m.m.

Med å stat uppförd häst- och båtlega samt hästgottgörelse för egna tjänstehästar till beställningshavare vid armén. Med denna ersättning torde avses en å lönestat uppförd fast resekostnadsersättning. Det saknas anledning att bibehålla skattefriheten. Motsvarande gäller för hästgottgörelse, något som numera inte torde förekomma.

31.1.4 Kostnadsersättning för vård i enskilt familjehem

Kostnadsersättning som stat och kommun lämnar för vård av personer i enskilt familjehem, är inte skattepliktig intäkt. Avdrag medges inte för kostnader som kostnadsersättningen är avsedd att täcka, även om kostnaden i något fall skulle överstiga ersättningen. I förarbetena till dessa bestämmelser (prop. 1974:159 s. 78) framhålls att det ur beskattningssynpunkt är viktigt att kostnadsersättningen beräknas på ett likformigt sätt. Svenska kommunförbundet har efter samråd med RSV utarbetat rekommendationer avseende ekonomiska ersättningar inom familjevården för barn och vuxna (cirk. 1984:54). RSV har vidare utarbetat anvisningar m.m. om beskattning av ersättning för vård i familjehem m.m. (RSV Dt 1985:11). I dessa anvisningar rekommenderas det att vissa på särskilt sätt beräknade ersättningar godtas som högsta omkostnadsbelopp. Om de centralt fastställda rekommendationerna frångås, bör ersättningen anses i sin helhet skattepliktig, medan avdrag medges för faktiska kostnader.

Regeringsrätten har emellertid i två avgöranden (RÅ 1987 ref 74) ansett att det – med hänsyn till att kostnaderna för vård i allmänhet är beroende av individuella förhållanden – i regel inte kan komma i fråga att vägra skattefrihet för vad som av en kommun betecknats som kostnadsersättning

enbart på den grunden att ersättningsbeloppet överstiger rekommenderade belopp.

Om dessa kostnadsersättningar gjordes skattepliktiga skulle det förmodligen leda till en del tvister mellan skattskyldiga och skattemyndigheter angående kostnadsavdragens storlek på grund av att dessa kostnader ofta kan vara särskilt svåra att beräkna. En slopad skattefrihet skulle därför sannolikt leda till en del praktiska svårigheter. Å andra sidan synes nuvarande regler kunna medföra vissa problem genom att en kommun kan beteckna en ersättning som kostnadsersättning, även om den kraftigt skulle överstiga de verkliga kostnaderna i det enskilda fallet.

Vi anser att fördelarna med en bibehållen skattefrihet för dessa ersättningar överväger nackdelarna. Vi föreslår alltså ingen ändring av skattereglerna. Vi vill dock starkt betona det angelägna i att utbetalande myndigheter noga redovisar efter vilka grunder belopp som överstiger rekommendationerna har beräknats. Det bör t.ex. klart framgå för vilka kostnader ersättning utgått och hur beloppen framräknats.

Vi har övervägt ett förslag om att de berörda rekommendationerna bör göras bindande, men anser att en sådan åtgärd tills vidare inte bör komma i fråga.

31.1.5 Ersättning för flyttningskostnad

Till de kostnadsersättningar som inte skall tas upp som intäkt i statlig tjänst hör bl.a. ersättning för flyttningskostnad vid förflyttning från en tjänstgöringsort till en annan.

När det gäller enskild tjänst är huvudregeln att ersättning för med tjänsten förenade kostnader skall redovisas som intäkt (32 § 4 mom. KL). Ett undantag härifrån anges i andra stycket av nämnda moment. Där stadgas att om en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort avflyttat till ny bostadsort och av arbetsgivaren eller av allmänna medel uppburit särskild ersättning till bestridande av flyttningskostnad, skall sådan ersättning upptas som intäkt endast i den mån ersättningen utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i statens tjänst.

Om en strikt likformighet skall upprätthållas borde även flyttningsersättning göras skattepliktig. Det torde emellertid finnas starka skäl av bl.a. arbetsmarknadspolitisk art, såsom att främja rörligheten på arbetsmarknaden, för att även fortsättningsvis medge skattefrihet för flyttningskostnad. Av enkelhetsskäl torde det därför finnas anledning att ha kvar nuvarande regel. Att slopa skattefriheten, men i stället medge avdrag, skulle leda till ökat arbete för såväl enskilda som skattemyndigheter, utan att för den skull leda till någon nämnvärd basbreddning. Risken för missbruk av ifrågavarande regel torde vidare vara mycket begränsad, eftersom det normalt är enkelt för skattemyndigheterna att kontrollera att byte av verksamhetsort skett.

Vi föreslår därför att ersättning för flyttningskostnad inte heller i fortsättningen skall tas upp som intäkt.

31.1.6 Vissa ersättningar till värnpliktiga

I punkt 6 av anvisningarna till 32 § KL stadgas att naturaförmåner, dagpenning och tillägg till sådan ersättning, befattningspenning, avgångsvederlag, utbildningspremie, utryckningsbidrag samt fälttraktamente inte utgör skattepliktig intäkt, när förmånerna utgår till värnpliktig. Samma gäller för familjebidrag, dock ej näringsbidrag. Undantagsbestämmelserna för värnpliktiga gäller i tillämpliga delar även för annan personal inom försvarsmakten, som avlönas enligt de för värnpliktiga gällande grunderna.

Med hänsyn till dessa ersättningars speciella karaktär anser vi att de inte heller i fortsättningen skall tas upp till beskattning.

31.1.7 Understöd vid arbetskonflikt

Enligt punkt 8 första stycket av anvisningarna till 32 § gäller att understöd, som vid arbetskonflikt utgått till i konflikten indragen arbetare från organisation, som han tillhört, icke är att hänföra till skattepliktig intäkt. Dessa regler bör bibehållas (se avsnitt 33.3 om skattereduktion för fackföreningsavgift).

31.1.8 Ersättningar från SIPRI m.m.

Den nuvarande grundregeln om skattefrihet för statliga kostnadsersättningar i 32 § 3 mom. första stycket KL har berörts i föregående avsnitt. Vi föreslår där att denna grundregel i princip slopas.

I momentets andra stycke regleras kostnadsersättningar från Nordiska ministerrådet och från Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI). Sådana ersättningar räknas som statliga och blir därför inte skattepliktiga.

Ersättningarna från *Nordiska ministerrådet* avser tjänstgöring enligt förordningen (1980:848) om utbytestjänstgöring i andra nordiska länder. Föreskrifterna gäller arbetstagare, vars avlöningsförmåner fastställts under medverkan av regeringen eller myndighet. Tjänstgöringen fullgörs hos myndigheter. Under utbytestjänstgöringen har arbetstagaren rätt till samma avlöningsförmåner som under vanlig tjänstgöring.

Dessa ersättningar är alltså skattefria. I samband med reglernas tillkomst anfördes bl.a. att det var osäkert hur man skattemässigt skall bedöma dessa ersättningar. För att undvika oklarheter föreslogs en uttrycklig bestämmelse om skattefrihet.

För *SIPRI:s* del gäller att från skatteplikt undantas kostnadsersättningar som avser ökade levnadskostnader, förmån av fri bostad eller bostadskostnadsersättning samt ersättning för skolavgifter för barn och ersättning för flyttningskostnader.

Det kan anmärkas, att de särskilda lättnadsreglerna för vissa utländska forskare nära ansluter till ovannämnda bestämmelser.

Vid tillkomsten av skattefriheten för SIPRI:s ersättningar anförde departementschefen bl.a. (prop. 1979/80:106) att SIPRI:s utländska forskare vanligen anställs på sådana villkor att de blir obegränsat

skattskyldiga i Sverige. Till dessa forskare utbetalas vidare särskilda kostnadsersättningar. Dessa ersättningar var av sådan omfattning att avdrag vid taxeringen kunde påräknas endast till en del. Med hänsyn till att SIPRI närmast fick anses ha ställning av ett mellanstatligt organ och de betydande rekryteringssvårigheterna gjordes kostnadsersättningarna skattefria.

Bakgrunden till att kostnadsersättningar från *Nordiska ministerrådet* inte utgör skattepliktig inkomst synes främst vara det nära sambandet med statlig tjänst. Enligt våra överväganden skall särbehandlingen mellan offentligt och privat anställda i bl.a. traktamentshänseende slopas. Det är då naturligt att slopa också den nu aktuella särbehandlingen.

I fråga om ersättningar från SIPRI ligger andra synpunkter, främst rekryteringssvårigheter, bakom särreglerna. Frågan om ett eventuellt slopande av dessa särregler har ett nära samband med frågan om ett slopande av de särskilda undantagsbestämmelserna i 1984 års lag om utländska forskare. Denna fråga behandlar vi i avsnitt 31.4.

Vi anser att en allmän sänkning av skattesatserna talar för ett slopande av bestämmelserna i 1984 års lag. Därmed föreslår vi att också de särskilda reglerna om ersättningar från SIPRI tas bort.

Av vårt ställningstagande beträffande statliga kostnadsersättningar följer att vi även anser att skattefriheten bör slopas för kommunala ersättningar. Motsvarande bör gälla regeln om att riksskatteverket kan dispensera från de principiella bestämmelserna.

31.2 Den skattemässiga behandlingen av stipendier

Vårt förslag: Den nuvarande skattefriheten för stipendier bör slopas. Ett slopande kräver visst arbete med bl.a. kartläggning och avgränsningsfrågor. Dessa frågor bör utredas av Stiftelse- och föreningsskattekommittén.

Med stipendium avses enligt allmänt språkbruk ett vederlagsfritt bidrag för studier eller utbildning. Karakteristiskt för ett stipendium är det benefika inslaget. Bakom beteckningen stipendium får alltså inte – om skattefrihet skall föreligga – dölja sig t.ex. en löneförmån eller någon annan ersättning för utfört arbete.

För att en *gåva* skall anses föreligga brukar man kräva att det skett en frivillig förmögenhetsöverföring från givare till mottagare. Mottagaren skall inte inkomstbeskattas för värdet av det mottagna. Gåvobeskattning kan däremot bli aktuell. Om gåvan har sin grund i ett anställningsförhållande och alltså helt eller delvis utgör en ersättning för arbete, kan emellertid inkomstbeskattning komma i fråga.

Stipendier som utges av t.ex. en stiftelse som ett direkt led i främjandet av ändamålet brukar inte betraktas som en gåva i civilrättslig mening.

Till skillnad från vad som kännetecknar en gåva kan ett stipendium eller

bidrag från t.ex. en stiftelse anses utgöra en del av en rättslig förpliktelse hos den överförande parten eller en strävan att främja det ändamål som styr givaren.

Huvudregeln om beskattning av stipendier finns i första stycket elfte ledet av 19 § KL. Enligt lagrummet är stipendier skattefria om de avser mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning. Bestämmelsen har fått denna lydelse fr.o.m. 1988 års taxering och innebär en permanentning av en tidsbegränsad lagstiftning som avsåg 1983–1987 års taxeringar. Enligt den tidigare bestämmelsen i 19 § KL var stipendier skattefria om de utgått till studerande vid undervisningsanstalter eller annars varit avsedda för mottagarens utbildning.

1983 års ändring av reglerna syftade till att den omständigheten, att mottagaren av stipendiet deltar i utbildning som stipendiegivaren visserligen har nytta av men där stipendiet inte utgör ersättning för en bestämd prestation, inte längre skall utlösa inkomstbeskattning. Stipendier, som utgår till någon som är helt fristående från stipendiegivaren, skulle inte heller i fortsättningen beskattas. Principen om beskattning av stipendier till anställda eller som eljest kan antas utgöra ersättning för någon prestation kvarstår.

Ändringen innebär en utvidgning av skattefriheten och tar sikte på stipendier som utgår för deltagande i fackliga kurser. Syftet med att göra dessa stipendier skattefria, var att det skulle bli möjligt för anställda, som inte hade rätt till ledighet för studier med bibehållen lön att delta i fackliga kurser. Stipendierna avser alltså att täcka inkomstbortfall.

Av neutralitetsskäl kan diskuteras om skattefriheten för stipendier i allmänhet bör slopas. Många stipendier torde huvudsakligen utgå för täckande av mottagarens levnadskostnader, i likhet med löneinkomster. Vidare finns gränsdragningsproblem, bl.a. genom att det i en del fall kan vara så att utbildnings- och forskningsstipendier utbetalas under sådana omständigheter, att givaren mer eller mindre direkt kan dra nytta av den utbildning eller forskning som stipendiet avser. I sådana fall ligger det nära till hands att betrakta stipendiegivaren som uppdragsgivare.

Stipendier utges ofta av stiftelser. Det finns anledning att här något beröra de specialregler som gäller för stiftelser och dess destinatärer.

Sedan ett par år är stiftelser skattskyldiga endast till statlig inkomstskatt. De är skattskyldiga för all slags inkomst. Skatten är proportionell och uppgår till 40 %. För familjestiftelser är skattesatsen dock 52 %. En stor del av stiftelserna i landet har emellertid sådana kvalificerat allmännyttiga ändamål att deras skattskyldighet enligt reglerna i 7 § 6 mom. SIL är begränsad till inkomst av fastighet och inkomst av rörelse. Vissa stiftelser har en än mer gynnad ställning. Dessa anges i 7 § 4 mom. SIL och beskattas bara för fastighetsinkomster.

Enligt 6 § 1 mom. sista stycket lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt är stiftelser som omfattas av bestämmelserna i 7 § 4 och 6 mom. SIL befriade från skattskyldighet för förmögenhet. Om förmögenheten är nedlagd i rörelse föreligger skattefrihet endast om den skattskyldige är befriad från skattskyldighet för inkomst av rörelsen.

Bidrag från *familjestiftelser* (och även andra obegränsat skattskyldiga subjekt) beskattas hos mottagaren, såvida bidraget inte avser utbildning. Hit hänförs vanligen grundläggande skolgång, universitets- och doktorandstudier. Stipendier till författare, konstnärer och andra kulturutövare anses inte primärt som utbildning. Beskattning sker om periodicitet föreligger eller om ersättningen kan betraktas som lön för utförda prestationer. I fråga om *forskningsbidrag* torde skattefrihet råda om bidraget utgår till täckande av direkta kostnader avseende apparatur, resor m.m. Enligt en allmänt utbredd uppfattning beskattas inte forskningsbidrag. Riktigheten av den uppfattningen kan ifrågasättas. Stödjandet av forskning från obegränsat skattskyldiga givare synes alltså inte påverka skattskyldigheten för mottagaren. Något helt klargörande avgörande finns dock inte. De avgöranden som finns ger vid handen att skattskyldighet föreligger, om utgivaren har haft ett direkt intresse av att forskningen blir utförd.

Stipendier från *begränsat* skattskyldiga stiftelser beskattas inte hos mottagaren (punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL). Skattefriheten brukar anses som en förlängning av stiftelsens begränsade skattskyldighet. Vissa undantag finns dock.

För bidrag eller stipendier från *personalstiftelser* synes ofta gälla, att utbetalningar till anställda för utbildning t.ex. i realiteten är att betrakta som löneförmån. Beskattning blir då aktuell.

Våra överväganden

Skattefriheten för fackliga stipendier synes, med hänsyn till att dessa stipendier i realiteten ersätter mistad inkomst och till uppdragsgivarens intresse, från neutralitetssynpunkt tveksam. Vidare finns allmänt sett en risk för uppluckring. Dessa skäl kan tala för en ändring.

Ett mer generellt slopande av skattefriheten för stipendier skulle medföra fördelar vad gäller t.ex. basbreddning och enkelhet. Principiella skäl talar också för skatteplikt. Vissa nackdelar och problem uppstår emellertid, t.ex. följande.

Kontrollproblem – endast ca 20 % av det totala uppskattade antalet allmännyttiga stiftelser är registrerade. De flesta stiftelser av betydelse lär dock vara kända hos skattemyndigheterna. Principiellt föreligger deklarations- och kontrolluppgiftsskyldighet. I justitiedepartementets promemoria Ds Ju 1987:14 föreslås dock att alla stiftelser skall registreras.

Gränsdragningsfrågor – hit hör t.ex. frågan om det kan finnas skäl som gör att skattefriheten för vissa stipendier bör bibehållas.

Arbetsgivaravgifter och socialförsäkringsförmåner – i sammanhanget kan påpekas att de tidigare skattefria doktorandstipendierna ersatts av skatte- och avgiftspliktiga utbildningsbidrag. De nya reglerna motiverades med att forskarutbildningen i väsentlig mån är att betrakta som arbete. Det bör anmärkas, att de nuvarande reglerna om avgifter och förmåner i princip bygger på anställningsförhållande eller eget arbete. Vidare bör övervägas om s.k. grundavgift bör belasta stipendier.

Avdragsfrågor

Vid skatteplikt för stipendier kan frågor om förutsättningarna för avdrag för kostnader i mottagarens verksamhet komma att aktualiseras. Det måste då beaktas, att nuvarande regler i KL inte medger avdrag för utbildningskostnader. Även i fortsättningen bör denna princip upprätthållas. Detta talar för att den som får ett stipendium för utbildning inte heller i framtiden får avdrag för eventuella kostnader. I annat fall skulle dessutom den som får ett sådant stipendium bli dubbelt gynnad genom både inkomstförstärkning och avdragsrätt. Å andra sidan uppkommer svåra gränsfall när stipendiet utgått helt eller delvis för vissa forskningsändamål eller särskilda uppgifter. Avdrag i dessa delar bör då medges.

Våra slutsatser

Flera skäl såsom neutralitets-, enkelhets- och basbreddningskrav, talar för att skattefriheten slopas för stipendier. Till de frågor som därvid behöver lösas hör bl.a. avgränsningar, avgiftsfrågor, avdragsfrågor och kontrollproblemen. Vidare krävs en del kartläggningsarbete.

Vid övervägandet av en generell beskattning av stipendier är det emellertid angeläget att en samordning sker med det arbete som bedrivs i Stiftelse- och föreningsskattekommittén (Fi 1988:03). Enligt direktiven till den kommittén (dir. 1988:6) bör utredningen inriktas på en översyn av det befintliga systemet med skatteförmåner för organisationer som främjar allmännyttiga ändamål. I direktiven sägs också att kommittén bör vara oförhindrad att ompröva utformningen av beskattningsreglerna för mottagare av bidrag från organisationer med kvalificerat allmännyttiga ändamål. Utredningsarbetet bör vara avslutat senast vid halvårsskiftet 1990.

Det är mycket vanligt att stipendier utges av bl.a. stiftelser. Frågan om hur beskattningsreglerna för stipendier bör utformas är delvis beroende av de överväganden som kan komma att göras med anledning av Stiftelse- och föreningsskattekommitténs arbete.

Sammanfattningsvis anser vi att flera skäl talar för att den nuvarande skattefriheten för stipendier bör slopas. Vi anser emellertid att det är en lämpligare ordning att Stiftelse- och föreningsskattekommittén behandlar denna fråga.

31.3 Inkomster från bär-, svamp- och kottplockning

Vårt förslag: Skattefriheten för inkomster från bär-, svamp- och kottplockning avskaffas.

Till skattepliktig inkomst räknas inte, enligt särskilda bestämmelser i 19 § KL, intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kr., såvida intäkterna inte kan hänföras till rörelse som den skattskyldige driver eller utgör lön eller liknande förmån.

Bestämmelserna om skattefrihet i vissa fall för dessa inkomster fick sin nuvarande lydelse genom SFS 1988:1530 (prop. 1988/89:57, SkU 13). Vi har enligt våra direktiv till uppgift att lämna sådana förslag som syftar till att åstadkomma en så neutral beskattning av arbetsinkomster som möjligt. Mot den bakgrunden, och med hänsyn till vårt förslag om sänkta skattesatser, föreslår vi att skattefriheten för inkomster av bär-, svamp- och kottplockning enligt 19 § KL slopas.

31.4 Ersättningar till utländska forskare

Vårt förslag: Skattelättnaderna för utländska forskare som arbetar tillfälligt i Sverige slopas.

Enligt lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige åtnjuter denna kategori vissa skattelättnader. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1985 (prop. 1984/85:76, SkU 22, rskr. 70).

Skattelättnader medges för inkomst av tillfällig anställning eller tillfälligt uppdrag som avser kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att betydande svårigheter föreligger för en rekrytering inom landet. Skattelättnaderna medges under en tid av högst två år eller – om det finns särskilda skäl – högst fyra år under en tioårsperiod (2 §).

Som skattepliktig intäkt för forskaren tas upp 70 % av sådan lön av anställningen eller uppdraget för vilken han är skattskyldig i Sverige (4 §).

Som skattepliktig intäkt anses inte ersättning för kostnader som forskaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för bostad här i landet, för flyttning till eller från Sverige, för egna och familjemedlemmars resor mellan Sverige och hemlandet eller i form av avgifter för barns skolgång här i landet. Inte heller skall förmån av fri eller delvis fri bostad tas upp som skattepliktig intäkt. Avdrag medges inte för kostnader som täcks av sådana icke skattepliktiga ersättningar (5 §).

Frågan om förutsättningar för skattelättnader prövas av en särskild forskarskattenämnd som är knuten till riksskatteverket.

De särskilda beskattningsreglerna för utländska forskare grundas på den s.k. innovationsskatteutredningens förslag i betänkandet Ds Fi 1984:16.

I prop. 1984/85:76 pekade departementschefen bl.a. på det förhållandet att det under senare år blivit svårare att rekrytera utländska forskare till uppdrag i Sverige. Detta hänger samman med att bristen på kvalificerade forskare inom vissa sektorer har drivit upp det internationella löneläget till

en nivå avservärt över den svenska. Särskilt markant är detta inom vissa forskningsområden som är av stort intresse för industrin. Till detta kommer att den svenska inkomstskatten är hög internationellt sett, samtidigt som utländska forskare har begränsade möjligheter att utnyttja de sociala förmåner som erbjuds här vad gäller t.ex. utbildning.

Departementschefen ansåg att den valda procentsatsen, 70 %, var väl avvägd för att en forskare skulle kunna behålla sin levnadsstandard från hemlandet. I fråga om *kostnadsersättningar m.m.* anförde departementschefen bl.a. att det i någon mån var oklart i vilken utsträckning avdrag enligt gällande rätt kan erhållas för vissa kostnader. Ersättningarna borde därför undantas från beskattning.

Det kan vara av intresse att här ange något ytterligare om de överväganden som gjordes av innovationsskatteutredningen angående beskattningsnivån.

Utredningen ansåg det vara en rimlig utgångspunkt när det gällde skattelättnadernas önskvärda omfattning att eftersträva en sådan begränsning av skatten på löner att gästforskaren kunde bibehålla den levnadsstandard han hade i hemlandet.

Den av utredningen föreslagna metoden att beskatta lönen till 70 % utvisade därvid följande resultat.

Årsinkomst	Önskad nettobehållning	Netto om 70 % av lönen beskattas
150 000 kr.	110 000 kr.	111 918 kr.
200 000 kr.	145 000 kr.	143 658 kr.
400 000 kr.	245 000 kr.	244 432 kr.
600 000 kr.	335 000 kr.	335 982 kr.
800 000 kr.	420 000 kr.	432 982 kr.

Våra överväganden

Ett slopande av 1984 års lag mot bakgrund av målen om neutral beskattning och sänkta marginalskattesatser är enligt vår mening önskvärt.

Därvid kan följande beräkningar göras enligt innovationsskatteutredningens modell, vid ett antagande om 30 % kommunalskatt på årslöner upp t.o.m. 200 000 kr. och med tillägg för 20 % statlig inkomstskatt därutöver. Beräkningarna bygger på ett antagande om oförändrat grundavdrag.

Årsinkomst	Önskad nettobehållning	Netto efter skatt
150 000 kr.	110 000 kr.	108 600 kr.
200 000 kr.	145 000 kr.	143 400 kr.
400 000 kr.	245 000 kr.	243 400 kr.
600 000 kr.	335 000 kr.	343 400 kr.
800 000 kr.	420 000 kr.	443 400 kr.

Ett slopande av 1984 års lag skulle således med dessa skattesatser medföra endast smärre förändringar för utländska gästforskare. För högt avlönade forskare inträder vissa förbättringar.

Mot bakgrund härav och av likformighets- och förenklingsskäl bör därför särreglerna slopas. I sammanhanget bör också beaktas, hur resultatet skulle bli om lagen behölls, vid ändrade marginalskattesatser m.m. enligt det föregående.

Årsinkomst	Önskad netto-behållning	Netto efter skatt
150 000 kr.	110 000 kr.	122 100 kr.
200 000 kr.	145 000 kr.	161 600 kr.
400 000 kr.	245 000 kr.	303 400 kr.
600 000 kr.	335 000 kr.	433 400 kr.
800 000 kr.	420 000 kr.	563 400 kr.

Ett bibehållande skulle alltså, i förhållande till dagens regler, innebära en överkompensation som är kraftig främst för de högst avlönade gästforskarna.

Vi föreslår att särreglerna i 1984 års lag slopas. Förslaget avser även av neutralitetsskäl ett slopande av den skattemässiga särbehandlingen av kostnadsersättningar till utländska gästforskare. En annan konsekvens av vårt förslag är att uttaget av socialavgifter kommer att följa vanliga regler.

32 Avdrag i inkomstslaget tjänst

32.1 Allmänt

Grundreglerna för vilka avdrag som för göras från intäkt av tjänst finns i 33 § KL jämte anvisningar. I 33 § 1 mom. anges att avdrag medges för alla utgifter som är att anse som kostnader för att fullgöra tjänsten. Någon anledning att ändra denna grundläggande princip föreligger inte. I övrigt innehåller momentet en exemplifiering av kostnader som avdrag medges för. Vi anser inte att det finns anledning att närmare gå in på exemplifieringarna eller att föreslå några större ändringar i dessa. Frågan om avdrag för kostnad för resor i tjänsten kommer vi dock att behandla särskilt i avsnitt 32.4.

I punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 33 § KL finns regler om villkoren för avdrag för avgifter för pensionskostnader i samband med tjänsten och för förluster på redovisningsmedel.

Någon anledning att vidta ändringar i dessa regler finns enligt vår mening inte.

Punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL innehåller relativt utförliga regler om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor och vid s.k. dubbel bosättning i skilda situationer. Dessa frågor har vi behandlat utförligt i kap. 30 under skilda punkter. Vi har där bl.a. föreslagit den principiella ändringen, att offentligt anställda och privatanställda likställs i skattehänseende när det gäller traktamenten. Även de till intäktssidan kopplade avdragsfrågorna har vi berört i det sammanhanget. Vi hänvisar därför till kap. 30 i dessa delar.

32.2 Avdrag för kostnad för egen bil i tjänsten

Vårt förslag: För den som använder egen bil i tjänsten medges avdrag enligt en schablonregel baserad på den extrakostnad som körningen i tjänsten genomsnittligt sett kan antas ge upphov till. Detta belopp kan skäligen beräknas till 10 kr per mil. Samma belopp gäller oavsett hur lång sträcka som körts i tjänsten.

De nuvarande skattereglerna gör åtskillnad mellan statlig och enskild tjänst i det fall den anställde erhåller t.ex. bilkostnadsersättning från sin arbetsgivare. I statlig tjänst gäller att ersättningen inte tas upp som intäkt medan å andra sidan avdrag enligt huvudregeln inte får göras. I enskild tjänst gäller däremot att ersättningen skall tas upp som intäkt, medan avdrag får ske för motsvarande kostnader. I sistnämnda fall gäller bl.a. att avdrag i regel får ske för belopp som inte överstiger den ersättning som staten ger i motsvarande fall.

Om någon bilkostnadsersättning inte har erhållits får avdrag göras för de kostnader som svarar mot den del av de totala faktiska kostnaderna som belöper på bilens användning i tjänsten.

Den statliga bilersättningen uppgår för närvarande till 19:50 per mil för körningar i tjänsten upp t.o.m. 700 mil per år. För körningar mellan 700 och 1 500 mil uppgår beloppet till 13:40 per mil och för längre körningar till 11:20 per mil. I ersättningsbeloppen ingår även fasta kostnader som värdeminskning.

Bilavdragets storlek när det gäller *resor till och från arbetet* skall fr.o.m. 1985 års taxering i princip bara täcka de rörliga kostnaderna för bilinnehav. Bakgrunden till detta är att enskilda personer i allmänhet torde anskaffa bil för i huvudsak privat bruk. Under en övergångsperiod medges dock avdrag även i viss mån för fasta kostnader. Detta sker genom att avdraget per mil för körsträckor upp t.o.m. 1 000 mil låses vid högst den nivå som gällde vid 1984 års taxering (10:20 kr./mil) så länge de av RSV beräknade rörliga kostnaderna per mil inte överstiger detta belopp. Beloppet gäller ännu så länge och således vid 1989 års taxering.

Det nuvarande systemet med den statliga bilersättningen som styrande för avdraget för bilresor i tjänsten innebär enligt vår bedömning en överkompensation främst för den som kör korta sträckor i tjänsten. I princip bör utgångspunkten för kostnadsberäkningen vara att den skattskyldige innehaft bil, oavsett om han kört i tjänsten eller inte. En lösning kan således vara, att avdrag medges endast för rörliga kostnader. RSV:s föreskrifter om bilavdragets storlek vid resor mellan bostad och arbetsplats skulle då kunna överföras även på bilkostnader i tjänsten.

För den som använder egen bil i tjänsten kan det dock inte utan vidare hävdas att huvudsyftet med bilinnehavet är av privat karaktär. Detta talar för att åtminstone den del av de fasta kostnaderna som belöper på bilens användning i tjänsten beaktas vid beräkningen av avdraget.

Av förenklingsskäl bör man eftersträva att åstadkomma en schablonregel som ger ett sådant resultat. En sådan regel bör – i likhet med vad som gäller för bilförmåner enligt våra överväganden – utgå från att bilen körs ca 1 500 mil privat, inkl. resor till och från arbetet. Den bör vidare utgå från en genomsnittlig körsträcka i tjänsten, t.ex. 1 000 mil per år. Med utgångspunkt från en bil i 100 000-kronorsklassen skulle schablonregeln kunna utformas på följande sätt.

Den totala kostnaden för 1 500 mils körning kan uppskattas uppgå till ca 33 500 kr. För 2 500 mil uppgår kostnaden till ca 44 500 kr. eller 11 500 kr. ytterligare. Med den allmänna utgångspunkten att bilen körs genomsnittligt ca 1 500 mil privat, skulle en på detta sätt schablonmässigt

beräknad merkostnad för körning i tjänsten kunna bestämmas till ca 11:50 kr. Ett schablonbelopp bör emellertid även beakta variationer i storleksklasser samt vidare täcka in också begagnade bilar. Mot denna bakgrund bör schablonbeloppet lämpligen kunna bestämmas till avrundat 10 kr. per mil.

Förenklingsskäl talar för att ett belopp bör gälla, oavsett hur lång sträcka som körts i tjänsten.

Enligt vår mening talar likformighetsskäl för att schablonregeln även bör gälla för egenföretagare, dvs. också i inkomstslaget näringsverksamhet.

Schablonregeln bör utformas så att den anger att avdrag för kostnad för resa med egen bil i tjänsten medges med ett schablonbelopp om 10 kr. för varje körd mil.

32.3 Avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats

---

Vårt förslag: Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats medges för den del av den sammanlagda sträckan som överstiger 60 kilometer per dag, varvid sträckan beräknas efter närmaste färdväg. Avdragets storlek påverkas inte av vilket kommunikationsmedel som används. Eventuell tidsvinst vid användning av egen bil jämfört med allmänna kommunikationer blir således betydelselös. Avdrag medges med 60 öre per kilometer dock högst 15 000 kr. per år.

Avdragsbeloppet per mil är inte knutet till bilkostnader utan är en avvägning med hänsyn till kostnader för den som använder allmänna kommunikationer och kostnaderna för den som använder bil.

32.3.1 Gällande rätt

De nu gällande bestämmelserna finns i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Grundregeln är att en skattskyldig skall få avdrag för skäliga kostnader för resor till och från arbetsplatsen när denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

Som skälig kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats bör, enligt RSV Dt 1988:14, i regel anses lägsta kostnad för resa med tillgängligt allmänt kommunikationsmedel. Som regel krävs att avståndet varit minst två kilometer enkel väg för att avdrag skall komma i fråga.

Vid bedömningen av frågan om avståndet uppgår till minst två kilometer bör hänsyn tas till det totala avståndet mellan bostad och arbetsplats. Används t.ex. buss för en sträcka på 1,5 km till en järnvägsstation, varifrån resan fortsätter med tåg mer än en halv km, skall givetvis avdrag inte vägras på grund av att sträckorna var för sig understiger 2 km.

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till minst fem kilometer och det klart framgår att användandet av egen bil

för resa till och från arbetsplatsen regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar i jämförelse med allmänna kommunikationsmedel medges avdrag för kostnader för resa med egen bil.

Avdrag för bilkostnader medges också om den skattskyldige använder bilen i tjänsten under minst 60 dagar per år för de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används minst 160 dagar per år medges avdrag för bilkostnader för alla de dagar som bilen använts för resor till och från arbetet. En förutsättning är dock att bilen körs minst 300 mil om året i tjänsten.

Avdrag medges med ett schablonbelopp som grundar sig på genomsnittliga kostnader för en mindre bil och med hänsyn till de kostnader som är direkt beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader).

RSV har bemyndigats att meddela föreskrifter angående beräkningen av avdraget.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil eller för skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last gäller särskilda regler.

Den som har förmån av fri eller delvis fri bil medges inte avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats, om han har företagit resorna under den tid förmånen åtnjutits.

Avdrag medges endast för en resa i vardera riktningen per dag. Om arbetstiden är uppdelad i flera pass med inte alltför oväsentliga mellanrum – vilket kan förekomma för t.ex. sjukvårdspersonal – kan avdrag medges för resor till och från de olika arbetspassen. Kostnad för hemresa vid lunchrast eller för middagsmål vid övertidsarbete är inte avdragsgill. Resorna skall avse färd till och från ordinarie bostad. Avdrag medges inte för resor till och från sommarstugan om kostnaderna därigenom ökas.

32.3.2 Tidigare reformarbete

Rätten till avdrag för resekostnader med bil till och från arbetsplatsen reglerades ursprungligen genom lagstiftning från 1969. Enligt dåvarande lydelse av anvisningspunkt 4, andra och tredje styckena, förutsattes att den centrala skattemyndigheten bestämde avdraget och förutsättningarna för att komma i åtnjutande av det. Vissa grunder för att fastställa avdraget infördes i KL. Principerna var att kostnader som var beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader) blev avdragna i full utsträckning medan övriga kostnader (årsbundna kostnader) fick dras av endast till viss del (prop. 1969:29). RSV (då benämnt Riksskattenämnden, RN) meddelade därefter anvisningar för beräkning av bilavdrag. Däri bestämdes visst avdragsbelopp för de första 1 000 milen och ett lägre för överskjutande mil. Vidare ställdes upp krav på ett minsta avstånd mellan arbetsplatsen och bostaden av 5 kilometer och en minsta tidsvinst av 1,5 timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel.

I sitt betänkande (SOU 1977:91) Översyn av skattesystemet tog 1972 års skatteutredning upp bilreseavdragen men lade inte fram några ändringsförslag.

Genom lagstiftning år 1981 (prop. 1980/81:118) beslöts att tidsgränsen skulle höjas till två timmar. Den nya tidsgränsen liksom kravet på visst minsta avstånd togs in i lagtexten. Vidare beslöts att avdraget för resor till och från arbetet skulle medges för den del av kostnaderna som översteg 1 000 kr. under beskattningsåret. De nya reglerna tillämpades första gången vid 1983 års taxering.

I propositionen s. 25 angav departementschefen som skäl till avdragsbegränsningen bl.a. att det med visst fog kunde göras gällande att det rörde sig om kostnader som har karaktär av privata levnadskostnader och då närmast från den utgångspunkten att avdrag inte medges för kostnader som uppkommer på grund av att den skattskyldige är bosatt på annan ort än där han har sitt arbete. Till bilden ansågs också höra att reseavdragen ger upphov till särskilda problem i kontrollhänseende. Å andra sidan ansågs det vara svårt att bortse från att åtskilliga skattskyldiga har så höga utgifter för sina resor till och från arbetet att kostnaderna i skälig mån bör beaktas vid taxeringen.

År 1983 gjordes en ändring i grunderna för att bestämma bilavdragets storlek (prop. 1983/84:68). Det bestämdes att endast de rörliga kostnaderna för bilen skall beaktas vid avdragsberäkningen även för de första 1 000 milen. Denna begränsning av avdraget skall ske successivt så att avdrag under en övergångstid medges även för fasta kostnader. Detta skall ske genom att avdraget per mil för körsträckor t.o.m. 1 000 mil låses vid högst den nivå som gällde vid 1984 års taxering (10:20 kr/mil) så länge de av RSV beräknade rörliga kostnaderna per mil inte överstiger detta belopp. Tillämpningen av denna bestämmelse blev aktuell första gången vid 1985 års taxering.

Skälen till denna ändring var enligt departementschefen att enskilda personer normalt torde anskaffa bil i huvudsak för privat bruk och att det vid sådant förhållande var föga rimligt att utgifter för bilens fasta kostnader skulle beaktas genom avdrag vid inkomstberäkningen. Samma principer skulle gälla för beräkning av avdrag för skattskyldig som åberopar användning av bil i tjänsten. Skattskyldiga som på grund av handikapp eller liknande använt bil skulle medges avdrag för de faktiska kostnaderna.

32.3.3 Reseavdragens omfattning och regionala fördelning

Reseavdragens omfattning och regionala fördelning har undersökts av SCB och presenterats i en rapport (44:1985) Våra dagliga resor. Uppgifterna i rapporten avser åren 1982–1983. Av rapporten framgår att 29 % av de sysselsatta eller knappt 1,2 miljoner personer har mer än 10 km i reseavstånd till arbetsplatsen och att 10 % (400 000) har mer än 25 km. Arbetsplats belägen inom gångavstånd har 17 % av de sysselsatta. Vanligast med långa avstånd är det i storstadsområdena och landsbygden i norr. Här har 37–38 % av de sysselsatta mer än 10 kilometer till arbetsplatsen. För större tätorter (25 000–250 000 invånare) är motsvarande andel 14 %.

En faktisk restid till och från arbetet på mer än 60 minuter har 18 % av de sysselsatta (750 000 personer). Omkring 9 % (knappt 400 000 personer)

har en restid på mer än 90 minuter tur och retur. Arbetsplatsen inom 15 minuters restid tur och retur har 24 % av de sysselsatta (ca 1 miljon). Speciellt långa restider finner man i Stockholmsområdet, där 34 % har en restid per dag som överstiger 60 minuter. För 16 % överstiger restiden 90 minuter.

Ungefär hälften av de sysselsatta anger bil som huvudsakligt färdsätt vid resorna mellan bostad och arbetsplats medan bara en femtedel i första hand utnyttjar kollektiva färdmedel.

32.3.4 Skälen för vårt förslag

Enligt 20 § KL medges inte avdrag för privata levnadskostnader. Till privata levnadskostnader räknas även kostnader för resa mellan bostad och arbetsplats. Bl.a. med hänsyn till att det för många skattskyldiga rör sig om en avsevärd kostnad som har samband med inkomsternas förvärvande medges trots det avdrag för sådana kostnader under vissa i KL angivna förutsättningar. Denna på skälighetsgrund införda avdragsrätt förtar emellertid inte kostnadens principiella karaktär av privat levnadskostnad. Därför gäller t.ex. att om en arbetsgivare lämnar ersättning för kostnad för resa mellan bostad och arbetsplats är denna skatterättsligt att betrakta som lön.

De flesta västeuropeiska länder medger visst avdrag för kostnader av detta slag enligt schablonregler. I några länder, t.ex. Storbritannien och Italien medges dock inget avdrag alls för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats utan dessa betraktas som en rent privat levnadskostnad. Så är fallet också i USA.

Enligt vår mening finns det ingen anledning att frångå den tidigare i svensk skattelagstiftning intagna ståndpunkten att resor mellan bostad och arbetsplats i princip är att betrakta som privata levnadskostnader. Från denna utgångspunkt sett kan det därför enligt vår mening ifrågasättas om inte avdragsrätten för sådana kostnader helt borde slopas. Andra skäl för en slopad avdragsrätt är att avdragets värde kommer att minska betydligt med hänsyn till de kraftiga sänkningar av skattesatserna som vi föreslår samt att nuvarande regler ger upphov till åtskilliga tillämpningssvårigheter. Som tidigare framhållits i lagstiftningssammanhang är det emellertid inte möjligt att bortse ifrån att ett stort antal skattskyldiga har avsevärda kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. För många har därför avdragsrätten stor ekonomisk betydelse. Andra skäl som talar för en åtminstone i viss utsträckning bibehållen avdragsrätt är att rörligheten på arbetsmarknaden därigenom torde underlättas och att det på vissa orter finns svårigheter att skaffa bostad nära arbetsplatsen, varför någon reell valmöjlighet för den skattskyldige ofta inte föreligger. Även för makar som båda förvärvsarbetar torde det inte sällan bli fallet att någon av dem får lång resväg mellan bostad och arbetsplats.

Vår slutsats är således att det även i fortsättningen bör medges ett skäligt avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Vi anser dock att reglerna bör vara något restriktivare än vad som nu är fallet med hänsyn till att det rör sig om ett undantag från den grundläggande

principen om att avdrag inte skall medges för privata levnadskostnader samt behovet av att bredda skattebasen. Vidare är det enligt vår bedömning mycket angeläget att åstadkomma ett enklare regelsystem än det nuvarande.

I det följande skall vi närmare utveckla de överväganden som ligger till grund för vårt förslag.

Ett av de inslag i dagens system som ger upphov till de största svårigheterna i tillämpningen både för skattskyldiga och skattemyndigheter är regeln om att användandet av bil skall medföra en regelmässig tidsvinst på två timmar jämfört med om allmänna kommunikationer används. Ett stort antal tvister mellan skattskyldiga och skattemyndigheter handlar om tidsjämförelse mellan bilåkning och användandet av allmänna kommunikationer. En annan allvarlig nackdel med regeln är att den medför mycket kraftiga tröskeleffekter. Som exempel kan följande nämnas. En person som använder egen bil, har en resväg på fem mil och gör en tidsvinst på en timme och 55 minuter genom att använda egen bil får enbart avdrag för kostnaden för allmänna kommunikationer, ofta t.ex. för kostnaden för månadskort som kanske uppgår till 2 000–3 000 kr. per år. Om hans tidsvinst emellertid överstigit två timmar skulle han ha fått avdrag för bilkostnader med ca 18 000 kr.

Ett angeläget syfte med de förändringar vi övervägt på detta område har mot bakgrund härav varit att åstadkomma förenklingar genom att ta bort den nuvarande tidsgränsen. I vårt förslag knyter därför avdragsrätten enbart an till avståndet mellan bostad och arbetsplats och avdragets storlek görs inte beroende av vilket färdmedel som används. Avdragets storlek är inte knutet till bilkostnader utan är ett belopp som vi bedömt skäligt vid en avvägning mellan kostnader för olika kommunikationsmedel.

Den finns enligt vår bedömning stora fördelar med att knyta an avdragsrätten enbart till avståndet, främst att regelsystemet kan förenklas avsevärt och att tröskeleffekterna kraftigt kan mildras. Dessutom kan även den som är berättigad till reseavdrag med vårt förslag deklarera förenklat. Förslaget främjar vidare kollektivtrafik och samåkning med bil. En relativt betydande basbreddning åstadkoms också. En nackdel med den här föreslagna lösningen är att i framför allt storstadsregionerna vissa som har långa avstånd men kan resa kollektivt kommer att kunna få avdrag som överstiger de faktiska reskostnaderna. För att inte avdragen i vissa fall alltför mycket skall överstiga de faktiska kostnaderna föreslår vi att avdraget maximeras till 15 000 kr.

I vissa fall kan med nuvarande regler gränsdragningsproblem uppkomma vid bedömningen av om viss ersättning är att betrakta som ersättning för resa mellan bostad och arbetsplats eller resa i tjänsten. Detta beror i stor utsträckning på att begreppet tjänsteställe för vissa anställda som saknar fast sådant kan vara svårt att fastställa. I avsnitt 30.3.1 har vi föreslagit en ny definition av begreppet vanliga verksamhetsorten som innebär att denna knyts till ett geografiskt avgränsat område med en radie på fem mil räknat från tjänstestället eller bostaden. Enligt vår mening bör för den vars tjänsteställe växlar inom den vanliga verksamhetsorten gälla samma avdragsmöjligheter som för den som har fast tjänsteställe. Resor mellan

bostad och en tillfällig arbetsplats inom den vanliga verksamhetsorten bör således anses som resor mellan bostad och arbetsplats. Resor mellan olika arbetsplatser torde dock normalt räknas som resor i tjänsten.

Avdrag bör i regel, såsom gäller i dag, endast medges för en resa mellan ordinarie bostad och arbetsplats per dag. För den som har längre avbrott i tjänsten för annat än måltidsrast bör det dock vara möjligt att erhålla avdrag för mer än en resa per dag. Avdrag skall heller inte medges för resor mellan fritidshus och arbetsplats om avståndet då blir längre.

Även för egenföretagare bör enligt vår mening gälla samma regler för resor mellan bostad och arbetsplats som för anställda.

Den som har förmån av fri bil skall i enlighet med vad som nu gäller inte få avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats.

De föreslagna förändringarna medför givetvis försämrade reseavdrag för vissa grupper. Avdragsrätten finns emellertid kvar i en relativt stor utsträckning och de som har långt avstånd mellan bostad och arbetsplats kommer även i fortsättningen att få göra avdrag för sådana kostnader om än inte med lika stora belopp som i dag. I detta sammanhang måste också vägas in de skattelättnader som uppkommer genom de sänkta skattesatserna. Några oskäliga konsekvenser bör enligt vår bedömning inte uppstå med den utformning av reglerna som vi här föreslagit.

33 Allmänna avdrag och skattereduktioner

33.1 Avdrag för underhåll till icke hemmavarande barn

Vårt förslag: Avdragsrätten för underhåll till icke hemmavarande barn slopas.

En slopad avdragsrätt har konsekvenser bl.a. när det gäller redan fastställda underhållsbidrag som löper vid reformens ikraftträdande. Eftersom den skattelättnad, som den tidigare avdragsmöjligheten gett har beaktats vid beräkningen av förmågan att betala bidrag, bör dessa bidrag nedsättas. Bestämmelser härom bör tas in i särskild lag.

Gällande rätt

Enligt 46 § 2 mom. KL får den skattskyldige göra avdrag för belopp som han under beskattningsåret betalat för underhåll till icke hemmavarande barn under 18 år. Avdrag medges dock till dess barnet fyllt 21 år om det genomgår grundskola, gymnasieskola eller därmed jämförlig grundutbildning. Avdrag får högst göras med 3 000 kr. per barn.

Antalet skattskyldiga som utnyttjar avdraget uppgår till omkring 200 000.

Bestämmelserna om avdrag för underhållsbidrag till icke hemmavarande barn fick sin nuvarande lydelse genom SFS 1985:405. Ursprungligen infördes avdragsrätten i samband med 1960 års revision av familjebeskattningen. Avdraget var avsett att ersätta det tidigare medgivna särskilda ortsavdraget för ensamstående skattskyldig som lämnade underhåll till icke hemmavarande barn. Det nya avdraget kan emellertid tillkomma även gift skattskyldig, som betalar underhåll till barn under liknande omständigheter.

Avdragstaket, som ursprungligen uppgick till 1 000 kr., har höjts vid flera tillfällen, senast år 1979.

Frågans tidigare behandling

Ensamförälderkommittén tog upp frågan om avdrag för underhållsbidrag i sitt betänkande (SOU 1983:51) Ensamföräldrarna och deras barn. Kommittén förordade att det stöd som ges till barnfamiljerna inom beskattningssystemet avvecklades till förmån för stöd i andra former. Kommittén ansåg att avdragsrätten borde omfördelas till annat stöd, bl.a. förlängt och förhöjt bidragsförskott, bidrag till resekostnader vid umgänge och ekonomiskt stöd till hushåll med ensamboende vårdnadshavare.

Skatteförenklingskommittén föreslog i sitt betänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration i första hand att avdragsrätten skulle slopas och i andra hand en lättnad i de krav på bevisning som dittills gällt för rätt till avdrag.

Skatteförenklingskommittén framhöll att effekten av avdraget varierar med den bidragsskyldiges marginalskatt. Genom att skatteeffekten beaktas vid bestämningen av underhållsbidraget dämpas dock den totala effekten. Större variationer i utbyte av avdraget torde enligt kommittén därför inte uppkomma. Alla bidragsskyldiga kan emellertid inte utnyttja avdragets effekter, beroende på att underhållsbidraget utgår med lägre belopp än 3 000 kr. per år.

I propositionen om förenklad självdeklaration (prop. 1984/85:180) föreslogs en bibehållen avdragsrätt för underhållsbidrag. Departementschefen framhöll då bl.a. följande.

Som många remissinstanser framhållit är det emellertid inte lämpligt att slopa avdraget förrän det har klarlagts hur man bör utforma stödet till ensamföräldrarna. Till detta kommer att ett slopande får till följd att redan fastställda underhållsbidrag kan behöva omprövas, eftersom man vid beräkningen av förmågan att betala bidrag beaktar den skattelättnad som avdragsmöjligheten ger. Slutsatsen blir därför att avdraget t.v. bör vara kvar och att frågan om ett slopande får tas upp i samband med familjepolitiska överväganden.

I slutet av år 1986 beslutade regeringen om direktiv (dir. 1986:30) för en utredning som skall göra en översyn av reglerna för underhållsbidrag och bidragsförskott.

Kommittén bör enligt direktiven bl.a. lägga resultatet av en genomgripande analys av frågor om bl.a. underhållsbidrag och bidragsförskott till grund för förutsättningslösa överväganden angående utformningen av samhällets stöd till barn som inte lever samman med båda sina föräldrar. Den nya kommittén bör också ha frihet att pröva om de nuvarande reglerna över huvud taget skall bibehållas eller om underhållsbidrag och/eller bidragsförskott kan ersättas med andra stödformer och/eller med nya sätt att uppfylla föräldraförpliktelser.

Våra överväganden

Enligt våra direktiv har vi bl.a. i uppgift att ta upp frågan om avdrag för underhåll till icke hemmavarande barn i syfte att antingen förenkla reglerna eller lämna förslag till hur frågorna skall kunna lösas utanför skattesystemets ram.

Ett grundläggande syfte med skattereformen är att eftersträva en förenkling av regelsystemet och att undanröja brister i neutralitet. Avdragsrätten för underhåll till icke hemmavarande barn utgör enligt vår mening ett avsteg från principen om förbud mot avdrag för personliga levnadskostnader och bör därför slopas.

Ett slopande av avdragsrätten medför att storleken av underhållsbidrag efter skattereformen kan bestämmas utan hänsyn till någon avdragseffekt. Denna effekt kan vid en framtida genomsnittlig skattesats på t.ex. 30 % beräknas till 900 kr. per år (3 000 kr. x 30 %) eller 75 kr. per månad.

Den slopade avdragsrätten torde generellt komma att medföra något lägre underhållsbidrag. Genom bidragsförskottens nuvarande utformning innebär detta i många fall endast att stödet sker i annan form än vid beskattningen. Den närmare utformningen av det framtida stödet är beroende av resultatet av underhållsbidragskommitténs arbete. Något förslag lämnas därför inte här.

Vad gäller redan fastställda underhållsbidrag kan följande nämnas. Vid beräkningen av förmågan att betala bidrag har man beaktat den skattelättnad som avdragsmöjligheten gett. En slopad avdragsrätt för underhållsbidrag bör generellt anses sänka den bidragsskyldiges betalningsförmåga på ett sådant sätt att det kan finnas anledning att sätta ner underhållsbeloppet.

Enligt 7 kap. 10 § föräldrabalken kan dom eller avtal om underhåll jämkas av rätten, om ändring i förhållandena föranleder det. Enligt förarbetena (prop. 1978/79:12 s. 116) till bestämmelsen är det en förutsättning för jämkning att bidraget med hänsyn till de ändrade förhållandena inte framstår som rimligt och att förändringen inte är tillfällig. Förändringen bör vara något så när betydelsefull.

Andra regler av intresse i detta sammanhang är lagen (1966:680) om ändring av vissa underhållsbidrag. Den lagen föreskriver en automatisk uppräkning av bidragen med hänsyn till penningvärdets fall.

En generell nedsättning av redan fastställda underhållsbidrag på grund av en slopad avdragsrätt passar inte in i något av dessa regelsystem. Det är dessutom angeläget att domstolarna inte belastas med ett mycket stort antal mål om jämkning. I fråga om 1966 års lag bör beaktas att den exklusive handlar om hur förändringen i penningvärdet påverkar underhållsbidrag.

Övervägande skäl synes därför tala för att generella regler om nedsättning av redan fastställda underhållsbidrag på grund av slopad avdragsrätt bör intas i en särskild lag. En sådan lag bör av förenklingsskäl ha en inriktning på schabloniserade regler och i huvudsak föreskriva att dessa bidrag skall nedsättas med högst 75 kr. per månad eller 900 kr. per år och barn.

En nedsättning av redan fastställda underhållsbidrag återverkar som tidigare nämnts i vissa fall även på den underhållsberättigades situation. Detta gäller åtminstone i de fall då det fastställda underhållsbidraget överstiger taket för bidragsförskottet (40 % av basbeloppet per år). Om bidraget understiger detta tak, erhåller den bidragsberättigade enligt de nuvarande reglerna ett utfyllnadsbidrag som täcker mellanskillnaden. Med

hänsyn till underhållsbidragskommitténs pågående arbete går vi inte närmare in på denna fråga.

33.2 Skattereduktion för hemmamake och för ensamstående med barn

---

Vårt förslag: Skattereduktionerna för hemmamake och för ensamstående med barn slopas.

Bestämmelserna om dessa reduktioner finns i 2 § 4 mom. UBL och innebär i huvudsak följande. Den som taxeras som gift skattskyldig medges skattereduktion på 1 800 kr. om andra maken saknar statligt taxerad inkomst. Om maken har taxerad inkomst men denna understiger 6 000 kr. utgår skattereduktion med ett reducerat belopp. Om inkomsten överstiger 6 000 kr. utgår ingen skattereduktion. Den som taxeras som ogift skattskyldig medges skattereduktion på 1 800 kr. om han den 1 november under beskattningsåret haft hemmavarande barn under 18 år.

Dessa skattereduktioner är utformade så att de måste beaktas vid uppgiftslämnandet i deklarationen och vid taxeringsarbetet. Vad gäller den s.k. hemmamakereduktionen måste det sålunda bl.a. finnas uppgift om andra makens bosättningsförhållanden och beträffande den s.k. ensamförälderreduktionen krävs att det finns uppgift om att den skattskyldige haft hemmavarande barn vid viss tidpunkt.

Antal skattskyldiga med skattereduktion

Inkomstår	Antal	Belopp, i milj. kr.	ensamstående	samtaxerade
1980	449 762	697,5	ca 352 000	ca 346 000
1983	374 167	597,1	ca 370 000	ca 227 000
1986	323 838	537,1	ca 394 000	ca 149 000
1989	293 000	495,0	ca 401 000	ca 94 000

Frågornas tidigare behandling

Bestämmelserna om skattereduktion tillkom som en övergångsåtgärd i samband med 1970 års skattereform. Gift med hemmamake hade tidigare haft dubbelt ortsavdrag (2 x 2 250 kr.). När man införde särbeskattning av förvärvsinkomster gjordes emellertid avdraget om till ett individuellt grundavdrag och höjdes samtidigt till 4 500 kr. Den skatteskärpning som reformen skulle medföra även i låga inkomstlägen för familjer där bara en av makarna förvärvsarbetade ansågs emellertid inte godtagbar. För att göra övergången mjukare infördes skattereduktionen (prop. 1970:70 s. 72). Denna kunde ses som en ersättning för att ena maken inte längre tillgodoförde ortsavdrag som den andra maken inte kunde utnyttja. Eftersom

ensamstående med barn under 18 år hade beskattats som gifta fick de också rätt till skattereduktion.

1972 års skatteutredning (SOU 1977:91) ansåg att skattereduktionen utgjorde ett kvarstående sambeskattningsmoment vid inkomstbeskattningen och därför inte hörde hemma i ett renodlat särbeskattningssystem. Man ansåg därför att principiella skäl talade för att skattereduktionen för hemmamake avskaffades. På grund av brist på såväl arbetstillfällen som barntillsyn föreslog dock inte utredningen något avskaffande av reduktionen.

Familjeekonomiska kommittén gjorde i ett betänkande (SOU 1983:14) Barn kostar, en utförlig kartläggning av skattereduktionen och dess ekonomiska konsekvenser för de olika målgrupperna. Av denna framgår att ungefär hälften av de skattskyldiga med hemmamake kunnat utnyttja full skattereduktion med 1 800 kr. Genomsnittet för övriga uppgick till ca 840 kr. (1980 års inkomster). Bland ensamstående med barn kunde 96% utnyttja hela reduktionen. Familjeekonomiska kommittén riktade kritik mot skattereduktionen för hemmamake i flera avseenden. Man framhöll att den varken tar hänsyn till antalet barn eller barnens ålder utan endast till förekomsten av hemmamake utan inkomster eller med utpräglat små inkomster. Man ansåg vidare att reduktionen var ett dåligt riktat stöd för vård av små barn.

Kommittén framhöll vidare bl.a. att hemmamakereduktionen kan sägas vara avsedd att stödja två grupper av hushåll. Den ena gruppen utgörs av familjer med hemmavarande barn som kräver tillsyn, och där endast en av föräldrarna har inkomst. Den andra gruppen är familjer utan barn där den ena maken inte har någon inkomst. Orsaken till detta kan vara brist på arbetstillfällen som i större eller mindre omfattning kan hänföra sig till makens ålder, bristande yrkesutbildning eller erfarenhet från arbetslivet eller vara betingat av förhållandena på bostadsorten. Det är i stor utsträckning fråga om äldre hemmamakar. Det är emellertid att märka att en betydande del av dem som vid tiden för 1970 års skattereform ingick i denna grupp nu har uppnått pensionsåldern. Genom ålderspensionen har de alltså fått en egen inkomst och den andra makens hemmamakereduktion har fallit bort. Detta förhållande är som tidigare nämnts givetvis en av förklaringarna till den fortlöpande minskningen av antalet inkomsttagare med hemmamake.

Enligt kommittén har den utveckling som ägt rum sedan hemmamakereduktionen infördes, inneburit att de ursprungliga motiven minskat i betydelse. Kommittén anmärkte också att reduktionen inte varit avsedd att vara ett stöd för vård av barn. I flerbarnsfamiljerna är det vanligare att en förälder är hemmaarbetande, varför man kan säga, att skatteförmånen oftare kan utnyttjas av barnfamiljer som har många barn än av dem som har få.

Skatteförenklingskommittén har behandlat skattereduktionen i sitt betänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration. Kommittén påpekar att reduktionen successivt har minskat i värde på grund av att reduktionsbeloppet inte ändrats trots penningvärdeförsämringen. För att bibehålla realvärdet från 1971 skulle skattereduktionen 1983 ha behövt

uppgå till 5 485 kr.

Skatteförenklingskommittén har främst granskat reduktionens administrativa konsekvenser. Den konstaterar att de materiella reglerna är enkla och lätta att tillämpa. Däremot krävs för en riktig tillämpning att de skattskyldiga lämnar detaljerade uppgifter om civilstånd, hemmavarande barn och sammanboende samt om egen och makes bosättning här i riket under någon del av året. Dessa uppgifter är ofta ofullständiga eller inte alls ifyllda och föranleder enligt kommittén inte sällan begäran om komplettering i samband med granskningen. Kommittén föreslog att skattereduktionen skulle slopas och att eventuell kompensation härför borde ges i form av stödåtgärder utanför inkomstskattesystemet.

Frågan om skattereduktion togs upp i propositionen om förenklad självdeklaration (prop. 1984/85:180). I propositionen föreslogs att reglerna om skattereduktion skulle behållas. Finansministern anförde därvid att han delade den åsikt som en del remissinstanser framfört att det inte var lämpligt att avskaffa ifrågavarande skattereduktioner innan det finns underlag för att ta ställning till i vilken mån och på vilket sätt ifrågavarande skattskyldiga skall kompenseras för ett ökat skatteuttag. För detta talade enligt finansministern inte minst förhållandet att skattereduktionen tillkommer personer som inte sällan har en ansträngd ekonomisk situation. Han ansåg därför att frågan om ett slopande av skattereduktionen borde lösas i samband med familjepolitiska överväganden.

Våra överväganden

Enligt våra direktiv har vi bl.a. i uppgift att ta upp frågan om skattereduktion för hemmamake och för ensamstående med barn i syfte att antingen förenkla reglerna eller lämna förslag till hur frågorna skall kunna lösas utanför skattesystemets ram.

Motiven för reglerna om skattereduktion – att göra 1970 års övergång till särbeskattning mjukare – kan sägas ha blivit naturligen försvagade med tiden. Rent beloppsmässigt har stödet dessutom urholkats genom penningvärdeförsämringen.

Frågan om skattereduktion har vid flera tillfällen varit föremål för behandling i riksdagen. Skatteutskottet har t.ex. anfört (SkU 1986/87:33) att det är förenat med svårigheter att via beskattningen söka kompensera barnfamiljer för deras speciella kostnader utan att komma i konflikt med strävandena att uppnå enkelhet i deklarations- och taxeringsarbetet och att kostnader för barn är av sådan natur att de i första hand bör beaktas på annat sätt än genom avdrag vid beskattningen.

Skattereduktionen för hemmamake ger vidare en splittrad bild därigenom att den oberoende av förhållandena i det enskilda fallet utgår med samma belopp för hemmamake utan hemmavarande barn och för hemmamake med ett eller flera barn. Ett bibehållande av denna skattereduktion efter en övergångsperiod om ca 20 år får dessutom anses vila på ett delvis förlegat synsätt. Av de inledningsvis redovisade siffrorna framgår också att skattereduktionen för hemmamake minskat med ca 75% sedan 1980.

Skattereduktionen för hemmamake och för ensamstående med barn bör därför slopas. När det gäller reduktionen för den sistnämnda kategorin kan det, som vi nämnt i föregående avsnitt, påpekas att stödet till särlevande föräldrar är föremål för översyn.

33.3 Arbetsgivares kostnader för organisationsverksamhet och skattereduktion för fackföreningsavgift

---

Vårt förslag: Skattereduktion för fackföreningsavgift medges med 20 % av den del avgiften som ej överstiger 2 000 kr om året. För att skattereduktionen skall erhållas utan särskilt yrkande från den skattskyldige måste arbetstagarorganisationen ha lämnat uppgift om avgiftens storlek till skattemyndigheterna senast den 31 januari taxeringsåret.

Inga ändringar föreslås beträffande arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för organisationverksamhet.

33.3.1 Frågans tidigare behandling

Frågan om en eventuell avdragsrätt för fackföreningsavgifter har i allmänhet kopplats samman med arbetsgivares avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivareföreningar. Ett av huvudargumenten för att medge avdragsrätt eller ge en skattereduktion för fackföreningsavgifter har således varit att medlemmar i fackföreningar skulle få i princip samma avdragsrätt för medlemsavgifter som medlemmar i arbetsgivarföreningar. Under årens lopp har dessa frågor varit föremål för utredning vid flera tillfällen, bl.a. kan nämnas skattelagssakkunniga som år 1958 redovisade sina överväganden i en promemoria samt 1972 års skatteutredning som ingående behandlade denna fråga i betänkandet (SOU 1977:91) Översyn av skatteystemet. Utredningens slutsats var att avdrag för fackföreningsavgift borde medges men begränsas till ett viss maximibelopp.

Frågan om avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer togs upp särskilt i en promemoria, Ds B 1980:3, utarbetad inom budgetdepartementet. I departementspromemorian, som inte ledde till lagstiftning, diskuteras två möjligheter att uppnå likformighet i den skattemässiga behandlingen av medlemsavgifter till fackföreningar och arbetsgivareföreningar. Därvid anfördes bl.a. följande.

> En lösning vore att, vad gäller arbetsgivarorganisationernas medlemmar, behålla skatteplikten för uppburet konfliktunderstöd men å andra sidan medge avdrag endast för den del av medlemsavgiften som används för konfliktändamål. Den del av avgiften som avser att täcka kostnaderna för föreningens övriga verksamhet skulle således komma att bli beskattad genom att inte vara avdragsgill. En lösning av detta slag förhindrar också att obeskattade medel används för ändamål som är

ovidkommande för den försäkringsmässiga verksamhet som motiverat avdragsrätten.

Ett problem i sammanhanget utgör det förhållandet att den andel av medlemsavgiften som är tillgänglig för konfliktändamål är högst olika inom de olika organisationerna. En undersökning beträffande SAF och dess medlemsförbund visar att i genomsnitt under den senaste femårsperioden drygt 40 procent av de totala avgifterna använts för konfliktersättningar/ konfliktfondsavsättningar. Andra föreningar har emellertid inga eller så gott som inga konfliktfonder. Den andel av avgifterna som är tillgänglig för konfliktändamål är också olika från år till år. Av praktiska skäl borde avdraget bestämmas till samma andel av erlagda avgifter oberoende av föreningstillhörighet. En sådan schablonregel skulle dock inbegripa även avgifter till de arbetsgivarföreningar vilkas avgifter f.n. icke är avdragsgilla. Mot bakgrund av dessa omständigheter är det knappast möjligt att fastställa avdragets storlek schablonmässigt till viss bråkdel av den erlagda medlemsavgiften. I stället torde man få införa en regel som tar hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. En bestämmelse av innebörd att avdrag medges medlem i arbetsgivareförening med så stor del av erlagd avgift som av den ifrågavarande föreningen kan anses användas för konfliktändamål, skulle sannolikt bli mycket svårtillämpad. Ett sådant system förutsätter nämligen att organisationerna varje år lämnar sina medlemmar uppgift om andelstalet. Beräkningen av detta andelstal kan inrymma vissa problem och måste i vart fall kontrolleras.

En annan metod att åstadkomma en likställdhet i den skattemässiga behandlingen är att för avgifter till arbetsgivareföreningar helt enkelt införa samma regelsystem som gäller för avgifter till fackföreningar. Detta innebär att avdrag vägras för erlagda medlemsavgifter medan uppburet konfliktunderstöd blir skattefritt. En regel av angivet slag tillgodoser givetvis i hög grad önskemålet om samordning av avdragsrätt och skatteplikt för belopp som betalas till och från arbetsgivar- och arbetstagarorganisationer. Vidare bortfaller problemet hur man undviker att obeskattade medel används för ändamål som är för föreningen som sådan ovidkommande. Framför allt är emellertid regeln ur taxeringssynpunkt synnerligen enkel och lättillämpad. Avdragsförbudet kommer sålunda att gälla avgifter till såväl fackföreningar som arbetsgivarföreningar och alldeles oavsett om och i vilken utsträckning föreningarna lämnar sina medlemmar konfliktbidrag i händelse av strejk eller lockout.

De övergångsproblem som en generell skattefrihet för konfliktbidrag skulle innebära genom att det inom arbetsgivarföreningar, vilkas avgifter ansetts avdragsgilla vid medlemmarnas taxeringar, skulle finnas fonder som byggts upp av obeskattade medel, och där utgående bidrag således skulle komma att bli helt obeskattade, utgjorde enligt promemorian inte skäl att ha ett system med dubbla fonder. Detta motiverades bl.a. med att fonder uppbyggda av obeskattade medel främst fanns hos SAF. Medlemsavgifter till organisationer vid sidan av SAF hade enligt promemorian i allmänhet inte ansetts avdragsgilla vid medlemmarnas taxering och i sådana fall tedde sig enligt promemorian en beskattning direkt omotiverad. Slutligen underströks att inga konfliktfonder var helt uppbyggda av medlemsavgifter. I promemorian förutsattes att förslagen skulle leda till vissa organisatoriska förändringar av arbetsgivarföreningarnas verksamhet.

Förslagen i promemorian mottogs mycket negativt av i stort sett

samtliga remissinstanser.

Frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgifter togs upp i skatteutskottet i betänkandet SkU 1981/82:2 bl.a. mot bakgrund av det ovan refererade promemorieförslaget. Ett enigt skatteutskott uttalade därvid bl.a. följande.

> Utskottet kan biträda den av motionärerna framförda uppfattningen att enligt gällande bestämmelser den rent skattemässiga behandlingen av medlemsavgifter resp. konfliktersättningar är förmånligare för arbetsgivarorganisationer och deras medlemmar än för fackföreningar och deras medlemmar. Att den nuvarande ordningen innebär problem bevisas därav att inte mindre än fyra utredningar lagt fram förslag i syfte att söka undanröja den nuvarande skillnaden i den skattemässiga behandlingen av de olika avgifterna men att inte något av dessa förslag ännu föranlett lagstiftning.
>
> Det senaste förslaget (DS B 1980:3), som innebär att samma regelsystem skall gälla för avgifter till arbetsgivarföreningar som för avgifter till fackföreningar (dvs. generellt förbud mot avdrag för avgifter och skattefrihet för konfliktbidrag), har vid remissbehandlingen kritiserats av bl.a. representanter för såväl arbetsgivare som arbetstagare.
>
> - - -
>
> Skatteutskottet har tidigare uttalat att skillnaden i den skattemässiga behandlingen av avgifter till fackföreningar och till vissa arbetsgivarorganisationer är otillfredsställande och bör undanröjas.
>
> Utskottet vidhåller denna uppfattning och förutsätter att riksdagen kommer att föreläggas en proposition i ämnet.
>
> Utskottet är medvetet om att en avdragsrätt för fackföreningsavgifter som tillgodoser såväl arbetstagarnas som arbetsgivarnas intressen är praktiskt svår att genomföra. Innan riksdagen tar slutlig ställning till frågan bör enligt utskottets mening regeringen lämna riksdagen en fullständig redovisning och kartläggning bl.a. av de konfliktbidrag som betalas ut av fackföreningar och arbetsgivarorganisationer och storleken av dessa i förhållande till de sammanlagda medlemsavgifterna. Målet måste vara att åstadkomma ett så neutralt system som möjligt.

33.3.2 Gällande regler m.m.

Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § KL är avgifter till föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige är medlem i i princip inte avdragsgilla. Från regeln om att avdrag inte får ske för medlemsavgift har i praxis undantagits avgifter till arbetsgivarorganisationer. Sådana avgifter har ansetts ha karaktär av försäkringspremie.

Skattereduktion för fackföreningsavgifter infördes genom en lag som trädde i kraft den 1 januari 1983 och som tillämpades första gången vid 1984 års taxering (prop. 1982/83:50, SkU 15, SFS 1982:1193). Det huvudsakliga skälet för att medge reduktion för fackföreningsavgift var enligt propositionen att skapa skattemässig jämställdhet mellan arbetsgivarens och löntagarens kostnader för resp. facklig organisationsverksamhet.

Skattereduktion för fackföreningsavgift medges fysisk person som har varit bosatt eller vistats i Sverige under någon del av inkomståret.

Underlaget för beräkning av skattereduktion är den medlemsavgift som den skattskyldige under inkomståret har betalat till arbetstagarorganisationen, dock högst 1 200 kr. Skattereduktionen uppgår till 40 % av underlaget.

En skattskyldig som vill ha skattereduktion skall framställa särskilt yrkande om det. Yrkandet skall innehålla uppgift om personnummer och erlagd avgift. Yrkandet kan framställas genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation senast den 15 juni taxeringsåret till riksskatteverket. Om organsiationen vidarebefordrar yrkandet på ADB-medium är tidsgränsen den 31 augusti taxeringsåret. Den skattskyldige kan även själv senast den 30 september taxeringsåret framställa yrkande hos lokala skattemyndigheten. Även efter nämnda tidpunkt kan den skattskyldige framställa sådant yrkande såsom en begäran om rättelse enligt 84 § UBL.

33.3.3 Vissa statistiska uppgifter

De uppgifter i följande avsnitt som inte avser uppgifter från taxeringen har i huvudsak erhållits från olika fackförbund och från SAF. Uppgifterna rörande år 1978 är hämtade ur betänkandet Ds B 1980:3.

Avgifter till fackföreningar

Vi har företagit en undersökning av storleken av fackföreningsavgifterna hos ett antal fackförbund. Av undersökningen har framkommit att avgiften på en årsinkomst på 120 000 kr varierar mellan ca 1 500 kr. och 2 400 kr. För de flesta förbund överstiger den inte 2 000 kr.

Avgifter till arbetsgivarorganisationer

SAF är huvudorganisation för 35 arbetsgivarförbund. Förbunden hade vid utgången av år 1988 sammanlagt 43 234 medlemmar. Dessa medlemmar hade vid samma tid ca 1 260 000 anställda. Varje enskild arbetsgivare som inträder som medlem i ett av förbunden blir samtidigt delägare i SAF och har att betala avgifter till såväl sitt förbund som till SAF.

Enligt stadgarna åligger det SAF att vid arbetskonflikt lämna delägare i föreningen ersättning för skada. Av de till SAF anslutna förbunden lämnar även Handelns Arbetsgivareorganisation och Sveriges Verkstadsförening sådant understöd till sina medlemmar. Under femårsperioden 1984 –1988 har SAF utbetalat sammanlagt 945 milj. kr. som konfliktersättningar. Under samma tid har som som konfliktersättningar utbetalats från Handelns Arbetsgivareorganisation 350 000 kr. och från Sveriges Verkstadsförening 150 milj. kr.

Delägarna i SAF betalar avgifter till föreningen i förhållande till de anställdas löner. År 1988 uttogs delägaravgifter med 0,42 % av 1987 års lönesumma för arbetare och med 0,40 % av motsvarande lönesumma för övriga anställda. Totalt uppgick årsavgifterna 1988 till 632 milj. kr. (1978 uppgick årsavgifterna till 190 milj. kr.) Den del av influtna årsavgifter som inte används för SAF:s löpande utgifter tillförs en särskild "försäkrings-

fond". Denna fond används för att betala ut ersättning till delägare som gör förluster till följd av arbetskonflikter. Fonden uppgick vid utgången av år 1988 till 3 207 milj. kr (bokfört värde). Handelns Arbetsgivareorganisation och Verkstadsföreningen har inrättat liknande, men mindre, fonder för möjliggörande av kompletterande konfliktersättningar till medlemmar i resp. förbund.

För varje delägare i SAF skall årligen fastställas ett s.k. ansvarighetsbelopp motsvarande 3 % av lönesumman under föregående år. Delägaren har att lämna en garantiförbindelse att, utöver årsavgift, till föreningen eller order inbetala en summa som motsvarar hans ansvarighetsbelopp. Delägarnas ansvarighetsbelopp bildar tillsammans föreningens s.k. garantifond. Fonden – som alltså ej motsvaras av några tillgångar hos SAF – får, då så erfordras för utgivande av konfliktersättning, uppsägas till betalning efter beslut av föreningens fullmäktige. SAF:s garantifond uppgick vid utgången av år 1988 till 4 628 milj. kr.

Förbundsavgifterna, som utgår vid sidan av årsavgifterna till SAF, varierar i storlek mellan de olika förbunden. Även dessa avgifter baseras i allmänhet på medlemmarnas lönekostnader. Totalt uppgick förbundsavgifterna år 1988 till omkring 390 milj. kr. (1978 uppgick de till omkring 140 milj. kr.) Dessa avgifter svarade härigenom för mer än 38 % av det sammanlagda avgiftsuttaget på ca 1 022 milj kr. inom SAF och dess förbund. (1978 uppgick det till omkring 330 milj kr.) Det inbördes storleksförhållandet mellan å ena sidan förbundsavgifterna och å andra sidan delägaravgifterna har varit i stort sett konstanta under de senaste åren.

Under perioden 1984 – 1988 har i genomsnitt drygt 59 % av SAF:s intäkter – delägaravgifterna och avkastningen från konfliktfonden netto efter skatt – använts för konfliktändamål. (Under perioden 1974 – 1978 synes i genomsnitt drygt 70 % av till SAF influtna delägaravgifter ha använts för konfliktändamål.) Till konfliktändamål har härvid ansetts gå inte bara utbetalda konfliktersättningar utan också det överskott av SAF:s verksamhet som lagts till den s.k. försäkringsfonden. Av förbundens intäkter har de, som tillfallit Handelns Arbetsgivareorganisation och Verkstadsföreningen, till viss del använts för konfliktändamål. Även förbundens förhållanden bör beaktas vid bedömningen av hur stor del av arbetsgivarorganisationernas samlade intäkter som varit avsedda att bereda de till SAF anslutna företagen ersättning vid arbetskonflikt. Om man såvitt avser femårsperioden 1984 – 1988, tar hänsyn till avgifterna till SAF och förbunden samt avkastningen (netto efter skatt) av SAF:s, Handelns Arbetsgivareorganisations och Verkstadsföreningens fonder, kan sägas att den andel av intäkterna som använts för konfliktändamål uppgår till drygt 45 %. (I Ds B 1980:3 uppskattades denna andel till 40 %.)

Övriga arbetsgivarorganisationer

Vid sidan om SAF, statens arbetsgivarverk, Förhandlingsorganisationen SFO (för statsägda företag) och kommunförbunden finns en rad arbetsgivarorganisationer. Dessa är verksamma inom den enskilda sektorn, den

kooperativa sektorn och inom folkrörelserna. Antalet anställda i statsföretagens förhandlingsorganisations medlemmar och hos medlemmar i organisationer för arbetsgivare på den privata sektorn vid sidan av SAF uppgick 1978 till ca 316 000. Enligt uppgifter i Ds B 1980:3 torde dessa föreningar i allmänhet använda endast en obetydlig del av influtna medlemsavgifter för konfliktändamål men enligt stadgarna torde dock medlemmarna ofta ha rätt till sådan ersättning.

Vi har inte företagit någon egen undersökning av dessa förhållanden men har bedömt att någon större förändring här inte inträffat.

33.3.4 Våra överväganden

Från basbreddningssynpunkt kan det finnas anledning att begränsa såväl arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för organisationsverksamhet som anställdas skattereduktion för fackföreningsavgift.

Frågan om avdragsrätt för fackföreningsavgifter har i allmänhet kopplats till frågan om arbetsgivares avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivareföreningar. Ett avskaffande av skattereduktionen för fackföreningsavgift kräver därför enligt vår mening att även arbetsgivarnas avdragsrätt för föreningsavgifter begränsas, eftersom annars en skattemässig olikformighet uppstår i behandlingen mellan arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer.

Enligt den ordning som gällde tidigare medgavs inte avdrag för fackföreningsavgifter men däremot för arbetsgivares avgifter för organisationsverksamhet. Konfliktunderstöd från fackföreningar var å andra sida skattefria medan konfliktbidrag från arbetsgivarföreningar var skattepliktiga. Den kritik som framför allt riktades mot detta system var att kombinationen av avdragsrätt för avgifter och skatteplikt för konfliktbidrag var förmånligare än förbud mot avdrag för avgifter kombinerat med skattefrihet för konfliktersättningar. Som skäl för kritiken anfördes att endast en del av deinflytande avgifterna används för konfliktändamål och att således en arbetsgivarorganisation helt eller delvis finansierar även den del av verksamheten som avser annat än ersättningar eller fonderingar för konfliktändamål med obeskattade medel.

Ett alternativ vad gäller att åstadkomma en likabehandling av arbetstagar- och arbetsgivarorganisationer, som föreslogs i departementspromemorian Ds B 1980:3 är att inte för någondera medge avdrag för medlemsavgifter till fackliga organisationer och motsvarande samt att även göra arbetsgivarorganisationernas konfliktersättning skattefri.

Detta förslag kritiserades mycket starkt av i stort sett samtliga remissinstanser av såväl principiella som praktiska skäl. Kritiken gick i huvudsak ut på att den föreslagna konstruktionen stred mot grunderna för företagsbeskattningen, att kontrollsvårigheterna blev betydande och att det skulle vara relativt lätt för arbetsgivarna att kringgå avdragsförbudet. Bl.a. framhölls att skattefria konfliktersättningar kunde medföra underliga konsekvenser genom att ett företag som fick skattefria konfliktersättningar skulle kunna komma att redovisa underskott i rörelsen trots att någon verklig förlust inte uppkommit. Ett annat problem var att det skulle finnas

fonder som var uppbyggda av obeskattade medel och där utgående bidrag således helt skulle kunna komma att bli obeskattade.

Denna kritik är enligt vår mening alltjämt bärkraftig och vi kan således inte förorda en sådan lösning.

Ett alternativ som skulle kunna prövas vore att för arbetsgivare medge avdrag enbart för de avgifter som avser konfliktändamål medan avdrag inte medges för övriga kostnader för organisationsverksamhet. Svårigheten med denna lösning är att därvid skilja ut sådana avgifter som skall vara avdragsgilla. Detta skulle kunna ske schablonmässigt genom att avdrag medges endast för en del av avgifter till arbetsgivarorganisationer. Ett förslag med denna inriktning övervägdes i den tidigare nämnda departementspromemorian.

Det avvisades emellertid med motiveringen att den andel av avgiften som är tillgänglig för konfliktändamål är högst olika inom de olika organisationerna och att andelen också är olika år från år och att det därför var svårt att tillämpa en schablonregel. Vidare anfördes att en schablonregel av detta slag möjligen kunna medföra att avgifter som för närvarande inte är avdragsgilla skulle berättiga till avdrag.

Ett annat alternativ skulle kunna vara att begränsa arbetsgivarnas avdragsrätt i enlighet med ett förslag av allmänna ombudet i mellankommunala mål (AO) i ett remissyttrande över departementspromemorian. AO:s lösning innebär att avdrag medges endast för den del av avgiften som används för konfliktändamål, medan mottagna konfliktersättningar blir beskattade. Tekniskt är förslaget konstruerat så att avdragsrätt skulle medges för utbetalning till ett särskilt för ändamålet bildat bolag, som endast får ta emot och förvalta konfliktmedel från medlemsföretag samt betala ut medel i anledning av arbetskonflikt, dvs. ett bolag som har en renodlad försäkringskonstruktion.

Även det sistnämnda alternativet har dock nackdelar, bl.a. just att det skulle krävas att ett särskilt bolag bildas för detta ändamål.

Det finns således avsevärda tekniska problem med att införa en begränsning av arbetsgivares avdragsrätt för medlemsavgifter till arbetsgivarorganisationer. Vi anser därför inte att en sådan begränsning bör införas. Med hänsyn härtill bör inte heller skattereduktionen för fackföreningsavgifter avskaffas, eftersom det då på nytt skulle uppstå en förmånligare behandling av arbetsgivarorganisationer. Det bör också framhållas att skattereduktionen för fackföreningsavgift skiljer sig fördelaktigt i sin fördelningspolitiska inriktning från de flesta avdrag som förekommer i det nuvarande skattesystemet. Den fackliga verksamheten är till stort gagn för alla arbetstagare, och den finansieras av beskattade medel i form av avgifter från de fackligt organiserade medlemmarna.

Vissa förändringar av skattereduktionen bör dock företas. När skattereduktionen infördes bedömdes att ca 70 % av avgiften användes för allmänfacklig verksamhet och således borde ligga till grund för reduktionen. Med hänsyn härtill bestämdes skattereduktionen till 40 % av avgiften till den del avgiften inte översteg 1 200 kr. Mot bakgrund av resultatet av den undersökning vi företagit om avgifternas storlek hos ett antal fackförbund bör avgiftstaket nu höjas till 2 000 kr. Å andra sidan bör

procentsatsen justeras ned på grund av de sänkta skattesatserna. Med hänsyn till dessa omständigheter anser vi att reduktionen bör bestämmas till 20 % av avgiften.

Skattereduktionen för fackföreningsavgift innebär vissa administrativa komplikationer för skatteförvaltningen. Den allvarligaste torde vara att det sena uppgiftslämnandet från arbetstagarorganisationerna om uppburna avgifter för närvarande hindrar att överskjutande skatt kan utbetalas redan i juni under taxeringsåret. Inte heller kan uppgift om skattereduktionen tas med i de taxeringsmeddelanden som skickas ut i juni. Vi anser därför att yrkande om skattereduktion som framställs genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation skall lämnas senast den 31 januari taxeringsåret. Därigenom bör den skattskyldige också kunna få veta innan han skall deklarera om arbetstagarorganisationen lämnat uppgift till skattemyndigheterna om inbetald avgift.

Skattereduktionen medför också vissa komplikationer i samband med preliminärskatteuttaget. Vi har i kapitel 4 framhållit att man bör eftersträva ett preliminärskatteuttag som så nära som möjligt överensstämmer med den slutliga skatten. Skattereduktionen för fackföreningsavgift kan inte beaktas vid preliminärskatteuttaget och kommer därigenom att leda till ett för högt preliminärskatteuttag i ett stort antal fall. Detta problem skulle möjligen kunna lösas, åtminstone delvis, om skattereduktionen gjordes om till någon form av schablonavdrag. Även denna lösning har emellertid nackdelar, bl.a. skulle taxeringsarbetet sannolikt kompliceras. Vi har därför inte velat föreslå en sådan konstruktion.

34 Gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet

Vårt förslag: Gränsdragningsproblemen mellan hobby och näringsverksamhet minskas genom att kraven för att en verksamhet skall anses som näringsverksamhet höjs jämfört med nuvarande rörelsebegrepp. En verksamhet skall anses som näringsverksamhet endast om det av omständigheterna i det enskilda fallet klart framgår att den bedrivs med vinstsyfte.

Inkomstslaget tjänst görs till "restinkomstslag" och skall omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller prestation eller annan inkomstgivande verksamhet av både varaktig och tillfällig natur. En förutsättning är att inkomsten inte är befriad från skatt enligt 19 § KL eller är att hänföra till något annat inkomstslag. Det innebär t.ex. att intäkterna i en sådan verksamhet, som inte ansetts som näringsverksamhet för att det brister med vinstsyftet, skall beskattas som tjänst.

34.1 Problembeskrivning

I direktiven för utredningen sägs att kommittén bör kunna ta upp bl.a. frågan om *gränsdragningen mellan hobbyverksamhet och rörelse* i syfte att förenkla reglerna.

De nuvarande reglerna på denna punkt medför att betydande intäkter kan undgå beskattning samtidigt som andra skattskyldiga kan få oberättigade skatteförmåner genom att de kan kvitta kostnaderna för vad som i realiteten är en hobbyverksamhet mot sina övriga inkomster.

Skälet härtill är främst grundprincipen i gällande rätt att all inkomst för att kunna beskattas måste kunna hänföras till en förvärvskälla i något av de sex inkomstslagen; jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet samt kapital. Kan den inte det föreligger inte skatteplikt för inkomsten. Vad som utgör skattepliktig inkomst anges dels genom bestämmelsen i 19 § KL om vad som inte skall räknas som skattepliktig inkomst, dels genom bestämmelser som närmare anger vilka intäkter som skall hänföras till det ena eller andra inkomstslaget.

De inkomstslag som är av intresse i detta sammanhang är jordbruksfastighet, rörelse och tjänst.

Till intäkt av *jordbruksfastighet* hänförs allt som av en jordbruksfastighet kommit ägaren eller brukaren till godo. Det innebär bl.a. att om hästuppfödning eller travtävlingsverksamhet drivs i nära samband med jordbruket hänförs verksamheten dit. Om däremot särskild personal anlitas för skötseln av hästarna eller om hästarna är uppstallade vid någon travbana utgör verksamheten rörelse.

Till *rörelse* hänförs yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet såvida intäkten därav inte är att hänföra till jordbruksfastighet, annan fastighet eller tjänst. Det medför att verksamheter som bedrivs självständigt, varaktigt och med viss regelbundenhet samt i vinstsyfte räknas som rörelse.

Till *tjänst* hänförs fasta och tillfälliga arbetsanställningar och tillfälliga uppdrag. Det medför att intäkter av självständigt bedrivna men tillfälliga uppdrag räknas till tjänst.

Genom den beskrivna utformningen av lagstiftningen kan vissa inkomster komma att bli skattefria. Detta gäller bl.a. inkomster av en hobby, dvs. inkomster som inte kan hänföras till någon förvärvskälla hos den skattskyldige. Sådana inkomster kan i vissa fall vara betydande men trots det undgå beskattning.

Problemet med inkomster som inte kan beskattas är mest aktuellt inom hästsporten. I praxis betraktas som regel innehav av bara en häst som hobby och inkomsterna blir inte skattepliktiga. Inom travsporten undgår för närvarande inkomster på uppskattningsvis 100–200 milj. kr helt beskattning.

Utanför hästsporten är det ovanligt att några mer betydande inkomster från hobbyverksamhet undgår beskattning.

I vissa fall kan tillämpningen av lagstiftningen leda till att en hobbybetonad olönsam verksamhet bedöms som rörelse. Avdrag medges då för verksamhetens kostnader och ett underskott får kvittas mot överskott i andra förvärvskällor.

Detta förekommer också ofta inom hästsporten men även inom ett stort antal andra områden. Sålunda har en mängd olika sport- och rekreationsaktiviteter och kulturella och skapande sysselsättningar varit uppe till bedömning, som t.ex. hunduppfödning, båtuthyrning, tryckeriverksamhet för politiska meningsfränder samt målning, författande och uppfinnarverksamhet.

Problemet med hobbyliknande verksamheter som berättigar till underskottsavdrag berör nog fler skattskyldiga än motsvarande problem på inkomstsidan. 1980 års företagsskattekommitté anger (SOU 1984:70 s. 55) att det år 1981 fanns drygt 70 000 skattskyldiga som redovisade underskott av rörelse. Ett inte ringa antal av dessa torde ha bedrivit verksamhet av hobbyliknande art. Uppskattningsvis undgår på detta sätt flera hundra miljoner kr. beskattning.

En annan olägenhet i nuvarande lagstiftning är de olikheter som kan uppkomma om en hobbyverksamhet hänförs till tjänst jämfört med rörelse. Intäkter av hobbyverksamhet som faller under tjänst skall beskattas; t.ex. fotoverksamhet eller diktskrivning som leder till publicering i tidskrift vid något enstaka tillfälle. Avdrag skall medges för omkostnader som varit nödvändiga för intäkternas förvärvande och bibehållande. Om om-

kostnaderna anses sakna samband med förvärvandet av inkomsten har de ansetts utgöra levnadskostnader och ej vara avdragsgilla. Om verksamheten däremot inte är enbart tillfällig, dvs. är varaktig och desutom utmärks av viss självständighet och vinstsyfte skall intäkterna hänföras till rörelse. I sådant fall får avdrag göras för kostnaden även om endast obetydliga eller inga intäkter har förekommit. Det kan ju förflyta lång tid innan en rörelse ger intäkter.

KL saknar således kongruens här. Vissa intäkter skall beskattas trots att de härrör från en hobbyverksamhet, som exempel kan nämnas vinst vid en frågesport, samtidigt som intäkter från sådan hobbyverksamhet som bedrivs i självständiga och varaktiga former, och som alltså inte kan hänföras till tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet, blir skattefria om det brister i fråga om vinstsyfte.

De problem som det sålunda lagts på kommittén att lösa kan kort sammanfattas enligt följande. Det gäller att

1. begränsa möjligheten att undgå beskattning av inkomster från en näringsverksamhet, som enligt skattelagstiftningen bedöms som hobby,
2. begränsa möjligheterna att dra av underskott i vad som i realiteten är en hobbyverksamhet mot andra inkomster.

De här beskrivna problemen reduceras visserligen av den nu föreslagna nya indelningen i inkomstslag och förvärvskällor och de föreslagna reglerna om avdrag för underskott av olika förvärvskällor, men bortfaller inte helt. Dessutom uppkommer nya problem.

Vårt förslag i avsnitt 9.9.2 innebär att inkomst av näringsverksamhet skall delas in i aktiv näringsverksamhet och passiv sådan beroende på om näringsidkaren själv varit verksam i den i inte obetydlig omfattning eller inte.

Inom inkomstslaget näringsverksamhet skall inkomsten delas upp i förvärvskällor enligt regler som liknar de som finns i dag. Underskott av en förvärvskälla i näringsverksamhet skall inte få kvittas mot överskott av annan förvärvskälla i näringsverksamhet eller annat inkomstslag utan bara mot framtida överskott i samma förvärvskälla. Ackumulerat underskott avseende s.k. definitiv förlust i en förvärvskälla skall få dras av i inkomstslaget kapital efter 70-procentig kvotering på samma sätt som reaförluster.

En hobbyverksamhet som uppfyller kraven på bl.a. varaktighet och vinstsyfte skulle anses som näringsverksamhet. Det kan därmed uppstå samma problem som angetts ovan vid gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet. I regel är väl den som bedriver en verksamhet av hobbykaraktär själv verksam i den. En hobbyverksamhet som fyller kraven skulle därmed oftast anses som aktiv näringsverksamhet. Undantagsvis förekommer det dock verksamheter av detta slag, t.ex. inom hästsporten, där näringsidkaren inte själv är verksam. I några fall skulle därmed hobbyverksamhet komma att anses som passiv näringsverksamhet.

Med de angivna reglerna bortfaller normalt möjligheten för den som vid sidan av anställning eller annan näringsverksamhet driver näringsverksamhet av hobbykaraktär, att direkt utnyttja underskott av denna för kvittning mot annan inkomst. I dessa situtioner löser man således en del

av problemen med underskott av hobbyverksamhet med den nya inkomstuppdelningen och reglerna om underskott.

För den som vid sidan av annan aktiv näringsverksamhet själv driver en verksamhet av hobbykaraktär kan läget bli ett annat. Uppfyller hobbyverksamheten kraven för att anses som näringsverksamhet kan den komma att ingå i samma förvärvskälla som den övriga näringsverksamheten. Reglerna innebär att en egenföretagare i fler fall än i dag kan få alla sina verksamheter hänförda till en förvärvskälla. Eventuella underskott i hobbyverksamheten kommer i sådant fall att kunna utnyttjas fullt ut för kvittning mot övrig inkomst i förvärvskällan, både när det gäller inkomstskatt och egenavgifter. En person i denna position kan komma att hamna i en mer fördelaktig skatte- och avgiftssituation än han gör med nu gällande regler. Detta kommer dock sannolikt att beröra endast ett mindre antal personer. Rätten att kvitta definitiva förluster kommer att beröra fler. Som ovan nämnts hör det till saken att verksamheter av här berört slag ofta ger underskott. När en enligt skattelagstiftningen som näringsverksamhet godtagen verksamhet efter några år avslutas kan det ackumulerade underskottet uppgå till betydande belopp. Det kommer att kunna utnyttjas för att minska skatten på all annan inkomst. Man öppnar möjligheter till skatteplanering för de som driver verksamhet av detta slag. En person som driver förlustbringande verksamhet av hobbykaraktär, t.ex. hästsport, kan avveckla denna för att ta fram förlusten och sedan utnyttja denna för kvittning mot annan inkomst, t.ex. en reavinst. De ovan angivna problemen kommer att bestå i det nya skattesystemet om inget annat görs.

34.2 Något ytterligare om rörelsebegreppet i gällande rätt

Innan de olika problemlösningarna skisseras bör rörelsebegreppet i gällande rätt förklaras ytterligare något. Detta rörelsebegrepp blir ju även framdeles grundläggande för vad som skall anses som näringsverksamhet. Definitionen på inkomstslaget rörelse finns i 27 § KL.

Till rörelse hänförs:
handelsrörelse, bank-, emissions- och annan penningrörelse, försäkringsrörelse, agentur- och mäklarverksamhet, järnvägs- och kanaldrift, rederirörelse och annan transport- eller kommunikationsverksamhet, verksamhet, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft, industriell verksamhet, gruvdrift och bergshantering, skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, värdshus-, hotell-, teater-, biograf- och därmed jämförlig rörelse, yrkesmässig byggnadsverksamhet, hantverk, yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, såvitt verksamheten ej utövats på grund av tjänst, så ock annan yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, såvitt icke intäkten därav är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av tjänst.

Av stadgandet framgår att begreppet rörelse definieras som en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet såvida inte verksamheten är att

hänföra till andra i stadgandet angivna inkomstslag. Detta är den allmänna eller övergripande definitionen av rörelse. De verksamheter som särskilt nämns i stadgandet är att betrakta endast som exempel på verksamheter som typiskt sett är att hänföra till inkomstslaget rörelse, dock att det föreligger en presumtion för rörelse. För att dessa verksamheter i det enskilda fallet skall hänföras till rörelse, måste de uppfylla de krav som följer av den allmänna definitionen.

Att en verksamhet bedrivs yrkesmässigt har ansetts innebära att den pågår under viss tidsrymd (upprepning, *varaktighet*) samt är *självständig*. Stannar man här är gränsdragningen inget större problem. Besvärligare blir det när man i bedömningen lägger in, att en rörelse även kännetecknas av att den bedrivs under sådana former att den generar vinst (överskott) sett över tiden. Eftersom det inte finns någon definition av detta vinstbegrepp har det under årens lopp utvecklats en hel flora av uppfattningar om vad som konstituerar rörelse i KL:s mening.

Uttrycket "yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet" innefattar således ett krav på *objektivt fastställbart vinstsyfte i en eller annan form*. För en nystartad verksamhet måste det rimligen räcka att vinstsyftet finns på sikt, eftersom verksamheten kanske måste utvecklas och "trimmas in" innan den blir lönsam. Kravet på vinstsyfte markerar dessutom gränsdragningen mot hobbyverksamhet. Föreligger inget vinstsyfte är verksamheten över huvud taget inte skattepliktig.

De fall som har kommit till bedömande i rättspraxis har i första hand gällt idrottsliga och rekreativa aktiviteter och skapande verksamheter. Mest uppmärksammat är trav- och annan hästsport men även uppfödning av burfåglar, hållande av kennel och uthyrning av fritidsbåt har diskuterats i detta sammanhang.

Beträffande hästsportverksamhet har man i rättspraxis skapat en generell lösning som i princip är knuten till antalet hästar. När det gäller andra verksamheter framgår av rättspraxis att frågan om vinstsyfte avgörs från fall till fall. De tillämpande myndigheterna har alltså att avgöra frågan på egen hand utan stöd av klara riktlinjer. Av rättspraxis kan man dock dra vissa allmänna slutsatser om vilka omständigheter som tilläggs den största betydelsen vid gränsdragningen mellan rörelse och hobby.

I några avgöranden får *verksamhetens omfattning* anses ha tillagts omedelbar betydelse vid bedömningen om vinstsyfte är för handen. Över huvud taget är omfattningen den omständighet som oftast åberopas i rättspraxis. Man kan därför dra slutsatsen att rättspraxis intagit den ståndpunkten att en verksamhet inte är att anse som hobby om verksamheten har en stor omfattning. I avsaknad av närmare angivelser bör med omfattning förstås verksamhetens bruttoomsättning. Även *verksamhetens utformning* får anses ha stor betydelse. I några avgöranden har hänvisats till "det sätt på vilket verksamheten bedrivits". Tydligt är att seriöst arbete och en någorlunda fast organisation starkt talar för att verksamheten bör bedömas som en rörelse. Vidare tycks man i rättspraxis till viss del ta *verksamhetens art* i beaktande. För sådana verksamheter som nämns i 27 § KL föreligger det en presumtion för rörelse.

Av vissa mer speciella omständigheter som ibland åberopas i rättspraxis,

kan följande nämnas. *Tidigare års förluster* är en omständighet som talar för att verksamheten bör bedömas som en hobby. Man kan i sådant fall anta att verksamhetens fortbestånd inte påverkas av det ekonomiska resultatet och att det därför inte föreligger något vinstsyfte. Vidare bör *verksamhetsutövarens övriga inkomster* vägas in vid bedömningen om verksamheten är att bedöma som rörelse eller hobby. Har denne inte övriga inkomster är detta ett förhållande som – i vart fall då verksamheten lämnar ett icke obetydligt bidrag till versamhetsutövarens levnadskostnader – pekar på att verksamheten bör bedömas som en rörelse. Den omständigheten att inkomsten av verksamheten i fråga överstiger verksamhetsutövarens övriga inkomster bör däremot inte ha någon betydelse i sammanhanget. Slutligen bör också *makes förvärvsförhållanden* vara en omständighet som kan påverka om verksamheten skall hänföras till rörelse eller hobby. Driver makar verksamheter av samma slag och utgör den ene makens verksamhet rörelse, torde mycket tala för att även den andre makens verksamhet bör bedömas som rörelse. Detta torde i vart fall gälla då makarnas verksamheter har ett visst samband.

Begreppet hobby finns inte nämnt i skattelagstiftningen. En sådan utmärks av att den utövas av hobbyidkaren själv på dennes fritid. Det primära syftet är inte att verksamheten skall bedrivas för att utgöra ett led i hobbyidkarens försörjning. Ett exempel på en typisk hobby är frimärkssamling. Ett hobbyfall utmärks av att den skattskyldige själv tar hand om verksamheten samt att den bedrivs på fritiden och utan ett egentligt förvärvs/vinstsyfte. När han eller hon i stället låter någon annan ta hand om verksamheten till viss del och kanske t.o.m. lämnar ifrån sig vissa besluts- och ansvarsfunktioner, försvinner i viss mening hobbykaraktären på verksamheten. Lämnas t.ex. en häst till en professionell tränare, som tar hand om och ansvarar för de dagliga bestyren, kan man därför ifrågasätta om det rör sig om en hobby. Följer man den språkliga innebörden i hobbybegreppet kan t.ex. antalet hästar i en hästsportverksamhet inte utgöra en adekvat bedömningsgrund. Å andra sidan förhåller det sig i en del fall på det sättet att en "sprucken" rörelse inte är vad man i vedertagen mening menar med hobby. Sålunda är t.ex. mången uppfinnarverksamhet, som inte uppfyller rörelserekvisiten, inte vad man i dagligt tal avser med en hobby. Termen hobby har i detta sammanhang fått en särskild betydelse.

34.3 Alternativa problemlösningar

34.3.1 Inledning

Man kan tänka sig flera olika lösningar på de problem som har angetts ovan under punkt 34.1, dvs. dels när inkomster undgår att beskattas för att en verksamhet anses som en hobby, dels när någon får underskottsavdrag för något som i realiteten är en hobbyverksamhet. I det följande skall diskuteras fyra olika lösningar på dessa problem, nämligen en med ett skärpt begrepp för vad som skall anses som näringsverksamhet jämfört med nuvarande rörelsebegrepp, en med speciallösningar för de vanligaste

vinst- och avdragssituationerna, en med ett näringsverksamhetsbegrepp utan vinstsyfte och slutligen en med kvittningsförbud för underskott av näringsverksamhet av detta slag mot andra förvärvskällor. Lösningen med ett preciserat näringsverksamhetsbegrepp är den som vi i första hand förordar.

34.3.2 Ett höjt näringsverksamhetsbegrepp

För att lösa de problem som har angetts i det föregående kan man tänka sig både generella lösningar och speciallösningar. En tänkbar generell lösning är att man jämfört med gällande rätt "skärper" rörelsebegreppet, dvs. att man höjer kraven för att något skall anses som näringsverksamhet. Därmed skulle flertalet av de verksamheter som är tveksamma enligt nuvarande regler komma att falla utanför begreppet. Inte heller den som driver annan näringsverksamhet skulle därmed kunna kvitta underskott av hobbyverksamhet mot annan inkomst. Om en avskiljbar verksamhet inte uppfyller kraven ingår den inte i någon förvärvskälla inom näringsverksamhet. Det skulle inte heller uppkomma några definitiva förluster av näringsverksamhet att kvitta mot annan inkomst.

En skärpning av rörelsebegreppet inom näringsverksamhet kan ske genom att man klarare än i dag anger vad som krävs för att något skall anses som näringsverksamhet. Begreppet vinstsyfte kommer alltjämt att vara det viktigaste för avgränsningen mellan hobby och näringsverksamhet. Om tröskeln skall höjas är det rekvisitet vinstsyfte som måste skärpas. Det kan ske genom att man kräver att det av omständigheterna i det aktuella fallet *klart skall framgå* att ett vinstsyfte föreligger. Därmed har man även angett att det är ett objektivt vinstsyfte som skall finnas. När det gäller vilka omständigheter som har betydelse för bedömningen om näringsverksamhet föreligger eller inte kan man finna ledning i nuvarande praxis. Det som har ansetts ha betydelse är sådana omständigheter som verksamhetens art och omfattning, dess resultat under tidigare beskattningsår, verksamhetsutövarens utbildning och övriga inkomster samt dennes makes inkomstförhållanden.

Med ett skärpt vinstbegrepp finns det anledning att fästa stor vikt vid de former under vilka en verksamhet bedrivs. Om en verksamhet bedrivs under vad som kan kallas kommersiella former skall den anses som näringsverksamhet, annars inte. Med kommersiella former menar man då sådant som utmärker en seriös verksamhet, som t.ex. att den bedrivs av en person som i betydande utsträckning ägnar sig åt den. Den som driver verksamheten skall själv ha sådan utbildning och sådana kunskaper att han kan driva den på ett riktigt sätt. Bristande kunskaper hos ägaren av en verksamhet kan emellertid kompenseras med att denne har hjälp av någon som har de rätta kunskaperna, antingen genom att anställa en sådan person eller på annat sätt. Förekomsten av anställda är över huvud en omständighet som utmärker en verksamhet som bedrivs under kommersiella former liksom det förhållandet att den bedrivs i särskilda för ändamålet iordningställda lokaler. Maskiner av större värde och varulager är andra viktiga drag. Även en sådan omständighet som att en verksamhet

annonserar för sina tjänster eller alster tyder på att den bedrivs under kommersiella former.

En annan viktig omständighet för bedömningen om en verksamhet bedrivs med ett klart vinstsyfte är dess resultat. Den omständigheten kunde ges en större betydelse än vad den har i dag. Man kunde vid sidan av annat kräva att en sådan verksamhet, där det på grund av övriga omständigheter var tveksamt om den var en hobby eller en näringsverksamhet, först skulle ge en inte obetydlig vinst innan den bedömdes som sådan. Omvänt kunde en inte obetydlig redovisad vinst medföra att en verksamhet ansågs som näringsverksamhet om inte övriga omständigheter talar mot det. Redovisningen kan visserligen manipuleras på det sättet att det tas fram en vinst eller ett underskott som saknar motsvarighet i verkligheten. De svårbedömbara gränsfallen är dock ganska få. Detta innebär att underlaget kan granskas noga. Till detta kommer att URF:s förslag medför minskade reserveringsmöjligheter. En näringsidkare kommer inte att få samma möjligheter som i dag finns att ta fram en konstlad vinst genom att upplösa tidigare gjorda reserveringar.

Rätt utformad skulle inte en regel med ett mer preciserat vinstsyfte hindra en seriöst arbetande näringsidkare att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet, bara hans syfte vore att bygga upp ett vinstgivande företag. I flertalet fall kan det lätt konstateras att vinstsyfte föreligger även för en nystartad verksamhet. En målare eller en snickare, som slutar en anställning för att starta egen verksamhet av samma slag, kan sålunda alltid förutsättas ha vinstsyfte. Detta gäller även om verksamhetens resultat till en början är negativt. En sådan verksamhet bedrivs ju under vad som typiskt sätt kan kallas för kommersiella former.

Ett inte ringa antal verksamheter, som i dag bedöms som rörelse, kommer dock att falla utanför ett höjt näringsverksamhetsbegrepp. Till dem hör i första hand typiska hobbyverksamheter som fotografering och frimärkshantering. Också många andra verksamheter är av det slaget - t.ex. konstnärs-, författar- och uppfinnarverksamhet - att de ger överskott först efter ett antal år, om de någonsin gör det. De bedrivs ofta inte under kommersiella former. Sådana verksamheter kommer därmed inte att anses som näringsverksamhet. Nystartande av sådana verksamheter kan försvåras. Det kan dock sättas i fråga om verksamheter av detta slag, som kanske bara något enstaka år ger överskott, skall understödjas via skattelagstiftningen. Om man anser en verksamhet vara t.ex. konstnärligt värdefull kan den få stöd från samhället på annat sätt. Räntan på nedlagt kapital får för övrigt alltid dras av.

Det händer dock att en verksamhet av nyssnämnt slag efterhand utvecklas till att bli vinstgivande. Den kan då komma att anses som näringsverksamhet och beskattas. Den skattskyldige har i ett sådant fall redan enligt nuvarande regler (punkt 18 b av anvisningarna till 29 § KL) en viss rätt till avdrag i efterhand för utgifter som uppkommit i verksamheten innan den klassificerats som rörelse. Avdraget får avse utgifter under startåret och året före.

Det är troligt att den ovan skisserade höjningen av tröskeln för begreppet näringsverksamhet kommer att medföra att inkomster som

borde beskattas inte kommer att bli det, om inte andra förändringar görs. Vad skall man göra med överskottet från en verksamhet som inte uppfyller de nya kraven?

För att kunna besvara denna fråga är det lämpligt att vidga frågeställningen och att analysera vad det är som gör att ibland t.o.m. betydande inkomster kan falla utanför nuvarande inkomstskattesystem.

KL innehåller ingen allmän definition av vad som är skattepliktig inkomst. I 19 § finns en uppräkning av vad som inte skall anses som skattepliktig inkomst. Det förhållandet att en inkomst inte är undantagen där innebär emellertid inte automatiskt att den är skattepliktig. För att kunna beskattas måste inkomsten dessutom kunna hänföras till en förvärvskälla inom något av de sex inkomstslagen. Eftersom KL inte innehåller något "restinkomstslag", dit en inkomst kan hänföras om den inte hör till någon förvärvskälla i annat inkomstslag, kan en inkomst komma att falla mellan inkomstslagen och inte beskattas.

När nu ett nytt inkomstskattesystem utformas bör det ske på ett sådant sätt att problem som det nu beskrivna inte kan uppkomma. De övergripande syftena med reformen om ett mera rättvist skattesystem och en breddad skattebas talar för detta. En inkomst skall inte kunna falla utanför systemet på grund av teknikaliteter. Vi har i mot bakgrund härav i avsnitt 27.5 föreslagit en utvidgning av inkomstslaget tjänst. Här kan man då beskatta inkomster från t.ex. hästsport som inte ansetts som näringsverksamhet, fritidsfiske, hemslöjd, husdjursförsäljning och liknande. Till inkomst av tjänst hänförs ju redan i gällande rätt en del restintäkter, dels intäkter från tillfälliga verksamheter och uppdrag, dels enligt praxis vissa oklara intäkter (t.ex. hittelön, RÅ 1964 Fi 198).

Att höja tröskeln för näringsverksamhet är troligen den mest framkomliga vägen att lösa de problem som följer av gränsdragningen mellan hobby och rörelse. Man torde med denna lösning kunna förhindra kvittning av underskott i flertalet tveksamma fall. Om man samtidigt inför ett restinkomstslag kan man beskatta flertalet fall som i dag undgår beskattning. Det behövs inga omfattande särregler som tynger systemet.

34.3.3 Speciallösningar

Tidigare utredningar har avvisat generella lösningar på problemet hobby-rörelse. Svagheten med generella lösningar är att det kan finnas viss risk för att seriösa näringsidkare kan drabbas och att oseriösa personer kan undgå skatt antingen genom att inkomster inte rätteligen beskattas eller genom att obehöriga underskottsavdrag tillåts minska den skattepliktiga inkomsten. I de allra flesta fallen är det lätt att avgöra om vinstsyfte föreligger. Arten, inriktningen och omfattningen av verksamheten är betydelsefulla faktorer. Den skattskyldiges anknytning till verksamheten, hans erfarenheter av den och hans ekonomiska beroende av den har också betydelse för helhetsbilden. En bedömning efter dessa faktorer ger i de flesta fall en klar bild av om näringsverksamhet föreligger eller inte. Det är i sådana fall när verksamheten också kan bedrivas för nöjes skull som tvekan kan uppstå. Det är vidare i första hand avdragssidan som är

intressant, dvs. möjligheten att genom att kvitta underskott delvis finansiera en hobby.

Travsporten utmärker sig särskilt därigenom att jämsides med möjligheten att finansiera en hobby med skatteminskande avdrag finns möjligheten att verksamheten blir vinstgivande. Det får antas att det i många fall är utsikterna till stora vinster som är drivkraften bakom hästsporten. I många år har från olika håll kritiserats att travsporten subventioneras genom skattebestämmelserna. Från skattemyndigheterna och även från hästägarhåll har påtalats att praxis är orättvis, oklar och inkonsekvent. Från hästägarna har man särskilt pekat på den stora vikt som fästs vid antalet hästar.

Det finns därför anledning att överväga en speciallösning för hästsport. Man kunde låta sådan verksamhet alltid bilda en egen förvärvskälla inom aktiv näringsverksamhet. Underskott från hästsport skulle därmed få dras av endast från överskott av annan sådan verksamhet. Underskottet kunde få föras fram i tiden för att utnyttjas mot framtida överskott. Definitiv förlust skulle inte få dras av mot annan inkomst. Detta beträffande avdragsrätten. När det gäller en vinstgivande verksamhet, som maskerats till en inte skattepliktig hobby utgår gällande praxis i huvudsak från antalet hästar. Vid bedömningen om näringsverksamhet föreligger borde intäkternas storlek ha större betydelse. En hästsportverksamhet som gav betydande överskott skulle alltid anses som sådan.

Detta förslag gäller enbart hästsporten. När det gäller intäktssidan finns det knappast några andra verksamheter som borde regleras på motsvarande sätt. När det gäller underskottssidan finns det däremot en rad verksamheter, som t.ex. båtuthyrning, där rätten att kvitta underskott mot annan verksamhet kan sättas i fråga. Problemet kunde lösas genom att låta vissa i lagen uppräknade verksamheter bilda särskild förvärvskälla inom näringsverksamhet.

Med speciallösningar kan man dock aldrig lösa annat än de värsta avarterna. Erfarenheten visar att de skattskyldigas uppfinningsrikedom när det gäller att hitta på nya "avdragsverksamheter" är närmast outsinlig. En ny lagstiftning skulle snart få kompletteras. Specialregler för en mängd olika fall står också direkt i strid med den för hela reformen övergripande principen om förenkling.

34.3.4 Slopande av rekvisitet vinstsyfte

Av de tre nuvarande rörelserekvisiten varaktighet, självständighet och vinstsyfte är det vinstsyftet som är det som är svårhanterligt vid tillämpningen. De andra två rekvisiten är i regel lätta att konstatera. Vinstsyftet är svårhanterligt eftersom man får göra antaganden om den skattskyldiges tankar. I rättspraxis har detta t.ex. lett till att en person har bedömts sakna vinstsyfte med en viss verksamhet, eftersom han var ekonomiskt oberoende av den. Vinstsyftet är det som antas skilja näringsidkaren från den som driver samma verksamhet som hobby. Näringsidkaren antas ställa krav på att verksamheten åtminstone på sikt skall ge honom ett bidrag till försörjningen. Hobbyutövaren antas vara okänslig för verksamhetens

ekonomiska resultat. Vinstsyfte är dock ett opraktiskt och svårtolkat begrepp. Det vore därför bra om man helt övergav begreppet vinstsyfte som rekvisit för näringsverksamhet. Den som påstår att hans verksamhet bör betraktas som näringsverksamhet bör få bli trodd om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. Var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art skall således betraktas som näringsidkare.

Vad innebär det då om man tar bort begreppet vinstsyfte som rekvisit för näringsverksamhet, dvs. om man i stället slår fast att varje ekonomisk verksamhet som inte ger helt obetydliga intäkter utgör näringsverksamhet. En första effekt blir att flertalet i dag svårbedömda fall kommer att bedömas som näringsverksamhet, vilket utgör en förenkling. I övriga fall blir det inte någon skillnad. Den som startar en livsmedelsaffär eller mekanisk verkstad kommer fortfarande att få verksamheten bedömd som rörelse. Den som syr och stickar och aldrig eller nästan aldrig säljer något kommer fortfarande att hamna utanför, liksom den hundägare som en eller några gånger säljer valpar.

Inom ett område, som är av särskilt intresse i detta sammanhang, nämligen hästsporten, innebär det att även den som äger endast en häst blir betraktad som näringsidkare om intäkterna inte är helt obetydliga. Också kulturarbetaren skulle anses som näringsidkare om verksamheten alstrat inkomster.

En effekt av detta förslag blir dock att verksamheter som uppenbarligen är av hobbykaraktär kan förvandlas till näringsverksamhet efter några enstaka intäkter. Den föreslagna konstruktionen leder till att man i flertalet fall skall anse näringsverksamhet föreligga om det finns intäkter. I de fall det ännu inte uppstått intäkter i verksamheten skall den ändå anses som sådan om det i övrigt är klart att det är en yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur. Risken är således inte stor för att "riktiga" näringar skall falla utanför. Risken är snarare att vissa verksamheter, som har starka hobbyinslag kommer att anses som näringsverksamhet och därmed komma i åtnjutande av de fördelaktiga skatteregler som gäller för en sådan. Frågan är om man skall acceptera denna effekt med öppna ögon eller om man skall minska möjligheterna att tjäna skattemässigt på bedömningen. Om man härvidlag granskar travsporten skulle man finna att många som i dag har endast en travhäst genom förslaget skulle få travverksamheten ändrad från hobby till näringsverksamhet och därmed rätt till kvittning av underskott, om man driver annan aktiv näringsverksamhet. En inte ovanlig kombination är ju att den som har en häst också har ett jordbruk.

Anser man att det är olämpligt att underskott av detta slag får kvittas mot annan inkomst kunde man ta bort möjligheten genom att låta vissa slags verksamheter, t.ex. travsport och båtuthyrning bilda särskilda förvärvskällor. Underskottet skulle därmed inte få kvittas mot annan verksamhet. Räntekostnader fick givetvis undantas då sådana alltid är avdragsgilla med vissa begränsningar. Denna lösning skulle därför komma att lida av samma svagheter som den som har angetts ovan under 34.3.3.

En lösning utan vinstsyfte skulle få kompletteras med så många specialregler att den inte blev en förenkling.

34.3.5 Kvittningsförbud

En enkel lösning som dessutom är helt effektiv på avdragssidan, är att inom inkomstslaget näringsverksamhet behålla den strikta förvärvskälleindelning vi har i dag inom rörelse och ha ett absolut och definitivt kvittningsförbud mellan underskott och överskott av olika förvärvskällor. Den lösningen skulle bli en klar förenkling jämfört med nuvarande ordning. Gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet skulle minska i betydelse. De vanligaste gränsfallen i dag är ju just underskottsverksamheter. En "hobbyrörelse" som gett underskott skulle inte behöva beaktas av skattemyndigheten. Underskottet skulle ju bara få kvittas mot ett senare överskott i samma verksamhet. Endast i det fall verksamheten senare ger överskott skulle skattemyndigheten behöva gå tillbaka och pröva underskottet.

Med denna lösning skulle man således fånga upp alla de hobbyliknande verksamheter som i dag belastar skattesystemet med sina underskott. Intäktsproblemet, dvs. problemet med obeskattade inkomster i nuvarande system skulle man inte lösa. Liksom vid lösningen med ett höjt näringsverksamhetsbegrepp kan man emellertid lösa det problemet genom att göra ett av inkomstslagen till restinkomstslag (se ovan under 34.3.2).

Även denna lösning har emellertid sina nackdelar. Kvittningsförbudet kan kringgås så att intäkter blir skattefria. En person med flera verksamheter, som bildar olika förvärvskällor, kan redovisa intäkter inom en förvärvskälla som ändå ger underskott, trots att de egentligen inte hör dit. Lösningen skulle vara hämmande för seriöst nyföretagande.

34.4 Sammanfattning

De lösningar som har skisserats ovan har alla sina svagheter. Lösningen med specialregler är påfallande ineffektiv när det gäller att förhindra att nya underskottsverksamheter får avdrag i skattesystemet. En lösning utan vinstsyfte lider av samma svaghet samtidigt som man dock uppnår att de flesta inkomster beskattas. Den skisserade lösningen med ett skärpt näringsverksamhetsbegrepp kombinerat med ett restinkomstslag är visserligen helt effektiv både när det gäller inkomster och kvittning av underskott men den medför med nödvändighet besvärliga gränsdragningar. Lösningen medför ingen förenkling av regelsystemet. Ett kvittningsförbud är visserligen en lösning som både är effektiv och enkel men den måste avvisas med hänsyn till vad som på annat håll föreslås i fråga om indelning i inkomstslag och förvärvskällor samt om avdrag för underskott.

De övergripande syftena med skattereformen är bl.a. att åstadkomma ett mera rättvist och enkelt skattesystem med lägre skattesatser och en breddad skattebas. Man nödgas här konstatera att för att få en tillfredställande lösning på de problem som hör ihop med gränsdragningen mellan

hobby och rörelse/näringsverksamhet får man släppa kravet på en förenkling. Lösningen med det höjda näringsverksamhetsbegreppet jämfört med nuvarande rörelsebegrepp är enligt vår mening den bästa av de som här har skisserats. Den medför visserligen inte någon förenkling men dock en mera rättvis beskattning av hobbyverksamheter samtidigt som skattebasen breddas.

35 Uttag av socialavgifter

35.1 Inledning

För finansiering av den allmänna försäkringen utgår socialavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, SAL. Dessa är av två slag, arbetsgivaravgifter och egenavgifter, och betalas huvudsakligen av arbetsgivare och egenföretagare.

Arbetsgivaravgifter, som en arbetsgivare och i vissa fall även en uppdragsgivare skall betala, beräknas på den lön och de skattepliktiga naturaförmåner som utges till anställda.

Egenavgifter betalas främst av dem som har inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet. Till grund för beräkningen av dessa avgifter läggs taxeringen till statlig inkomstskatt.

Utanför det avgiftspliktiga området faller arrendeinkomster och inkomster från upplåtelser av avverkningsrätter och andra s.k. passiva rörelse- och jordbruksinkomster. Utanför faller även inkomster från fastighetsförvaltning liksom pensionsförmåner och försäkringsersättningar.

Vårt förslag innebär att alla förvärvsinkomster skall beläggas med någon typ av socialavgifter. Med detta avses all ersättning för utfört arbete och all inkomst av näringsverksamhet. Fulla socialavgifter skall utgå då inkomsten i fråga är förmånsgrundande. I andra fall beläggs inkomsten med en grundavgift motsvarande den s.k. skattedelen av socialavgifterna.

För närvarande utgår följande avgifter.

	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
Sjukförsäkringsavgift	10,10	9,60
Folkpensionsavgift	9,45	9,45
Tilläggspensionsavgift	11,00	11,00
Delpensionsavgift	0,50	0,50
Barnomsorgsavgift	2,20	2,20
Arbetsskadeavgift	0,90	0,90
Arbetarskyddsavgift	0,35	0,20
Arbetsmarknadsavgift	2,16	–
Vuxenutbildningsavgift	0,27	–
Lönegarantiavgift	0,20	–
Allmän löneavgift	0,34	0,34
Summa	37,47	34,19

För 1989 beräknas socialavgifterna uppgå till ca 195 miljarder kr., varav ca 188 miljarder kr. i arbetsgivaravgifter och ca 7,5 miljarder kr. i egenavgifter.

35.2 Nuvarande regler

35.2.1 Egenavgifter

Egenavgifter skall betalas av den som är försäkrad enligt lagen om allmän försäkring, AFL, och har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 § eller 11 kap. 3 § samma lag. Försäkrade är i huvudsak svenska medborgare och personer som utan att vara svenska medborgare är bosatta här i riket.

Egenavgifter skall betalas från det år den försäkrade fyller 16 år till och med för det år då den försäkrade fyller 65 år.

I normalfallet åligger det den försäkrade att betala fulla egenavgifter. Detta gäller den som brukar en jordbruksfastighet eller bedriver en rörelse och som utfört eget arbete. Den som å andra sidan varit s.k. passiv brukare, exempelvis en delägare i en brukad jordbruksfastighet som inte själv utfört något arbete, betalar de avgifter som knyter an till beräkningen av pensionsgrundande inkomst.

Den som utför eget arbete på hyreshus eller haft inkomst av eget arbete från rörelse eller fastighet i utlandet betalar endast de sjukpenninggrundande avgifterna.

Enligt 3 kap. 4 § SAL används två underlag för att beräkna egenavgifter. Underlaget för debitering av folkpensionsavgift, tilläggspensionsavgift, delpensionsavgift samt den allmänna löneavgiften utgörs av inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap. 3 § AFL. Detta inkomstbegrepp omfattar sådana inkomster som grundar rätt till tilläggspension och utgör underlag för beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Underlaget för debitering av de övriga avgifterna, dvs. sjukförsäkringsavgift, barnomsorgsavgift, arbetsskadeavgift samt arbetarskyddsavgift, utgörs av inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 § AFL, dvs inkomster som kan ligga till grund för beräkning av sjukpenninggrundande inkomst. Detta inkomstbegrepp bygger, till skillnad från det i 11 kap. 3 § AFL, på en uppskattning av framtida inkomster av eget arbete.

Även i övrigt finns vissa skillnader mellan begreppen. Inkomst av annan fastighet, exempelvis förvaltning av ett hyreshus, kan sålunda i motsats till vad som gäller vid beräkning av pensionsgrundande inkomst beaktas vid bestämmandet av den sjukpenninggrundande inkomsten. Detta förutsätter dock att inkomsten härrör från eget arbete vid förvaltningen eller skötseln av fastigheten och att det inte är fråga om ren kapitalförvaltning.

Vid bestämmande av avgiftsunderlag skall bortses från sjukpenning och liknande förmåner. Sjukpenning och motsvarande ersättning är dock pensionsgrundande i den mån ersättningen träder i stället för inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap. 3 § AFL.

Rätt till tilläggspension grundas på inkomst av förvärvsarbete. Med detta

förstås inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete. I begreppet inkomst av anställning ryms främst löneinkomster och naturaförmåner. Begreppet är snävare än det skatterättsliga begreppet inkomst av tjänst. Om en inkomst är pensionsgrundande såsom inkomst av anställning åligger det arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter.

Till inkomst av annat förvärvsarbete hänförs främst inkomst av här i riket bedriven rörelse och inkomst av här belägen jordbruksfastighet som brukas av den försäkrade.

Avgörande för bedömningen om den försäkrade skall erlägga egenavgifter är såvitt gäller inkomst av jordbruksfastighet om fastigheten brukats. Har så skett utgår fulla avgifter för den som även utfört eget arbete och endast de pensionsförmånsrelaterade avgifterna för den som bedömts som passiv brukare. Passivt brukande anses föreligga när någon annan delägare varit aktiv brukare eller när fastigheten på annat sätt brukats genom ställföreträdare.

Har brukande inte skett utgår inte heller några avgifter.

Vid tillämpningen har begreppet brukande fått en vid tolkning. Till inkomst av jordbruksfastighet hänförs exempelvis arrendeinkomster, inkomster från rotpostförsäljningar, ersättning för upplåtelse av rätt till skog, av grustäkt och av rätt till jakt och fiske samt hyra för uthyrd lägenhet. Den typen av inkomster förutsätter dock ingen eller ringa arbetsinsats av den som uppbär inkomsten. Om den försäkrade endast haft sådana inkomster av jordbruksfastigheten, eller endast haft att redovisa resultatregleringsposter eller värde av varuuttag, och således inte själv brukat fastigheten är det inte fråga om inkomst av annat förvärvsarbete. Läget är i själva verket detsamma som då en försäkrad åtnjuter inkomst av annan fastighet – exempelvis ett hyreshus. Sådan inkomst skall på grund av att den i huvudsak är att anse som förmögenhetsavkastning inte vara pensionsgrundande.

I regel framgår det av jordbruksbilagan i deklarationen om fastigheten brukats. Vid bedömningen följer man – som framgår av förarbetena – mycket schablonartade regler. En jordbruksfastighet anses i regel brukad om ersättningar för utfört arbete, försålda produkter eller inkomst av egen avverkning av skog redovisas som inkomst av jordbruksfastigheten.

Motsvarande bedömningar görs i fråga om en rörelse skall anses ha bedrivits.

Tidigare gällde att om det kunde bedömas att fastigheten brukats av den försäkrade innebar detta att all inkomst skulle medräknas, alltså även arrendeinkomster, inkomster från försäljning av avverkningsrätter och liknande inkomster som eventuellt hade blandat sig med normala brukandeinkomster. Praxis hade utvecklats dithän att t.o.m. mycket begränsade intäkter som jordbrukaren hade haft vid försäljning av produkter från fastigheten var tillräckligt för att fastigheten skulle anses brukad av den försäkrade. Alla inkomster kom på så sätt att utgöra inkomst av annat förvärvsarbete och därmed utgöra underlag för beräkning av egenavgifter.

Problemen med den s.k. smittoeffekten föranledde en lagändring (prop. 1986/87:140, SFS 1987:1035) med tillämpning i fråga om pensionsgrun-

dande inkomst från 1988. Ändringen innebär att en jordbruksfastighet skall anses brukad av den försäkrade endast om intäkterna av egenverksamhet på fastigheten överstiger 15 000 kr.

Sedan det väl avgjorts om en jordbruksfastighet har brukats eller om en rörelse har bedrivits återstår att avgöra om den försäkrade själv deltagit i arbetet och inkomsten mot den bakgrunden även är sjukpenninggrundande och inte bara pensionsgrundande. När en jordbruksfastighet ägs gemensamt av flera personer och endast någon av dem aktivt deltar i fastighetens drift har man vid tillämpningen ofta ansett att den aktive delägaren brukat fastigheten för den passive delägarens räkning. Den passive delägaren eller brukaren har därvid kommit att påföras de avgifter som knyter an till den pensionsgrundande inkomsten av annat förvärvsarbete. Han har däremot inte påförts de avgifter som hänför sig till den sjukpenninggrundade inkomsten eftersom han inte utfört något eget arbete.

35.2.2 Arbetsgivaravgifter

På summan av vad en arbetsgivare utgivit under året som lön i pengar eller skattepliktiga naturaförmåner skall han betala arbetsgivaravgifter.

Med lön likställs de bidrag en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse. Detta bidrag är pensionsgrundande för arbetstagaren men inte sjukpenninggrundande. Sjukförsäkringsavgift och arbetsskadeavgift utgår inte på detta underlag.

När avgiftsunderlaget bestäms skall bortses bl.a. från ersättning till en arbetstagare som vid årets ingång fyllt 65 år.

Vid rättstillämpningen har bestämmelserna om avgiftsunderlag givit upphov till två huvudproblem. Det främsta problemet avser arbetstagarbegreppet. Det andra problemet avser skillnaden mellan vad som utgör skattepliktig inkomst och vad som skall medräknas i arbetsgivarens avgiftsunderlag.

Gränsdragningen mellan en arbetstagare och en självständig företagare sker numera genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall, varvid hänsyn tas inte endast till innehållet i avtalet mellan parterna utan även till omständigheter utan omedelbar anknytning till detta avtal.

All lagstiftning av mera omedelbart intresse bygger numera på det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. För den självständige företagaren är det skatterättsliga rörelsebegreppet vägledande.

Tvisterna i denna fråga är talrika och ofta långvariga.

Den andra frågan gäller sambandet mellan taxeringen och avgiftsunderlaget. Även om en arbetsgivare vet att han är arbetsgivare i förhållande till en arbetstagare kan det ändå vara osäkert om han skall medräkna all till arbetstagaren utgiven ersättning i avgiftsunderlaget.

Förhållandet kan belysas med ett avgörande från regeringsrätten som exempel, RÅ 1986 ref 21. Från lön skall avskiljas bl.a. kostnadsersättningar, exempelvis rese- och traktamentsersättningar. I förarbetena finns ett mycket uppmärksammat uttalande av innebörd att kostnadsersättningar inte skulle grunda någon pensionsrätt även om ersättningarna

hade avvägts så att de även innefattade en förtäckt löneförmån.

I rättsfallet hade ett bolag utgivit traktamentsersättningar enligt kollektivavtal. Beräkningsgrunderna hade dock varit gynnsammare än vad som följde av RSV:s föreskrifter om normalbelopp. Detta skillnadsbelopp ville RFV hänföra till avgiftsunderlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter. Eftersom fråga verkligen var om en ersättning som hade funktion av traktamente och med hänvisning till förarbetena så skulle beloppet enligt regeringsrätten inte grunda avgiftsplikt för bolaget.

Vid en skatterättslig prövning hade arbetstagarna haft att redovisa traktamentsersättningen som intäkt medan man inte annat än i undantagsfall kunnat räkna med att få avdrag med högre belopp än som svarat mot RSV:s normalbelopp.

Då något förvärvssyfte inte föreligger anses avgiftsplikt inte inträda. Likväl uppstår skatteplikt för mottagaren. Det är här närmast fråga om ersättningar som idrotts- och andra ideella föreningar utgivit till sina funktionärer. I någon mån gäller det även ersättningar till de aktiva idrottsmännen.

På detta område finns ett flertal avgöranden från regeringsrätten. Vad regeringsrätten förefaller ha tagit fasta på är den grundläggande förutsättningen för avgiftsplikt. Fråga skall ha varit om inkomst av förvärvsarbete. Hobbybetonat arbete och arbete som skett utan förvärvssyfte och utan tanke på att erhålla ökat underlag för pension har i en del fall bedömts inte utgöra inkomst av förvärvsarbete. Någon avgiftsplikt för utgivaren kunde därför inte uppkomma. Däremot har ersättningarna naturligtvis varit skattepliktiga hos mottagaren under inkomst av tjänst.

På en punkt är rättsläget oklart. Det är här fråga om förmåner som måhända inte kan hänföras till varken lön eller naturaförmån. Som exempel har angivits en arbetstagares förvärv av egendom till underpris från arbetsgivaren.

35.3 Överväganden

Den ursprungliga ordningen med ett klart samband mellan socialförsäkringsavgifter och förmåner har tunnats ut. Avgifterna har efter hand alltmer fått karaktär av skatt. I ett betänkande, Sfu 1985/86:2, anför socialförsäkringsutskottet bl.a. att den "bristande överensstämmelsen mellan avgifter och förmåner har sin grund i bl.a. den allmänna försäkringens solidariska och obligatoriska karaktär och att de olika försäkringsgrenarna bör betraktas som grenar av ett sammanhängande socialförsäkringssystem".

Såvitt gäller arbetsgivaravgifterna krävs inte heller att dessa faktiskt har betalats för att förmånerna skall utgå. För vissa arbetsgivaravgifter gäller vidare att de inte har något direkt samband med de förmåner som kan utgå. När det gäller egenavgifter finns dock i två fall ett direkt samband mellan förmån och avgift. En försäkrad för vilken sjukförsäkringen gäller med karenstid betalar exempelvis sjukförsäkringsavgift efter en lägre procentsats. En egenföretagare som inte betalat sin tilläggspensionsavgift

tillgodoräknas inte pensionspoäng för året.

Även i förarbetena till lagen om socialavgifter markeras det bristande sambandet mellan avgift och förmån. Före 1982 gällde exempelvis att vid beräkningen av arbetsgivaravgifter hänsyn inte skulle tas till den del av arbetstagarens lön som efter ett basbeloppsavdrag översteg 7,5 basbelopp.

När denna begränsningsregel för arbetsgivaren togs bort i samband med att SAL infördes konstaterade departementschefen bl a följande (prop. 1980/81:178, s. 65): "Syftet med basbelopps- och maximeringsreglerna liksom med åtskilliga andra begränsningar i avgiftssystemet har varit att uppnå överensstämmelse mellan avgifter och förmåner eller i vart fall att upprätthålla ett visst samband mellan dem. Denna princip har emellertid efter hand övergivits på övriga områden, t.ex. sjukförsäkringen, folkpensioneringen och delpensionsförsäkringen, och vidhålls numera bara i fråga om ATP. Sambandet mellan avgifter och förmåner inom ATP upprätthålls till priset av ett betungande uppgiftslämnade och stora administrativa insatser. Det bör också framhållas att överensstämmelsen mellan avgifter och förmåner inom ATP endast är principiell".

Vår principiella inställning är att all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet, så långt detta är möjligt, bör beläggas med någon typ av socialavgifter. Med tanke på det samband som trots allt föreligger mellan socialförsäkringsförmåner och socialavgifter bör emellertid endast de inkomster och ersättningar som blir förmånsgrundande i socialförsäkringssystemet beläggas med fulla avgifter. Övriga inkomster och ersättningar bör beläggas med en grundavgift motsvarande skattedelen av socialavgifterna, dvs. den del av avgifterna som inte motsvaras av ökade förmåner vid en inkomstökning.

I stor utsträckning är det nödvändigt att göra en schablonmässig uppskattning av denna skattedel. Avgiftssatsen bör bestämmas på ett sådant sätt att den automatiskt påverkas av framtida förändringar i de enskilda avgiftssatserna. Av enkelhetsskäl bör grundavgiften vara densamma för arbetsgivare och för egenföretagare. Endast de avgifter som utgår för egenföretagare bör därför inkluderas i grundavgiften.

För folkpensionsavgift, barnomsorgsavgift och arbetarskyddsavgift finns inget samband mellan förmån och avgift och dessa avgifter är därför i ekonomisk mening att betrakta som skatt i sin helhet. Dessa avgifter bör därför utgå för alla förvärvsinkomster. Övriga egenavgifter har någon typ av samband med förmånerna men sambandet är ofullständigt i många avseenden, t. ex. genom att sjukförsäkringsavgiften även finansierar sjukvård och föräldrapenning för ej förvärvsarbetande och genom att allmän tilläggspension inte utgår för inkomster utöver 7,5 basbelopp samt endast ersätter pensionstillskott vid låg ATP. I nationalekonomiska analyser av denna fråga används ibland schablonen att hälften av övriga socialavgifter ses som skatt. Mot denna bakgrund föreslås att hälften av övriga egenavgifter ingår i grundavgiften. Med nu gällande avgiftssatser och med beaktande av vårt förslag i kap. 4 om slopande av den allmänna löneavgiften och sänkning av folkpensionsavgiften leder detta till en grundavgift om 22,51 %.

Vår inställning att alla förvärvsinkomster bör avgiftsbeläggas leder till förändringar i fråga om åldersgränserna. För arbetstagare som fyllt 65 år medför detta att endast grundavgift bör utgå eftersom inkomster och ersättningar för denna kategori inte är pensionsgrundande och endast är begränsat sjukpenninggrundande. För inkomster av näringsverksamhet bör på motsvarande sätt endast grundavgift utgå efter det år då personen fyller 65 år.

Även de som är under 16 år berörs. För dessa föreslås avgifter utgå på samma sätt som för vuxna, vilket enligt dagens regler gäller för arbetstagare men inte för näringsidkare under 16 år. Det bör här nämnas att flertalet skattskyldiga under 16 år i kommer att redovisa sina inkomter i passiv och inte i aktiv näringsverksamhet, vilket innebär att endast grundavgift utgår.

För det år en egenföretagare avlidit betalas vid nuvarande regler samtliga avgifter utom tilläggspensionsavgift. Pensionsgrundande inkomst beräknas inte. Regeln kan ifrågasättas såvitt gäller inkomst som förvärvats före dödsfallet. Dödsfallsåret sker taxering gemensamt av den avlidnes och dödsboets inkomster och det kan inte anses lämpligt att ta ut fulla avgifter eftersom inkomsterna inte är pensionsgrundande. Mot denna bakgrund bör grundavgift tas ut för inkomster under dödsfallsåret liksom av dödsbo.

Den allmänna principen att alla förvärvsinkomster skall avgiftsbeläggas leder vidare till att sådana ersättningar som nu undantas därför att mottagaren inte ansetts ha haft något förvärvssyfte, ersättningar som utbetalats av annan än arbetsgivare och ersättningar som inte haft funktion av kostnadsersättning liksom förmåner som tillkommit en anställd exempelvis genom köp av egendom till underpris från arbetsgivaren blir avgiftspliktiga.

Även tillfälliga förvärvsinkomster berörs av avgiftsbeläggning. Här avses sådana tillfälliga inkomster som skall redovisas under inkomst av tjänst. Det kan vara fråga om hittelön, priser från fiske- eller kunskapstävlingar eller vinster från deltagande i reklamtävlingar. Hit hör även skattepliktiga inkomster från hobbyverksamhet enligt vårt förslag om viss utvidgning av inkomstslaget tjänst. Alla dessa avser ersättningar för utfört arbete.

När något beroende uppdragstagarförhållande inte föreligger utgör denna typ av tillfälliga ersättningar inkomst av annat förvärvsarbete vilket ger förmåner och därmed bör egenavgifter utgå.

I den mån inkomsten kan härledas ur ett sådant förhållande bör emellertid uppdragsgivaren betala arbetsgivaravgifter.

Störst betydelse torde grundavgiften komma att få när det gäller inkomst av passiv näringsverksamhet. I detta begrepp ingår ersättningar som enligt dagens regler är avgiftsfria. Vid taxeringen görs en uppdelning i förvärvskällor av aktiv eller passiv natur enligt avsnitt 9.2. Avgörande för gränsdragningen är omfattningen av den egna arbetsinsatsen. Den bedömning som görs vid taxeringen avses bli styrande. Hänförs ersättningen till inkomst av aktiv näringsverksamhet utgår egenavgifter. Anses det vara fråga om inkomst av passiv näringsverksamhet skall grundavgift utgå.

Inte heller bör uppskjutna arbetsersättningar undgå att beläggas med grundavgift. Här avses pensionsförmåner och utbetalningar på grund av pensionsförsäkringar. Beträffande dessa hänvisas till separata avsnitt.

36 Övriga frågor

36.1 Reglerna om existensminimum

Vårt förslag: Reglerna om extra avdrag på grund av existensminimum vid den preliminära beskattningen och vid taxeringen avskaffas.

36.1.1 Nuvarande ordning och kritiken mot denna

I 50 § 2 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 50 § KL finns regler om att ett särskilt avdrag – utöver grundavdraget – kan medges vid taxeringen om inkomsten efter skatt inte räcker till för den skattskyldiges och familjens försörjning (existensminimum). Detta gäller dock endast om detta förhållande beror på nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvållad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller annan därmed jämförlig omständighet. Om förutsättningarna för avdrag föreligger kan detta enligt 41 § och anvisningarna till 41 § UBL beaktas redan vid uttaget av preliminär skatt genom jämkning av denna och – med något andra förutsättningar – vid uttag av kvarstående skatt. Beräkningen av existensminimum ligger enligt 15 kap. utsökningsbalken till grund också för beräkning av förbehållsbelopp vid införsel.

Reglerna har – såvitt gäller avdrag vid taxeringen och jämkning av preliminär skatt – utsatts för kritik i flera avseenden. Kritiken har framförts bl.a. i samband med att riksdagen begärt en översyn av reglerna (SkU 1983/84:50, rskr. 395), av Familjeekonomiska kommittén i betänkandet (SOU 1983:14) Barn kostar ..., i en revisionsrapport från riksrevisionsverket och i ett beslut av JO avseende en utvärdering av reglerna. Riksrevisionsverket uttalade att starka skäl talade för att existensminimireglerna för preliminär skatt avskaffas, något som också tillstyrkts av riksskatteverket och socialstyrelsen i remissyttranden över rapporten.

Kritiken har riktats bl.a. mot förutsättningarna för tillämpning av reglerna, oklarheten i samspelet med socialbidrag och svårigheterna att uppnå överensstämmelse mellan jämkningen vid uttag av preliminär skatt och beräkningen av avdrag vid taxeringen. I en stor del av de fall – ett par tusen

om året – där jämkning skett har denna lett till kvarstående skatt på grund av att avdraget vägrats eller bestämts till lägre belopp vid taxeringen.

36.1.2 Vår bedömning

De undersökningar som har skett av systemet ger vid handen att systemet med avdrag vid taxeringen och den därtill knutna möjligheten till jämkning av den preliminära skatten är behäftad med allvarliga brister, som det knappast är möjligt att undanröja. Reglerna i detta hänseende tillämpas också i ett mycket litet antal fall vid uttaget av preliminär skatt och leder då ofta till att kvarstående skatt uppkommer. Härtill kommer att en tillämpning av reglerna ofta kräver bedömningar av en art som är främmande för skattemyndigheterna. Vi föreslår därför att reglerna slopas.

När det gäller avdrag för kvarstående skatt är förhållandena något annorlunda. Reglerna fungerar här i huvudsak som en anståndsregel om en kvarstående skatt skall betalas genom löneavdrag under loppet av tre månader. Visserligen kan med fog hävdas att den skattskyldige ju haft en inkomst och redan borde ha betalat skatten. Reglerna fyller emellertid här en praktisk funktion och några mer påtagliga tillämpningsproblem föreligger inte. Likaså bör reglerna behållas för förbehållsbeloppet vid införsel.

Vid införsel används existensminimireglerna för att bestämma det belopp som skall förbehållas gäldenären när införsel sker. Införsel kan ske för underhållsbidrag enligt äktenskaps- och föräldrabalken samt för skatte- och avgiftsfordringar. Införsel för underhållsbidrag har företräde framför skatteavdrag, som i sin tur har företräde framför annan införsel.

Ett slopande av existensminimireglerna vid taxeringen och den därtill knutna möjligheten till jämkning av den preliminära skatten kräver att ordningsföljden ändras så att avdrag för preliminär skatt får företräde framför all införsel. Däremot finns det knappast anledning att ändra företrädesordningen mellan skatteavdrag för kvarstående skatt och införsel för underhållsbidrag.

Avdrag för kvarstående skatt sker under endast tre månader av året (januari–mars), medan införsel för underhållsbidrag kan pågå under avsevärd tid. Reglerna bör därför i första hand knytas an till införselinstitutet och i huvudsak ha sin plats i utsökningsbalken. Praktiska fördelar kunde stå att vinna genom att bestämningen av förbehållsbelopp alltid verkställdes av kronofogdemyndigheterna som har större vana vid sådana arbetsuppgifter. I de fall den skattskyldige redan är föremål för införsel kunde därvid det förbehållsbelopp som bestämts för detta ändamål direkt komma till användning. Detta har visst samband med den i olika sammanhang aktualiserade frågan om en översyn av samspelet mellan olika system för minimistandard samt om en samordning av olika former för löneexekution. Vi anser oss – med hänsyn till den i det föregående angivna ståndpunkten – inte ha anledning att närmare gå in på dessa frågor.

36.2 Extra avdrag för sjukdomskostnader

Vårt förslag: Reglerna om extra avdrag för sjukdomskostnader avskaffas.

Enligt särskilda regler i 50 § 2 mom. KL och 9 § 2 mom. SIL kan den skattskyldige vid taxeringen medges extra avdrag för nedsatt skatteförmåga på grund av långvarig sjukdom, olyckshändelse m.m. RSV har till ledning för tillämpningen utfärdat närmare anvisningar härom.

Avdraget är maximerat till 10 000 kr. Maximibeloppet gäller för såväl ensamstående som gifta. Den personkrets som omfattas av anvisningarna är företrädesvis handikappade och personer med kroniska sjukdomar.

I en av riksrevisionsverket företagen deklarationsundersökning beträffande 1979 års taxering framgår att extra avdrag för sjukdomskostnader yrkats i 253 000 fall och medgivits 116 000 skattskyldiga. Av dem som medgavs avdrag för sjukdomskostnader var uppskattningsvis 81 000 pensionärer. Det medgivna beloppet torde i regel röra sig om 2 000–3 000 kr. Med ledning av visst meterial från 1988 års taxering kan det uppskattas att antalet personer som yrkar sådant extra avdrag uppgår till 200 000–300 000.

Tidigare utredningsarbete

Skatteförenklingskommittén har tagit upp frågan om avdrag för sjukdomskostnader i sitt betänkande (SOU 1984:21) Förenklad självdeklaration. Skatteförenklingskommittén föreslog att bestämmelserna skulle slopas och att samhällets stöd till sjuka och handikappade skulle ges i andra former, t.ex. inom ramen för den allmänna försäkringen. Stödet borde enligt kommittén administreras av myndigheter som har bättre förutsättningar än skattemyndigheterna att tillförlitligt bedöma behoven.

Vid remissbehandlingen av skatteförenklingskommitténs förslag ansåg i stort sett samtliga remissinstanser att avdraget på grund av sjukdomskostnader borde slopas. I propositionen (1984/85:180) om förenklad självdeklaration föreslogs dock att avdraget skulle behållas tills vidare.

Departementschefen anförde att han delade kommitténs och remissinstansernas uppfattning att avdragsrätten bör avskaffas. Han ansåg emellertid att en förutsättning för slopad avdragsrätt var att ifrågavarande personers behov av ekonomiskt stöd kan tillgodoses på ett tillfredsställande sätt och att till grund för en förändring måste ligga en kartläggning av de olika stödformer som sjuka och handikappade i dag kan få del av.

En sådan kartläggning har statens handikappråd på regeringens uppdrag genomfört och redovisat i betänkandet (Ds S 1985:6) Kartläggning av det ekonomiska stödet till handikappade.

Våra överväganden

Reglerna om skattereduktion för nedsatt skatteförmåga på grund av sjukdom är behäftade med åtskilliga nackdelar, såsom svårigheter vid tillämpningen, tröskeleffekter och olikformigheter. Enligt vår mening bör frågan om stöd till personer som har extra kostnader på grund av sjukdom lösas utanför skattesystemets ram. I årets budgetproposition (prop 1989/90:100, bilaga 7) har aviserats att reglerna kan komma att avskaffas i samband med ett kommande förslag om läkemedelsförmåner och högkostnadsskydd. Enligt vad vi inhämtat från socialdepartementet förbereds nu ett sådant förslag. Vi utgår därför från att reglerna om extra avdrag på grund av sjukdom kommer att avskaffas.

36.3 Ackumulerad inkomst

De särskilda reglerna om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst kommer att minska i betydelse till följd av reformen, främst på grund av att kapitalinkomster beskattas proportionellt i vårt förslag. Behovet av särskilda regler kvarstår dock i viss utsträckning. De behöver emellertid bli föremål för en genomgripande teknisk omarbetning. Bl.a. bör det övervägas om den s.k. 4-års regeln i framtiden kan slopas för reavinster vid försäljning av näringsfastigheter.

36.4 Beskattningen av pensionärer

36.4.1 Pensionsförmåner

Pensionsförmåner utgår från det offentliga pensionssystemet, kollektiva tjänstepensionssystem med olika utformning, direkt från tidigare arbetsgivare samt individuella pensionsförsäkringar. Vi behandlar i annat sammanhang (kap. 25) beskattningen av avkastningen på pensionskapitalet. I detta avsnitt behandlar vi beskattnings- och avgiftsfrågor rörande pensionärerna, i första hand knutet till det allmänna pensionssystemet.

Det allmänna pensionssystemet inom AFL och därtill anslutande författningar omfattar folkpensioneringen och den allmänna tilläggspensioneringen.

Folkpensioneringen omfattar ålderspension, förtidspension (sjukbidrag), familjepension, barntillägg, handikappersättning, vårdbidrag och pensionstillskott samt de särskilda tilläggsförmånerna hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg.

Rätt till ålderspension föreligger som regel fr.o.m. den månad då den försäkrade fyller 65 år. Uttaget av pension kan dock tidigare- eller senareläggas, varvid en reduktion resp. förhöjning av förmånen sker. Folkpensionen är 96 % av basbeloppet. För gift försäkrad, vars make har ålderspension eller hel förtidspension eller har fyllt 65 år utan att ta ut pension är pensionen 78,5 % av basbeloppet. Har maken två tredjedelars eller halv förtidspension, är ålderspensionen 84 1/3 % resp. 87 1/4 % av basbeloppet.

Förtidspension utgår, när arbetsförmågan är varaktigt nedsatt, varvid även arbetsmarknadsskäl i vissa fall beaktas. Alltefter nedsättningens omfattning utgår hel, två tredjedels eller halv förtidspension. Förtidspensionens storlek motsvarar ålderspensionen. Sjukbidraget skiljer sig från förtidspensionen endast på det sättet att det är tidsbegränsat och avsett för sådana fall där nedsättningen av arbetsförmågan bedöms inte bli varaktig men likväl bestående under avsevärd tid. Regler om förtidspension gäller även i fråga om sjukbidrag.

Familjepensioneringen har nyligen reformerats. De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 1990. Genom övergångsbestämmelserna kommer dock förmåner att utgå enligt äldre regler under avsevärd tid.

Barnpension utgår till barn som inte fyllt 18 år med förlängning till dess barnet fyller 20 år, om det bedriver studier. Pensionen uppgår till 25 % av basbeloppet, men förhöjs vid behov så att den tillsammans med eventuell ATP uppgår till 40 % av basbeloppet efter varje avliden förälder. Under en övergångstid sker viss samordning med änkepension.

Enligt äldre regler utgår änkepension till änka, som ej uppbär folkpension, fram till 65 års ålder, om hon har barn under 16 år eller vid makens död har fyllt 36 år och har varit gift med honom i fem år. Änkepensionen uppgår till 96 % av basbeloppet. För änka utan barn som ej fyllt 50 år reduceras beloppet.

Enligt de nya reglerna har efterlevande make, som är under 65 år och har barn under 12 år eller har sammanbott med den avlidne de senaste fem åren, rätt till omställningspension. I det senare fallet är pensionen begränsad till tolv månader.

Omställningspension kan avlösas av särskild efterlevandepension, om den efterlevande inte kan bereda sig försörjning. Denna kan utgå som hel, två tredjedelars eller halv pension.

Omställningspension och särskild efterlevandepension uppgår till 96 % av basbeloppet. Från särskild efterlevandepension avräknas vissa förmåner.

Barntilläggen, som avskaffas i samband med reformeringen av efterlevandepensioneringen men finns kvar övergångsvis, utgår som ett tillägg till folkpensionen till förälder, som uppbär ålderspension eller förtidspension och har barn under sexton år.

Handikappersättning utgår för merkostnader till den som fyllt 16 år och som innan han fyllt 65 år fått sin funktionsförmåga nedsatt. Handikappersättningen är 65 %, 50 % eller 34 % av basbeloppet.

Förälder, som har hand om barn som inte fyllt 16 år och på grund av sjukdom är i behov av särskild vård, kan få vårdbidrag. Vårdbidraget utgår med belopp motsvarande hel, halv eller fjärdedels förtidspension jämte däremot svarande pensionstillskott. Av vårdbidraget kan viss angiven del bestämmas utgöra ersättning för merkostnader. I vissa fall kan vårdbidraget delas mellan föräldrarna.

Pensionstillskott utgår till ålderspension, förtidspension, omställningspension och särskild efterlevandepension (samt övergångsvis änkepension).

Pensionstillskottet är till förtidspension 96 % av basbeloppet och i övriga fall 48 % av basbeloppet. Om pensionen är reducerad (eller vid uppskjutet uttag ökad) till viss del eller på annat sätt reduceras (eller ökas) pen-

sionstillskottet i samma mån.

Pensionstillskottet reduceras med uppburen ATP. Har ATP-poäng inte tillgodoräknats på grund av underlåten betalning eller undantagande (enligt det numera upphävda systemet) sker reducering såvitt gäller den försäkrade själv med den ATP som skulle har utgått om pensionspoäng tillgodoräknats.

Hustrutilläggen, som har avskaffats vid reformeringen av efterlevandepensioneringen men finns kvar övergångsvis, utgår – under vissa förutsättningar – mellan 60 och 65 års ålder till hustru till den som har ålderspension eller förtidspension, om hon inte själv har sådan pension. Hustrutillägg motsvarar skillnaden mellan ålderpension jämte pensionstillskott för makar och ålderspension jämte pensionstillskott för ensamstående.

Hustrutillägg minskas med tre femtedelar av den del av den pensionsberättigades årsinkomst som överstiger 750 kr. Varje makes inkomst anses därvid som hälften av deras sammanlagda inkomster. Vid inkomstberäkningen bortses från folkpension, pensionstillskott eller motsvarande ATP samt arbetsinkomst hos den som har ålderspension.

Kommunalt bostadstillägg (KBT) utgår till den som har ålderspension, förtidspension, omställningspension eller särskild efterlevandepension (eller övergångsvis änkepension). Bidraget bestäms på grundval av bostadskostnaderna. Det är inkomstprövat efter samma principer som hustrutillägget (för ensamstående är inkomstgränsen dock 1 000 kr.). Minskningen är dock en tredjedel av av den överskjutande inkomsten.

Avtrappningen av hustrutillägg och KBT samordnas på så sätt att minskning först görs på bostadstillägget och därefter på hustrutillägget.

Den allmänna tilläggspensioneringen omfattar ålderspension, förtidspension (sjukbidrag) och efterlevandepension i form av barnpension, omställningspension och särskild efterlevandepension (samt övergångsvis änkepension).

Delpensioneringen är en fristående pensioneringsform som ger en kompensation motsvarande 65 % av inkomstbortfallet för den som minskar sin arbetstid efter 60 men före 65 års ålder.

36.4.2 Nuvarande beskattning

Samtliga folkpensionsförmåner utom handikappersättning, sådan del av vårdbidrag som utgör ersättning för merkostnader och kommunalt bostadstillägg är skattepliktig inkomst. Vårdbidrag är dessutom – till den del det är skattepliktigt – pensionsgrundande.

Den vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension i form av ålderspension, förtidspension (sjukbidrag), änkepension eller hustrutillägg har rätt till ett extra avdrag vid beskattningen. För den som haft endast grundnivån för ålderspension medges så stort extra avdrag att någon beskattningsbar inkomst inte uppkommer. Är inkomsten högre avtrappas det extra avdraget i olika skikt med 66 2/3 %, 40 % och 33 1/3 % av den överskjutande inkomsten. Även förmögenhetsinnehav påverkar det extra avdraget. I fråga om avtrappning på grund av inkomst sker bedömningen för gift oberoende av andra makens inkomst, medan avtrappning på grund av förmögenhet för gift grundas på hälften av makarnas sammanlagda förmögenhet.

Beskattningen av pensionärer har länge varit kritiserad och vid flera tillfällen varit föremål för utredningar och ändringar. Problemen har till stor del sin grund i att de krav som riktats mot reglernas utformning inte är förenliga. Reglerna har länge haft som utgångspunkt att en ålderspensionär med endast minimiförmåner inte skall betala någon skatt samt att pensionärer med inkomster som är jämförbara med förvärvsarbetandes inte skall ha några särskilda skattelättnader. Regler som uppfyller dessa krav leder ofrånkomligen till förhöjda marginaleffekter för inkomster mellan dessa nivåer. Avtrappningen sker dessutom parallellt med avtrappningen av KBT. En påtaglig sänkning av marginaleffekterna leder ofrånkomligen – om skattefriheten vid miniminivån skall bibehållas – till att skattelättnaderna utsträcks till betydligt högre inkomstskikt än för närvarande.

36.4.3 Våra överväganden

Som vi framhållit tidigare (avsnitt 10.1.1) är en utgångspunkt för våra överväganden att utfallet för pensionärerna av skattereformen skall vara jämförbart med effekterna för andra kategorier av inkomsttagare. Vi har där också utvecklat de särskilda problem som föreligger att åstadkomma detta resultat. En annan utgångspunkt (avsnitt 9.3) är att förvärvsinkomst alltid skall beläggas med socialavgifter oavsett om den utgår i form av lön under anställningstiden eller pension. Socialavgifter på pension skall utgå som grundavgift, eftersom pensionen inte är förmånsgrundande.

Vi redovisar först våra förslag såvitt gäller ålderspensionärer och tar sedan upp andra pensionsformer.

Vi föreslår att folkpension i form av ålderspension blir skattefri. Grundavdrag medges inte. Extra avdrag medges med belopp motsvarande pensionstillskottet för pensionärer som endast har ålderspension jämte pensionstillskott motsvarande 48 % av basbeloppet, vilket innebär att dessa alltjämt inte påförs någon inkomstskatt. Vid högre inkomster avtrappas det extra avdraget med 40 % av överskjutande inkomst. I den inkomst som ligger till grund för avtrappningen ingår beskattningsbar inkomst samt inkomst av kapital till den del den överstiger 1 000 kr.

Med hänsyn till att folkpensionen är skattefri sätts gränsen för uttag av statlig inkomstskatt lägre än för övriga inkomsttagare. Uttaget av statlig inkomstskatt börjar för pensionärer vid 170 600 kr. i stället för vid 187 000 kr. beskattningsbar inkomst.

Socialavgift i form av grundavgift tas ut på pensionen, dock ej på folkpension, pensionstillskott och sådan del av ATP som föranlett avräkning av pensionstillskott, eftersom dessa förmåner inte grundas på tidigare förvärvsarbete. Avgiften utgår som arbetsgivaravgift men pensionen minskas med avgiftens belopp.

De nuvarande särskilda skattereglerna omfattar – förutom ålderspension – förtidspension, änkepension och hustrutillägg. Även förtidspension och änkepension bör således bli skattefria, liksom omställningspension och särskild efterlevandepension som har likartad konstruktion som nuvarande änkepension. Hustrutillägget skiljer sig från de tidigare behandlade pensionsformerna genom att nivån innefattar också en motsvarighet till pensionstillskottet. Det

bör därför inte i sin helhet bli skattefritt utan endast upp till en nivå motsvarande 78,5 % av basbeloppet. Även för dessa pensionsformer bör gälla att extra avdrag medges efter samma grunder som för ålderspensionärer, dvs. med högst ett belopp motsvarande 48 % av basbeloppet.

Nivån för dessa andra pensionsformer kan variera i betydligt större utsträckning än vad som gäller för ålderspension. Det kan därför inte utan vidare föreskrivas att den som uppbär sådan pension inte har rätt till grundavdrag. Regeln bör därför utformas så att grundavdraget minskas med uppburen skattefri folkpension av de nu nämnda slagen.

Även för tillämpningen av den lägre gränsen för uttag av statlig inkomstskatt krävs för dessa fall kompletterande regler för att hindra att den träder i tillämpning även vid mycket låg skattefri pension. Den bör tillämpas endast om den skattefria folkpensionen uppgår till minst 50 % av basbeloppet.

Även för dessa pensionsformer skall grundavgift tas ut utom på folkpension, pensionstillskott och däremot svarande ATP, vilket innebär att avgiften inte tas ut på hustrutillägg, samt pensionen minskas med avgiftens belopp.

När det gäller handikappersättning, vårdbidrag och barntillägg föreslår vi inte några förändringar i beskattningen.

De särskilda reglerna för beskattning av pensionärer omfattar inte barnpension. Med hänsyn till utformningen av barnpensionen kan inom folkpensioneringen belopp upp till 0,25 % av basbeloppet ses som en motsvarighet till ålderspensionen och belopp mellan 0,25 % och 0,40 % av basbeloppet som ett inbyggt pensionstillskott. En motsvarande skattefrihet som för ålderspension upp till 0,25 % av basbeloppet med motsvarande avräkning av grundavdraget skulle inte påverka beskattningsresultatet utan endast komplicera reglerna. Det kan också nämnas att det inte skulle påverka det ofta kritiserade förhållandet att barn med barnpension inte har samma möjlighet till skattefria arbetsinkomster som andra barn. I sammanhanget kan påpekas att genomsnittlig ATP för barnpensionärer synes ligga i nivå med grundavdraget. I enlighet med det nyss redovisade synsättet bör grundavgift inte utgå på – förutom barnpension från folkpensioneringen – sådan del av ATP som erfordras för uppnående av garantinivån.

I fråga om övriga pensionsformer, däribland delpension, föreslår vi inga särskilda skatteregler. Uttaget av grundavgift och den därtill kopplade minskningen av pensionerna gäller även för dem.

36.5 Sexmånadersregeln och ettårsregeln

Vårt förslag: Vissa förändringar i förenklingssyfte företas i den s.k. sexmånadersregeln.

Den s.k. ettårsregeln avskaffas.

Gällande rätt

En fysisk person som är bosatt i Sverige är i princip skattskyldig här för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. I 54 § första stycket f) KL, görs under vissa förutsättningar undantag från denna huvudregel. En person som uppbär inkomst vid utlandstjänstgöring undantas från beskattning i Sverige för denna inkomst om tjänstgöringen pågått minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs. Den som inte är anställd hos sådan arbetsgivare befrias ändå från skatt i Sverige på inkomst från utlandstjänstgöring om vistelsen och anställningen varat minst ett år i ett och samma land. Särskilda regler om befrielse gäller för anställda ombord på utländska fartyg. Reglerna om befrielse från svensk skatt vid tjänstgöring utomlands trädde i kraft 1 juli 1985 och ersatte den tidigare s k ettårsregeln som gällt sedan 1967.

De viktigaste skälen för den tidigare ettårsregeln var att man på ett enkelt sätt kunde förhindra att den skattskyldige blev beskattad för samma inkomst både i Sverige och i det land där arbetet utfördes samt att man därigenom kunde förenkla det praktiska taxeringsarbetet och ge den enskilde möjlighet att klart bedöma sin skattesituation. Dessa skäl ägde fortfarande sin giltighet när de nya reglerna infördes 1985. Genom nätet av dubbelbeskattningsavtal och införandet av intern avräkning av utländsk skatt kan numera dubbelbeskattning visserligen i regel helt undvikas. I de flesta avtal liksom enligt de interna reglerna sker detta genom avräkning av skatt. Den utländska inkomsten – beräknad enligt svenska regler – tas med i beskattningsunderlaget här, varefter den svenska skatten på denna inkomst minskas med den utländska skatten på samma inkomst. Avräkning får dock ske med högst den svenska skatten på inkomsten.

De ytterligare skäl som talade för att behålla en "ettårsregel" var den minskning i lönekostnaderna för svenska företag verksamma utomlands som en sådan regel skulle innebära och den därmed stärkta internationella konkurrenskraften för de svenska företagen.

Ett annat skäl var att kompensera för det inkomstbortfall som en utlandstjänstgöring kan innebära om medföljande make inte kan beredas anställning. Rekryteringen till utlandsuppdrag skulle därigenom underlättas.

Grundtanken med det nya förslaget var att undvika regler som skulle kunna skapa en situation där den skattskyldige undgår skatt både i Sverige och i tjänstgöringslandet. Den nya sexmånadersregeln kom därför att utformas som spegelbilden av 183-dagarsregeln i OECD:s modellavtal. Detta skedde främst med tanke på att Sverige – i de fall man i dubbelbeskattningsförhandlingar förhandlat till sig en exklusiv beskattningsrätt – inte genom interna regler skulle avstå sin rätt att beskatta viss inkomst.

De bestämmelser om uppehåll och avbrott i vistelsen som gäller sexmånadersregeln gäller även för ettårsregeln. Stats- och kommunalanställda omfattas av sexmånadersregeln men ej av ettårsregeln. Utlandsstationerad personal vid SAS undantas från såväl tillämpningen av sexmånadersregeln som ettårsregeln.

De nya reglerna, som var avsedda att förenkla förfarandet i de fall den skattskyldige visserligen var utomlands mindre än ett år men ändå så länge

att skattskyldighet uppkom i verksamhetslandet, har emellertid visat sig svårtillämpbara med hänsyn till att man uppställde krav på att arbetsgivaren skulle bedriva rörelse från fast driftställe i tjänstgöringslandet. Detta krav har lett till att regeln inte varit möjlig att tillämpa i ett stort antal fall där den skulle inneburit en förenkling för såväl den skattskyldige som skattemyndigheterna. De som framför allt kommer i kläm på grund av detta krav är de som tjänstgör i ett och samma land – men ej vid arbetsgivarens fasta driftställe – mer än sex månader men mindre än ett år och som därigenom oftast blir skattskyldiga i tjänstgöringslandet. I dessa fall måste dubbelbeskattningen undanröjas med tillämpning av dubbelbeskattningsavtal eller – för det fall att det är fråga om icke avtalsländer – de interna avräkningreglerna. Detta gäller bl. a. de montörer och den servicepersonal som tidigare blev skattebefriade enligt den äldre ettårsregeln men som inte omfattas av de nya reglerna. Denna personal är ofta anställd i Sverige och sänds ut i samband med större leveranser och anläggningsprojekt. De arbetar ofta vid beställarens fasta driftställe men är anställda i det svenska företaget. Dessa personalkategorier omfattas inte heller av ettårsregeln med hänsyn till att tillämpning av den regeln kräver vistelse i ett och samma land under minst ett år.

Den nya ettårsregeln utformades framför allt som en alternativregel för dem som är anställda av arbetsgivare som inte bedriver rörelse. Kravet på vistelse i ett och samma land tillkom främst med tanke på Sveriges åtaganden i dubbelbeskattningsavtal. En ettårig vistelse i ett och samma land medför regelmässigt att det landet kan beskatta arbetsinkomster som intjänas där. Enligt den äldre ettårsregeln fick utlandsuppdragen som utfördes för en och samma arbetsgivare men i olika länder sammanläggas.

Överväganden

Från företagens sida har man upprepade gånger uppvaktat finansdepartementet och begärt ändring av sexmånadersregeln. Man har framför allt önskat att kravet att arbetsgivaren skall bedriva rörelse från fast driftställe skall tas bort. Jämförelse har även gjorts med den finska sexmånadersregeln som infördes den 1 januari 1986. För tillämpning av den finska sexmånadersregeln krävs att vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning antingen i ett och samma land eller hos en och samma arbetsgivare. En regel som den finska kan emellertid innebära att åtaganden enligt dubbelbeskattningsavtalen inte kan fullgöras. En kombination av en sexmånadersregel av finsk modell och 183-dagarsregeln i avtalen kan leda till att hemviststaten inte kan utnyttja sin exklusiva beskattningsrätt enligt avtalen och att inkomsten därmed blir skattefri i båda de avtalsslutande staterna.

Eftersom de skäl – framför allt förenklingen för skattemyndigheterna och för de skattskyldiga, men även minskningen i lönekostnaderna, den stärkta konkurrenskraften för svenska företag och kompensationen för visst inkomstbortfall, – som anfördes vid införandet av den nya sexmånadersregeln kvarstår, bör en regel av detta slag behållas men modifieras utifrån de erfarenheter som vunnits vid tillämpningen.

De problem som kravet på anställning hos arbetsgivare som bedriver

rörelse från ett fast driftställe i tjänstgöringslandet orsakat såväl skattemyndigheterna som de skattskyldiga och deras arbetsgivare motiverar att detta krav tas bort. Med hänsyn till att det är angeläget att Sverige utnyttjar den beskattningsrätt som kan ha tillagts oss i dubbelbeskattningsavtal bör borttagandet av detta krav ersättas av ett krav på faktisk beskattning i verksamhetslandet. En sådan regel är mera lätthanterlig för den skattskyldige eftersom den rör beskattning av hans egen inkomst och inte som när det gäller kravet på fast driftställe frågan om företagets – där han är anställd – skatterättsliga status i verksamhetslandet. Av den skattskyldige bör krävas att han visar kvitto eller intyg på att beskattning sker i utlandet. Ett sådant intyg eller kvitto tillsammans med anställningsavtal som visar att anställning utomlands varat eller kommer att vara minst ett halvår bör kunna utgöra underlag för ett jämkningsbeslut i Sverige. En sexmånadersregel utformad på detta sätt bör även bli lättadministrerad för skattemyndigheterna som därmed slipper de ofta tidsödande utredningarna om huruvida fast driftställe finns eller ej.

Genom att kravet på anställning hos arbetsgivare som bedriver rörelse från fast driftställe i tjänstgöringslandet tas bort behövs inte längre ettårsregeln.

Något undantag för ersättning till anställda i stat och kommun behövs heller inte med den föreslagna regeln. Med hänsyn till att beskattningsrätten till löner till offentliganställda normalt sett endast tillkommer källstaten blir det i sådana fall inte fråga om någon skattebefrielse här eftersom inkomsten i normalfallet är undantagen från beskattning i utlandet. Inte heller krävs något undantag för utlandsstationerad SAS-personal. Skälet till att denna personal undantogs från tillämpning av tidigare regler var att de inte skulle helt undgå beskattning vid tjänstgöring i länder med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal i vilka beskattningsrätten uteslutande tillagts Sverige.

När det gäller antalet tillåtna hembesöksdagar och övriga uppehåll i vistelsen samt vilka avbrott i utlandsvistelsen som kan accepteras utan att sexmånadersregeln sätts ur spel bör nuvarande regler fortfarande gälla.

Beträffande anställda ombord på utländska fartyg föreslås ingen ändring i nuvarande regler.

Den föreslagna regeln – skattefrihet för lön eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning som här bosatt fysisk person åtnjutit under vistelse utomlands som varat minst sex månader i den mån denna lön eller förmån beskattats i verksamhetslandet – innebär en väsentlig förenkling jämfört med nuvarande bestämmelser. Således en enda regel utan undantag. Vad som krävs för tillämpningen är att den skattskyldige visar kvitto eller intyg på beskattning i utlandet och vidare visar att vistelsen och anställningen utomlands varat minst sex månader inklusive tillåtna avbrott.

En intern undantaganderegel innebär också en betydande förenkling jämfört med det fall då dubbelbeskattningen undanröjs eller lindras med tillämpning av avtal. Utan en sådan regel måste tillämpligt avtal hanteras i varje ärende för att konstatera vilken metod som skall tillämpas för att undvika dubbelbeskattning, avräkning eller exempt med progression. Den skattskyldige skall ansöka om avräkning på särskild blankett (RSV 3120). Vidare skall den skattskyldige underrättas om beslutet om avräkning. Vidare

måste anteckning ske i längden om tillämpning av avtal och beräkningen av avräkningsbeloppet arkiveras. Vid s.k. exempt med progressionsuppräkning sker skatteberäkningen manuellt eftersom inkomsten i sådant fall inte ingår i beskattningsunderlaget. Är den utländska skatten inte slutligt bestämd vid taxeringsperiodens utgång får ansökan om avräkning göras till länsrätten och ansökan om anstånd med inbetalning av skatten lämnas till skattemyndigheten. Att undanröja dubbelbeskattning med tillämpning av avtal eller interna regler innebär således ett väsentligt merarbete jämfört med att genom ett jämkningsbeslut befria från skattskyldighet för inkomst som omfattas av sexmånadersregeln. Sänks det svenska skatteuttaget till de nu föreslagna skattesatserna torde det i många fall leda till att hela den svenska skatten på den utländska inkomsten tas i anspråk för avräkning. Genom att skatteuttaget föreslås bli proportionellt i det lägsta skiktet erhålls oftast inte ens en progressionseffekt trots alla räkneoperationer.

37 Författningsförslag

1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)[1]

dels att 24 § 2 mom., 25 § 3 mom., 32 § 3 f mom., 35 § 1 och 2–4 mom., 36 och 37 §§, 38 § 1 mom., 39 § 1 och 3 mom., 40 och 41 e §§, 46 § 1 mom., 46 a, 49, 64 och 76 §§, punkterna 1–3 av anvisningarna till 18 §, punkterna 6 och 7 av anvisningarna till 24 §, punkt 6 av anvisningarna till 25 §, punkterna 5, 7 och 11 av anvisningarna till 32 §, punkterna 1–4 och 7–9 av anvisningarna till 35 §, punkterna 1–2 c, 2 e–5, 6 a–7 av anvisningarna till 36 §, punkterna 2, 3, 5, 6 och 8–10 av anvisningarna till 38 §, punkterna 1–5 och 7 av anvisningarna till 39 §, punkterna 4 a–6 av anvisningarna till 41 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 a §, punkt 3 av anvisningarna till 46 §, punkterna 1 och 3 av anvisningarna till 50 § samt punkt 2 av anvisningarna till 54 § skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande anvisningar till 48 § skall betecknas punkt 1 av anvisningarna till 48 § och nuvarande punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 49 § skall betecknas punkt 2 respektive 3 av anvisningarna till 48 §,

dels att 4, 17–20 och 31 §§, 32 § 1, 3, 3 a och 4 mom., 33 § 1 och 2 mom., 34 och 41 §§, 46 § 2 mom., 47 §, 48 § 2 och 3 mom., 50 § 2 och 3 mom., 52 § 1 mom, 53 § 1 och 3 mom., 54 §, anvisningarna till 3 §, punkt 1 av anvisningarna till 19 §, punkterna 3, 3 a, 4, 8, 12 och 12 a av anvisningarna till 32 §, punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 33 §, punkt 4 av anvisningarna till 41 §, punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 a §, punkterna 2 och 3 av anvisningarna till 42 §, punkt 6 av anvisningarna till 46 §, punkt 2 av anvisningarna till 50 § samt punkt 3 av anvisningarna till 54 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 5 och 51 §§, punkt 3 av anvisningarna till 19 §, punkt 10 av anvisningarna till 32 § samt punkterna 3 a–3 c av anvisningarna till 33 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 §[2]

Såvitt gäller fastighet beräknas inkomst i de fall som anges i denna lag på grundval av vad som bestämts vid fastighetstaxering.

Med ägare likställs den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

Bestämmelserna i denna lag om fastighet skall också tillämpas i fråga om byggnad, som är lös egendom, om inte annat föreskrivs. Samma skall gälla beträffande sådana tillbehör till byggnaden som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, i den mån de tillhör byggnadens ägare.

Föreskrifter om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	5 §[3]
	Fastighet utgör antingen näringsfastighet eller privatbostad.
	Som privatbostad räknas en- och tvåfamiljsfastighet samt småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet här i riket, om fastigheterna helt eller till övervägande delen används för eller är avsedda för permanent- eller fritidsboende för ägaren eller honom sådan närstående som avses i 35 § 1 a mom. sista stycket.
	Som privatbostad räknas även tomtmark som är avsedd att bli bebyggd för sådana ändamål.
	Annan fastighet än som ovan sagts, är näringsfastighet.
	Som privatbostad räknas även bostad som används på det sätt som anges i första stycket och som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare av bostadsaktiebolag, om föreningen eller bolaget är sådant som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.
	En skattskyldig får inte annat än tillfälligt räkna mer än tre bostäder av ovan nämnda slag som privatbostad.
	I fråga om privatbostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 53 § 3 mom.
	Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.
	17 §[4]
Kommunal inkomstskatt utgår för:	Kommunal inkomstskatt utgår för *inkomst av näringsverksamhet och* inkomst av tjänst.
a) inkomst av jordbruksfastighet,	
b) inkomst av annan fastighet,	
c) inkomst av rörelse,	
d) inkomst av tjänst,	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
e) inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt *f) inkomst av kapital.* För *ett vart av nu nämnda slag av inkomst* skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla uppskattas för sig.	För *inkomst av näringsverksamhet* skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla uppskattas för sig.

18 §[5]

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om: *a) jordbruksfastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;* *b) annan fastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet; dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;* *c) rörelse: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;* *d) tjänst: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;* *e) tillfällig förvärvsverksamhet:* *1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri;* *2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;* *f) kapital:* *1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;* *2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.*	*I fråga om inkomst av näringsverksamhet gäller följande.* *Bedriver en skattskyldig olika verksamheter utgör varje verksamhet en förvärvskälla. Verksamheter som har naturlig anknytning till varandra bildar dock en gemensam förvärvskälla.* *Varje förvärvskälla inom inkomstslaget utgör antingen aktiv eller passiv näringsverksamhet.* *Till aktiv näringsverksamhet hänförs en förvärvskälla vari den skattskyldige varit verksam i inte oväsentlig omfattning. Till passiv näringsverksamhet hänförs annan förvärvskälla. Inkomst av förvärvskälla som avser fastighet i utlandet eller självständigt bedriven rörelse utomlands utgör dock alltid passiv näringsverksamhet.*

För delägare i handelsbolag hänförs inkomst från handelsbolag och annan inkomst till skilda förvärvskällor.

(Se vidare anvisningarna.)

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
19 §[6]	
Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:	
vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;	
vinst vid icke yrkesmässig avyttring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3–4 mom.;	
vinst i svenskt lotteri *eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer* och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;	vinst i svenskt lotteri och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;
ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243)omyrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst *av 6 000 kronor eller högre belopp för år* eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst *av 6 000 kronor eller högre belopp för år*, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, med nedan angivet undantag, annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig	ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243)omyrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, med nedan angivet undantag, annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
natur;	
ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;	
belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;	
försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser *driftbyggnad på jordbruksfastighet, byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom., byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse* eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av *fastighet eller av rörelse* och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för *fastighet eller rörelse*;	försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser *annan byggnad än privatbostad* eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av *näringsverksamhet* och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för *näringsverksamhet*;
vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;	
ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst *av 6 000 kronor eller högre belopp för år*;	ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;
periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;	

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

folkpension enligt lagen om allmän försäkring i form av ålderspension, förtidspension, änkepension, omställningspension och särskild efterlevandepension;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

hustrutillägg till den del det inte överstiger 78,5 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet och kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

ersättning som fastställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som – utan att det skett yrkesmässigt – inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor, såvida intäkterna inte kan hänföras till rörelse som den skattskyldige driver eller utgör lön eller liknande förmån;

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065);

ränta som enligt bestämmelserna i 37 § 8 mom. c) och d) taxeringslagen (1956:623) inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor.	ränta som enligt bestämmelserna i 37 § 8 mom. c) och d) taxeringslagen (1956:623) inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor; *sådant statligt bostadsstöd som avses i punkt 3 av anvisningarna.*

Beträffande vissa försäkringsbelopp som utgår till lantbrukare, skogsbrukare, yrkesfiskare, renskötare m.fl. gäller särskilda bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna till 21 § och i punkt 11 av anvisningarna till 28 §.

(Se vidare anvisningarna.)

20 §[7]

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (*bruttointäkt*) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

Avdrag får *inte* göras för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, såsom vad skattskyldig utgett som gåva eller som periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;

sådana kostnader för hälsovård, sjukvård samt företagshälsovård som anges i anvisningarna;

kostnader i samband med plock-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ning av vilt växande bär och svampar eller kottar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 §;	

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning på skuld;

ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349);

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10);

avgift enligt 99 a § utlänningslagen (1980:376);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

skadestånd, som grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet eller annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, när skadeståndet avser annat än ekonomisk skada;

företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken;

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

kontrollavgift enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg;

avgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor;

lagringsavgift enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol eller lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet;

avgift enligt 18 § lagen (1902:71 s. 1), innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar;

ränta på lånat kapital till den del räntan täcks av sådant statligt bidrag som avses i punkt *7* av anvisningarna till *24* §;	ränta på lånat kapital till den del räntan *motsvaras av sådan eftergift av ränta eller amortering eller* täcks av sådant statligt bidrag som avses i punkt *3* av anvisningarna till *19* §;
kapitalförlust m.m. i vidare mån än som *får ske enligt 36 §.*	kapitalförlust m.m. i vidare mån än som *särskilt föreskrivs.*
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

31 §[8]

Till tjänst *hänföres* dels allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag *ävensom* varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning och dels *tillfälligt bedriven* vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, tillfälligt uppdrag, *såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskifte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, ävensom* annan *därmed jämförlig* inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur.

Till tjänst *räknas* dels allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag *liksom* varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning och dels vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, tillfälligt uppdrag *samt även* annan inkomstgivande verksamhet av *varaktig eller* tillfällig natur *om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

Med tjänst likställs rätt till

a) pension,

b) livränta, som utgår på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring och inte utgör vederlag vid avyttring av egendom,

c) ersättning, som i annan form än livränta utgår på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst,

d) undantagsförmåner, samt

e) periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, i den mån beloppet inte är undantaget från skatteplikt enligt 19 § och inte heller utgör vederlag vid avyttring av egendom.

(Se vidare anvisningarna.)

32 §

1 mom.[9] Till intäkt av tjänst hänförs

a) avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

a) avlöning, arvode, traktaments- *och resekostnadsersättning,* sportler och annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

b) pension,

c) sådan livränta som utgått på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring med undantag av livränta som utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån det inte är fråga om livränta som avses i d) och inte heller annat följer av 2 mom.,

d) i fråga om sådan i c) angiven livränta, som utgår till följd av personskada och på vilken 2 mom. inte är tillämpligt, den del av livräntan som avser ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
förlorat underhåll,	
e) ersättning som utgått i annan form än livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, dock inte ersättning, som avser sjukvårds- eller läkarkostnader,	
f) undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 §, samt	
g) engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §.	g) engångsbelopp som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 §,
	h) sådan utdelning på och vinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall tas upp som intäkt av tjänst.
Som intäkt av tjänst räknas jämväl annat belopp än ovan sagts – såsom vinstandel, återbäring eller vid återköp av försäkring uppburet belopp – vilket utgått på grund av pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst.	
Sådan ersättning på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare och som bestämmes med hänsyn även till andra omständigheter än den försäkrades levnadsålder och anställningstid räknas endast delvis som intäkt av tjänst på sätt närmare angives i punkt 11 av anvisningarna. Motsvarande gäller i fråga om sådan avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten till arbetstagare. Även avgångsersättning som utbetalas till arbetstagare som omfattas av s.k. trygghetsavtal räknas endast delvis som intäkt av tjänst på det sätt som angives i punkt 11 av anvisningarna.	
Har tjänsteinnehavare som löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att han enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas som intäkt av *jordbruksfastighet eller av annan fastighet.*	Har tjänsteinnehavare som löneförmån innehaft fastighet på sådant sätt, att han enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare, skall dock intäkt, vilken tjänsteinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas som intäkt av *näringsverksamhet eller – i förekommande fall – behandlas enligt reglerna för privatbostad.*

Nuvarande lydelse

3 mom.[10] *Såsom* intäkt *upptages icke vad som av staten anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader, såsom:*

utlandstillägg och därmed likställda förmåner för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet;

förvaltningskostnadsbidrag och anslag till andra expenser;

å stat uppförd häst- och båtlega;

till beställningshavare vid armén utgående hästgottgörelse för egna tjänstehästar;

resekostnads- och traktamentsersättning;

kostnadsersättning för vård *av person* i enskilt familjehem;

ägande i följd *härav skattskyldig icke göra* avdrag för underskott, som kan uppkomma *därigenom*, att *sålunda anvisat anslag icke förslår* till *täckande av* därmed avsedda utgifter.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas även på motsvarande kostnadsersättning som anvisats av kommun eller som bekostas av Nordiska ministerrådet i samband med arbete inom ramen för det nordiska tjänstemannautbytet. Bestämmelserna tillämpas vidare – i den omfattning som anges i punkt 7 fjärde stycket av anvisningarna – på kostnadsersättningar som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. Riksskatteverket får också, när skäl föreligger, förklara att reglerna i första stycket skall tillämpas på motsvarande ersättning, som anvisats av annan offentlig institution. Sådant beslut får, när omständigheterna föranleder det, återkallas av riksskatteverket. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, får talan

Föreslagen lydelse

3 mom. *Som* intäkt *tas inte upp* kostnadsersättning för vård i enskilt familjehem i följd *varav den skattskyldige inte medges* avdrag för underskott som kan uppkomma *genom* att *den anvisade ersättningen inte räcker* till *för att täcka* därmed avsedda utgifter.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
inte föras.	
3 a mom.[11] *Förmån av fri grupplivförsäkring tas inte upp som intäkt, oavsett om förmånen åtnjutits på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst. Har sådan förmån åtnjutits på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst, skall dock förmånen tas upp som intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de som gäller för nämnda befattningshavare.* Förmån av fri gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer tas inte *heller* upp som intäkt.	3 a mom. Förmån av fri gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer tas inte upp som intäkt. *Ersättning som utgår på grund av sådan försäkring utgör skattepliktig intäkt av tjänst.*
4 mom.[12] *Är vid enskild tjänst anvisad särskild ersättning för vissa med tjänsten förenade kostnader, skall denna ersättning redovisas såsom intäkt.* Har skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort *avflyttat* till ny bostadsort och av *arbetsgivaren* eller av allmänna medel *uppburit* särskild ersättning *till bestridande av* flyttningskostnad, skall *dock sådan ersättning upptagas såsom* intäkt *allenast i den mån* ersättningen utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i *statens* tjänst.	4 mom. Har skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort *flyttat* till ny bostadsort och *fått* särskild ersättning av *sin arbetsgivare* eller av allmänna medel *för flyttningskostnaden*, skall *ersättningen tas upp som* intäkt *endast till den del* ersättningen utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i *statlig* tjänst.

33 §

1 mom.[13] Från intäkt av tjänst må *avdrag* göras för samtliga utgifter, vilka äro att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt icke för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som, på sätt i 32 § 3 mom. är sagt, ej skall upptagas såsom intäkt.

Avdrag får i enlighet härmed ske för, bland annat:

avgifter som den skattskyldige i samband med tjänsten erlagt för egen eller efterlevandes pensionering annorledes än genom försäkring;

hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal, för vilken den skattskyldige haft att själv vidkännas utgift;

kostnad för arbetsbiträde, som den skattskyldige använt för tjänsts utförande och som han själv avlönat;

förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
redovisningsskyldig;	
kostnad för resor i tjänsten, *där ej, vad angår statstjänst, särskild ersättning varit därför anvisad*;	*ökad levnadskostnad vid resa* i tjänsten *utom den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning*; *färdkostnad vid resa i tjänsten;*
kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för tjänstens fullgörande.	
I fråga om rätt till avdrag för ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten *gäller 39 § 1 mom.*	*Ränta* på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten *hänförs till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*
2 mom.[14] Skattskyldig, som haft intäkt av tjänst i form av kontant lön eller sådan annan ersättning, som enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall anses som inkomst av anställning, skall utöver kostnader som avses i punkterna 3 och 7 av anvisningarna anses ha haft utgifter till ett belopp av minst *3 000* kronor. Avdraget får dock inte *överstiga tio procent av intäkten avrundat till närmast högre hundratal kronor, och ej heller* ensamt eller tillsammans med kostnader som avses i punkterna 3 och 7 av anvisningarna överstiga intäkten.	2 mom. Skattskyldig, som haft intäkt av tjänst i form av kontant lön eller sådan annan ersättning, som enligt 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall anses som inkomst av anställning, skall utöver kostnader som avses i punkterna 3–*4* och 7 av anvisningarna anses ha haft utgifter till ett belopp av minst *1 000* kronor. Avdraget får dock inte ensamt eller tillsammans med kostnader som avses i punkterna 3–*4* och 7 av anvisningarna överstiga intäkten.
34 §	
Vad som återstår av tjänst, sedan avdrag enligt 33 § gjorts, utgör *inkomst* av tjänst.	
	Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av tjänst medges avdrag för underskottet från intäkt av tjänst närmast följande beskattningsår.
41 §[15]	
Inkomst av *jordbruksfastighet eller rörelse* skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke *stå* i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. *Även inkomst av annan fastighet*	Inkomst av *näringsverksamhet* skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke *står* i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna.	
I andra fall än som nu sagts *eller som anges i punkt 4 a av anvisningarna* skall intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts. Statlig fastighetsskatt skall emellertid anses belöpa på det beskattningsår till vilket skatten hänför sig. *Beträffande avdrag för räntekompensation gäller särskilda bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 39 §.*	I andra fall än som nu sagts skall intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen *(1953:272)*, anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts. Statlig fastighetsskatt skall emellertid anses belöpa på det beskattningsår till vilket skatten hänför sig.
I fråga om inkomst av annan fastighet som inte skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt inkomst av kapital gäller beträffande ränta som har erlagts i förskott att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte kunnat dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp varje år under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.	

46 §

2 mom.[16] Skattskyldig, som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, får dessutom göra avdrag:

1) för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla, i den utsträckning som framgår av punkt 5 av anvisningarna;

2) för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter som inte får dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla;

3) för obligatoriska avgifter som den skattskyldige, på grund av arbete i ett annat nordiskt land, enligt slutligt fastställd debitering skall betala i

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

överensstämmelse med den konvention som avses i förordningen (1981:1284) om tillämpning av en konvention den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet, om den avgiftsgrundande intäkten tas till beskattning för beskattningsåret i Sverige;

4) för belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har betalat för eller tillgodoräknats som underhåll av icke hemmavarande barn intill dess barnet fyllt 18 år eller intill dess det fyllt 21 år om det genomgår grundskola, gymnasieskola eller därmed jämförlig grundutbildning, dock högst med 3 000 kronor för varje barn;

6) för avgift som den skattskyldige har betalat under beskattningsåret för annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, som ägs av arbetsgivare, i den omfattning som framgår av punkt 6 av anvisningarna.

Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt, medges avdrag för periodiskt understöd, avgift för pensionsförsäkring och *underhållsbidrag*, som anges i första stycket *4) och* 6), endast i den mån hänsyn inte tagits till understödet, avgiften eller *underhållsbidraget* vid beräkningen av sjömansskatt.

Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att betala sjömansskatt, medges avdrag för periodiskt understöd och avgift för pensionsförsäkring som anges i första stycket 6, endast i den mån hänsyn inte tagits till understödet eller avgiften vid beräkningen av sjömansskatt.

Avdrag för avgift som avses i första stycket 6 medges endast i den mån avdrag inte får ske från intäkt av särskild förvärvskälla.

Om skattskyldig varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, medges avdrag som nu sagts bara i den mån det belöper på nämnda tid.

47 §[17]

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 46 *och 46 a §§*, utgör taxerad inkomst.

Den taxerade inkomsten avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 46 §, utgör taxerad inkomst.

48 §

2 mom.[18] Skattskyldig fysisk

2 mom. Skattskyldig fysisk per-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
person, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med *10 000* kronor.	son, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med *12 000* kronor. *Grundavdraget får dock inte överstiga den skattskyldiges inkomst av aktiv näringsverksamhet och av tjänst minskad med avdrag som avses i 46 §. I inkomst av tjänst inräknas därvid inte intäkt som avses i 32 § första stycket h.* *Har den skattskyldige under beskattningsåret uppburit folkpension i form av ålderspension, förtidspension, sjukbidrag, änkepension, omställningsbidrag, särskild efterlevandepension eller hustrutillägg skall grundavdraget minskas med det belopp som sålunda uppburits.*

Har skattskyldig under beskattningsåret uppburit lön eller annan gottgörelse som utgör skattepliktig inkomst enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt skall grundavdraget minskas med en tolftedel för varje period om trettio dagar för vilken den skattskyldige uppburit beskattningsbar inkomst enligt nämnda lag samt enligt 1 § 2 mom. lagen skattepliktig dagpenning. Det sålunda beräknade grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

3 mom.[19] Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med en tolftedel av *10 000* kronor för varje kalendermånad eller del därav, varunder han varit bosatt här i riket. Härvid gäller bestämmelserna i 2 mom. andra *stycket*. Det sålunda beräknade grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.	3 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket endast under en del av beskattningsåret, har rätt till kommunalt grundavdrag med en tolftedel av *12 000* kronor för varje kalendermånad eller del därav, varunder han varit bosatt här i riket. Härvid gäller bestämmelserna i 2 mom. *första stycket andra och tredje meningarna samt* andra *och tredje styckena*. Det sålunda beräknade grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

50 §

2 mom.[20] För fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med kommunalt grundavdrag. *Den beskatt-*	2 mom. För fysisk person, som varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad – *i förekommande fall* – med kommunalt grundavdrag *och*

Nuvarande lydelse

ningsbara inkomsten skall anges i helt hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som inte uppgår till helt hundratal kronor, bortfaller.

Finnes skattskyldigs skatteförmåga under beskattningsåret hava varit väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än barn, för vilka den skattskyldige ägt tillgodonjuta allmänt barnbidrag, eller annan därmed jämförlig omständighet, må efter taxeringsnämndens eller, om besvär anförts eller ock särskild framställning därom gjorts senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret, länsrättens beprövande den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med kommunalt grundavdrag, med ytterligare ett efter omständigheterna avpassat belopp, dock högst 10 000 kronor. Har skattskyldig på grund av jämkning vid beräkning av sjömansskatt åtnjutit avdrag för nedsatt skatteförmåga, skall avdrag, som avses i detta stycke, minskas med det belopp, varmed jämkning medgivits.

Om skattskyldigs inkomst, efter avdrag av därå belöpande skatt, på grund av nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvållad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller annan därmed jämförlig omständighet understigit vad han kan anses hava behövt till underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (existensminimum) är den skattskyldige berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Även skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension, är – om särskilda omständigheter *icke föranleda* annat – berättigad till avdrag *för nedsatt skatteförmåga.*

Vad i andra stycket sägs angående tid och ordning för särskild framställning om avdrag samt angående minskning av avdraget med belopp, varmed jämkning erhållits vid beräkning av sjömansskatt, skall äga motsvarande tillämpning i fråga

Föreslagen lydelse

avdrag som avses i andra stycket.

Skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del *har* utgjorts av folkpension, är – om *inte* särskilda omständigheter *föranleder* annat – berättigad till *ett särskilt* avdrag *från den taxerade inkomsten.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
om avdrag enligt tredje och fjärde styckena.	
Vad härefter återstår avrundas nedåt till helt hundratal kronor och utgör för skattskyldig, som nu nämnts, beskattningsbar inkomst.	
3 mom.[21] För annan skattskyldig än som avses i 2 mom. utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.	3 mom. För annan skattskyldig än som avses i 2 mom. utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.
Den beskattningsbara inkomsten avrundas nedåt till helt hundratal kronor.	
51 §[22]	
	Skatteplikt till kommunal inkomstskatt inträder, när den beskattningsbara inkomsten uppgår till minst 100 kronor.
52 §	
1 mom.[23] Äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst.	
Avdrag, som i 50 § 2 mom. andra eller tredje stycket sägs, beräknas för vardera maken för sig. Härvid iakttages att vardera makens skatteförmåga bedömes med hänsyn till makarnas sammanlagda inkomst och förmögenhet samt att avdrag enligt 50 § 2 mom. andra stycket för makarna tillsammans icke må överstiga det högsta belopp som där angives.	
Avdrag enligt 50 § 2 mom. *fjärde* stycket beräknas för vardera maken för sig utan hänsyn tagen till andra makens inkomst. *I fråga om jämkning av avdraget enligt bestämmelserna i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 50 § skall för vardera maken beaktas värdet av hälften av makarnas sammanlagda skattepliktiga förmögenhet. Vid jämkning som nu sagts skall vidare bortses från sådan förmögenhet, som enligt 8 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt skall räknas in i den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet.*	Avdrag enligt 50 § 2 mom. *andra* stycket beräknas för vardera maken för sig utan hänsyn tagen till andra makens inkomst.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	53 §
1 mom.[24] Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:	
a) fysisk person:	
för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:	
för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt	
för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:	
för inkomst av *här belägen* fastighet;	för inkomst av *näringsverksamhet som hänför sig till* fastighet *eller* fast driftställe *här i riket;*
för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;	*för inkomst av näringsverksamhet som utgör vinst vid avyttring av egendom som avses i 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;*
	för inkomst av näringsverksamhet som utgör vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;
för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;	
för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;	
för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring *till den del beloppet överstiger 10 000 kronor* och för annan ersättning enligt nämnda lag;	för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och för annan ersättning enligt nämnda lag;

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna;

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet här i riket eller rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse och av egendom som avses i 35 § 3 a mom. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; samt

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring dels av aktier och andelar i sådana svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 §, dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avses i 35 § 3 mom. första stycket, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

3 mom.[25] Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, dödsboet efter honom taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne.

För senare beskattningsår än det, då dödsfallet inträffade, tillämpas vad som sägs om dödsbo endast om den avlidne vid sitt frånfälle var bosatt här i riket; i annat fall anses dödsbo som sådan här i riket icke hemmahörande juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket, om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. *Ingår i dödsbo sådan egendom som vid dödsfallet var privatbostad, som avses i 5 §, skall reglerna om privatbostad tillämpas intill utgången av nyss angiven tid.* Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.

Om särskilda skäl föreligger, får riksskatteverket på ansökan förklara att dödsbo, som enligt föregående stycke skall behandlas såsom handelsbolag i beskattningshänseende, får taxeras enligt bestämmelserna i andra stycket. Ansökan skall för att kunna upptagas till prövning göras hos riksskatteverket senast under året efter det taxeringsår, då dödsboet första gången skall behandlas som handelsbolag i beskattningshänseende. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat i sådant ärende, får talan inte föras.

54 §[26]

Från skattskyldighet frikallas:
a) medlem av konungahuset:
för av staten anvisat anslag;
b) i utlandet bosatt person:

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma lag;

c) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152):

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan användning som gör att byggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen skall indelas som specialbyggnad, dock ej kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning;

d) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen:

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egendom och sådan användning som avses i nämnda lagrum;

e) i riket bosatt delägare i dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt:	
för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt;	
f) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg *eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg*:	f) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg:

för inkomst av anställningen i den omfattning som anges i punkt 3 av anvisningarna.

Av 70 § framgår att personer som där avses är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 3 §[27]

I denna paragraf angives vad som avses med de i lagen använda beteckningarna "taxeringsår" och "beskattningsår". Brutet räkenskapsår räknas som beskattningsår för viss förvärvskälla under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 41 §. Som ytterligare förutsättning gäller

a) i fråga om skattskyldig, som enligt 1 § bokföringslagen (1976:125) är bokföringsskyldig, att föreskrifterna i 12 § nämnda lag iakttagits;

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
b) i fråga om skattskyldig, som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen *(1951:793)*, att föreskrifterna i *11* § nämnda lag iakttagits; samt	b) i fråga om skattskyldig, som skall föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen *(1979:141)*, att föreskrifterna i *8* § nämnda lag iakttagits; samt

c) i fråga om skattskyldig, som inte nämnts under a) eller b), att räkenskapsåret omfattar tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni, den 1 september–den 31 augusti eller tid som enligt 12 § första stycket bokföringslagen (1976:125) medgivits för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Har skattskyldig, som avses i första stycket c), påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtages som beskattningsår.

När skattskyldig börjar eller slutar viss verksamhet och när omläggning av räkenskapsår sker, kan beskattningsåret komma att omfatta kortare eller längre tid än tolv månader. Av denna paragraf följer att det i sådana fall kan inträffa att den skattskyldige ett år inte alls skall taxeras eller att han ett år skall taxeras för två beskattningsår.

Utgör brutet räkenskapsår enligt bestämmelserna i första och andra styckena beskattningsår för *annan* fastighet och *inrättas fastigheten* under löpande räkenskapsår *för ändamål som avses i 24 § 2 mom.*, skall det räkenskapsåret anses avslutat dagen före den dag då *fastigheten blivit färdigställd för nämnda ändamål.* Det därpå följande beskattningsåret omfattar tiden till utgången av det då innevarande kalenderåret.	Utgör brutet räkenskapsår enligt bestämmelserna i första och andra styckena beskattningsår för fastighet och *sker* under löpande räkenskapsår *sådan förändring att fastigheten inte längre skall redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet*, skall det räkenskapsåret anses avslutat dagen före den dag då *förändringen inträffade.* Det därpå följande beskattningsåret omfattar tiden till utgången av det då innevarande kalenderåret.

Beskattningsåret, sådant det i denna paragraf bestämts, avser naturligtvis normala förhållanden. Uppkommer fråga om eftertaxering, kan beskattningsåret komma att ligga längre tillbaka i tiden. Beskattningsår blir i dylikt fall det år, som enligt huvudregeln skulle varit beskattningsår, om taxering skett i rätt tid.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

till 19 §

1.[28] Socialbidrag, begravningshjälp samt underhåll, som har lämnats intagen i kriminalvårdsanstalt eller patient på sjukhus e.d. utgör inte skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till föreningar influtna medlemsavgifter. Som begravningshjälp behandlas inte tjänstepension avseende tid efter den pensionsberättigades frånfälle.

Med skadeståndsförsäkring förstås försäkring, enligt vilken den försäkrade äger utfå ersättning för skadestånd vartill han är berättigad på grund av personskada (överfallsskydd o.d.).

Ersättning till följd av personskada som utgår i annan form än periodisk utbetalning (engångsbelopp) och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur utgör skattepliktig intäkt såvida icke annat följer av övriga bestämmelser i denna lag.

Om engångsbelopp, som utgår till följd av personskada, utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst, skall dock 40 procent av beloppet avräknas såsom icke skattepliktig del. Uppbär skattskyldig två eller flera sådana engångsbelopp till följd av samma personskada, skall vad som nu har sagts gälla varje sådant belopp. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt icke överstiga femton basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid skall avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för det år under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

Utbytes sådan livränta eller del därav, som utgår till följd av personskada och utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, gälla bestämmelserna i föregående stycke beträffande sådant engångsbelopp. Utbytes annan livränta eller del därav, som utgör skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom., mot engångsbelopp, skall hela engångsbeloppet upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sker utbyte, helt eller delvis, av annan livränta än nu sagts mot engångsbelopp, skall beloppet anses utgöra icke skattepliktig intäkt.

Lön, som utgår från arbetsgivare i sådana fall, då denne på grund av 3 kap. 16 § andra eller tredje stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring äger uppbära arbetstagaren tillkommande ersättning från allmän försäkringskassa, är skattepliktig intäkt. För arbetsgivaren är den av honom i nämnda fall uppburna ersättningen från försäkringskassan ävensom annan därifrån uppburen ersättning i anledning av kostnad för den anställdes räkning att betrakta som skattepliktig inkomst, dock att ersättningen icke är skattepliktig för arbetsgivaren, därest den till den anställde utbetalda lönen eller den för honom havda kostnaden utgör för arbetsgivaren icke avdragsgill utgift i förvärvskälla. Ersättning, som annorledes än i form av pension eller annan livränta utbetalas av arbetsgivare vid yrkesskada eller arbetsskada i de fall, då arbetsgivaren står s.k. självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbets-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

skadeförsäkring, räknas till skattepliktig inkomst enligt de grunder som skulle hava gällt vid försäkring enligt sistnämnda lag.

Skatteplikt föreligger inte för bidrag från stat eller kommun, som utgår enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning eller omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda i den mån bidragen avser traktamente och särskilt bidrag. Flyttningsbidrag som lämnas av en arbetsmarknadsmyndighet utgör inte skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Skatteplikt föreligger inte heller för bidrag från en allmän försäkringskassa till handikappade eller föräldrar till handikappade barn för anskaffning eller anpassning av motorfordon. Utgår bidraget till en näringsidkare för näringsverksamheten tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag i punkt 2 av anvisningarna.

Kontant arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig intäkt.

Skatteplikt föreligger icke för engångsbidrag som utgår i samband med arbetsplacering som utgör led i arbetsmarknadsstyrelsens omhändertagande av flyktingar.

Skatteplikt föreligger ej heller för bidrag, som stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond till fullföljande av sitt ändamål utgiver för mottagarens utbildning.

Enligt 46 § 2 mom. första stycket 4) föreligger viss rätt till avdrag för bidrag till barns underhåll. Sådant underhållsbidrag skall icke hänföras till skattepliktig inkomst.

3. Eftergivet belopp av ränta eller amortering på statliga lån till bostadshus skall inte tas upp som skattepliktig intäkt. Detsamma gäller i fråga om sådant räntebidrag som avses i

a) 36–38 §§ bostadsfinansieringsförordningen (1974:946) och punkt 8 av övergångsbestämmelserna till nämnda förordning

b) 33 § bostadslånekungörelsen (1967:552),

c) 39 och 41 §§ nybyggnadslåneförordningen för bostäder (1986:692),

d) 38, 40 och 41 §§ ombyggnadslåneförordningen för bostäder (1986:693),

e) 3 § förordningen (1986:82) om ränta och amortering m.m. i fråga om vissa statliga tilläggslån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse,

f) 9 § förordningen (1984:614)

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	om lån för förvärv av vissa fastigheter som har förköpts enligt förköpslagen (1967:868),
	g) 6 § förordningen (1985:352) om lån m.m. för gatukostnadsersättning i vissa fall,
	h) 15 § förordningen (1987:258) om stöd för flerbarnsfamiljer för köp av egnahem,
	i) förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus,
	j) 15 § förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m.m.
till 32 §	
3.[29] Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. För den, som är anställd *såsom arbetare i jordbruk med binäringar eller i rörelse eller eljest hos annan person* och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning *(jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 §)*. Vidare skall såsom intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner, därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem. Såsom intäkt skall således, under nyss angivna förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringsavgifter o. *dyl.*, som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning *(jfr dock punkt 8 här nedan)*. Arbetsgivares kostnader för tryggande av arbetstagares pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör dock icke skattepliktig intäkt för den anställde.	3. Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. För den, som är anställd och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning. Vidare skall såsom intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner, därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem. Såsom intäkt skall således, under nyss angivna förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringsavgifter o.*d.*, som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning *eller eljest tillhandahållit*. Arbetsgivares kostnader för tryggande av arbetstagares pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör dock icke skattepliktig intäkt för den anställde.

Angående värdesättningen å bostadsförmån och andra naturaförmåner, som kunna ingå i avlöningen, meddelas bestämmelser i 42 § och därtill

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

hörande anvisningar. Är tjänstebostad med hänsyn till vederbörande tjänstinnehavare i tjänsten åliggande representationsskyldighet större än som skäligen kan anses erforderligt för en person i motsvarande ställning men utan särskild, med tjänsten förenad representationsskyldighet, skall såsom värde å bostadsförmånen upptagas allenast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet. Motsvarande gäller, därest tjänstebostad av annan anledning är större än som kan anses erforderligt för tjänstinnehavarens och hans familjs behov. Har tjänstinnehavare fått utgiva ersättning för bostadsförmån, skall givetvis bostadens uppskattade värde därmed minskas.

3 a.[30] Har en anställd i ett aktiebolag förvärvat aktier i bolaget eller i ett bolag, som ingår i samma koncern som bolaget, till ett pris som understiger marknadsvärdet skall skillnadsbeloppet inte tas upp som intäkt om

1. *aktier* på grund av samtidigt erbjudande har förvärvats även av andra än bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktieägare i annat bolag, som ingår i samma koncern som bolaget, på samma villkor som gällt för de anställda,
2. under 1 nämnda anställdas och aktieägares sammanlagda *aktieförvärv* inte har överstigit tjugo procent av det totala antalet utbjudna *aktier*,
3. den anställde därvid inte har förvärvat *aktier* för ett belopp som överstiger 30 000 kronor.

Vid beräkning enligt första stycket 2 medräknas även *aktier* beträffande vilka en aktieägare avyttrat sin företrädesrätt att förvärva *aktier* till andra än de anställda och aktieägarna.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt gäller inte om *aktierna* vid tiden för de anställdas förvärv är *inregistrerade vid Stockholms fondbörs eller* är föremål för *handel enligt ett avtal som bolaget har träffat med en svensk fondkommissionär med skyldighet för denne att på begäran av envar ange kurser på*

3 a. Har en anställd i ett aktiebolag förvärvat aktier i *eller konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis eller skuldebrev med optionsrätt utgivna av* bolaget eller i ett bolag, som ingår i samma koncern som bolaget, till ett pris som understiger marknadsvärdet skall skillnadsbeloppet inte tas upp som intäkt om

1. *sådana värdepapper* på grund av samtidigt erbjudande har förvärvats även av andra än bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktieägare i annat bolag, som ingår i samma koncern som bolaget, på samma villkor som gällt för de anställda,
2. under 1 nämnda anställdas och aktieägares sammanlagda *förvärv* inte har överstigit tjugo procent av det totala antalet utbjudna *värdepapper*,
3. den anställde därvid inte har förvärvat *värdepapper* för ett belopp som överstiger 30 000 kronor.

Vid beräkning enligt första stycket 2 medräknas även *värdepapper* beträffande vilka en aktieägare avyttrat sin företrädesrätt att förvärva *värdepapper* till andra än de anställda och aktieägarna.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt gäller inte om *värdepappren* vid tiden för de anställdas förvärv är föremål för *marknadsnotering.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
aktierna och till dessa kurser köpa och sälja sådana aktier.	
Vid tillämpning av denna anvisningspunkt jämställs styrelseledamot och styrelsesuppleant med anställd.	
4.[31] I vissa tjänster är särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade kostnader, som av den skattskyldige måste *bestridas. I fråga om sådan ersättning skall i beskattningshänseende skillnad göras mellan statlig eller enligt vad nedan sägs därmed jämställd tjänst och enskild tjänst.*	4. I vissa tjänster är särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade kostnader, som måste *betalas* av den skattskyldige.
Är fråga om statlig tjänst, skall den anvisade ersättningen icke upptagas som intäkt av tjänsten, liksom å andra sidan de kostnader, som skola med ersättningen bestridas, ej få avföras såsom utgift, även om ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande. Vad nu sagts gäller för de fall, då den anvisade ersättningen är avsedd att täcka utgifterna i fråga. Är ersättningen däremot endast avsedd att utgöra ett mindre bidrag till kostnadernas bestridande, skall ersättningen i sin helhet upptagas såsom intäkt, medan å andra sidan kostnaderna få avdragas såsom utgift, även i den mån de överskjuta ersättningen. Vad nu sagts skall gälla även i fråga om kommunal tjänst så ock eljest vid anställning hos offentlig institution, beträffande vilken förklaring enligt 32 § 3 mom. andra stycket gäller.	
I fråga om enskild tjänst skall *den anvisade ersättningen upptagas såsom* intäkt, och de omkostnader, som *skola därmed bestridas, avföras såsom omkostnader* för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen *icke förslår* till *kostnadernas gäldande*, får bristen *avföras å* intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid *märkes* dock, att, om det kan *antagas*, att *den anvisade* ersättningen beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt *åtgå till täckande* av de omkostnader, som *skola därmed bestridas,* större av-	*Denna ersättning* skall *tas upp som* intäkt, och de omkostnader, som *skall betalas med ersättningen, dras av som kostnader* för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen *inte räcker* till *för att betala omkostnaderna*, får bristen *dras av mot* intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid *gäller* dock, om det kan *antas* att ersättningen *har* beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt *gå åt för att täcka* de omkostnader som *skall betalas med ersättningen,* att större avdrag än som svarar mot den an-

Nuvarande lydelse

drag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör *medgivas allenast* om det visas, att på grund av särskilda förhållanden ersättningen *varit otillräcklig* för sådana skäliga omkostnader. Å andra sidan *torde* i *dylikt* fall ofta kunna *antagas*, att *den anvisade* ersättningen i sin helhet *åtgått* till de omkostnader, för vilka den avsetts utan att särskild utredning i detta avseende behöver lämnas. *Avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen torde i regel böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Detta lärer exempelvis vara förhållandet beträffande de resekostnadsersättningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvägarna.* I fråga om traktamentsersättning *gälla* dock särskilda bestämmelser, *se punkt* 3 av anvisningarna till 33 §.

Föreslagen lydelse

visade ersättningen bör *medges endast* om det visas, att ersättningen på grund av särskilda förhållanden *inte räckt till* för sådana skäliga omkostnader. Å andra sidan *bör det i sådana* fall ofta kunna *antas*, att ersättningen i sin helhet *gått åt* till de omkostnader för vilka den avsetts, utan att särskild utredning behöver lämnas i detta avseende. I fråga om traktamentsersättning *och resekostnadsersättning vid resa med egen bil gäller* dock särskilda bestämmelser *i punkterna* 3, *3 a och 3 c* av anvisningarna till 33 §.

8.[32] Understöd, som vid arbetskonflikt utgått till i konflikten indragen arbetare från organisation, som han tillhört, är icke att hänföra till skattepliktig intäkt.

Har skattskyldig på grund av anställning eller särskilt uppdrag åtnjutit förmån av fria resor, skall förmånen inte utgöra skattepliktig intäkt om den inte är att anse såsom ersättning för kontant avlöning. Om denna förmån utnyttjats för resor i tjänsten eller resor till och från arbetsplatsen får följaktligen motsvarande avdrag för resekostnader inte göras. Skattefriheten gäller i fråga om resa som har företagits av skattskyldig och dennes make eller sambo och barn under 18 år. (jfr punkt 3 här ovan).

10.[33] Förmån av räntefritt lån eller lån, där räntan understiger marknadsränta, skall tas upp som intäkt av tjänst, varvid motsvarande belopp anses som en av låntagaren betald ränteutgift.

Vad nu sagts gäller dock ej i fall som avses i 35 § 1 a mom. fjärde stycket.

12.[34] Sjukpenning enligt lagen

12. Sjukpenning enligt lagen

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
(1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt av tjänst om sjukpenningen grundas på *inkomst*, som hänför sig till tjänst *och för sig eller tillsammans med annan sjukpenninggrundande inkomst uppgår till 6 000 kronor eller högre belopp för år*. Till intäkt av tjänst *hänföres* under nämnda förutsättningar också ersättning enligt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt annan lag eller författning, som utgått annorledes än på grund av försäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring.	(1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän utgör skattepliktig intäkt av tjänst om sjukpenningen grundas på *förvärvsinkomst*, som hänför sig till tjänst. Till intäkt av tjänst *hänförs* under nämnda förutsättningar också ersättning enligt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt annan lag eller författning, som utgått annorledes än på grund av försäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring.

Föräldrapenningförmåner och vårdbidrag enligt lagen om allmän försäkring samt ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård utgör skattepliktig intäkt av tjänst, dock ej sådan del av vårdbidrag som utgör ersättning för merkostnader.

Korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349), utbildningsbidrag för doktorander, timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux), vid vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särvux) och vid grundläggande svenskundervisning för invandrare räknas som skattepliktig intäkt av tjänst.

Dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa, kontant arbetsmarknadsstöd, statsbidrag motsvarande dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa eller kontant arbetsmarknadsstöd som lämnas till arbetslös som startar egen rörelse, ersättning enligt 14 och 15 §§ lagen (1983:1070) om arbete i ungdomslag hos offentliga arbetsgivare samt stöd enligt 6 § förordningen (1983:1079) om statsbidrag till verksamheten med ungdomslag, m. m. räknas som skattepliktig intäkt av tjänst.

Dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom totalförsvaret räknas som skattepliktig intäkt av tjänst.

Detsamma gäller dagpenning och stimulansbidrag, vilka enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser utgå till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådana bidrag likställda.

12 a.[35] Till intäkt av tjänst räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 7 av anvisningarna till 33 § samt – *i den mån*	12 a. Till intäkt av tjänst räknas avdrag för egenavgifter som har återförts enligt punkt 7 av anvisningarna till 33 § samt restituerade,

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av inkomst av tjänst – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter.	avkortade eller avskrivna egenavgifter *enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av näringsverksamhet, och avgifter, som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering, allt i den mån avdrag har medgetts för avgifterna.*
till 33 §	
3.[36] Har skattskyldig i *sin tjänst verkställt* resor utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt *att åtnjuta* avdrag *icke blott för kostnaden för själva resan utan jämväl* för den ökning i levnadskostnaden, som *den skattskyldige kan hava fått vidkännas* på *den* grund, att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort, *såsom för hotellrum, ökad kostnad för föda osv. Därest i tjänst, som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 §, anvisats särskild ersättning för kostnaderna, får avdrag dock icke äga rum. Hava jämlikt 25 § första stycket 3) taxeringslagen traktamentsersättningar och andra ersättningar icke upptagits såsom intäkt, må ej heller de emot ersättningarna svarande kostnaderna avdragas.*	3. Har skattskyldig i *sitt arbete företagit* resor *inom riket, som varit förenade med övernattning* utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt *till* avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som *han har haft* på grund *av* att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort. *Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 km från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 km från den skattskyldiges bostad. Tjänsteställe är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser, som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher bedöms avdragsrätten med utgångspunkt från den skattskyldiges bostad.*
I första stycket avsedd ökning i levnadskostnaden skall, där den skattskyldige inte visar större ökning, anses ha uppgått till ett belopp motsvarande den ersättning som av arbetsgivaren utgivits för kostnadens täckande (traktamente), dock högst till belopp som i enlighet med vad nedan i detta stycke sägs motsvarar	*Kostnadsökning enligt första stycket kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter.* *Har arbetsgivare utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter – dagtraktamente –, och visar den skattskyldige inte större ökning,*

Nuvarande lydelse

största normala ökning i levnadskostnaden. Riksskatteverket fastställer för varje kalenderår ett belopp (normalbelopp) motsvarande största normala ökning i levnadskostnaden för ett dygn. Har resan varit förenad med övernattning skall den anses ha varat det antal dygn som motsvarar antalet övernattningar. Har resan ägt rum utan samband med övernattning skall såsom största normala ökning i levnadskostnaden räknas: fyra tiondels normalbelopp, när förrättningen varat mer än tio timmar i följd, samt två tiondels normalbelopp, när förrättningen eljest varat mer än fyra timmar i följd. Omfattar vistelse på en och samma ort längre tid än 15 dygn i följd, skall från och med det sextonde dygnet såsom största normala ökning i levnadskostnaden räknas sex tiondelar av normalbeloppet. Vid 1984–1991 års taxeringar skall för skattskyldig som vid arbete inom byggnads- och anläggningsbranschen fortlöpande haft sin arbetsplats förlagd till en och samma ort utanför den vanliga verksamhetsorten under längre tid än två år för tid därefter såsom största normala ökning i levnadskostnaden anses ett belopp motsvarande den del av normalbeloppet som avser kost vid förrättning som pågått längre tid än 15 dygn ökat med faktisk kostnad för logi på arbetsorten. Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i *en* och samma *tjänst* varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad nu sagts, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda *tjänst* under beskattningsåret*; dock att i fråga om avdrag för ökning i levnadskostnaden från och med det sextonde dygnet i följd på en och samma ort eller under förrättning på utrikes ort levnadskostnadsökningen får beräknas för varje förrättning för sig.*

Avdrag för ökade levnadskostnader är däremot icke medgivet

Föreslagen lydelse

medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst 150 kronor per dag (helt maximibelopp för dag). Detta maximibelopp avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Som hel dag anses även avresedag om resan har påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan har avslutats efter kl. 19.00. Om resan har påbörjats senare eller avslutats tidigare skall avdraget bestämmas till högst ett halvt maximibelopp.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i *ett* och samma *arbete* varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad nu sagts, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda *arbete* under beskattningsåret.

Avdrag för kostnad för logi medges med belopp motsvarande det faktiska utlägget. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren – nattraktamente. Detta avdrag får dock inte överstiga 50 kronor per natt (maximibelopp för natt).

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag enligt bestämmelserna i punkt 3 a.

Oavsett vad ovan anförts får kostnadsökning under förrättning på utrikes ort beräknas för varje förrättning för sig. Avdraget beräknas med ledning av vad som gäller för anställda i statlig tjänst.

3 a. Skattskyldig, som har sitt arbete på annan ort än den där han

Nuvarande lydelse

enbart på den grund, att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. *Har den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den, där han har tjänst eller anställning, eller antagit arbete, som skall utföras på annan ort än den, där han är bosatt, är avdrag i regel icke medgivet. Avdrag medgives dock för det fall, att anställningen* avser endast en kortare tid *eller* skall bedrivas *å* flera olika platser eller det av annan anledning icke skäligen kan ifrågasättas, att *den skattskyldige skall avflytta till den ort, där arbetet skall utföras.*

Oavsett vad i nästföregående stycke sägs äger skattskyldig, som på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, därest det med avseende på makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa *familjebostad* eller annan därmed jämförlig omständighet icke skäligen kan ifrågasättas, att familjen skall avflytta till den skattskyldiges bostadsort, åtnjuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden som *föranledes av den skilda bosättningen. Om båda makarna äro berättigade till sådant avdrag, skall, där makarna ej överenskommit om annan fördelning, det sammanlagda avdraget tillkomma dem med hälften var. Vad här sagts skall, såvitt avser makar, icke äga tillämpning i fall som i 52 § 2 mom. sägs.*

Föreslagen lydelse

har sin bostad, *har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i följande fall, nämligen om*

arbetet avser endast en kortare tid,

arbetet skall bedrivas *på* flera olika platser eller

det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att *avflyttning sker (s.k. tillfällig anställning).*

Avdrag medges endast om övernattning på arbetsorten äger rum.

Skattskyldig, som på grund av sitt arbete avflyttat till ny bostadsort, har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader om bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skälig på grund av

makes *eller sambos* förvärvsverksamhet,

svårighet att anskaffa *gemensam bostad* eller

annan därmed jämförlig omständighet.

Avdrag vid tillfällig anställning medges under längst två år och vid dubbel bosättning under längst tre år för gifta eller samboende par och under längst ett år för ensamstående skattskyldig. Avdrag medges för längre tidsperioder än de nu nämnda endast under förutsättning att arbetet visserligen inte kan betecknas som kortvarigt men ändå typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs.

Avdrag för kostnad för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. Ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten uppskattas enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt enligt följande.

1. För skattskyldig som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 ovan och som alltjämt uppbär kostnadsersättning från arbetsgivaren till 75 kronor per dag (ett halvt maxi-

Nuvarande lydelse

4.[37] *Även för det fall, att skattskyldig enligt punkt 3 här ovan icke är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader, äger han dock rätt avdraga skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.*

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till minst fem kilometer och det klart framgår att användandet av

Föreslagen lydelse

mibelopp).

2. För övriga skattskyldiga till 75 kronor per dag (ett halvt maximibelopp) under de första tre månaderna av bortovaron och därefter till 50 kronor per dag (ett tredjedels maximibelopp).

3 b. Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet i en riktning mellan hemorten och arbetsorten är längre än 5 mil. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom riket.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdsätt. Om avståndet i en riktning mellan hemorten och arbetsorten överstiger sjuttio mil eller resan företagits till eller från Gotland medges dock avdrag för kostnad för flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 3 c.

Har den skattskyldige under vistelsen i hemmet uppburit dagtraktamente som berättigar till schablonavdrag enligt ovan skall avdraget för hemresekostnad minskas med motsvarande belopp.

3 c. Den som använt egen bil för resor i tjänsten äger rätt till avdrag för kostnaden med ett schablonbelopp om 10 kronor för varje körd mil.

4. En skattskyldig är berättigad till avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats om avståndet uppgått till minst 30 kilometer. Avdrag medges med 60 öre per kilometer för den del av den sammanlagda sträckan för sådana resor som överstiger 60 kilometer per dag. Avdrag medges för år räknat med högst 15 000 kronor.

Som resa mellan bostad och arbetsplats räknas även resa mellan bostaden och tillfällig arbetsplats

Nuvarande lydelse

egen bil för resa till och från arbetsplatsen regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel medges avdrag för kostnader för resa med egen bil. Sådant avdrag medges också om den skattskyldige använder bilen i tjänsten under minst 60 dagar för år räknat för de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat medges avdrag under alla de dagar som bilen används för resor mellan bostad och arbetsplats. Användning i tjänsten beaktas dock endast om den uppgår till minst 300 mil för år räknat. Avdraget skall bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader som är direkt beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader). Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkningen av avdrag i dessa fall.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra stycket. Detsamma gäller skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last.

Föreslagen lydelse

inom den vanliga verksamhetsorten.

Den som är skattskyldig för förmån av fri eller delvis fri bil medges dock inte avdrag för kostnader för resor som avses i första stycket, om han har företagit resorna med bil under den tid förmånen åtnjutits.

till 41 §

4.[38] I fråga om *annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder eller rörelse* gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då

4. I fråga om *inkomst av tjänst* gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bo-

Nuvarande lydelse

inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vissa intäkter, *t.ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning innestående medel o.s.v. kunna* dock hänföras till *nästföregående års inkomst*, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga *omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t.ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång. Särskilda regler gäller vidare enligt punkt 4 a i fråga om intäkt på grund av icke yrkesmässig avyttring av aktier, konvertibla skuldebrev, optionsrätter och andelar i vissa fall.*

Å andra sidan *skola* utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de *avse* inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som *verkställts under* året före *eller efter* beskattningsåret, kan vara att *praktiskt taget* hänföra till utgift under beskattningsåret. *Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet intecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall,*

Föreslagen lydelse

stadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. *Har en anställd förvärvat värdepapper på förmånliga villkor tas förmånen upp till beskattning det år värdepappren förvärvades.* Vissa intäkter *skall* dock hänföras till *beskattningsåret*, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats *senast* under beskattningsåret och uppburits eller blivit tillgängliga för lyftning *före den 15 januari påföljande år. Likaså skall intäkter som uppburits eller blivit tillgängliga för lyftning efter den 15 december året före beskattningsåret hänföras till beskattningsåret om de i sin helhet belöper tidigast på beskattningsåret.*

Å andra sidan *skall* utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de *avser* inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. *På motsvarande sätt som i fråga om intäkter gäller dock* även här, att en utgift, som *betalats efter den 15 december* året före beskattningsåret *eller före den 15 januari året efter beskattningsåret*, kan vara att hänföra till utgift under beskattningsåret.

Nuvarande lydelse

att räntan hänför sig till beskattningsåret. Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller även punkt 8 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som innestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som innestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit.

Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m.m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. I fråga om intäkt vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom är det däremot utan betydelse om intäkten skall uppbäras på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
till 41 a §	
2.[39] Äger *fastighet av annat slag än som nämns i punkt 1* del i sådan samfällighet som avses i 41 a § och överstiger fastighetens andel av intäkterna i samfälligheten dess andel i sådana kostnader i verksamheten som är på en gång avdragsgilla vid taxeringen med belopp understigande 300 kronor, föreligger icke skyldighet att ta upp intäkterna och kostnaderna vid beräkning av inkomst av fastigheten. Förvaltas sådan samfällighet av juridisk person, skall kapitalinkomster som den juridiska personen har uppburit och som belöper på fastigheten tas upp till beskattning i den förvärvskälla i vilken fastigheten ingår. *Om intäkt av fastighet beräknas enligt 24 § 2 mom., skall dock kapitalinkomster beskattas hos ägare av fastigheten i inkomstslaget kapital. Skattskyldighet föreligger emellertid inte för den del av fastighets andel av ränteintäkterna som understiger 300 kronor.*	2. Äger *näringsfastighet* del i sådan samfällighet som avses i 41 a § och överstiger fastighetens andel av intäkterna i samfälligheten dess andel i sådana kostnader i verksamheten som är på en gång avdragsgilla vid taxeringen med belopp understigande 300 kronor, föreligger icke skyldighet att ta upp intäkterna och kostnaderna vid beräkning av inkomst av fastigheten. Förvaltas sådan samfällighet av juridisk person, skall kapitalinkomster som den juridiska personen har uppburit och som belöper på fastigheten tas upp till beskattning i den förvärvskälla i vilken fastigheten ingår.
4.[40] Uppbär delägare utdelning från samfällighet, som avses i 2 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall utdelningen av delägaren tas upp till beskattning som intäkt i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår *eller, om intäkten av denna beräknas enligt 24 § 2 mom. eller enligt 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, som intäkt av kapital.*	4. Uppbär delägare utdelning från samfällighet, som avses i 2 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall utdelningen av delägaren tas upp till beskattning som intäkt i den förvärvskälla vari delägarfastigheten ingår.
till 42 §	
2.[41] Värdet av bilförmån skall för helt år bestämmas till *22* procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen eller – om bilmodellen då inte salufördes – till *22* procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på nybilspriset för motsvarande modeller.	2. Värdet av bilförmån skall för helt år bestämmas till *30* procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för senaste årsmodell av förmånsbilen eller – om bilmodellen då inte salufördes – till *30* procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på nybilspriset för motsvarande modeller.
Är förmånsbilens årsmodell äldre än tre år skall förmånens värde nedsättas till *18* procent av det i	Är förmånsbilens årsmodell äldre än tre år skall förmånens värde nedsättas till *24* procent av det i

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
första stycket angivna nybilspriset. Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre skall värdet av förmånen nedsättas till *18* procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för de vanligast förekommande bilarna. På den skattskyldiges begäran skall förmånsvärdet bestämmas enligt andra stycket, om sådant nybilspris som där avses kan beräknas för förmånsbilen.	första stycket angivna nybilspriset. Är förmånsbilens årsmodell sex år eller äldre skall värdet av förmånen nedsättas till *24* procent av ett uppskattat nybilspris, baserat på 85 procent av nybilspriset i slutet av året före beskattningsåret för de vanligast förekommande bilarna. På den skattskyldiges begäran skall förmånsvärdet bestämmas enligt andra stycket, om sådant nybilspris som där avses kan beräknas för förmånsbilen.

Vid beräkningen av förmånsvärdet enligt första–tredje styckena skall till det angivna nybilspriset i förekommande fall läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning i den mån den överstiger 20 000 kronor.

Om den skattskyldige bekostar allt drivmedel för det privata nyttjandet av förmånsbilen skall förmånsvärdet nedsättas därigenom att den procentsats efter vilken förmånsvärdet enligt första–tredje styckena skall beräknas minskas med fyra.

Om den skattskyldige åtnjuter förmånen endast under en del av året skall förmånsvärdet beräknat enligt första–femte styckena sättas ned med en tolftedel för varje hel kalendermånad som han inte har åtnjutit förmånen.

Har företagsledare i fåmansföretag eller honom närstående person fått utnyttja bil som är betydligt dyrare än vad som kan anses erforderligt med hänsyn till företagets verksamhet, skall till det enligt schablon beräknade värdet av bilförmån läggas ett belopp som kan anses motsvara skillnaden mellan de faktiska kostnaderna för bilens användning i verksamheten och de för verksamheten erforderliga kostnaderna.

3.[42] Förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med *60 procent av* genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med *150* procent av nämnda genomsnittspris. *Får den skattskyldige måltid genom kupong gäller inte värderingsreglerna i närmaste föregående stycke, om kupongvärdet för en måltid överstiger genomsnittspriset avrundat uppåt till närmast hela krontal.*	3. Förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är lika med genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet av helt fri kost är lika med *250* procent av nämnda genomsnittspris.

till 46 §

6.[43] Avdrag för avgift för pensionsförsäkring medges endast om försäkringen ägs av den skattskyldige.

Nuvarande lydelse

Avdraget får inte överstiga den skattskyldiges A-inkomst för antingen beskattningsåret eller året närmast dessförinnan och beräknas med hänsyn till storleken av sådan inkomst. I fråga om sådan A-inkomst som hänför sig till *jordbruksfastighet eller rörelse* eller som hänför sig till anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning och inte är anställd i aktiebolag eller ekonomisk förening vari han har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2 e femte stycket av anvisningarna till 29 §, får avdraget uppgå till sammanlagt högst 35 procent av inkomsten till den del den inte överstiger tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt högst 25 procent av den del av inkomsten som överstiger tjugo men inte trettio gånger nämnda basbelopp. I fråga om övrig A-inkomst får avdraget uppgå till högst 10 procent av inkomsten till den del den tillsammans med A-inkomst enligt föregående mening inte överstiger tjugo gånger nämnda basbelopp. I stället för vad som angivits i andra och tredje meningarna av detta stycke får avdraget beräknas till högst ett belopp motsvarande angivet basbelopp jämte 30 procent av inkomst som hänför sig till *jordbruksfastighet eller rörelse* intill en sammanlagd A-inkomst motsvarande tre gånger samma basbelopp. Avdraget beräknas i sin helhet antingen på inkomst som skall tas upp till beskattning under beskattningsåret eller på inkomståret närmast dessförinnan.

Om särskilda skäl föreligger får riksskatteverket efter ansökan besluta att avdrag för avgift för pensionsförsäkring får medges med högre belopp än som följer av bestämmelserna i föregående stycke. Därvid skall dock följande gälla. För skattskyldig, som redovisar

Föreslagen lydelse

Avdraget får inte överstiga den skattskyldiges A-inkomst för antingen beskattningsåret eller året närmast dessförinnan och beräknas med hänsyn till storleken av sådan inkomst. I fråga om sådan A-inkomst som hänför sig till *näringsverksamhet* eller som hänför sig till anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning och inte är anställd i aktiebolag eller ekonomisk förening vari han har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2 e femte stycket av anvisningarna till 29 §, får avdraget uppgå till sammanlagt högst 35 procent av inkomsten till den del den inte överstiger tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt högst 25 procent av den del av inkomsten som överstiger tjugo men inte trettio gånger nämnda basbelopp. I fråga om övrig A-inkomst får avdraget uppgå till högst 10 procent av inkomsten till den del den tillsammans med A-inkomst enligt föregående mening inte överstiger tjugo gånger nämnda basbelopp. I stället för vad som angivits i andra och tredje meningarna av detta stycke får avdraget beräknas till högst ett belopp motsvarande angivet basbelopp jämte 30 procent av inkomst som hänför sig till *näringsverksamhet* intill en sammanlagd A-inkomst motsvarande tre gånger samma basbelopp. Avdraget beräknas i sin helhet antingen på inkomst som skall tas upp till beskattning under beskattningsåret eller på inkomståret närmast dessförinnan.

Om särskilda skäl föreligger får riksskatteverket efter ansökan besluta att avdrag för avgift för pensionsförsäkring får medges med högre belopp än som följer av bestämmelserna i föregående stycke. Därvid skall dock följande gälla. För skattskyldig, som redovisar

Nuvarande lydelse

inkomst som är att anse som A-inkomst endast av tjänst men som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, får avdrag medges högst med belopp, beräknat som för inkomst av *jordbruksfastighet eller rörelse* på det sätt som föreskrivits i föregående stycke. Har sådan skattskyldig erhållit särskild ersättning i samband med att anställning upphört och har han ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får dock avdrag medges med högre belopp. Avdrag som avses i de två närmast föregående meningarna får dock inte beräknas för inkomst som härrör från aktiebolag eller ekonomisk förening vari den skattskyldige har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2 e femte stycket av anvisningarna till 29 §. Har skattskyldig, som – själv eller genom förmedling av juridisk person – *drivit jordbruk, skogsbruk eller rörelse*, upphört med driften i förvärvskällan och har han under verksamhetstiden ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får avdrag beräknas även på B-inkomst. Avdraget får i detta fall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige drivit *jordbruket, skogsbruket eller rörelsen*, dock högst för tio år. Hänsyn skall vid bedömningen av avdragets storlek tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till avdrag för avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6. Avdraget får dock inte överstiga ett belopp som för varje år som driften pågått motsvarar tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestämts för det år driften i förvärvskällan upphört och ej heller summan av de belopp som under beskattningsåret redovisats som nettointäkt av förvärvskällan *och sådan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet* som är att hänföra till vinst med anledning av överlåtelse av *förvärvskällan*. Har riksskatteverket

Föreslagen lydelse

inkomst som är att anse som A-inkomst endast av tjänst men som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, får avdrag medges högst med belopp, beräknat som för inkomst av *näringsverksamhet* på det sätt som föreskrivits i föregående stycke. Har sådan skattskyldig erhållit särskild ersättning i samband med att anställning upphört och har han ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får dock avdrag medges med högre belopp. Avdrag som avses i de två närmast föregående meningarna får dock inte beräknas för inkomst som härrör från aktiebolag eller ekonomisk förening vari den skattskyldige har sådant bestämmande inflytande som avses i punkt 2 e femte stycket av anvisningarna till 29 §. Har skattskyldig, som – själv eller genom förmedling av juridisk person – *bedrivit näringsverksamhet*, upphört med driften i förvärvskällan och har han under verksamhetstiden ej skaffat sig ett betryggande pensionsskydd, får avdrag beräknas även på B-inkomst. Avdraget får i detta fall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige drivit *näringsverksamheten*, dock högst för tio år. Hänsyn skall vid bedömningen av avdragets storlek tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till avdrag för avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6. Avdraget får dock inte överstiga ett belopp som för varje år som driften pågått motsvarar tio gånger det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring bestämts för det år driften i förvärvskällan upphört och ej heller summan av de belopp som under beskattningsåret redovisats som nettointäkt av förvärvskällan *och intäkt som avses i 32 § första stycket h och som är att hänföra till vinst vid överlåtelse av verksamheten.* Har riksskatteverket enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 §

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 31 § medgivit att dödsbo tar pensionsförsäkring, anger riksskatteverket det högsta belopp varmed avdrag för avgift för försäkringen får medges. Härvid iakttas i tillämpliga delar bestämmelserna i detta stycke om avdrag för skattskyldig som upphört med driften i en förvärvskälla. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som avses i detta stycke får talan inte föras.	medgivit att dödsbo tar pensionsförsäkring, anger riksskatteverket det högsta belopp varmed avdrag för avgift för försäkringen får medges. Härvid iakttas i tillämpliga delar bestämmelserna i detta stycke om avdrag för skattskyldig som upphört med driften i en förvärvskälla. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som avses i detta stycke får talan inte föras.

Har skattskyldig erlagt avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 men har avdrag för avgiften helt eller delvis inte kunnat utnyttjas enligt bestämmelserna i andra stycket, medges avdrag för ej utnyttjat belopp vid taxering för det påföljande beskattningsåret. Sådant avdrag medges dock inte med belopp som tillsammans med erlagd avgift sistnämnda år överstiger vad som anges i andra stycket.

Oavsett föreskrifterna i de föregående styckena medges avdrag för avgift som avses i 46 § 2 mom. första stycket 6 inte med högre belopp än skillnaden mellan sammanlagda beloppet av inkomster från olika förvärvskällor och övriga avdrag enligt 46 §. Avdrag, som på grund av vad nu sagts inte kunnat utnyttjas vid taxeringen för det beskattningsår då avgiften betalades, får utnyttjas senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter betalningsåret. Inte heller i sistnämnda fall får avdraget överstiga vad som återstår sedan övriga avdrag enligt 46 § gjorts.

Med A-inkomst avses inkomst av tjänst samt inkomst av *jordbruksfastighet och rörelse om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning.* Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Med B-inkomst avses *övriga inkomster.*	Med A-inkomst avses inkomst av *aktiv näringsverksamhet* samt inkomst av tjänst *med bortseende från sådan intäkt som avses i 32 § första stycket h.* Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Med B-inkomst avses *inkomst av passiv näringsverksamhet samt sådan intäkt av tjänst som avses i 32 § första stycket h. I fråga om sistnämnda intäkt får medgivande enligt tredje stycket grundas på förhållandena hos den som uppbär intäkten och innebära att avdraget får göras av annan som skall ta upp den som intäkt.*

till 50 §

2.[44] Vid bedömningen av om skattskyldigs inkomst till icke obetydlig del

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
utgjorts av folkpension iakttages följande. Som folkpension räknas icke barnpension eller vårdbidrag. Folkpension skall anses utgöra en icke obetydlig del av den skattskyldiges inkomst, om den uppgått till minst 6 000 kronor eller minst en femtedel av den sammanräknade inkomsten. Som folkpension behandlas även tilläggspension i den mån den enligt lagen (1969:205) om pensionstillskott föranlett avräkning av pensionstillskott.	
Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer fastställer närmare föreskrifter för avdragsberäkningen enligt nedan angivna grunder.	
Avdraget skall i första hand bestämmas med hänsyn till *storleken* av den skattskyldiges taxerade inkomst enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Överstiger denna inkomst inte *visst högsta belopp*, skall avdraget beräknas till vad som behövs för att den skattskyldige inte skall påföras någon statligt beskattningsbar inkomst. *Detta högsta inkomstbelopp motsvarar taxerad inkomst för skattskyldig som under beskattningsåret inte haft annan inkomst än ålderspension enligt 6 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring och pensionstillskott enligt 2 § lagen om pensionstillskott. För gift skattskyldig, som uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension, beräknas det högsta inkomstbeloppet med utgångspunkt från en pension utgörande 78,5 procent av basbeloppet. För övriga skattskyldiga beräknas det med utgångspunkt från en pension utgörande 96 procent av basbeloppet. Sistnämnda beräkningsgrund gäller också om gift skattskyldig under viss del av beskattningsåret uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make uppbär folkpension och under återstoden av året uppburit folkpension med belopp som tillkommer gift vars make saknar folkpension.*	Avdraget skall i första hand bestämmas med hänsyn till *det sammanlagda beloppet* av den skattskyldiges taxerade inkomst *och inkomst av kapital* enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. *Inkomst av kapital medräknas dock endast i den mån den överstiger 1 000 kronor.* Överstiger det sammanlagda beloppet inte *beloppet för pensionstillskott enligt 2 § lagen om pensionstillskott*, skall avdraget beräknas till vad som behövs för att den skattskyldige inte skall påföras någon statligt beskattningsbar inkomst.
Om skattskyldigs *statligt taxerade* inkomst överstiger det högsta inkomstbeloppet enligt föregående stycke, reduceras avdraget med be-	Om skattskyldigs inkomst överstiger det högsta inkomstbeloppet enligt föregående stycke, reduceras avdraget med belopp motsvarande

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
lopp motsvarande *66 2/3* procent av *taxerad* inkomst *mellan det belopp vid vilket högsta extra avdrag utgår och ett belopp som är 3 basenheter större, med 40 procent av taxerad inkomst inom ett därpå följande inkomstskikt av 1,5 basenheters bredd och med 33 1/3 procent av taxerad inkomst därutöver.*	*40* procent av *överskjutande* inkomst.
Det avdrag som beräknas med hänsyn till skattskyldigs statligt taxerade inkomst jämkas med belopp motsvarande 10 procent av värdet av skattepliktig förmögenhet överstigande 100 000 kronor. Fastighet, som avses i 24 § 2 mom., samt sådan bostadsbyggnad med tillhörande tomt på jordbruksfastighet, som används som bostad av den skattskyldige, skall inräknas i förmögenhetsvärdet endast till den del skillnaden mellan fastighetens respektive bostadsbyggnadens och tomtens taxeringsvärde året före taxeringsåret och lånat kapital, som nedlagts i fastigheten respektive i bostadsbyggnaden och tomten överstiger 400 000 kronor. Vid beräkning av hur stort lånat kapital som lagts ner i bostadsbyggnaden och tomten, skall på dessa anses belöpa så stor del av låneskulderna i förvärvskällan som byggnadens och tomtmarkens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan inklusive byggnaden och tomtmarken. Värdet av andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag skall inräknas i förmögenhetsvärdet endast till den del skillnaden mellan värdet enligt 4 § tolfte stycket lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt och lånat kapital, som nedlagts i andelen, överstiger 400 000 kronor. Har den skattskyldige eller hans make flera sådana fastigheter eller andelar, som avses här, gäller bestämmelserna endast för en av dessa och då i första hand för den som utgör stadigvarande bostad för den skattskyldige.	

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Här ovan angivna grunder för avdragsberäkningen får frångås, när särskilda omständigheter föranleda det.

Vid beräkning av avdrag för gift skattskyldig iakttages bestämmelserna i 52 § 1 mom. sista stycket.

till 54 §

3.[45] Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om

a) anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader *och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs samt inkomsten belastar driftstället såsom omkostnad; eller*

b) anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling.

3. Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader *i den mån inkomsten beskattats i verksamhetslandet.*

Vad nu sagts gäller dock inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. I fråga om sådan anställning gäller vid 1986–1990 års taxeringar att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare, som är en inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 7 § 8) fartygssäkerhetsförordningen (1988:594).

I tid för vistelse som avses i första och andra styckena får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige för här avsedda ändamål får inte sträcka sig längre än som motsvarar högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar eller under ett och samma anställningsår till mer än 72 dagar.

Har den skattskyldige påbörjat anställningen och kunde det därvid på goda grunder antas att inkomsten av anställningen skulle komma att undantas från skatt i Sverige enligt 54 § första stycket f men inträffar under anställningstiden ändrade förhållanden som medför att villkoren för att undanta inkomsten från skatt i Sverige inte föreligger, skall inkomsten likväl undantas från beskattning i Sverige om de ändrade förhållandena beror på omständigheter över vilka den skattskyldige inte kunnat råda och en beskattning skulle te sig uppenbart oskälig.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering i den mån inte annat följer av punkterna 2–6 nedan.

2. De nya föreskrifterna i 32 § 3 a mom. om skatteplikt för ersättning på grund av gruppsjukförsäkring tillämpas inte om försäkringsfallet har inträffat före ikraftträdandet.

3. Äldre föreskrifter i 32 § 1 mom. tredje stycket och punkt 11 av anvisningarna till 32 § tillämpas fortfarande om anställningen har upphört före ikraftträdandet.

4. Äldre föreskrifter i 35 § 4 mom. fjärde stycket och till lagrummet hänvisande bestämmelser i 35 § 3 a mom. tredje stycket tillämpas vid beräkning av realisationsvinst enligt 26 och 32 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

5. Äldre föreskrifter i 19 § om vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer tillämpas fortfarande i fråga om premieobligationer som utfärdats före ikraftträdandet.

6. De nya föreskrifterna i 34 § andra stycket om avdrag för underskott som hänför sig till föregående år tillämpas inte vid 1992 års taxering.

[1]Senaste lydelse av
24 § 2 mom. 1980:1054
25 § 3 mom. 1986:473
32 § 3 f mom. 1987:1303
35 § 1 mom. 1985:1017
35 § 2 mom. 1978:971
35 § 3 mom. 1986:971
35 § 3 a mom. 1984:1060
35 § 4 mom. 1987:1205
36 § 1976:343
38 § 1 mom. 1986:971
39 § 1 mom. 1986:971
39 § 3 mom. 1988:1518
41 e § 1982:1204
46 § 1 mom. 1987:572
46 a § 1960:64
49 § 1979:169
64 § 1985:1017
76 § 1974:769
punkt 1 av anvisningarna till 18 § 1986:1113
punkt 2 av anvisningarna till 18 § 1986:1113
punkt 6 av anvisningarna till 24 § 1985:131
punkt 7 av anvisningarna till 24 § 1980:1054
punkt 6 av anvisningarna till 25 § 1981:295
punkt 5 av anvisningarna till 32 § 1974:769
punkt 7 av anvisningarna till 32 § 1980:268
punkt 11 av anvisningarna till 32 § 1981:1202
punkt 1 av anvisningarna till 35 § 1981:295
punkt 2 av anvisningarna till 35 § 1981:256
punkt 3 av anvisningarna till 35 § 1984:498
punkt 4 av anvisningarna till 35 § 1986:1113
punkt 7 av anvisningarna till 35 § 1977:1090
punkt 8 av anvisningarna till 35 § 1983:1043
punkt 9 av anvisningarna till 35 § 1985:307
punkt 1 av anvisningarna till 36 § 1988:1518
punkt 2 a av anvisningarna till 36 § 1987:1205
punkt 2 b av anvisningarna till 36 § 1985:307
punkt 2 c av anvisningarna till 36 § 1983:1043

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

punkt 2 e av anvisningarna till 36 § 1988:1518
punkt 3 av anvisningarna till 36 § 1989:86
punkt 4 av anvisningarna till 36 § 1988:1518
punkt 5 av anvisningarna till 36 § 1967:748
punkt 6 a av anvisningarna till 36 § 1980:998
punkt 6 b av anvisningarna till 36 § 1980:998
punkt 7 av anvisningarna till 36 § 1987:572
punkt 2 av anvisningarna till 38 § 1986:473
punkt 3 av anvisningarna till 38 § 1984:190
punkt 5 av anvisningarna till 38 § 1984:1060
punkt 6 av anvisningarna till 38 § 1973:70
punkt 8 av anvisningarna till 38 § 1984:1060
punkt 9 av anvisningarna till 38 § 1984:498
punkt 10 av anvisningarna till 38 § 1986:971
punkt 1 av anvisningarna till 39 § 1979:612
punkt 2 av anvisningarna till 39 § 1988:1518
punkt 3 av anvisningarna till 39 § 1966:696
punkt 4 av anvisningarna till 39 § 1986:971
punkt 5 av anvisningarna till 39 § 1983:446
punkt 7 av anvisningarna till 39 § 1984:498
punkt 4 a av anvisningarna till 41 § 1985:307
punkt 5 av anvisningarna till 41 § 1979:612
punkt 6 av anvisningarna till 41 § 1986:507
punkt 1 av anvisningarna till 41 a § 1984:1060
punkt 3 av anvisningarna till 46 § 1960:172
punkt 1 av anvisningarna till 50 § 1987:1303
punkt 3 av anvisningarna till 50 § 1964:70
punkt 2 av anvisningarna till 54 § 1984:1060.

[2]Senaste lydelse 1986:473.
[3]Förutvarande 5 § upphävd genom 1979:1154.
[4]Senaste lydelse 1986:1113.
[5]Senaste lydelse 1988:1518.
[6]Senaste lydelse 1988:1530.
[7]Senaste lydelse 1988:1530.
[8]Senaste lydelse 1984:498.
[9]Senaste lydelse 1987:1303.
[10]Senaste lydelse 1987:1303.
[11]Senaste lydelse 1987:1303.
[12]Senaste lydelse 1963:265.
[13]Senaste lydelse 1987:1303.
[14]Senaste lydelse 1985:1018.
[15]Senaste lydelse 1987:1203.
[16]Senaste lydelse 1986:1113.
[17]Senaste lydelse 1986:473.
[18]Senaste lydelse 1986:1113.
[19]Senaste lydelse 1986:1113.
[20]Senaste lydelse 1986:1113.
[21]Senaste lydelse 1986:1113.
[22]Förutvarande 51 § upphävd genom 1986:1113.
[23]Senaste lydelse 1986:507.
[24]Senaste lydelse 1986:1113.
[25]Senaste lydelse 1986:1113.
[26]Senaste lydelse 1985:362.
[27]Senaste lydelse 1978:942.
[28]Senaste lydelse 1988:359.
[29]Senaste lydelse 1987:1303.
[30]Senaste lydelse 1984:951.
[31]Senaste lydelse 1983:446.
[32]Senaste lydelse 1987:1303.
[33]Förutvarande punkt 10 av anvisningarna till 32 § upphävd genom 1975:1347.
[34]Senaste lydelse 1988:1530.
[35]Senaste lydelse 1985:1017.
[36]Senaste lydelse 1988:1523.
[37]Senaste lydelse 1986:1199.
[38]Senaste lydelse 1985:307.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

[39]Senaste lydelse 1985:1017.
[40]Senaste lydelse 1984:1060.
[41]Senaste lydelse 1987:1303.
[42]Senaste lydelse 1987:1303.
[43]Senaste lydelse 1986:1113.
[44]Senaste lydelse 1988:1523.
[45]Senaste lydelse 1988:1528.

2 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt[1]

dels att 4 a §, 10 § 2–6 mom. och 19 § skall upphöra att gälla,

dels att 1 §, 2 § 1, 6 och 7 mom., 3–5 §§, 6 § 1 mom., 7 § 3 och 11 mom., 8 §, 9 § 2 mom., 9 a §, 10 § 1 mom., 11 § 1 mom. samt 14 § 1 mom. skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nio nya paragrafer, 24–32 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt *i* denna lag *givna bestämmelser.*	*1 mom.* Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt denna lag.
	2 mom. Skattskyldig som avses i 10 § 1 mom. skall erlägga statlig inkomstskatt dels beräknad på grundval av beskattningsbar inkomst för inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst (skatt på förvärvsinkomst) dels beräknad på inkomst av kapital (skatt på kapitalinkomst).
	3 mom. Skattskyldig som avses i 10 a § skall erlägga statlig inkomstskatt beräknad på grundval av beskattningsbar inkomst för inkomst av näringsverksamhet.
Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning *å* aktie i svenskt aktiebolag och beträffande sjömansskatt skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.	*4 mom.* Beträffande statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning *på* aktie i svenskt aktiebolag och beträffande sjömansskatt skall gälla vad därom finnes särskilt stadgat.
Angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering till statlig inkomstskatt stadgas i taxeringslagen.	*5 mom.* Angående taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering till statlig inkomstskatt stadgas i taxeringslagen.
2 §	
1 mom.[3] *Om vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst och om beräkning av inkomst från olika förvärvskällor skall gälla vad i 17 § första och andra styckena samt*	1 mom. *Bestämmelserna i 3–5, 17–44, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt* i den mån inte annat

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
18–44 §§ kommunalskattelagen (1928:370) är stadgat i den mån inte annat följer av denna lag.	följer av denna lag. *I fråga om skattskyldiga som avses i 10 a § denna lag skall dock all inkomst hänföras till samma förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.*
Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs restituerad, avkortad eller avskriven vinstdelningsskatt i den mån avdrag har medgetts för skatten.	
(3 §)	
Bestämmelserna i 3 och 4 §§ samt 64–66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) äger motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt.	
I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser äga tillämpning vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall likaledes anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar lända till efterrättelse.	I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser äga tillämpning vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall likaledes anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar lända till efterrättelse.
Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen ägs eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.	Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen ägs eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

6 mom.[4] Med livförsäkringsanstalt förstås i denna lag anstalt vars försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring (livförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring, avgångsbidragsförsäkring samt arbetslöshetsförsäkring). Med skadeförsäkringsanstalt förstås annan försäkringsanstalt än livförsäkringsanstalt. Utländsk försäkringsanstalt, som drivit försäkringsrörelse här i riket, bedöms med hänsyn endast till den rörelse som anstalten drivit här.

Understödsförening, vilken enligt sina stadgar får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem, anses i denna lag som livförsäkringsanstalt i fråga om

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

verksamhet som är hänförlig till livförsäkring.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av inländsk livförsäkringsanstalt, anses nettointäkten av anstaltens kapital- och fastighetsförvaltning med undantag för den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt, dels avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Nettointäkt som inte undantagits från beskattning enligt tredje stycket skall beräknas enligt reglerna för näringsverksamhet enligt denna lag. För den del av nettointäkten som undantagits från beskattning enligt nämnda stycke gäller särskilda regler i lagen (1990:000) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Om värdet av tillgångarna i försäkringsrörelse, som drivits av livförsäkringsanstalt, vid beskattningsårets utgång understiger summan av dels försäkringstekniska skulder ökade med 20 procent för sjuk- och olycksfallsförsäkring och med 5 procent för annan försäkring, dels beloppet av de skulder som inte grundar sig på meddelade försäkringar, får ett belopp motsvarande fem gånger skillnaden dras av från nettointäkten.

Vid beräkning av nettointäkt av försäkringsrörelse som drivits av livförsäkringsanstalt skall iakttas vad nedan föreskrivs i sjätte–tionde styckena.

Som bruttointäkt upptas intäkt av kapital- och fastighetsförvaltning med undantag av den del av intäkten som belöper på dels pensionsförsäkringar, vilka anstalten meddelat direkt eller meddelat i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt, dels avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Som bruttointäkt upptas även vinst vid försäljning av eller vid uppskrivning av värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadig-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

varande bruk i rörelsen avsedd fastighet. Vid försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång i försäkringsrörelsen skall punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas. I bruttointäkten upptas vidare hyresvärde av fastighet, som använts i försäkringsrörelsen. Har livförsäkringsanstalt hos utländsk försäkringsanstalt återförsäkrat direkt meddelad eller i återförsäkring åt inländsk försäkringsanstalt meddelad annan försäkring än pensionsförsäkring utan att hos sig behålla premiereserven, anses som ränteintäkt ränta på värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet enligt den räntefot som legat till grund för premieberäkningen.

Från bruttointäkten får dras av dels ränta på gäld, dels i fråga om fastighetsförvaltning annan enligt 25 § kommunalskattelagen avdragsgill omkostnad för fastighet, dels förlust vid försäljning av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet, dels belopp varmed värdet av annan tillgång än inventarium eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd fastighet nedskrivits enligt kommunalskattelagen, dels fem procent av vad som återstår av bruttointäkten efter avdrag enligt detta stycke.

I fråga om individuell livförsäkring, individuell annan personförsäkring och gruppförsäkring får i varje sådan verksamhet för sig, sedan avdrag åtnjutits enligt föregående stycke, från återstående bruttointäkt göras avdrag med belopp motsvarande för varje direkt tecknad personförsäkring, som inte är pensionsförsäkring eller avgångsbidragsförsäkring som avses i sjätte stycket, tre promille av det basbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring fastställts för taxeringsåret. Avdraget skall för varje försäkring beräknas till helt krontal så, att öretal bortfaller. Som

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

en försäkring anses dels alla individuella livförsäkringar, som samtidigt tecknats på samma persons eller samma personers liv, dels alla andra individuella personförsäkringar, som samtidigt tecknats med samma person som försäkrad, dels samma persons alla gruppförsäkringar som han har inom en och samma grupp. Sammanlagt avdrag enligt detta stycke får inte överstiga återstående bruttointäkt av den verksamhet till vilken avdraget hänför sig.

Avdrag får inte ske för sådan ränta på återbäringsmedel som tillkommer försäkringstagare.

Såsom nettointäkt av försäkringsrörelse, som drivits av inländsk skadeförsäkringsanstalt, anses överskottet av försäkringsrörelsen. Vid överskottets beräkning får avdrag från bruttointäkten göras för ökning av posten försäkringstekniska skulder för egen räkning och, i den utsträckning som närmare anges nedan, för avsättning till vissa fonder.

Vid beräkning av överskottet av försäkringsrörelse, som drivits av inländsk skadeförsäkringsanstalt, får från bruttointäkten avdrag göras förutom för driftkostnader, som avses i 29 § kommunalskattelagen, för avgifter och bidrag, som utgivits till kommun, förening eller sammanslutning och som avser att understödja verksamhet med syfte att förebygga skador, vilka faller inom ramen för den av anstalten bedrivna rörelsen, för ökning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, för ökning av säkerhetsreserv, för utbetald återbäring eller verkställd premieåterbetalning, för avsättning till sådan regleringsfond, som av trafikförsäkringsanstalt bildas enligt gällande villkor och föreskrifter för utövande av trafikförsäkringsrörelse, ävensom för ökning av utjämningsfonderna, i den mån denna ökning inte överstiger vinsten på själva försäkringsrörelsen. Denna vinst skall beräknas enligt trettonde–femtonde styckena.

Vinsten utgör, om ej annat följer av fjortonde och femtonde styckena, skillnaden mellan

å ena sidan summan av följande inkomstposter, nämligen:

a) försäkringstekniska skulder för egen räkning vid årets ingång,

b) säkerhetsreserv vid årets ingång,

c) premieinkomst för egen räkning,

d) fyra procent ränta på posterna a och b;

å andra sidan summan av följande utgiftsposter, nämligen:

e) utbetalningar för egen räkning för försäkringsfall,

f) utgiven vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning,

g) förvaltningskostnader för egen räkning oavsett om de är avdragsgilla i skattehänseende,

h) beräknad hyra för fastighet som tillhör anstalten och ingår i rörelsen,

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

i) försäkringstekniska skulder för egen räkning vid årets utgång,

j) säkerhetsreserv vid årets utgång.

Från sålunda framräknad vinst skall avräknas ökning av föreskriven regleringsfond för trafikförsäkringsrörelse eller, om fonden nedsatts, tilläggas belopp motsvarande nedsättningen.

Driver anstalt försäkringsrörelse även från fast driftställe i annan stat och är inkomst av rörelse som är hänförlig till det fasta driftstället på grund av avtal för undvikande av dubbelbeskattning undantagen från beskattning här i riket, skall vinsten vidare minskas med överskott av den genom driftstället bedrivna verksamheten. Uppkommer underskott i sådan verksamhet får till vinsten läggas ett belopp motsvarande underskottet.

Med försäkringstekniska skulder för egen räkning förstås sådana skulder enligt 7 kap. 1 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) (premiereserv, ersättningsreserv, skadebehandlingsreserv och tilldelad återbäring) minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

Med säkerhetsreserv förstås den reserv skadeförsäkringsanstalt får redovisa enligt en av regeringen eller efter regeringens bemyndigande av försäkringsinspektionen fastställd normalplan.

Med premieinkomst, förvaltningskostnader m.m. för egen räkning förstås anstaltens premieinkomst, förvaltningskostnader m.m. minskade med återförsäkringsgivares andelar.

Med utjämningsfond förstås fond, som enligt bolagsordningen eller, i fråga om sådant ömsesidigt bolag på vilket försäkringsrörelselagen inte äger tillämpning, stadgarna för bolaget får användas endast till att helt eller delvis täcka förlust på själva försäkringsrörelsen samt efter sådan disposition kvarstående förlust på rörelsen i dess helhet i den mån inte nämnda bolagsordning eller stadgar föreskriver förlusttäckning genom ianspråktagande av andra till framtida förfogande avsatta medel.

Minskning av försäkringstekniska skulder för egen räkning, av säkerhetsreserv och av särskild reservfond för ömsesidig försäkringsanstalt för husdjursförsäkring och regleringsfond för trafikförsäkringsanstalt ävensom minskning av utjämningsfonderna skall anses som intäkt. Sker ändring av bolagsordningen, varigenom anstalten får rätt att på annat sätt än ovan sagts disponera en den 1 januari 1929 befintlig utjämningsfond, för vilken bestämmelser om inskränkt dispositionsrätt funnits, eller utjämningsfond, som bildats efter nämnda dag, skall fonden anses härigenom undergå minskning med hela det belopp vartill den uppgick före ändringen.

Utöver vad ovan stadgas får avdrag inte ske för avsättning till omedelbar eller framtida vinstutdelning till försäkringstagare.

Bestämmelserna i detta moment om inländsk livförsäkringsanstalt har motsvarande tillämpning på försäkringsrörelse som utländsk livförsäkringsanstalt drivit här i riket.

Beträffande försäkringsrörelse, som här drivits av utländsk skadeförsäkringsanstalt, anses som här i riket skattepliktig nettointäkt ett belopp motsvarande två procent av anstaltens premieinkomst av här bedriven transportförsäkrings- och sjökaskoförsäkringsrörelse samt två procent av

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

anstaltens premieinkomst av annan här bedriven försäkringsrörelse. Med premieinkomst förstås bruttobeloppet av årets försäkringspremier, dvs. utan avdrag för återförsäkringspremier.

Blir det på grund av bestämmelserna i detta moment nödvändigt att dela upp intäkt eller avdrag mellan olika delar av en försäkringsanstalts verksamhet, skall fördelningen av intäkten eller avdraget göras på skäligt sätt.

7 mom.[5] Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås ekonomisk förening och aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar eller bolagets delägare bereda bostäder i hus, som ägs av föreningen eller bolaget. Som bostadsförening eller bostadsaktiebolag anses även ekonomisk förening eller aktiebolag, vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att tillhandahålla föreningens medlemmar eller bolagets delägare garage eller annan för deras personliga räkning avsedd gemensam anordning i byggnad som ägs av föreningen eller bolaget.

Har *annan* fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag skall såsom intäkt av fastigheten tas upp ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Är taxeringsvärde inte åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

Har fastighet tillhört bostadsförening eller bostadsaktiebolag skall såsom intäkt av fastigheten tas upp ett belopp motsvarande för helt år räknat tre procent av fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret. Är taxeringsvärde inte åsatt för året näst före taxeringsåret, beräknas intäkten på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret.

I fråga om fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt andra stycket, får avdrag inte göras för andra omkostnader än för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld.

Inkomsten får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), dock endast i den mån annat inte följer av vad som stadgas angående inkomstberäkningen i andra och tredje styckena. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder.

Vad som sägs i detta moment skall även gälla i fråga om fastighet,

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

vilken tillhört bolag, förening eller stiftelse, som av bostadsstyrelsen (statens byggnadslånebyrå) eller länsbostadsnämnden erkänts såsom allmännyttigt bostadsföretag. Vidare får regeringen efter ansökan medge att vad som sägs i detta moment skall gälla i fråga om fastighet som tillhört annat företag under förutsättning att

1. företagets verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att äga och förvalta bostadsfastigheter samt

2. företaget bedriver sin verksamhet enligt principer liknande dem som gäller för allmännyttiga bostadsföretag.

Regeringens medgivande får återkallas om omständigheterna ger anledning till det.

Vad som enligt punkt 10 av anvisningarna till 24 §, punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 §, punkterna 1, 2 och 4 av anvisningarna till 41 a § kommunalskattelagen gäller för fastighet som avses i 24 § 2 mom. samma lag skall även gälla för fastighet som avses i detta moment.

Äger fastigheten del i sådan samfällighet som avses i 41 a § kommunalskattelagen (1928:370) skall fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde inräknas i underlaget för intäktsberäkningen enligt andra stycket i de fall där samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Vidare skall som intäkt tas upp dels sådan inkomst som avses i punkt 2 av anvisningarna till nyssnämnda paragraf i den mån den utgörs av avkastning av kapital och överstiger 300 kronor, dels sådan utdelning som avses i punkt 4 av anvisningarna till samma paragraf.

3 §[6]

1 mom. Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från annan egendom än sådan som är att hänföra till näringsverksamhet. Hit hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,

utdelning på aktier och andelar,

vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser i den mån inte annat anges i 32 §,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer, vinst vid vinstdragning i vinstsparande anordnat av bank eller sparkassa samt annan lotterivinst som inte är

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370).
	Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.
	2 mom. Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för annan skuldränta och tomträttsavgäld samt för förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser i den mån inte annat anges i 32 §, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet.
	Avdrag för realisationsförlust medges dock endast med 70 procent av förlusten utom i fråga om fordringar, som utgör marknadsnoterade finansiella instrument, utställda i svenska kronor.
	Avdrag för ränta, tomträttsavgäld och sådan realisationsförlust som får dras av i sin helhet får sammanlagt inte ske med högre belopp än 100 000 kronor eller, om den skattskyldige inte fyllt 18 år, 10 000 kronor. Att i vissa fall ytterligare avdrag får göras framgår av 12 mom.
(39 § 1 mom. andra stycket KL) *Fysisk person* får *göra avdrag för* förvaltningskostnader endast till den del *dessa* överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.	Förvaltningskostnader får *dras av* endast till den del *de* överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.
	Avdrag får inte ske för sådan räntekostnad för skuld i utländsk valuta, som enligt 31 § 2 mom. åttonde stycket skall dras av från skuldingångsvärdet.
(anv. till 36 § KL p. 5) Avdrag *är icke i något fall medgivet* för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.	Avdrag *medges inte* för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.
	3 mom. För privatbostad, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), beräknas inte något förmånsvärde för eget brukande.
	Intäkt av uthyrning eller annan upplåtelse skall tas upp som intäkt av kapital. Sådan intäkt kan härröra

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

exempelvis från andrahandsuthyrningar samt från upplåtelser för upplagsplats, för näringsverksamhet eller dylikt.

Avdrag från intäkt som avses i detta moment medges med 4 000 kronor om inte intäkten uppburits från uthyrarens eller honom närstående arbetsgivare eller uppdragsgivare. I fråga om småhus, som innehas med äganderätt, medges härutöver avdrag med 20 procent av hyresintäkten och i övriga fall med den del av uthyrarens hyra eller avgift som belöper på vad som uthyrts. Vid beräkning av avdragsgill avgift beaktas bara sådana avgifter och andra inbetalningar till bostadsförening eller bostadsaktiebolag, som inte är att anse som kapitaltillskott och som inte överstiger utdelning som skett annorledes än i förhållande till innehavda andelar i föreningar eller aktier i bolaget. Avdrag medges inte med högre belopp än hyresintäkten i fråga.

(anv. till 39 § KL p. 3 andra stycket)

Med kapitaltillskott menas dels medlems inbetalning *å* insats i föreningen och delägares inbetalning å aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering såsom genom kapitalavbetalning *å* skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Där lägenhet är upplåten med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställes fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användas, *skola* i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de under året

Med kapitaltillskott menas dels medlems inbetalning *på* insats i föreningen och delägares inbetalning *på* aktie dels ock sådan ytterligare inbetalning av medlem eller delägare, som är avsedd att inom föreningen eller bolaget användas för fondering såsom genom kapitalavbetalning *på* skuld eller genom ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av fastigheten eller genom annan stadigvarande kapitalplacering. Där lägenhet är upplåten med hyresrätt och således icke med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt, skall dock icke någon del av hyresavgiften anses såsom kapitaltillskott. Verkställes fondering inom förening eller bolag, utan att det framgår vilka medel därför användas, *skall* i första hand anses för fondering använda andra medel än medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar under beskattningsåret eller de

Nuvarande lydelse

influtna hyrorna för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

(anv. till 24 § KL p. 10 andra stycket)

Beräknar skattskyldig intäkt av fastighet enligt 2 mom. men har den skattskyldige för året före beskattningsåret beräknat intäkten enligt 1 mom med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall som intäkt – *utöver vad i 2 mom sägs* – tas upp ett belopp motsvarande skillnaden mellan anskaffningsvärdet av fastighetens lager vid ingången av beskattningsåret och det bokförda värdet av lagret enligt senaste balansräkning.

(anv. till 25 § KL p. 9 andra stycket)

Beräknar skattskyldig inäkt av annan fastighet enligt 24 § 2 mom. men har den skattskyldige för året före beskattningsåret beräknat intäkten enligt 24 § 1 mom. eller 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt med tillämpning av bokföringsmässiga grunder, skall avdrag för beskattningsåret medges för *gäldränta*, som har betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året, medan å andra sidan avdrag inte skall medges för *gäldränta* som betalas under beskattningsåret men har redovisats som utgående skuld för det föregående året.

Föreslagen lydelse

under året influtna hyrorna för lägenheter, som varit uthyrda till andra än medlemmar eller delägare i denna deras egenskap. Vad därefter återstår av det till fondering använda beloppet skall fördelas på nämnda inbetalningar och hyror efter deras inbördes storlek, och skall vad därvid belöper på de inbetalningar, som verkställts för de med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåtna lägenheterna, anses såsom kapitaltillskott.

Har en privatbostad året före beskattningsåret ingått i den skattskyldiges näringsverksamhet skall som intäkt för beskattningsåret tas upp ett belopp motsvarande skillnaden mellan anskaffningsvärdet av fastighetens lager vid ingången av beskattningsåret och det bokförda värdet av lagret enligt senaste balansräkning.

I sådant fall som avses i föregående stycke gäller vidare att avdrag för beskattningsåret skall medges för *skuldränta*, som har betalats det föregående året men upptagits som utgående fordran för det året, medan å andra sidan avdrag inte skall medges för *skuldränta* som betalas under beskattningsåret men har redovisats som utgående skuld för det föregående året. *Vad nu sagts tillämpas på motsvarande sätt i fråga om inkomstränta som hänförts till fastigheten.*

Äger fastighet som är privatbostad del i samfällighet, som avses i 41 a § kommunalskattelagen (1928:370), tas som intäkt av kapital upp dels

Nuvarande lydelse

(anv. till 39 § KL p. 5)

Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt *7* av anvisningarna till *24* §. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

Föreslagen lydelse

sådan intäkt som avses i punkt 2 av anvisningarna till paragrafen i den mån den utgör avkastning av kapital och överstiger 300 kronor, dels sådan utdelning som avses i punkt 4 av anvisningarna till samma paragraf.

4 mom. Avdrag såsom för ränta får göras vid återbetalning av sådant statligt bidrag som avses i punkt *3* av anvisningarna till *19* § *kommunalskattelagen (1928:370)*. Avdrag får inte göras med större belopp än som tidigare har avräknats från erlagd ränta.

Avdrag såsom för ränta får också göras för räntekorrektion som avses i 00 § kommunalskattelagen och sådant belopp som enligt punkt 10 av anvisningarna till 32 § nyssnämnda lag skall anses som betald ränta.

5 mom. I fråga om till vilket beskattningsår en inkomst eller utgift skall hänföras tillämpas bestämmelserna i 41 § andra stycket och punkt 4 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), om inte annat föreskrivs i denna lag. Ränta på sådan bankräkning där räntan gottskrivs insättaren den 31 december anses som tillgänglig för lyftning denna dag.

Skattskyldighet för ränta på utlånat kapital som blir tillgänglig för lyftning mer än ett år efter utgången av det beskattningsår på vilket räntan belöper (efterskottsränta) inträder redan för det beskattningsår räntan belöper på (upplupen ränta), om

a) tidpunkten för låntagarens avdragsrätt för räntan avgörs enligt bokföringsmässiga grunder eller låntagaren saknar avdragsrätt för räntekostnader vid inkomstbeskattning i Sverige, samt

b) efterskottsräntans belopp överstiger eller kan förväntas överstiga 10 procent av det utlånade kapitalets belopp.

Nyssnämnda bedömning görs på grundval av förhållandena då lånet

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

lämnas. Som ränta räknas därvid all avkastning på lånet som långivaren direkt eller indirekt erhåller från låntagaren till följd av låneavtalet.

Efterskottsränta fördelas med lika stora belopp för år räknat på de år som räntan belöper på. Beräknas efterskottsränta genom ett index sker fördelning dock på grundval av detta index. Skattskyldighet för upplupen ränta inträder inte om det är sannolikt att låntagaren inte kommer att betala räntan. Har beskattning av upplupen ränta redan skett skall i sådant fall avdrag medges för det räntebelopp som låntagaren inte betalar.

När efterskottsränta blir tillgänglig för lyftning avräknas beloppet av sådan upplupen ränta som beskattats under tidigare beskattningsår och skattskyldighet inträder för överskjutande belopp. Avyttras lånefordringen skall beloppet av upplupen ränta som beskattats under tidigare beskattningsår och ännu inte blivit tillgänglig för lyftning läggas till anskaffningsvärdet för fordringen.

Skattskyldighet för upplupen ränta inträder för förvärvare av en fordran i enlighet med den ursprungliga fördelningen. Skattskyldig är den som innehar fordringen vid beskattningsårets slut.

Förvärvas en fordran där före förvärvet rätten till räntebetalning helt eller delvis skilts från fordringen skall all förräntning fördelas på det sätt som anges i fjärde stycket.

Bestämmelserna i 9 mom. andra och tredje styckena tillämpas också i fråga om förvärv av rätt till ränta.

(41 § tredje stycket KL)

I fråga om inkomst av annan fastighet som inte skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt inkomst av kapital gäller beträffande ränta som har erlagts i förskott att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte *kunnat* dras av ome-

6 mom. Beträffande ränta som har erlagts i förskott gäller att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte *fått* dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp *för år räknat* under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
delbart medges avdrag med lika stora belopp *varje år* under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.	
	Rätten till avdrag för ersättning för upplupen ränta vid förvärv av skuldebrev regleras i 29 § 3 mom.
	7 mom. Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, där utdelningen blott innebär en minskning i levnadskostnader.
(anv. till 38 § KL p. 8) Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 § 9 mom. *lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt* skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital. *Avyttrar han däremot företrädesrätten, skall det vederlag han erhåller för denna rätt upptas som sådan intäkt.*	Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 § 9 mom. skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital.
(anv. till 38 § KL p. 2 femte stycket) Annan utdelning från bostadsförening eller bostadsaktiebolag än *i andra och tredje styckena sägs, som icke* utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, *vilka icke äro* att anse som kapitaltillskott.	Annan utdelning från *sådan* bostadsförening eller bostadsaktiebolag *som avses i 2 § 7 mom.* än *i form av bostad eller annan förmån av fastighet* räknas såsom intäkt av kapital för medlemmen eller delägaren, *även om den inte* utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier, om och i den mån utdelningen överstiger sådana på beskattningsåret belöpande avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, *som inte enligt bestämmelserna i 3 mom. fjärde stycket är* att anse som kapitaltillskott.
(38 § 1 mom. andra och fjärde styckena KL) Till *intäkt av kapital* räknas *även* vad som i samband med ideell före-	*8 mom.* Till *utdelning* räknas vad som i samband med ideell före-

Nuvarande lydelse

nings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket *lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt*, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.

(anv. till 38 § KL p. 3 första stycket)

Beträffande avkastning av svenska aktier är huvudregeln att, *där utdelningen inte utgör intäkt av jordbruksfastighet, fastighet som avses i 24 § 1 mom. eller rörelse,* densamma tas upp som intäkt *av kapital* för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning.

(38 § 1 mom. tredje stycket KL)

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning *å* svensk aktie eller *å* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk aktiefond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

(anv. till 38 § KL p. 3 femte och sjätte styckena)

Har däremot rätten till utdelning å svensk aktie genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal överlåtits utan samband med överlåtelse av aktien, bliva, såsom framgår av 38 § 1 mom., särskilda regler tillämpliga.

Föreslagen lydelse

nings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som avses i 2 § 4 mom. första stycket, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.

9 mom. Beträffande avkastning av svenska aktier är huvudregeln att densamma tas upp som intäkt för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning.

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning *på* svensk aktie eller *på* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk aktiefond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

Uppkommer i sådant fall fråga om avdrag för vederlag som utgivits för förvärv av rätt till utdelning vid mer än ett utdelningstillfälle, skall vederlaget anses belöpa på de olika utdelningsposterna enligt fördelning

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Därest i sådant fall fråga uppkommer om avdrag för vederlag som utgivits för förvärv av rätt till utdelning vid mer än ett utdelningstillfälle, skall vederlaget anses belöpa på de olika utdelningsposterna enligt fördelning *å* dessa med hänsyn till periodens längd och under iakttagande att, i den mån på viss utdelningspost belöpande vederlag ej kunnat utnyttjas såsom avdrag från denna, det återstående beloppet må avräknas *å* närmast följande utdelningspost eller utdelningsposter. Avser förvärvet rätt till utdelning under obestämd tid, bör, om ej särskilda skäl föranleda till annat, vederlaget avräknas under en period av tio år.	*på* dessa med hänsyn till periodens längd och under iakttagande att, i den mån på viss utdelningspost belöpande vederlag ej kunnat utnyttjas såsom avdrag från denna, det återstående beloppet må avräknas *på* närmast följande utdelningspost eller utdelningsposter. Avser förvärvet rätt till utdelning under obestämd tid, bör, om ej särskilda skäl föranleda till annat, vederlaget avräknas under en period av tio år.
Vad som gäller utdelning *å* svensk aktie skall äga motsvarande tillämpning beträffande utdelning *å* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening, aktie eller annan andel i utländskt bolag eller utländsk aktiefond.	Vad som gäller utdelning *på* svensk aktie skall äga motsvarande tillämpning beträffande utdelning *på* andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening, aktie eller annan andel i utländskt bolag eller utländsk aktiefond.
(anv. till 38 § KL p. 5 och 6)	
Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, anses såsom en här i riket icke hemmahörande juridisk person. Utdelning från sådant dödsbo till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo – men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar – skall således här i riket *bliva* föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i *54 § första stycket e.*	*10 mom.* Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall även tillämpas på utdelning från annan här i riket icke hemmahörande juridisk person. Dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket, anses såsom en här i riket icke hemmahörande juridisk person. Utdelning från sådant dödsbo till i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskift bo – men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar – skall således här i riket *bli* föremål för beskattning. Från denna föreskrift meddelas likväl ett undantag i *7 § 9 mom.*
I samband med utdelning på andel i bolag i utländsk stat tillgodoföres i vissa fall utdelningsmottagaren särskilt belopp (skattetillgodohavande) som betalas ut genom den utländska statens för-	I samband med utdelning på andel i bolag i utländsk stat tillgodoföres i vissa fall utdelningsmottagaren särskilt belopp (skattetillgodohavande) som betalas ut genom den utländska statens för-

Nuvarande lydelse

sorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatt på utdelad bolagsvinst. Exempel på sådant skattetillgodohavande är "avoir fiscal" i Frankrike och "tax credit" i Storbritannien. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på skattetillgodohavande.

(anv. till 41 § KL p. 5)

Skattetillgodohavande som avses i punkt 6 av anvisningarna till 38 § hänföres till samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat.

(anv. till 38 § KL p. 9)

Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta som ingått i vinstberäkning enligt *punkt 3 av anvisningarna till 35 §*, skall det årliga vederlaget anses utgöra ränta till så stor del som framkommer vid tillämpning av tabellen i 32 § 2 mom. med utgångspunkt i mottagarens ålder. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upphör vid den först avlidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den äldstes ålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den yngstes ålder. Om den person vars ålder är bestämmande vid tillämpningen av tabellen har avlidit och livräntan skall fortsätta att utgå under viss tid, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den ålder den avlidne skulle ha uppnått under beskattningsåret.

Har egendom avyttrats mot ett med livränta jämförligt periodiskt vederlag och skall utöver ett fast årligt belopp även utgå tillägg som till sin storlek är beroende av förändringar i det allmänna prisläget eller liknande förhållande skall tillägget anses som ränta.

(anv. till 39 § KL p. 7)

Föreslagen lydelse

sorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatt på utdelad bolagsvinst. Exempel på sådant skattetillgodohavande är "avoir fiscal" i Frankrike och "tax credit" i Storbritannien. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på skattetillgodohavande. *Sådant skattetillgodohavande hänförs* till samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat.

11 mom. Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta som ingått i vinstberäkning enligt *24 § 5 mom.*, skall det årliga vederlaget anses utgöra ränta till så stor del som framkommer vid tilllämpning av tabellen i 32 § 2 mom. *kommunalskattelagen (1928:370)* med utgångspunkt i mottagarens ålder. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upphör vid den först avlidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den äldstes ålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den yngstes ålder. Om den person vars ålder är bestämmande vid tillämpningen av tabellen har avlidit och livräntan skall fortsätta att utgå under viss tid, tillämpas tabellen med utgångspunkt i den ålder den avlidne skulle ha uppnått under beskattningsåret.

Har egendom avyttrats mot ett med livränta jämförligt periodiskt vederlag och skall utöver ett fast årligt belopp även utgå tillägg som till sin storlek är beroende av förändringar i det allmänna prisläget eller liknande förhållande skall tillägget anses som ränta.

Nuvarande lydelse

Belopp som enligt *punkt 9 av anvisningarna till 38 §* anses som ränta skall för utgivaren anses som *gäldränta enligt 1 mom.*

Föreslagen lydelse

Belopp som enligt *detta moment* anses som ränta skall för utgivaren anses som *skuldränta.*

12 mom. Delägare i fåmansföretag får göra avdrag för räntekostnader utöver vad som följer av 2 mom. tredje stycket, med högst ett belopp som motsvarar skälig avkastning på summan av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och, i förekommande fall, arvs- och gåvoskatt som den skattskyldige har betalat i anledning av förvärv av aktierna.

Om utdelning på aktier i fåmansföretag överstiger ett belopp som motsvarar skälig avkastning på den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst.

Understiger utdelningen visst år det högsta belopp som får tas upp som inkomst av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som inkomst av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning). Belopp motsvarande kvarstående sparad utdelning läggs till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt föregående stycke.

Vid försäljning av aktier i fåmansföretag skall hälften av realisationsvinsten sedan denna minskats med kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Vad nu sagts gäller även under de närmaste tio åren efter det att ett företag upphört att vara fåmansföretag, i fråga om aktier som den skattskyldige eller någon honom närstående ägde, då det upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat med stöd av sådana aktier.

Med aktier likställs vid tillämpning av andra–femte styckena andra sådana av företaget utgivna värdepapper som avses i 27 eller 28 §.

Reglerna i detta moment tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under de senaste tio åren. Vad

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

nu sagts gäller dock inte så länge den skattskyldige eller någon honom närstående i betydande omfattning är eller under de senaste tio åren varit verksam i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i detta moment inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under den senaste tioårsperioden. Med utomstående avses sådana personer på vilka enligt sjunde stycket reglerna i detta moment inte skall tillämpas. I fråga om realisationsvinst tillämpas reglerna inte heller i den mån den skattskyldige visar att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antal anställda, bolagets verksamhet och tillgångar samt övriga omständigheter uppenbarligen inte kan anses hänförlig till den skattskyldiges eller närståendes arbetsinsats.

Om någon av den skattskyldiges make eller barn under 18 år eller – såvitt gäller barn under 18 år – förälder eller syskon under 18 år är eller under de senast tio åren har varit verksam i företaget i betydande omfattning skall intäkten tas upp hos den av den skattskyldige och nämnda personer som är eller varit verksam i företaget och har den högsta beskattningsbara inkomsten om man bortser från inkomst som avses i detta moment.

Med verksamhet eller aktieinnehav i ett företag likställs verksamhet eller aktieägande i annat företag inom samma koncern.

Vad som förstås med fåmansföretag och närstående framgår av 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett aktiebolag ägs av ett fåtal personer skall dock sådana delägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	eller under den senaste tioårsperioden har varit verksam i företaget i betydande omfattning.
	13 mom. Avslutas verksamheten i en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet och uppkommer underskott i förvärvskällan vid taxeringen för det år verksamheten upphör, får avdrag för underskottet ske enligt vad som gäller för realisationsförlust vid nästföljande taxering. I den mån den skattskyldige yrkar det får avdraget dock i stället göras vid de två närmast därefter följande taxeringarna.
	Vad nu sagts gäller dock ej i fråga om sådan förvärvskälla som endast avser fastighet eller självständigt bedriven verksamhet utom riket.
	14 mom. Vad som återstår av intäkt av kapital efter avdrag utgör inkomst av kapital.
	Uppkommer underskott vid beräkningen medges skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272).
	4 §[7]
Från det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag göras för underskott i förvärvskälla med de begränsningar som anges i 46 § 1 mom. andra–femte styckena kommunalskattelagen (1928:370). Vad som sägs i tredje stycket av nyssnämnda moment gäller dock inte i fråga om svenskt aktiebolag vars aktier noteras på börs eller är föremål för liknande notering eller i fråga om dotterföretag till sådant bolag.	
Vidare medges avdrag för vinstdelningsskatt som har påförts den skattskyldige under året före taxeringsåret.	
Skattskyldig som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret eller del av detta, får avdrag för periodiskt understöd, egenavgifter, försäkringspremier	Skattskyldig som har varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret eller del av detta, får avdrag för periodiskt understöd, egenavgifter, försäkringspremier

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
m.m. i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen. *Att avdrag inte är medgivet för underskott som uppkommit före eller i samband med vissa företagsöverlåtelser framgår av 2 § 5 mom.*	m.m. i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen *(1928:370)*.
5 §[8]	
Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster *från olika förvärvskällor*, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 *och 4 a §§* utgör taxerad inkomst. *Den taxerade inkomsten avrundas nedåt, för skattskyldig som avses i 10 § 1 mom. till helt hundratal kronor och för annan skattskyldig till helt tiotal kronor.*	Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster *av näringsverksamhet och tjänst*, minskat i förekommande fall med sådant avdrag som avses i 4 § utgör taxerad inkomst.
6 §	
1 mom.[9] Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:	
a) fysisk person: för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370) *samt*, såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;	a) fysisk person: *dels* för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370), *dels* såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar; *för vinst vid avyttring av privatbostad här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev som utgivits av svenska aktiebolag och dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som när-*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	mast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:	c) utländska bolag:
för inkomst *av här belägen* fastighet;	för inkomst *som hänför sig till* fastighet *eller* fast driftställe *här i riket*;
för inkomst av rörelse, som här bedrivits från fast driftställe;	
för vinst vid *icke yrkesmässig* avyttring *av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse och* av egendom som avses i *35 § 3 a mom. kommunalskattelagen* och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;	för vinst vid avyttring av egendom som avses i *26 §* och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

7 §

3 mom.[10] Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter frikallas från skattskyldighet för all inkomst.	3 mom. Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter *samt pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.* frikallas från skattskyldighet för all inkomst.
11 mom.[11] Här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller *annan* därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg *eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg*, frikallas från skattskyl-	11 mom. Här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg, frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
dighet för inkomst som avses i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370).	stycket f kommunalskattelagen (1928:370).

I utlandet bosatt fysisk person och utländskt bolag frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket b kommunalskattelagen.

8 §[12]

Skattskyldig fysisk person, som har varit bosatt här i riket under beskattningsåret, har rätt till statligt grundavdrag från den taxerade inkomsten, varvid bestämmelserna i 48 § 2 och 3 mom. *samt 49 §* kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas.	Skattskyldig fysisk person, som har varit bosatt här i riket under beskattningsåret, har rätt till statligt grundavdrag från den taxerade inkomsten, varvid bestämmelserna i 48 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas.

Ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. första stycket, äger att från den taxerade inkomsten åtnjuta statligt grundavdrag med 15 000 kronor.

9 §

2 mom.[13] För fysisk person, som har varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med statligt grundavdrag. *Har den skattskyldiges skatteförmåga varit väsentligen nedsatt under beskattningsåret av sådan anledning, som anges* i 50 § 2 mom. andra, *tredje eller fjärde* stycket kommunalskattelagen (1928:370), *får – efter taxeringsnämndens eller, om besvär anförts eller om särskild framställning därom gjorts senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret, länsrättens prövning – den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med statligt grundavdrag, med ytterligare* avdrag enligt bestämmelserna i nämnda lagrum. *Vad härefter återstår avrundas nedåt till helt hundratal kronor och utgör beskattningsbar inkomst.*	2 mom. För fysisk person som har varit bosatt här i riket under hela eller någon del av beskattningsåret, utgörs den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad – *i förekommande fall* – med statligt grundavdrag. *Föreligger fall som avses* i 50 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) *medges* avdrag enligt bestämmelserna i nämnda lagrum.

För förening, som äger rätt till grundavdrag enligt 8 §, utgöres den

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med statligt grundavdrag.	
9 a §[14]	
Statlig inkomstskatt *utgår i form av grundbelopp och tilläggsbelopp. Grundbelopp beräknas bara om den beskattningsbara inkomsten* uppgår till minst 100 kronor. *Tilläggsbelopp beräknas bara för skattskyldiga som avses i 10 § 1 mom.* *Den beskattningsbara inkomsten är underlag för grundbeloppet. Underlaget för tilläggsbelopp fastställs enligt bestämmelserna i 10 § 3 mom.*	*Skatteplikt till* statlig inkomstskatt *inträder, när underlaget för skatten* uppgår till minst 100 kronor.
10 §	
1 mom.[15] För fysiska personer och dödsbon beräknas *grundbelopp och tilläggsbelopp* enligt följande. *Grundbeloppet utgör 100 kronor samt:* *när beskattningsbar inkomst inte överstiger 7,5 basenheter:* *5 procent av den beskattningsbara inkomsten;* *när beskattningsbar inkomst överstiger 7,5 basenheter:* *grundbeloppet för 7,5 basenheter och 17 procent av återstoden.* *Tilläggsbeloppet utgör:* *när underlaget för tilläggsbelopp enligt 3 mom. inte överstiger 19 basenheter:* *14 procent av den del av underlaget som överstiger 14 basenheter;* *när underlaget överstiger 19 basenheter:* *tilläggsbeloppet för 19 basenheter och 25 procent av återstoden.*	1 mom. För fysiska personer och dödsbon beräknas *statlig inkomstskatt* enligt följande. *Skatt på förvärvsinkomst utgör 20 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger 187 000 kronor.* *För skattskyldig, som under beskattningsåret har uppburit folkpension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring i form av ålderspension, förtidspension, änkepension, omställningspension eller särskild efterlevandepension med belopp motsvarande minst 50 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § nyssnämnda lag eller hustrutillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension med sådant belopp utgör dock skatten på förvärvsinkomst 20 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger 170 600 kronor.* *Skatt på kapitalinkomst utgör 30 procent av inkomsten av kapital enligt 3 § 14 mom..*
11 §	
1 mom.[16] Äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans,	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
taxeras envar för sin inkomst, varvid anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas.	
Avdrag, som i 9 § 2 mom. andra stycket sägs, beräknas för vardera maken för sig, varvid bestämmelserna i 52 § 1 mom. andra *och tredje styckena* kommunalskattelagen tillämpas.	Avdrag, som i 9 § 2 mom. andra stycket sägs, beräknas för vardera maken för sig, varvid bestämmelserna i 52 § 1 mom. andra *stycket* kommunalskattelagen tillämpas.
14 §	
1 mom.[17] Skattskyldig taxeras enligt denna lag i hemortskommunen. Saknar skattskyldig hemortskommun, skall han taxeras i Stockholm.	
Vad som förstås med hemortskommun för fysisk person och dödsbo följer av *3 § jämförd* med 66 § kommunalskattelagen (1928:370). För bolag eller annan sammanslutning, som enligt *3 §* tredje stycket skall betraktas som svensk ekonomisk förening, gäller som hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret.	Vad som förstås med hemortskommun för fysisk person och dödsbo följer av *2 § 1 mom. jämfört* med 66 § kommunalskattelagen (1928:370). För bolag eller annan sammanslutning, som enligt *2 § 1 mom.* tredje stycket skall betraktas som svensk ekonomisk förening, gäller som hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret.
För annan juridisk person än som nyss sagts gäller som hemortskommun den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, hade sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid var bosatt.	
	24 §[18]
(anv. till 36 § KL p. 1 första stycket)	
Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – *med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gäller enligt punkterna 2 a–2 d nedan* – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad)	*1 mom.* Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – *i den mån inte annat anges* – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. *Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall hänsyn*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas *kostnader* som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.	*tas till värdeöverföring mellan olika tillgångar, om inte annat anges.* I omkostnadsbeloppet får inte inräknas *utgifter* som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag. *I fråga om förpliktelser skall – om inte annat anges – som intäkt tas upp vad som erhållits vid ingåendet av förpliktelsen, medan avdrag får ske för vad som utgivits för upphörandet av förpliktelsen.*
(35 § 2 mom. tredje och fjärde styckena KL) Har *avyttrad fastighet* förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses *fastigheten* förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.	Har *den avyttrade egendomen* förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte, anses *egendomen* förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.
Vad som sägs om *realisationsvinst genom* avyttring av fastighet gäller *oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och äger tilllämpning även på* tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft.	Vad som sägs om *vinstberäkning vid* avyttring av fastighet gäller *också i fråga om* tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft. *Om byggnad finns bestämmelser i 4 § kommunalskattelagen (1928:370).* *2 mom. Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig definitiv avhändelse av egendom.*
(anv. till 35 § KL p. 7) Inlöses andel i aktiefond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall *vid tilllämpning av 3 mom. anses som om fondandelsägaren avyttrat sin andel* mot vederlag motsvarande vad *han* uppbär vid inlösen eller utskiftning.	Inlöses andel i aktiefond eller utskiftas fondens behållna tillgångar till fondandelsägare i samband med att fonden upplöses, skall *avyttring av andelen anses ha skett* mot vederlag motsvarande vad *fondandelsägaren* uppbär vid inlösen eller utskiftning. *Om köpoption, terminskontrakt, teckningsrätt, delrätt, teckningsoption, konvertibelt skuldebrev eller konvertibelt vinstandelsbevis utnyttjas för förvärv av aktier eller annan egendom, anses detta som en avyttring av ifrågavarande instrument endast om transaktionen sker mer än ett år efter utställandet.* *En överlåtelse som sker mot ve-*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

derlag understigande egendomens marknadsvärde behandlas vid beskattningen som två skilda överlåtelser, nämligen en avyttring och en gåva. Avyttring anses därvid ha skett av den andel av egendomen som motsvarar vederlagets andel av marknadsvärdet.

3 m o m. Avdrag för realisationsförlust medges först när avyttringen har medfört en definitiv förlust.

Vid bedömning av om realisationsförlust uppkommit skall även beaktas om den skattskyldige i samband med avyttringen har tillförsäkrats en rättighet eller förmån som, trots att den saknar egentligt marknadsvärde, får antas ha ett värde för honom.

4 m o m. Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder för det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen.

Är intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det år då beloppets storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utställande av en standardiserad option inträder för det beskattningsår då utställaren frigörs från sina åtaganden. Om utställaren på grund av optionen säljer eller köper egendom skall han öka försäljningspriset respektive minska köpeskillingen med den tidigare uppburna ersättningen vid beräkning av vinst respektive bestämning av anskaffningsutgift. Sådan ersättning som avses i detta stycke skall tas

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

upp till det genomsnittliga värdet av samtliga ersättningar som den skattskyldige uppburit för utställda optioner av samma slag.

Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust på grund av ett standardiserat terminskontrakt inträder för det beskattningsår då kontraktet avslutas.

Med ett standardiserat terminskontrakt avses ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en framtida tidpunkt och till en bestämd kurs, ränta, index eller liknande, om kontraktet är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterat) och har en löptid på högst ett år. Med en standardiserad option avses en option som ger innehavaren en rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom eller en rätt att erhålla kontant ersättning, vars storlek beror på värdet av egendom, aktieindex eller liknande, om optionen är marknadsnoterad och har en löptid på högst ett år.

I fråga om annan option och annat terminskontrakt än som avses i tredje och fjärde styckena inträder skattskyldighet för det beskattningsår då optionen utställs respektive terminskontraktet ingås.

(anv. till 35 § KL p. 3)

Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta skall intäkten beräknas till det kapitaliserade värdet av livräntan med tillämpning av tabell III till lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upphör vid den först avlidnes död bestäms kapitalvärdet efter den äldstes levnadsålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död beräknas värdet efter den yngstes ålder.

5 mom. Har egendom avyttrats mot vederlag i form av en livsvarig livränta skall intäkten beräknas till det kapitaliserade värdet av livräntan med tillämpning av tabell III till lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Är livräntan beroende av flera personers liv på så sätt att den upphör vid den först avlidnes död bestäms kapitalvärdet efter den äldstes levnadsålder. Skall livräntan däremot utgå till den sist avlidnes död beräknas värdet efter den yngstes ålder.

Har i överlåtelseavtalet överens-

Har i överlåtelseavtalet överens-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
kommits att livräntan skall utgå livsvarigt, dock högst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till lagen om statlig förmögenhetsskatt med utgångspunkt i det antal år livräntan högst skall utgå om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är lägre än vad som följer av första stycket. Skall livräntan i stället utgå livsvarigt, dock minst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till nämnda lag om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är högre än vad som följer av första stycket.	kommits att livräntan skall utgå livsvarigt, dock högst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till lagen om statlig förmögenhetsskatt med utgångspunkt i det antal år livräntan högst skall utgå om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är lägre än vad som följer av första stycket. Skall livräntan i stället utgå livsvarigt, dock minst ett avtalat antal år, bestäms intäkten med tillämpning av tabell II till nämnda lag om det belopp som framkommer vid en sådan beräkning är högre än vad som följer av första stycket.
Upphör en livsvarig livränta till följd av dödsfall som inträffar inom fem år från utgången av det år skattskyldighet inträdde på grund av avyttringen får som intäkt i stället för vad som anges i första och andra styckena tas upp det sammanlagda livräntebelopp som utgått om intäkten därmed blir lägre. I fall som nu sagts får talan föras genom besvär i särskild ordning inom fem år efter taxeringsåret om sådan ändring av taxeringen som föranleds av dödsfallet. Motsvarande rätt tillkommer taxeringsintendent som för talan till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som här avses gäller 103 och 104 §§ taxeringslagen (1956:623) i tillämpliga delar.	Upphör en livsvarig livränta till följd av dödsfall som inträffar inom fem år från utgången av det år skattskyldighet inträdde på grund av avyttringen får som intäkt i stället för vad som anges i första och andra styckena tas upp det sammanlagda livräntebelopp som utgått om intäkten därmed blir lägre. I fall som nu sagts får talan föras genom besvär i särskild ordning inom fem år efter taxeringsåret om sådan ändring av taxeringen som föranleds av dödsfallet. Motsvarande rätt tillkommer taxeringsintendent som för talan till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som här avses gäller 103 och 104 §§ taxeringslagen (1956:623) i tillämpliga delar.
25 §[19]	
(anv. till 35 § KL p. 2)	
Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.	*1 mom.* Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. *Ingår sådan privatbostad, som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), tillsammans med annan egendom i en taxeringsenhet, beräknas vinst eller förlust särskilt för denna del av enheten.*
Har två eller flera vid av-	Har två eller flera vid av-

Nuvarande lydelse

yttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. *Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.*

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i *punkt 4 andra stycket nedan* och *i punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 §* skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

(anv. till 35 § KL p. 4)

Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar, samt avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig erhållit på grund av en överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. nämnda lag inte överstigit 5 000 kronor, är dock inte någon del av vinsten skattepliktig. Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kronor, skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisations-

Föreslagen lydelse

yttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i *2 mom. andra stycket* och *6 mom.* skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

2 mom. Med avyttring av fastighet likställs överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), om överföringen eller uppdelningen sker mot ersättning helt eller delvis i pengar, samt avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har den ersättning i pengar som en skattskyldig erhållit på grund av en överföring enligt 5 kap. eller en uppdelning enligt 11 kap. nämnda lag inte överstigit 5 000 kronor, är dock inte någon del av vinsten skattepliktig. Om ersättningen i pengar överstiger 5 000 kronor, skall som skattepliktig inkomst tas upp så stor del av hela realisations-

Nuvarande lydelse

vinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för överföringen eller uppdelningen, minskat med 5 000 kronor, dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid *(jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §)*. Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen *(jfr punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 21 §)*. Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtids-

Föreslagen lydelse

vinsten som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för överföringen eller uppdelningen, minskat med 5 000 kronor, dock att den skattepliktiga inkomsten inte skall tas upp till högre belopp än som motsvarar den del av ersättningen i pengar som överstiger 5 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid. Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
upplåtelsen.	
Från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under ett beskattningsår har fått på grund av allframtidsupplåtelse är han berättigad till avdrag med 5 000 kronor, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader *enligt anvisningarna till 36 §* till samma eller högre belopp. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet för upplåtelserna.	Från det sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar som den skattskyldige under ett beskattningsår har fått på grund av allframtidsupplåtelse är han berättigad till avdrag med 5 000 kronor, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet för upplåtelserna.
(anv. till 35 § KL p. 1)	
Skall viss del av vederlaget vid avyttring av fastighet *enligt punkt 10 av anvisningarna till 21 §, punkt 4 av anvisningarna till 24 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § tas upp som intäkt av fastighet eller av rörelse,* medräknas inte denna del av vederlaget vid beräkning av realisationsvinst.	*3 mom. Avser* viss del av vederlaget vid avyttring av fastighet *tillgångar som behandlats som inventarier vid beräkning av värdeminskningsavdrag* medräknas inte denna del av vederlaget vid beräkning av realisationsvinst. *I sådant fall* får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till *sådana tillgångar.*
(anv. till 36 § KL p. 2 a första–fjärde styckena)	
Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten tas upp som intäkt av fastighet eller av rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till *sådan del av fastigheten som vid inkomsttaxeringen har behandlats enligt reglerna för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.*	
Som förbättringskostnad *enligt punkt 1* räknas även *kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad fastighet eller i förekommande fall del därav har beräknats enligt 24 § 2 mom., har nedlagts på* reparation och underhåll av *fastigheten eller fastighetsdelen*, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt *kostnad* för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges	*4 mom.* Som förbättringskostnad räknas även *utgift för* reparation och underhåll av *fastighet eller fastighetsdel, som avses i 2 § 7 mom. eller som utgjort sådan privatbostad som avses i 5 § kommunalskattelagen (1928:370),* i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen har befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet, samt *utgift* för reparation och underhåll för vilken avdrag inte medges på grund av föreskrifterna

Nuvarande lydelse

på grund av föreskrifterna i 25 § 2 mom. första stycket b eller c och för vilken bidrag ej har utgått. *Förbättringskostnad*, som inte har upptörts på avskrivningsplan, och med *förbättringskostnad* jämförlig *reparations- eller underhållskostnad* får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då *de nedlagda kostnaderna* har uppgått till minst *3 000* kronor. *Kostnad*, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt *anses nedlagd* det år då *kostnaden* har uppförts på planen. I andra fall skall sådan *kostnad* normalt *anses nedlagd när* faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag m.m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar *(jfr punkterna 1, 4, 7 och 9 av anvisningarna till 22 § samt punkterna 1, 8 och 16 av anvisningarna till 29 §)*. På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m.m. *(jfr punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 22 §,*

Föreslagen lydelse

i 25 § 2 mom. första stycket b eller c *kommunalskattelagen* och för vilken bidrag ej har utgått. *Utgift för förbättring*, som inte har upptörts på avskrivningsplan, och *därmed* jämförlig *utgift för reparation* eller *underhåll* får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då *utgifterna* har uppgått till minst *5 000* kronor *och, om de avser annat än ny-, till- eller ombyggnad, dessutom hänför sig till de senaste fem åren före avyttringen. Utgift*, som har uppförts på avskrivningsplan, skall normalt *hänföras till* det år då *utgiften* har uppförts på planen. I andra fall skall sådan *utgift* normalt *hänföras till det år då* faktura eller räkning har erhållits, varav framgår vilket arbete som har utförts.

Har fastighet varit föremål för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- eller underhållsarbete i ägarens byggnadsrörelse skall – med iakttagande av de begränsningar som har angetts i föregående stycke – som förbättringskostnad räknas det belopp som enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § *kommunalskattelagen* har tagits upp som intäkt i rörelsen på grund av byggnadsarbetet. *Som förbättringskostnad räknas även belopp för vilka beskattning skett enligt reglerna i 00 § kommunalskattelagen.*

5 mom. Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsavdrag m.m., som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag på grund av avyttring av skog, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar. På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m.m., dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten har avskrivits i samband

Nuvarande lydelse

punkterna 2 a, 2 b och 4 av anvisningarna till 25 § samt punkterna 7 och 16 av anvisningarna till 29 §), dock inte för år då avdraget har understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten har avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e.d.

(anv. till 36 § KL p. 2 a trettonde–nittonde styckena)

Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tilllämpning av de beloppsgränser som anges i *andra och fjärde styckena* skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. *Avdrag enligt tolfte stycket får göras endast om avyttringen har omfattat bostadsbyggnad som vid tiden för avyttringen var huvudbyggnad för hela fastigheten.* På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per

Föreslagen lydelse

med ianspråktagande av investeringsfond e.d.

6 mom. Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av de beloppsgränser som anges i *4 mom. första stycket och 5 mom.* skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen – i stället för att beräknas enligt första meningen – tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige begär det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Nuvarande lydelse

kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de *fem* första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i *punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §*, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet. Den som enligt *punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 35 §* erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelser får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreslagen lydelse

Vad i de *fyra* första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i *2 mom. andra stycket*, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet. Den som enligt *2 mom. fjärde stycket* erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelser får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m.m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Nuvarande lydelse

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i *punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §*. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m.m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinst endast i den mån *kostnaden* har överstigit ersättningen. Har sådan skattefri ersättning uppburits med större belopp än det som har gått åt för skadans avhjälpande *gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, omräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället,* minskas med skillnaden mellan ersättningen och *kostnaden* för skadans avhjälpande. *För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det omräknade ingångsvärdet till grund för omräkning enligt tionde stycket.*

Föreslagen lydelse

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i *2 mom. andra stycket*. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m.m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

7 mom. Utgift för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas, såvida ersättningen inte räknas till skattepliktig inkomst enligt denna lag, vid beräkning av realisationsvinst endast i den mån *utgiften* har överstigit ersättningen. Har sådan skattefri ersättning uppburits med större belopp än det som har gått åt för skadans avhjälpande minskas *omkostnadsbeloppet* med skillnaden mellan ersättningen och *utgiften* för skadans avhjälpande.

8 mom. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och har uppskov med beskattning av realisationsvinst medgivits skall omkostnadsbeloppet minskas i motsva-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	rande mån.
	9 mom. Skattskyldig, som är fysisk person eller dödsbo får beräkna omkostnadsbeloppet enligt bestämmelserna i detta moment.
	I fråga om sådan privatbostad, som även utgör den skattskyldiges permanenta bostad, får omkostnadsbeloppet beräknas till 70 procent av vederlaget för den avyttrade fastigheten.
	Med permanent bostad avses sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt minst ett år före avyttringen och som den skattskyldige inte heller innehaft utan att vara bosatt där under längre tid än ett år. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död krävs dessutom att marknadsmässigt vederlag erlagts vid förvärvet. Som permanent bostad räknas alltid sådan fastighet där den skattskyldige varit bosatt under minst tre av de senaste fem åren.
	För annan fastighet än som avses i andra stycket får omkostnadsbeloppet beräknas till 40 procent av vederlaget för den avyttrade egendomen.
	Vid avyttring av näringsfastighet får dock omkostnadsbeloppet inte beräknas enligt detta moment till högre belopp än 40 procent av skillnaden mellan vederlaget och utnyttjade reparationsavdrag under de senaste fem åren, minskat med 60 procent av utnyttjade skogs- och substansminskningsavdrag som avses i 5 mom.
	26 §[20]
(35 § 3 a mom. första, femte och sjätte styckena KL)	
Realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt beskattas enligt bestämmelserna i *detta moment* om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i *punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.*	*1 mom.* Realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt beskattas enligt bestämmelserna i *denna paragraf* om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i *2 § 7 mom.*

Nuvarande lydelse

Vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt tilllämpas även vid avyttring av andelar i andra svenska ekonomiska föreningar än bostadsrättsföreningar och aktier i svenska aktiebolag om föreningen eller bolaget är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 §.

Bedömningen av om en förening eller ett bolag är av det slag som anges i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 § görs på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum.

(anv. till 35 § KL p. 8 andra och tredje styckena)

Utgår särskild ersättning till den skattskyldige för av honom ägda föremål, vilka enligt 2 kap. 2 § jordabalken eljest skulle ha hört till den byggnad i vilken nyttjanderätten är upplåten, skall denna ersättning räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Vad nu har sagts gäller dock inte om ersättningen *utgör intäkt av rörelse enligt punkt 1 av anvisningarna till 28 §.*

Ersättning som utgår till den skattskyldige för andel i inre reparationsfond eller någon annan inom föreningen eller bolaget bildad fond, som är avsedd för reparation och underhåll av upplåtna lägenhe-

Föreslagen lydelse

Vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt tilllämpas även vid avyttring av andelar i andra svenska ekonomiska föreningar än bostadsrättsföreningar och aktier i svenska aktiebolag om föreningen eller bolaget är av det slag som anges i *2 § 7 mom.*

Bedömningen av om en förening eller ett bolag är av det slag som anges i *2 § 7 mom.* görs på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum.

2 mom. Vid vinstberäkningen skall försäljningsintäkten ökas med överlåtarens andel i föreningens nettoskuld eller minskas med dennes andel i föreningens nettoförmögenhet vid avyttringstillfället. Vidare skall utgivet vederlag ökas med överlåtarens andel i föreningens nettoskuld eller minskas med dennes andel i föreningens nettoförmögenhet vid anskaffningstillfället. Nettoförmögenhet eller nettoskuld beräknas med bortseende från värdet av föreningens fastighet.

3 mom. Utgår särskild ersättning till den skattskyldige för av honom ägda föremål, vilka enligt 2 kap. 2 § jordabalken eljest skulle ha hört till den byggnad i vilken nyttjanderätten är upplåten, skall denna ersättning räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Vad nu har sagts gäller dock inte om ersättningen *avser egendom som behandlats som inventarier vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.*

Ersättning som utgår till den skattskyldige för andel i inre reparationsfond eller någon annan inom föreningen eller bolaget bildad fond, som är avsedd för reparation och underhåll av upplåtna lägenhe-

Nuvarande lydelse

ter, skall inte räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Har någon särskild sådan ersättning inte betingats skall det utgående vederlaget minskas med ett belopp motsvarande den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten, andelen eller aktien.

(anv. till 36 § KL p. 2 c andra stycket)

Bestämmelserna i *punkt 8 tredje stycket av anvisningarna till 35 § om beräkning av vederlaget vid avyttring av en bostadsrätt* tillämpas på motsvarande sätt vid beräkningen av ingångsvärdet.

(anv. till 36 § KL p. 2 c första, tredje–sjätte och nionde styckena)

I fråga om en bostadsrätt som avses i 35 § 3 a mom. gäller följande. I ingångsvärdet för bostadsrätten skall enligt punkt 1 räknas in den erlagda köpeskillingen och vissa utgifter vid förvärvet. Har bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från bostadsrättsföreningen, skall den i upplåtelseavtalet angivna grundavgiften anses som köpeskilling. Särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärv av en bostadsrätt (upplåtelse- och inträdesavgifter) skall också räknas in i ingångsvärdet. Har grundavgiften för lägenheten satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, skall ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats på grund av nedsättningen.

Som förbättringskostnad *enligt punkt 1* räknas

a) *kostnad* som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, och

b) *kostnad* som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet.

Som förbättringskostnad räknas

Föreslagen lydelse

ter, skall inte räknas in i vederlaget för bostadsrätten, andelen eller aktien. Har någon särskild sådan ersättning inte betingats skall det utgående vederlaget minskas med ett belopp motsvarande den del av fonden som vid avyttringen belöper på bostadsrätten, andelen eller aktien.

Bestämmelserna i *föregående stycke* tillämpas på motsvarande sätt vid beräkningen av ingångsvärdet.

4 mom. Har bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från bostadsrättsföreningen, skall den i upplåtelseavtalet angivna grundavgiften anses som köpeskilling. Särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärv av en bostadsrätt (upplåtelse- och inträdesavgifter) skall också räknas in i ingångsvärdet. Har grundavgiften för lägenheten satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, skall ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats på grund av nedsättningen.

5 mom. Som förbättringskostnad räknas

a) *utgift* som den skattskyldige har lagt ned på förbättringsarbeten i lägenheten, och

b) *utgift* som han har lagt ned på reparation och underhåll av lägenheten i den mån lägenheten på grund av arbetet har kommit i bättre skick än vid förvärvet.

Som förbättringskostnad räknas

Nuvarande lydelse

dock inte i något fall *kostnad* som vid inkomsttaxeringen har behandlats som omkostnad i *någon annan förvärvskälla.*

Kostnader enligt *tredje* stycket a) och b) som har lagts ned under ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst *2 000* kronor. *Kostnaderna anses* normalt *nedlagda* det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts. I fråga om *kostnad* som avses i *tredje* stycket b) gäller vidare att *kostnaden* får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet.

Av *punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 35 §* framgår att ersättning för föremål som ägts av den skattskyldige i vissa fall skall räknas in i vederlaget för bostadsrätten. I sådana fall skall *kostnaden* för anskaffning av föremålen räknas in i bostadsrättens ingångsvärde, om föremålen har förvärvats tillsammans med bostadsrätten. Har föremålen anskaffats under innehavet, anses *anskaffningskostnaden* – allt efter omständigheterna – som en *kostnad* för förbättring eller för reparation och underhåll av lägenheten. Frågan om *kostnaden* får räknas in i omkostnadsbeloppet avgörs enligt *tredje–femte* styckena.

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna *punkt* på sådana andelar och aktier som avses i *35 § 3 a mom. femte stycket* förstås med bostadsrättsförening den förening eller det bolag som andelen respektive aktien hänför sig till. Med den i upplåtelseavtalet angivna grundav-

Föreslagen lydelse

dock inte i något fall *utgift* som vid inkomsttaxeringen har behandlats som omkostnad i *näringsverksamhet.*

Utgifter enligt *första* stycket a och b som *hänför sig till* ett visst år räknas som förbättringskostnader endast under förutsättning att de sammanlagt har uppgått till minst *5 000* kronor *och, om de avser annat än ny-, till- eller ombyggnad, dessutom hänför sig till de senaste fem åren före avyttringen. Utgifterna hänförs* normalt *till* det år då en faktura eller räkning har erhållits som visar vilka arbeten som har utförts. I fråga om *utgift* som avses i *första* stycket b gäller vidare att *utgiften* får dras av endast till den del arbetet har medfört att lägenheten vid avyttringen alltjämt är i bättre skick än vid förvärvet.

Som förbättringskostnad räknas även den på bostadsrätten belöpande andelen av utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av föreningens fastighet under innehavstiden.

Av *3 mom. första stycket* framgår att ersättning för föremål som ägts av den skattskyldige i vissa fall skall räknas in i vederlaget för bostadsrätten. I sådana fall skall *utgiften* för anskaffning av föremålen räknas in i bostadsrättens ingångsvärde, om föremålen har förvärvats tillsammans med bostadsrätten. Har föremålen anskaffats under innehavet, anses *utgiften* – allt efter omständigheterna – som en *utgift* för förbättring eller för reparation och underhåll av lägenheten. Frågan om *utgiften* får räknas in i omkostnadsbeloppet avgörs enligt *första–tredje* styckena.

6 mom. Vid tillämpning av bestämmelserna i denna *paragraf* på sådana andelar och aktier som avses i *1 mom. andra stycket* förstås med bostadsrättsförening den förening eller det bolag som andelen respektive aktien hänför sig till. Med den i upplåtelseavtalet angivna

Nuvarande lydelse

giften skall i sådana fall likställas den insats i föreningen som var fastställd när andelen upplåts respektive den inbetalning på aktien som gjordes i anslutning till att aktien gavs ut.

Föreslagen lydelse

grundavgiften skall i sådana fall likställas den insats i föreningen som var fastställd när andelen upplåts respektive den inbetalning på aktien som gjordes i anslutning till att aktien gavs ut.

7 mom. Bestämmelserna i 25 § 9 mom. gäller även vid avyttring av bostadsrätt. Därvid skall vederlaget beräknas med iakttagande av bestämmelserna i 2 mom. första stycket första och tredje meningarna.

27 §[21]

1 mom. Realisationsvinst vid avyttring av

aktie, interimsbevis, andel i annan aktiefond än sådan som anges i fjärde stycket, delbevis, bevis om teckningsrätt till aktie, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, skuldebrev förenat med optionsrätt, optionsrätt eller företrädesrätt till teckning av aktie, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev eller skuldebrev förenat med optionsrätt samt terminskontrakt och köp- eller säljoptioner avseende aktier eller aktieindex,

som är marknadsnoterade, beräknas enligt 2–9 mom. (portföljmetoden).

Realisationsvinst vid avyttring av andra marknadsnoterade finansiella instrument, som till konstruktion och verkningssätt liknar dem som anges i första stycket, beräknas också enligt portföljmetoden.

Portföljmetoden skall också tillämpas vid beräkning av realisationsvinst på finansiella instrument som avses i första och andra styckena, även om de inte är föremål för marknadsnotering, om något av nämnda slags instrument i det bolag, till vilket instrumentet, eller underliggande instrument, är hänförligt, är föremål för marknadsnotering.

Portföljmetoden tillämpas inte i fråga om

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

andel i allemansfond,

andel i aktiefond, om fonden stadigvarande innehar skuldebrev till ett värde som överstiger en fjärdedel av fondförmögenheten,

finansiellt instrument som omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom.,

finansiellt instrument som förvärvats och avyttrats under samma beskattningsår, om inte detta förvärvats eller avyttrats med stöd av något finansiellt instrument som ingått i portföljvärdet.

2 mom. Omkostnadsbeloppet bestäms som en andel av försäljningsintäkten. Den avdragsgilla andelen beräknas efter kvoten (avdragskvoten) mellan anskaffningsvärde och marknadsvärde (portföljvärde) vid föregående beskattningsårs utgång för den skattskyldiges samlade innehav av sådana instrument som avses i 1 mom.

En skattskyldigs anskaffningsvärde vid beskattningsårets utgång utgörs av anskaffningsvärdet vid beskattningsårets ingång ökat med anskaffningsutgifterna för årets förvärv och minskat med det omkostnadsbelopp, för vilket avdrag medgetts vid vinstberäkningen för årets avyttringar.

Portföljvärdet vid beskattningsårets utgång bestäms till det sammanlagda senast noterade värdet på instrumenten.

3 mom. Avdrag från intäkterna under ett beskattningsår får inte göras med större belopp än att det utgående anskaffningsvärdet blir noll.

4 mom. Om utgående anskaffningsvärde, beräknat efter avdrag enligt 2 mom., överstiger utgående portföljvärde medges ytterligare avdrag med högst mellanskillnaden. Detta får dock inte leda till att det sammanlagda avdragsbeloppet överstiger årets intäkter.

5 mom. Har någon avdragskvot inte kunnat fastställas vid ett årsskifte, skall realisationsvinst vid avytt-

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	ring under påföljande år av instrument som avses i 1 mom. beräknas enligt 28 §.
	6 mom. Har aktier avyttrats till ett aktiebolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna uteslutande av nyemitterade aktier i det köpande bolaget, skall skattepliktig intäkt inte anses uppkomma. Den skattskyldige får inte tillgodoräkna sig något ytterligare anskaffningsvärde för de nyemitterade aktierna.
	7 mom. Äger den skattskyldige vid beskattningsårets slut inte några instrument som avses i 1 mom., får ett belopp motsvarande utgående anskaffningsvärde dras av som en realisationsförlust.
	8 mom. Upphör ett finansiellt instrument under beskattningsåret att vara marknadsnoterat, skall det inte ingå i beräkningar enligt portföljmetoden vid årets slut. Portföljens anskaffningsvärde minskas med det omkostnadsbelopp den skattskyldige skulle ha fått tillgodoräkna sig om han hade avyttrat instrumentet till marknadsvärdet sista dagen ett sådant noterades.
	Vid beräkning av realisationsvinst vid kommande avyttring, skall den skattskyldige anses ha förvärvat det finansiella instrumentet till ett anskaffningsvärde motsvarande detta omkostnadsbelopp.
	9 mom. Har en skattskyldig förvärvat ett finansiellt instrument som avses i 1 mom. genom arv, gåva, testamente, bodelning eller annat fång som inte är jämförligt med köp eller byte, får han som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande det som den tidigare ägaren skulle ha fått dra av om han hade avyttrat instrumentet till marknadsvärdet på överlåtelsedagen.
	28 §[22]
	1 mom. Vid beräkning av realisationsvinst för andra finansiella

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

instrument än sådana för vilka vinsten skall beräknas enligt 27 § eller 29–30 §§, gäller bestämmelserna i 2–5 mom.

2 mom. Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag som det avyttrade, beräknat med hänsyn till faktiska anskaffningsutgifter och inträffade förändringar beträffande innehavet.

3 mom. Anskaffningsvärdet för delbevis, bevis om företrädesrätt eller teckningsrätt till aktie utgörs av den andel av anskaffningsvärdet för aktien som motsvarar beviset eller rättens marknadsvärde vid avyttringen dividerat med aktiens marknadsvärde inklusive värdet av beviset eller rätten.

Har optionsbevis erhållits genom köp av skuldebrev förenat med optionsrätt skall anskaffningsvärdet för optionsbeviset beräknas i enlighet med vad som angetts i första stycket. Saknas uppgift om marknadsvärdet av ett skuldebrev med optionsrätt skall dock anskaffningsvärdet för optionsbeviset beräknas som anskaffningskostnaden för skuldebrevet inklusive optionsrätten minskat med skuldebrevets marknadsvärde.

4 mom. Anskaffningsvärdet för konvertibelt skuldebrev, skuldebrev förenat med optionsrätt och vinstandelsbevis som tecknats med stöd av aktie eller för aktie av annat slag än den som medfört teckningsrätten utgörs av det belopp till vilket instrumentet tecknats. Motsvarande gäller om det finansiella instrumentet erhållits med stöd av teckningsoption om optionen erhållits genom förvärv av skuldebrev förenat med optionsrätt.

Har aktie eller annan egendom som avses i denna paragraf förvärvats med stöd av ett annat instrument och skall därvid på grund av bestämmelserna i 24 § 2 mom. tredje stycket avyttring inte anses ha skett av detta instrument, utgörs

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	anskaffningsvärdet för egendomen av summan av anskaffningsvärdet för det instrument med stöd av vilket aktien förvärvats och annat vederlag.
	5 mom. Avyttras aktier till ett aktiebolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna uteslutande av nyemitterade aktier gäller vad som sägs i 27 § 6 mom.
	Vad nu sagts gäller dock inte vid avyttring av aktier som avses i 3 § 12 mom., om inte länsskattemyndigheten lämnar medgivande till detta. Sådant medgivande får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Länsskattemyndighetens beslut får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.
	29 §
	1 mom. Realisationsvinst vid avyttring av fordringar och andra finansiella instrument som är hänförliga till räntebärande fordringar, utställda i svenska kronor beräknas enligt den genomsnittsmetod som anges i 28 §, om inte beskattningen skall ske enligt 27 §.
	2 mom. Om tillägg till anskaffningsvärdet när beskattning skett för upplupen ränta finns bestämmelser i 3 § 5 mom.
	3 mom. Utgår i samband med förvärv av en fordran räntekompensation, som avser upplupen men inte förfallen ränta, skall den anses utgöra en del av anskaffningsutgiften för fordringen och får inte dras av förrän vid beräkning av realisationsvinst när fordringen avyttras.
	30 §
	Realisationsvinst vid avyttring av fordringar, eller finansiella instrument där det underliggande instrumentet är en räntebärande fordran, utställda i utländsk valuta beräknas

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

enligt den portföljmetod som anges i 27 § 2–5, och 7–9 mom., i en valutatillgångsportfölj.

En skattskyldig får dock, tillsammans med skulder på transaktionskonton i utländsk valuta, inneha motsvarande 50 000 svenska kronor i kontanter, resecheckar eller fordringar på transaktionskonton utställda i utländsk valuta, utan att skattskyldighet enligt första stycket inträder. För personer som är oinskränkt skattskyldiga här i riket men som varit bosatta utom riket under större delen av beskattningsåret, skall gränsen för skattskyldighet beträffande nämnda typ av tillgångar vara motsvarande 200 000 svenska kronor.

Avyttring av fordran i utländsk valuta som innehafts i högst fem dagar föranleder inte beskattning, om det inte uppenbarligen varit fråga om en kapitalplacering i spekulationssyfte.

Sådant tillägg till anskaffningsvärdet som avses i 3 § 5 mom. femte stycket och som hänför sig till fordran som getts ut till kurs understigande det nominella värdet skall göras när beskattningen för räntan sker.

31 §

1 mom. Realisationsvinst vid avyttring av skulder utställda i svenska kronor beräknas som skillnaden mellan det upplånade beloppet och det belopp den skattskyldige återbetalat till långivaren eller erlagt till en annan person som övertagit betalningsansvaret för skulden.

Har skuld överlåtits i samband med avyttring av fast eller lös egendom, skall dock realisationsvinsten beräknas gemensamt enligt reglerna för den egendomen.

Realisationsvinst eller realisationsförlust på skuld som avser återbetalningspliktiga studiemedel enligt studiestödslagen (1973:349) utgör

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

inte skattepliktig intäkt eller avdragsgill förlust.

2 mom. Realisationsvinst vid avyttring av skuld utställd i utländsk valuta beräknas i tillämpliga delar enligt den portföljmetod som anges i 27 § 2–5 och 7–9 mom., i en valutaskuldportfölj.

Från beskattning undantas dock skuld på transaktionskonto som, tillsammans med tillgångar som enligt 30 § andra stycket, uppgår högst till de belopp som där anges.

Vad som stadgas beträffande fordringar i 30 § tredje stycket äger motsvarande tillämpning beträffande skulder.

Vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av skuld skall dessutom följande gälla.

Skattepliktig vinst beräknas genom att det belopp den skattskyldige betalat vid avyttringen räknas upp med kvoten (ingångsvärdekvoten) mellan skuldingångsvärde och skuldernas marknadsvärde vid föregående beskattningsårs utgång, minskat med det belopp den skattskyldige betalat vid avyttringen. Med skuldingångsvärde avses skuldingångsvärdet vid föregående beskattningsårs utgång minskat med beräknat skuldingångsvärde för avyttringar under året och ökat med värdet på skulder som upptagits under året.

När så stora avbetalningar har tagits upp till beskattning att skuldingångsvärdet har förbrukats skall ingen ytterligare skattepliktig vinst anses uppkomma.

Om utgående skuldingångsvärde, vid en beräkning av vinsten enligt femte stycket, understiger utgående portföljvärde får mellanskillnaden dras av från den sålunda beräknade vinsten. Avdraget får dock inte leda till att utgående skuldingångsvärde blir högre än utgående portföljvärde. Avdraget belopp skall läggas till portföljens skuldingångsvärde.

Räntekostnader för skulder i utländsk valuta skall dras av från

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	skuldingångsvärdet om ingångsvärdeskvoten vid beskattningsårets utgång är högre än 1.
	32 §
	Vid beräkning av realisationsvinst för annan egendom än sådan som avses i 25–31 §§ gäller bestämmelserna i andra–sjunde styckena.
	Vinst vid försäljning av egendom som den skattskyldige innehar för personligt bruk och som har en förutsebar livslängd på högst femtio år är inte skattepliktig.
	Från det sammanlagda beloppet av skattepliktig vinst på grund av avyttring av egendom som innehafts för personligt bruk får den skattskyldige under ett beskattningsår göra ett avdrag med 20 000 kronor.
	Har den skattskyldige tidigare medgetts avdrag helt eller delvis för anskaffning, värdeminskning eller dylikt av egendomen, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag.
	Vid beräkning av realisationsvinst för egendom som avses i tredje stycket får anskaffningsvärdet bestämmas till ett belopp som motsvarar 25 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen.
	Avdrag för realisationsförlust medges inte beträffande egendom som avses i andra och tredje styckena.
	Realisationsvinst vid avyttring av annan egendom än sådan som avses i tredje stycket beräknas enligt den genomsnittsmetod som anges i 28 §, om försäljningen avser en del av ett samlat innehav med enhetligt värde.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering om inte annat följer av punkterna 2–13 nedan.

2. Har avyttring av egendom skett före ikraftträdandet utan att

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

beskattning har skolat ske senast vid 1991 års taxering, skall avyttringen tas upp till beskattning vid 1992 års taxering om inte annat följer av 24 § 4 mom. andra stycket.

3. Har avyttring tagits upp till beskattning vid 1991 eller tidigare års taxering och har därvid viss del av köpeskillingen inte kunnat beaktas vid beräkningen, skall denna del tas upp till beskattning vid den tidpunkt som anges i 24 § 4 mom. andra stycket. Beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust sker därvid enligt de regler som tillämpades när första delen av köpeskillingen togs upp till beskattning.

4. I fråga om premieobligationer som utfärdats här i riket före ikraftträdandet tillämpas inte reglerna i 3 § 1 mom. första stycket.

5. Avyttras fastighet före utgången av år 2000 får omkostnadsbeloppet beräknas som om avyttringen skett den 31 december 1990. De nya bestämmelserna i 25 § 5 mom. tillämpas dock även i sådant fall såvitt avser skogs- och substansminskningsavdrag.

6. Har skattskyldig under något av åren 1991, 1992 eller 1993 avyttrat en bostadsrätt som förvärvats före den 1 januari 1989 får den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas till 60, 75 respektive 90 procent av vinsten under förutsättning att större andel inte skulle ha tagits upp om försäljning skett den 31 december 1990. Vad nu sagts gäller dock inte om omkostnadsbeloppet beräknas enligt 26 § 7 mom.

7. Avdrag för realisationsförlust, som hänför sig till 1991 och tidigare års taxeringar men inte kunnat dras av tidigare, får göras vid beräkning av inkomst av kapital senast det sjätte beskattningsåret efter det till vilket förlusten är hänförlig. Härvid tillämpas bestämmelserna i punkt 3 andra stycket och punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse intill den 1 januari 1991. Avdrag får dock göras endast i den mån den skattskyldige redovisar sådan vinst vid försäljning av egendom som enligt 35 § 1 mom. kommunalskattelagen i dess lydelse intill den 1 januari 1991 skulle ha tagits upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

8. Vid bestämning av avdragskvoten enligt 27 § 2 mom. för beskattningsåret 1991 beräknas anskaffningsvärdet enligt 36 § kommunalskattelagen (1928:370) med anvisningar i dess lydelse intill den 1 januari 1991. På begäran av den skattskyldige får dock i stället anskaffningsvärdet för samtliga instrument som avses i 27 § 1 mom. beräknas till 40 procent av deras marknadsvärde den 31 december 1990.

9. Vid 1992–1994 års taxeringar skall de regler som anges i 27 § för beräkning av skattepliktig realisationsvinst, inte tillämpas om den skattskyldige vid utgången av året före beskattningsåret inte hade finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom., till ett marknadsvärde överstigande 50 000 kronor. I stället skall reglerna i 28 § tillämpas. Har reglerna i 27 § tillämpats vid en taxering skall de dock tillämpas även vid senare taxeringar, om den skattskyldige vid beskattningsårets ingång innehade några sådana instrument som avses i 27 § 1 mom.

10. För finansiella instrument som avses i punkt 9 och som förvärvats

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

före ikraftträdandet beräknas anskaffningsvärdet enligt 36 § kommunalskattelagen (1928:370) med anvisningar i dess lydelse intill den 1 januari 1991. På begäran av den skattskyldige får dock i stället anskaffningsvärdet för samtliga instrument som avses i 27 § 1 mom. beräknas till 40 procent av deras marknadsvärde den 31 december 1990.

11. I fråga om aktie, andel i aktiefond eller andel i ekonomisk förening som inte är marknadsnoterad och som den skattskyldige den 1 april 1976 innehaft i mer än fem år gäller punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

12. För andel i allemansfond som förvärvats före den 1 januari 1991 får som anskaffningsvärde tas upp andelens marknadsvärde den 31 december 1990.

13. De nya föreskrifterna i 3 § 13 mom. tillämpas inte i fråga om förvärvskälla där verksamheten upphört under beskattningsår för vilket taxering skall ske vid 1991 eller tidigare års taxering.

[1]Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:770
4 a § 1960:65
10 § 2 mom. 1986:508
10 § 3 mom. 1986:508
10 § 4 mom. 1986:508
10 § 5 mom. 1984:1087
10 § 6 mom. 1986:508
19 § 1970:916.
[2]Senaste lydelse 1986:1307.
[3]Senaste lydelse 1986:1114.
[4]Senaste lydelse 1985:249.
[5]Senaste lydelse 1985:822.
[6]Senaste lydelse 1984:1061.
[7]Senaste lydelse 1986:1114.
[8]Senaste lydelse 1981:1000.
[9]Senaste lydelse 1986:1114.
[10]Senaste lydelse 1984:1061.
[11]Senaste lydelse 1985:363.
[12]Senaste lydelse 1986:508.
[13]Senaste lydelse 1986:508.
[14]Senaste lydelse 1986:508.
[15]Senaste lydelse 1988:1524.
[16]Senaste lydelse 1986:508.
[17]Senaste lydelse 1984:1061.
[18]Förutvarande 24 § upphävd genom 1986:466.
[19]Förutvarande 25 § upphävd genom 1986:466.
[20]Förutvarande 26 § upphävd genom 1986:466.
[21]Förutvarande 27 § upphävd genom 1982:1099.
[22]Förutvarande 28 § upphävd genom 1982:1099.

3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 §[1]	
Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår a) *2,5 procent av 55 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och fastigheten utgör hyreshusenhet,* b) *2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen och fastigheten utgör småhusenhet,* *c) 1,4 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen,* *d) 1,4 procent av 55 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och fastigheten utgör hyreshusenhet.* *e) 1,4 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten beräknas enligt 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt och fastigheten utgör småhusenhet,* *f) 2,5 procent av bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde avseende hyreshus på lantbruksenhet,* *g) 2 procent av en tredjedel av bostadsbyggnadsvärde och tomtmarksvärde avseende småhus på lantbruksenhet,* *h) 2,5 procent av 55 procent av taxeringsvärdet om hyreshusenhet enligt 4 kap. 11 § andra stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall ha beskattningsnaturen jordbruksfas-*	Fastighetsskatten utgör för varje beskattningsår *1,5 procent av* a) *taxeringsvärdet avseende småhusenhet och hyreshusenhet,* b) *bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet avseende småhus och hyreshus på lantbruksenhet.*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
tighet,	
i) 2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om småhusenhet enligt 4 kap. 11 § andra stycket fastighetstaxeringslagen skall ha beskattningsnaturen jordbruksfastighet,	
j) 2,5 procent av 55 procent av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten utgör intäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och fastigheten utgör hyreshusenhet,	
k) 2 procent av en tredjedel av taxeringsvärdet om intäkt av fastigheten utgör intäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen och fastigheten utgör småhusenhet.	
Till den del taxeringsvärdet av en fastighet, som ägs av sådan inländsk eller utländsk livförsäkringsanstalt som avses i 2 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt, belöper på verksamhet avseende sådana pensionsförsäkringar eller avgångsbidragsförsäkringar som nämns i 2 § 6 mom. tredje stycket samma lag, skall dock procenttalet, i stället för vad som därom föreskrivs i första stycket j eller k, utgöra 1,4.	*I stället för vad som därom föreskrivs i första stycket utgår i fråga om fastighet som huvudsakligen består av bostäder och som har beräknat värdeår efter år 1990 ingen fastighetsskatt under de fem första åren och halv fastighetsskatt under de därpå följande fem åren.*
(anv. till 41 § KL p. 1)	
Bestämmelsen i 41 a § innebär bl.a. att för fastighet, som avses i 24 § 2 mom., fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde skall inräknas i underlaget för intäktsberäkningen i de fall där samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Jfr i detta hänseende 4 kap. 10 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).	*För fastighet, som avses i 5 § lagen om statlig inkomstskatt, skall fastighetens andel av taxeringsvärdet på sådan samfällighet som avses i 41 a § kommunalskattelagen (1928:370) inräknas i underlaget för fastighetsskatten om samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet.*
(24 § 2 mom. 3 st. KL)	
Har fastighet, som avses i första eller andra stycket och som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse eller till följd av ägarens avflyttning från orten eller annan sådan särskild omständighet inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan fastighet för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får den enligt första eller andra stycket beräknade intäkten nedsättas med	*Har fastighet, som är avsedd för användning under hela året, på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte kunnat utnyttjas under viss tid eller har i sådan fastighet för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas med hänsyn till den omfattning, vari fastigheten inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.*

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

hänsyn till den omfattning, vari fastigheten inte kunnat användas eller uthyras. Har så varit fallet under endast kortare tid av beskattningsåret, skall någon nedsättning dock inte ske.

Om fastighetsskatt skall beräknas enligt olika grunder för skilda delar av fastigheten skall underlaget för beräkningen av fastighetsskatten för dessa delar utgöras av den del av värdet som belöper på respektive fastighetsdel.

Är den skattskyldige frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten, beräknas fastighetsskatten som om sådan befrielse inte hade förelegat.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

2. Äldre bestämmelser i 3 § första stycket gäller i fråga om fastighetsskatt för beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

3. I stället för vad som därom föreskrivs i 3 § första stycket skall, i fråga om småhusenhet samt småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet med beräknat värdeår före år 1991, procenttalet vid 1992 och 1993 års taxeringar utgöra 1,2.

4. I stället för vad som därom föreskrivs i 3 § första stycket skall vid följande års taxering endast halv fastighetsskatt utgå i fråga om fastigheter med följande värdeår, som utgör småhusenhet eller småhus och tomtmark för småhus på lantbruksenhet:

Taxeringsår	Värdeår
1992	1986–1990
1993	1987–1990
1994	1988–1990
1995	1989–1990
1996	1990

5. I stället för vad som därom föreskrivs i 1 § och 3 § första stycket skall vid följande års taxering fastighetsskatt inte utgå eller endast halv fastighetsskatt utgå för fastigheter med följande värdeår, som huvudsakligen består av bostäder och utgör hyreshusenheter eller hyreshus och tomtmark för hyreshus på lantbruksenhet:

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Taxeringsår	Ingen fastighetsskatt	Halv fastighetsskatt
1992	1973–1976	1977–1990
1993	1975–1978	1979–1990
1994	1977–1980	1981–1990
1995	1979–1982	1983–1990
1996	1981–1984	1985–1990
1997	1983–1986	1987–1990
1998	1985–1988	1989–1990
1999	1987–1990	
2000	1989–1990	

[1]Senaste lydelse 1987:565.

4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)[1]

dels att 4 § 2 mom. och anvisningarna till 41 § skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 4 mom., 3 § 2 mom., 4 § 1 mom., 7 och 10 §§, 13 § 1 mom. och 41 § 2 mom. skall ha följande lydelse,

dels att i lagen skall införas nya bestämmelser, 39 § 1 a mom., 48 § 4 mom. och 78 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 §
4 mom.[2] Skattereduktion *åtnjutes*	4 mom. Skattereduktion *medges*
av ogift skattskyldig, som har hemmavarande barn under 18 år, och av gift skattskyldig, vars make saknar taxerad inkomst enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, med 1 800 kronor,	*skattskyldig för underskott av kapital enligt 3 § 14 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av underskottet.*
av gift skattskyldig, vars make har taxerad inkomst enligt nämnda lag som understiger 6 000 kronor, med 30 procent av det belopp som motsvarar skillnaden mellan 6 000 kronor och den taxerade inkomsten.	*Skattskyldig medges vidare skattereduktion beräknad på avdrag som har medgetts för premier för pensionsförsäkring enligt 46 § 2 mom. första stycket 6 kommunalskattelagen (1928:370). Skattereduktionen beräknas efter sex tiondelar av den procentsats som gäller för beräkning av grundavgift enligt 3 kap. 7 § lagen (1981:691) om socialavgifter för året före taxeringsåret, sedan denna procentsats omräknats så att den motsvarar avgiften beräknad på summan av underlaget och avgiftens belopp.*
Har gifta skattskyldiga var för sig till statlig inkomstskatt taxerad inkomst, som understiger 6 000 kronor, åtnjutes skattereduktion endast av den som har den högsta taxerade inkomsten. Är de taxerade inkomsterna lika stora, tillkommer skattereduktion den äldre av de skattskyldiga. Barn, som bor hos sina föräldrar, anses som hemmavarande endast hos den ena av dem.	
Skattereduktion enligt första stycket åtnjutes endast av skattskyldig, som varit bosatt här i riket under någon del av beskattningsåret. För gift skattskyldig gäller dessutom följande. För att skattereduktion skall få åtnjutas, skall maken ha varit bosatt här i riket under någon del av beskattningsåret. Avser makens bosättning här i riket större delen av beskattningsåret, sker skattereduk-	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
tionen enligt första stycket. Avser makens bosättning här i riket endast en mindre del av beskattningsåret, åtnjuter den skattskyldige skattereduktion, om maken saknar taxerad inkomst enligt lagen om statlig inkomstskatt, med 900 kronor, och om maken har taxerad inkomst enligt nämnda lag som understiger 3 000 kronor, med 30 procent av det belopp som motsvarar skillnaden mellan 3 000 kronor och den taxerade inkomsten.	
Vid tillämpningen av bestämmelserna i första, andra och tredje styckena skall som taxerad inkomst anses även under beskattningsåret uppburen beskattningsbar inkomst enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning. Skattereduktion som tillkommer skattskyldig enligt nämnda bestämmelser skall minskas med en tolftedel för varje period om trettio dagar, för vilken den skattskyldige uppburit inkomst som förut nämnts.	
Skattereduktion sker endast i fråga om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och *skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623).*	Skattereduktion sker endast i fråga om statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, skogsvårdsavgift och *statlig fastighetsskatt.*

Bestämmelserna om skattereduktion iakttagas vid debitering av slutlig skatt, tillkommande skatt och preliminär B-skatt samt vid fastställande av preliminär A-skatt. Öretal som uppkommer vid beräkning av skattereduktion bortfaller.

3 §

2 mom.[3] Preliminär skatt utgår som preliminär A-skatt eller preliminär B-skatt.

1. *Preliminär A-skatt* skall med de undantag, som framgår av vad nedan i detta moment och i 10 § sägs, utgöras för sådan inkomst av tjänst, vilken helt eller delvis utgår i penningar och vilken hänför sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning eller eljest utgör hans huvudsakliga inkomst av tjänst. För inkomst av sådan huvudsaklig arbetsanställning hos fysisk person eller dödsbo, som är avsedd att vara kortare tid än en vecka, skall dock preliminär A-skatt erläggas endast om vad som utbetalats utgör utgift i en av arbetsgivaren bedriven rörelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Med tjänst likställes i denna lag rätt till pension, livränta, som utgår på grund av försäkring och inte utgör vederlag vid avyttring av egendom, ersättning, som i annan form än livränta utgår på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, samt undantagsförmåner ävensom sådant periodiskt understöd eller sådan därmed jämförlig periodisk intäkt, varför givaren enligt 22, 24 eller 29 § kommunalskattelagen är berättigad till avdrag.

Preliminär A-skatt skall också utgöras av fysisk person för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som avses i 37 § 1 mom. 4 a och b samt 8 mom. taxeringslagen (1956:623). Detta gäller dock inte om kupongskatt skall utgå enligt kupongskattelagen (1970:624) eller om mottagaren inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige.

Preliminär A-skatt skall utgå enligt skattetabell som avses i 4 §, eller enligt de grunder som angivas i 7, 12 eller 40 §. Beträffande preliminär A-skatt för inkomst som avses under 1 andra stycket eller punkt 12 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen må regeringen föreskriva särskild beräkningsgrund, exempelvis att skatten skall beräknas å viss del av inkomsten eller å inkomsten minskad med visst belopp eller att skatten skall utgå med särskilt angiven procent av inkomsten.

Är den, som åtnjuter ovan avsedd inkomst av tjänst, skattskyldig jämväl för annan inkomst eller för förmögenhet må lokal skattemyndighet, då särskilda skäl därtill föranleda, föreskriva att preliminär A-skatt skall erläggas jämväl för sistnämnda inkomst eller för förmögenheten. Därvid skall den skattskyldiges preliminära skatt beräknas antingen till viss procent av den huvudsakliga inkomsten av tjänst eller enligt skattetabell å nämnda inkomst ökad med visst belopp eller ock utgå med visst belopp utöver vad i skattetabellen angives för den huvudsakliga inkomsten av tjänst.

Är i fall varom i föregående stycke sägs inkomsten vid sidan av den huvudsakliga inkomsten av tjänst betydande i förhållande till denna eller föreligga eljest särskilda omständigheter, må lokal skattemyndighet föreskriva, att preliminär B-skatt skall erläggas i stället för preliminär A-skatt.

Öretal som uppkommer vid beräkning av skatteavdrag skall jämkas till närmast högre hela krontal.

2. *Preliminär B-skatt* skall för inkomståret betalas av skattskyldig, som inte skall betala preliminär A-skatt enligt 1. Preliminär B-skatt skall betalas för inkomster från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor och för förmögenhet. Preliminär B-skatt skall betalas enligt särskild debitering.

Den lokala skattemyndigheten får besluta att fysisk person, som har inkomst av sådan uppdragsverksamhet som avses i 4 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar,

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

skall betala preliminär A-skatt i stället för preliminär B-skatt. Ett sådant beslut får meddelas om den för inkomståret beräknade slutliga skatten kan antas till huvudsaklig del bli betald genom avdrag för skatt.

4 §

1 mom.[4] För inkomst av tjänst som hänför sig till bestämd tidsperiod och uppbärs vid regelbundet återkommande tillfällen eller till arbetsanställning som är avsedd att vara kortare tid än en vecka skall preliminär A-skatt utgå med belopp, som anges i skattetabeller, om inte lokal skattemyndighet har bestämt annat. Skattetabellerna skall ange den preliminära skatt som belöper på olika inkomstbelopp, beräknade för en månad eller den kortare tid som anges i tabellerna. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje inkomstår sådana tabeller.

Tabellerna skall grundas på följande förutsättning, nämligen

att inkomsten är oförändrad under inkomståret,

att den skattskyldige endast kommer att taxeras för den inkomst som anges i tabellen,

att den skattskyldige inte skall erlägga annan skatt eller avgift som avses i denna lag än statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt,

att skattskyldig som avses i 2 mom. första stycket 2 erhåller skattereduktion,

att den skattskyldige vid taxering för inkomsten inte erhåller andra avdrag än grundavdrag samt avdrag som avses i 33 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) *med ett belopp av 1 500 kronor, dock högst fem procent av inkomsten.*

att den skattskyldige vid taxering för inkomsten inte erhåller andra avdrag än grundavdrag samt avdrag som avses i 33 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

7 §[5]

För inkomst av tjänst, som icke avser bestämd tidsperiod eller icke uppbäres vid regelbundet återkommande tillfällen, skall utgå preliminär A-skatt med trettio procent av inkomsten.

Uppbäres inkomst som avses i första stycket jämte inkomst, som avses i 4 § 1 mom. första stycket, skall preliminär A-skatt utgå enligt grunder som riksskatteverket fastställer.

För inkomst som avses i 3 § 2 mom. 1 tredje stycket skall utgå preliminär skatt med 30 procent av inkomsten. Vad gäller inkomst enligt 37 § 1 mom. 4 b taxeringslagen (1956:623) skall preliminär skatt utgå med så stort belopp att det tillsammans med vad som innehållits i utlandet uppgår till 30 pro-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

cent av inkomsten.

Skatt enligt första eller andra stycket uttages icke på belopp under tio kronor.

Skatt enligt tredje stycket uttages inte på belopp under 100 kronor.

Att särskilda grunder för uttagande av preliminär A-skatt kan föreskrivas i vissa fall framgår av 3 § 2 mom.

Bestämmelserna i denna paragraf gälla icke om annat följer av 40 §.

10 §[6]

Preliminär A-skatt skall inte beräknas på *ersättning, som vid kommunal tjänst lämnas för vissa med tjänsten förenade kostnader, ej heller på ersättning, som vid enskild tjänst lämnas för sådana kostnader,* om *inte* ersättningen *väsentligen* överstiger vad som skäligen kan anses vara erforderligt för kostnadernas bestridande.

Preliminär A-skatt skall inte beräknas på *ersättningar för ökade levnadskostnader som utgått vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:379) till den del ersättningarna inte överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum. Motsvarande gäller efter beslut av skattemyndigheten om tjänsteresan varat mer än tre månader, dock endast till den del ersättningarna inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf.*

I fråga om ersättning för resa med egen bil i tjänsten gäller att preliminär A-skatt inte beräknas på ersättningen till den del den inte överstiger det avdragsgilla beloppet enligt punkt 3 c av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen.

Beträffande annan skattepliktig ersättning för vissa med tjänsten förenade kostnader beräknas preliminär A-skatt endast om ersättningen *väsentligt* överstiger vad som skäligen kan anses vara erforderligt för kostnadernas bestridande.

Preliminär A-skatt skall inte utgå för:

a) folkpension och tilläggspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, där ej annat följer av förordnande enligt 3 § 3 mom. eller den skattskyldige begär att avdrag för sådan skatt skall göras;

c) familjebidrag enligt familjebidragslagen (1978:520); eller

d) sådan pension, livränta eller från försäkringsanstalt utgående annan skattepliktig ersättning, som uppgår till högst hälften av det basbelopp som enligt lagen om allmän försäkring gällde för året före det år under

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

vilket ersättningen utges. Vad nu har sagts skall dock inte tillämpas på pension och vårdbidrag, som utgår på grund av lagen om allmän försäkring, delpension enligt lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring och på yrkesskadelivränta eller livränta enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd.

13 §

1 mom.[7] Preliminär B-skatt skall tas ut med belopp motsvarande 120 procent av den slutliga skatt som har påförts den skattskyldige året före inkomståret. Understiger den slutliga skatten den ursprungligen debiterade B-skatten tas preliminär B-skatt ut med 110 procent.

Preliminär B-skatt enligt första stycket får inte tas ut med lägre belopp än som motsvarar den preliminära B-skatt som har debiterats för året före inkomståret.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte när preliminär B-skatt skall beräknas med ledning av preliminär taxering enligt 2 mom. eller när annars särskilda omständigheter föreligger.

I den slutliga skatt som avses i första stycket skall inte inräknas utskiftningsskatt, ersättningsskatt, skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1956:623) eller sådan i denna lag inte omnämnd skatt eller avgift, vilken har påförts enligt bestämmelse i annan författning.

Vid beräkning av preliminär B-skatt skall, om möjligt, hänsyn tas till preliminär A-skatt som den skattskyldige kan ha att betala på grund av förordnande enligt 3 § 3 mom. andra stycket.

Vid beräkning av preliminär B-skatt skall, om möjligt, hänsyn tas till preliminär A-skatt som den skattskyldige kan ha att betala *enligt 3 § 2 mom. 1 tredje stycket* eller på grund av förordnande enligt 3 § 3 mom. andra stycket.

39 §

1 a mom. Vid utbetalning eller gottskrivning av sådan avkastning som avses i 3 § 2 mom. 1 tredje stycket skall den som utbetalar eller gottskriver beloppet göra skatteavdrag för betalning av preliminär A-skatt som mottagaren har att betala. I fråga om sådant avdrag skall bestämmelserna i 52–54 §§ gälla i tillämpliga delar.

41 §

2 mom.[8] Om det belopp, som skulle återstå sedan skatteavdrag gjorts, jämte den inkomst den

2 mom. Om det belopp, som skulle återstå sedan skatteavdrag *för kvarstående skatt* har gjorts,

Nuvarande lydelse

skattskyldige i övrigt kan åtnjuta understiger vad den skattskyldige kan anses behöva till underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (existensminimum), äger den lokala skattemyndigheten efter ansökan av den skattskyldige förordna, att skatteavdrag icke skall ske eller skall verkställas med mindre belopp än som skulle ske enligt bestämmelserna här ovan. *Nedsättning av skatteavdrag för preliminär skatt må dock icke beviljas skattskyldig annat än vid nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvållad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller i annat därmed jämförligt läge.*

Det belopp, som motsvarar den skattskyldiges existensminimum, skall beräknas med ledning av bestämmelserna i 50 § 2 mom. kommunalskattelagen och anvisningarna till nämnda paragraf om existensminimum.

Föreslagen lydelse

jämte den inkomst den skattskyldige i övrigt kan åtnjuta understiger vad den skattskyldige kan anses behöva till underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (existensminimum), äger den lokala skattemyndigheten efter ansökan av den skattskyldige förordna, att *sådant* skatteavdrag icke skall ske eller skall verkställas med mindre belopp än som skulle ske enligt bestämmelserna här ovan. *Beräknas den skattskyldiges inkomster understiga existensminimum, kan förordnande meddelas antingen att skatteavdrag över huvud taget icke skall verkställas eller att skatteavdrag icke skall verkställas, såvida icke inkomsten hos huvudarbetsgivaren överstiger visst angivet belopp. Kan det antagas, att inkomsterna överstiger existensminimum, bör förordnas, att vid varje avlöningstillfälle visst angivet belopp alltid skall förbehållas den skattskyldige, så att för skatteavdraget får tagas i anspråk endast vad av lönen överskjuter det förbehållna beloppet.*

Det belopp, som motsvarar den skattskyldiges existensminimum, skall beräknas med ledning av bestämmelserna i *15 kap. 9 § utsökningsbalken.*

Arbetsgivare skall tillämpa beslut om skatteavdrag enligt första stycket senast från och med det avlöningstillfälle som inträffar sedan en vecka förflutit från det han fått del av beslutet eller, om det ej kan ske, inom fyra dagar efter nämnda avlöningstillfälle tillställa den skattskyldige det belopp som skulle ha tillkommit denne om beslutet tillämpats.

48 §

4 mom. Skattskyldig, som avyttrat fastighet, bostadsrätt eller aktie i fåmansföretag, kan efter ansökan beviljas anstånd av lokal skattemyndighet med erläggande av kvarstående skatt för det taxeringsår, då försäljningen tagits till beskattning.

Anstånd skall medges om försälj-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

ningens bestånd är beroende av myndighets tillstånd eller annan liknande omständighet. Anstånd får därvid medges i den mån skatten med 20 000 kronor överstiger sådan del av köpeskillingen som blivit tillgänglig för lyftning före avyttringsårets utgång. Blir ytterligare köpeskilling tillgänglig för lyftning efter avyttringsårets slut, skall anståndet minskas med den köpeskilling som blivit tillgänglig för lyftning.

Anstånd medges med skattebetalningen intill den sista april året efter det att anståndsorsaken upphört att gälla, exempelvis genom att förvärvstillstånd meddelats. Anstånd skall dock aldrig medges för längre tid än till den sista april fyra år efter avyttringsåret. Minskas anståndet på grund av att ytterligare köpeskilling blivit tillgänglig för lyftning skall skatten inbetalas senast den sista april året efter det köpeskillingen blivit tillgänglig för lyftning.

Vad som förstås med fåmansföretag framgår av 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370).

78 a §

Vad som sägs i 75–78 §§ gäller i tillämpliga delar också i fråga om den som betalar ut eller gottskriver sådan avkastning som avses i 3 § 2 mom. 1 tredje stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 1991 och slutlig skatt på grund av 1992 års taxering.

[1]Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:771
4 § 2 mom. 1984:348
anvisningarna till 41 § 1985:404.
[2]Senaste lydelse 1986:514.
[3]Senaste lydelse 1986:1288.
[4]Senaste lydelse 1985:407.
[5]Senaste lydelse 1970:918.
[6]Senaste lydelse 1981:1204.
[7]Senaste lydelse 1988:1525.
[8]Senaste lydelse 1976:89.

5 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1956:623)[1]

dels att 25 d § skall upphöra att gälla,

dels att 22 § 1 mom., 24 § 2 och 3 mom., 25, 25 c och 28 §§, 37 § 1, 2 och 8 mom. samt 70 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 66 c §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
22 §	
1 mom.[2] Nedannämnda skattskyldiga är, om ej annat följer av 3 mom., skyldiga att utan anmaning till ledning för egen taxering avlämna deklaration (*självdeklaration*), nämligen:	
1) aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidig skadeförsäkringsanstalt och aktiefond ävensom sådan stiftelse, fond eller inrättning som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen,	
2) ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, om dess bruttointäkter *av en eller flera förvärvskällor* under beskattningsåret överstigit grundavdraget enligt 8 § nämnda lag,	2) ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, om dess bruttointäkter under beskattningsåret överstigit grundavdraget enligt 8 § nämnda lag,
3) annan juridisk person, om dess bruttointäkter *av en eller flera förvärvskällor* uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,	3) annan juridisk person, om dess bruttointäkter uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,
4) fysisk person, vilkens bruttointäkter av *en eller flera förvärvskällor* under beskattningsåret uppgått, om han varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret och under denna tid icke erlagt sjömansskatt, till sammanlagt minst *10 000* kronor och eljest till minst 100 kronor.	4) fysisk person, vilkens bruttointäkter av *tjänst eller aktiv näringsverksamhet* under beskattningsåret uppgått, om han varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret och under denna tid icke erlagt sjömansskatt, till sammanlagt minst *12 000* kronor och eljest till minst 100 kronor.
5) fysisk eller juridisk person, vilkens tillgångar av den art som avses i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, vid beskattningsårets utgång haft ett värde överstigande 400 000 kronor eller, såvitt angår sådan juridisk person som avses i 6 § 1 mom. b nämnda lag, 25 000 kronor,	
6) fysisk eller juridisk person för vilken underlag för skogsvårdsavgift	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
eller statlig fastighetsskatt skall fastställas,	
	7) fysisk person vars bruttointäkt av kapital av annat slag än avkastning för vilken preliminär A-skatt skall utgöras enligt 3 § 2 mom. 1 tredje stycket uppbördslagen (1953:272) eller av passiv näringsverksamhet sammanlagt överstigit 100 kronor,
	8) fysisk eller juridisk person om genomsnittlig anskaffningskostnad för aktie eller avdragskvot skall fastställas enligt 27 och 28 §§ lagen om statlig inkomstskatt,
	9) fysisk eller juridisk person för vilken underlag för avkastningsskatt på pensionsmedel skall fastställas.
Vid bedömande av fysisk eller juridisk persons deklarationsskyldighet enligt punkterna 2)–5) skall hänsyn icke tagas till sådan inkomst eller förmögenhet för vilken den fysiska eller juridiska personen icke är skattskyldig enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen om statlig inkomstskatt eller lagen om statlig förmögenhetsskatt.	Vid bedömande av fysisk eller juridisk persons deklarationsskyldighet enligt punkterna 2)–5) *och 7)* skall hänsyn icke tagas till sådan inkomst eller förmögenhet för vilken den fysiska eller juridiska personen icke är skattskyldig enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen om statlig inkomstskatt eller lagen om statlig förmögenhetsskatt.
Har makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och levt tillsammans under större delen därav, var för sig haft *inkomst eller* förmögenhet, skall vardera makens deklarationsskyldighet bedömas med hänsyn till makarnas sammanlagda *inkomst eller* förmögenhet.	Har makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och levt tillsammans under större delen därav, var för sig haft förmögenhet, skall vardera makens deklarationsskyldighet bedömas med hänsyn till makarnas sammanlagda förmögenhet.

Skall skattskyldig enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt taxeras för förmögenhet, som tillhör barn eller annan, skall hänsyn därtill tagas vid deklarationsskyldighetens bedömande.

Vid tillämpning av vad i första stycket vid 4) är stadgat, skall svensk medborgare, som under beskattningsåret tillhört svensk beskickning hos utländsk makt, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands, anses ha varit bosatt här i riket. Detsamma skall gälla sådan persons make samt barn under 18 år, om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom. En person, som under beskattningsåret har tillhört främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses däremot vid tillämpning av vad i första

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

stycket vid 4) är stadgat inte ha varit bosatt här i riket. Detsamma skall gälla sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare som har bott hos honom och inte har varit svenska medborgare.

I fråga om deklarationsskyldighet för dödsbo efter skattskyldig, som har avlidit under beskattningsåret, skall tillämpas vad som skulle ha gällt för den avlidne.

24 §

2 mom.[3] Fysisk person får, om inte annat följer av 3 mom., avlämna förenklad självdeklaration, om vad som skall redovisas i fråga om intäkter och avdrag avser endast

1. inkomst av annan fastighet beträffande högst två fastigheter vilka den skattskyldige innehaft hela beskattningsåret och för vilka dels intäkten skall beräknas enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), dels taxeringsvärde har bestämts för beskattningsåret,	
2. inkomst av tjänst och annat avdrag än som avses i 33 § 2 mom. kommunalskattelagen inte yrkas för fullgörande av tjänsten,	2. inkomst av tjänst och annat avdrag än som avses i 33 § 2 mom. kommunalskattelagen *(1928:370)* inte yrkas för fullgörande av tjänsten,
3. inkomst av kapital *samt* avdrag för kostnader yrkas endast för ränta och intäkten utgörs av	3. inkomst av kapital *om* avdrag för kostnader yrkas endast för ränta *och tomträttsavgäld* och intäkten utgörs av
a) ränta *eller*	a) ränta,
b) utdelning på svenska aktier och andelar i svenska aktiefonder eller ekonomiska föreningar,	b) utdelning på svenska aktier och andelar i svenska aktiefonder eller ekonomiska föreningar,
	c) utdelning på utländska värdepapper som förvaras i depå hos valutabank eller fondkommissionär,
4. allmänt avdrag för *underhåll till icke hemmavarande barn eller för* avgift för pensionsförsäkring,	4. allmänt avdrag för avgift för pensionsförsäkring,
5. sådant avdrag för nedsatt skatteförmåga, som avses i 50 § 2 mom. andra *eller fjärde* stycket kommunalskattelagen.	5. sådant avdrag för nedsatt skatteförmåga, som avses i 50 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen.

3 mom.[4] Förenklad självdeklaration får inte avlämnas, om

1. den skattskyldige eller den med vilken den skattskyldige skall samtaxeras inte varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret,

2. den skattskyldige under beskattningsåret haft inkomst av anställning i utlandet eller annars från utlandet haft inkomst eller vid utgången av beskattningsåret där ägt skattepliktig förmögenhet,

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3. den skattskyldige under året varit skyldig att betala sjömansskatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt,	
4. den skattskyldige är företagsledare i fåmansföretag, närstående till sådan person eller delägare i fåmansföretag *eller*	4. den skattskyldige är företagsledare i fåmansföretag, närstående till sådan person eller delägare i fåmansföretag,
5. den skattskyldige skall samtaxeras med person som är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av *rörelse eller jordbruksfastighet eller av annan fastighet, för vilken inkomst skall beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).*	5. den skattskyldige skall samtaxeras med person som är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av *näringsverksamhet,*
	6. om den skattskyldige har förvärvat aktier eller andra värdepapper,
	7. den skattskyldige har förvärvat en privatbostad.

25 §[5]

Allmän självdeklaration skall uppta

1) den skattskyldiges namn och postadress, hemortskommun, där sådan finnes, och hemvist därstädes, personnummer samt nummer å för honom utfärdad skattsedel å preliminär skatt för året näst före taxeringsåret ävensom beträffande utlänning nationalitet, beträffande utländsk juridisk person det land, där styrelsen haft sitt säte, samt beträffande skattskyldig, som allenast under någon del av beskattningsåret varit i riket bosatt, uppgift om den tid, han sålunda haft bostad härstädes,

2) alla förvärvskällor, beträffande vilka skattskyldighet för beskattningsåret åligger den skattskyldige; och skall därvid i fråga om förvärvskälla, i vilken skattepliktig fastighet ingått, särskilt angivas dels beskaffenheten av den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller, om sådant värde det året icke varit fastigheten åsatt, dess eljest antagliga värde vid taxeringsårets utgång, dels ock, därest fastigheten icke ingått i förvärvskällan under hela beskattningsåret eller fastigheten ingått däri endast en viss del, huru lång tid eller till vilken del fastigheten sålunda ingått i förvärvskällan,

3) de intäkter och de avdrag, som *äro* att hänföra till varje förvärvskälla, dock att ersättning, som enligt bestämmelserna i 37 § 1 mom. 1 g) icke behöver upptagas i kontrolluppgift, ej heller behöver upptagas i deklarationen såsom intäkt,	3) de intäkter och de avdrag, som *är* att hänföra till varje förvärvskälla, dock att ersättning, som enligt bestämmelserna i 37 § 1 mom. 1 *f) och* g) icke behöver upptagas i kontrolluppgift, ej heller behöver upptagas i deklarationen såsom intäkt,

4) de allmänna avdrag, som den skattskyldige yrkar få tillgodonjuta vid

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
taxeringen,	
5) den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, ändå att förmögenheten icke uppgår till skattepliktigt belopp, dock endast om och i den mån skattskyldighet för förmögenhet åligger honom,	
6) beloppet av den preliminära skatt, som genom skatteavdrag erlagts för året näst före taxeringsåret,	
7) om deklarationen avser fåmansföretag, delägares eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav tillika med angivande av röstvärde, om olika röstvärden förekomma, dock att uppgifter icke behöva lämnas för närstående person, som ej uppburit ersättning från, träffat avtal eller haft annat därmed jämförligt förhållande med företaget,	
8) räntetillägg som skall beaktas vid fastställande av underlag för tilläggsbelopp,	
9) om den skattskyldige är delägare i handelsbolag, de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag.	9) om den skattskyldige är delägare i handelsbolag, de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag,
	10) om den skattskyldige under beskattningsåret anskaffat aktier eller andra värdepapper, anskaffningskostnaden för dessa om de ingår i en aktieportfölj enligt bestämmelserna i 27 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, eller i annat fall, genomsnittlig anskaffningskostnad för aktieslaget i fråga.
25 c §[6]	
Yrkar skattskyldig avdrag för skuldränta vid beräkning av *inkomst av annan fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), eller vid beräkning av* inkomst av kapital, skall han lämna uppgift om skuldbeloppets storlek vid beskattningsårets utgång och om långivarens namn. Är långivaren en fysisk person skall uppgift också lämnas om dennes personnummer eller adress. Uppgiften skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.	Yrkar skattskyldig avdrag för skuldränta vid beräkning av inkomst av kapital, skall han lämna uppgift om skuldbeloppets storlek vid beskattningsårets utgång och om långivarens namn. Är långivaren en fysisk person skall uppgift också lämnas om dennes personnummer eller adress. Uppgiften skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

28 §[7]

Förenklad deklaration skall uppta

1) den skattskyldiges namn, personnummer, postadress och hemortskommun,

2) de uppgifter som behövs för att bestämma huruvida den skattskyldige skall samtaxeras eller inte,

3) *de intäkter och avdrag som är att hänföra till inkomst av annan fastighet, varvid särskilt skall anges fastighetens* taxeringsvärde för beskattningsåret,	3) taxeringsvärde *för privatbostad* för beskattningsåret,
4) de intäkter och avdrag som är att hänföra till inkomst av tjänst och som den skattskyldige inte har fått meddelande om enligt 37 § 5 mom., med undantag av ersättning som enligt 37 § 1 mom. 1 g inte behöver tas upp i kontrolluppgift,	4) de intäkter och avdrag som är att hänföra till inkomst av tjänst och som den skattskyldige inte har fått meddelande om enligt 37 § 5 mom., med undantag av ersättning som enligt 37 § 1 mom. 1 *f och* g inte behöver tas upp i kontrolluppgift,
5) de intäkter som är att hänföra till inkomst av kapital och som den skattskyldige inte har fått meddelande om enligt 37 § 5 mom., jämfört med 8 mom. femte stycket, samt de avdrag för ränta som den skattskyldige yrkar,	5) de intäkter som är att hänföra till inkomst av kapital och som den skattskyldige inte har fått meddelande om enligt 37 § 5 mom., jämfört med 8 mom. femte stycket, samt de avdrag för ränta *och tomträttsavgäld* som den skattskyldige yrkar,
6) sådant räntetillägg som den skattskyldige inte har fått meddelande om enligt 37 § 5 mom., jämfört med 2 mom. tionde stycket,	
7) de avdrag som den skattskyldige yrkar *för underhåll till icke hemmavarande barn,* för avgift för pensionsförsäkring *eller för nedsatt skatteförmåga enligt 50 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen (1928:370),*	7) de avdrag som den skattskyldige yrkar för avgift för pensionsförsäkring,

8) den skattskyldiges skattepliktiga tillgångar och hans skulder vid utgången av beskattningsåret, om hans skattepliktiga förmögenhetstillgångar uppgick till minst 90 000 kronor eller, om beskattningsbar förmögenhet skall beräknas gemensamt för den skattskyldige och hans make eller barn enligt 12 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, de sammanlagda skattepliktiga förmögenhetstillgångarna uppgick till minst 180 000 kronor,

9) de uppgifter som behövs för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller av fas-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

tighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Skall den skattskyldige taxeras för barns eller annans förmögenhet, skall uppgift lämnas också om sådan förmögenhet som om den tillhörde den skattskyldige. Härvid tillämpas första stycket 8.

Om uppgiftsskyldighet i fråga om skuldbelopp och långivare föreskrivs i 25 c §.

Nuvarande lydelse

37 §

1 mom.[8] Till ledning vid inkomsttaxering, förmögenhetstaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
- - -	- - -	- - -
		Undantag:
- - -	- - -	- - -
		e) i tjänst som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen utgiven förmån, som *inte* utgör skattepliktig intäkt för mottagaren, *f) förmåner i annat än pengar som enligt 32 § 3 f mom. första stycket kommunalskattelagen inte skall tas upp som intäkt.* g) kostnadsersättning för resa i tjänsten inom riket med allmänt

		kommunikationsmedel eller taxi, *motsvarande* gjorda utlägg, *annan kostnadsersättning för resa i tjänsten som inte överstiger sammanlagt 1 000 kronor,* och representationsersättning, *motsvarande* gjorda utlägg, sammanlagt icke *överstigande* 500 kronor, *samt därjämte traktamentsersättning vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten, som sammanlagt icke överstiger 500 kronor eller icke avser mer än 24 dagar för år räknat, om i kontrolluppgiften anmärkes att ersättning av nämnda slag utgått.*
Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
3. Försäkringsanstalt och understödsförening.	Den som från anstalten eller föreningen uppburit belopp, ej understigande 200 kr. för hela året, på grund av försäkring av den art att skatteplikt för beloppet föreligger, dock att om livränta utgivits till följd av personskada *eller om ersättning utgått på*	Utgivet belopp. Har till följd av personskada utgivits skattepliktigt engångsbelopp skall särskilt anmärkas om skattepliktigt engångsbelopp utgivits tidigare på grund av samma skada. Om så är fallet skall angivas beloppets storlek och utbetalnings-

grund av sådan kollektiv sjukförsäkring som avses i 32 § 3 a mom., punkt 16 av anvisningarna till 21 § eller punkt 11 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (1928:370), uppgift skall lämnas även om belopp som icke är av skattepliktig natur och som för hela året överstiger 200 kr.	året.
Den som är ägare till försäkring som avses i punkt 6 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt samt förmånstagare med förfoganderätt till sådan försäkring.	Försäkringars värde vid årets utgång, om värdet uppgår till minst 1 000 kr.

Föreslagen lydelse

37 §

1 mom. Till ledning vid inkomsttaxering, förmögenhetstaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (*kontrolluppgifter*) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse

- -

Undantag:

		e) sådana ersättningar som *enligt* 32 § *3 mom. och punkt 6 av anvisningarna till 32* § kommunalskattelagen *inte* utgör skattepliktig intäkt för mottagaren. f) *ersättningar för ökade levnadskostnader och resekostnader som enligt 10 § första och andra styckena uppbördslagen (1953:272) inte skall ligga till grund för avdrag för preliminär A-skatt,* g) kostnadsersättning för resa i tjänsten inom riket med allmänt kommunikationsmedel eller taxi, *som motsvarar* gjorda utlägg, och representationsersättning, *som motsvarar* gjorda utlägg *och* sammanlagt inte *överstiger* 500 kronor.
Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
3. Försäkringsanstalt och understödsförening.	Den som från anstalten eller föreningen uppburit belopp, ej understigande 200	Utgivet belopp. Har till följd av personskada utgivits skattepliktigt engångsbelopp

kr. för hela året, på grund av försäkring av den art att skatteplikt för beloppet föreligger, dock att om livränta utgivits till följd av personskada, uppgift skall lämnas även om belopp som icke är av skattepliktig natur och som för hela året överstiger 200 kr.

Den som är ägare till försäkring som avses i punkt 6 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt samt förmånstagare med förfoganderätt till sådan försäkring.

skall särskilt anmärkas om skattepliktigt engångsbelopp utgivits tidigare på grund av samma skada. Om så är fallet skall angivas beloppets storlek och utbetalningsåret.

Försäkringars värde vid årets utgång, om värdet uppgår till minst 1 000 kr.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

37 §

2 mom.[9] Vid avlämnande av uppgifter, varom stadgas i 1 mom., skall iakttagas följande.

Avser sådan förmån, varom i 1 mom. första och andra punkterna förmäles, endast en del av året, skall upplysning meddelas om den tidrymd, för vilken förmånen utgått.

I kontrolluppgift, *som upptager särskild* resekostnads- och traktamentsersättning, skall *angivas beloppet av dels resekostnadsersättning och dels traktamentsersättning jämte tid för vilken traktamentsersättning utgått. Därvid skola uppgifter lämnas om traktamentsersättning dels för förrättningar inom riket i enlighet med vad nedan sägs och dels för förrättningar utom riket. I fråga*

I kontrolluppgift *skall anmärkas om* traktaments- och resekostnadsersättning *har utgått. Ersättningar för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa inom riket och kostnader vid resa i tjänsten med egen bil som inte är undantagen från uppgiftsskyldighet skall i kontrolluppgift anges som lön, arvode eller motsvarande.*

I förekommande fall skall särskilt anmärkas att arbetsgivaren

Nuvarande lydelse

om förrättningar inom riket skola uppgifter lämnas särskilt för förrättningar som icke varit förenade med övernattning (endagsförrättningar), förrättningar som varit förenade med övernattning men icke medfört vistelse mer än femton dygn i följd på en och samma ort (korttidsförrättningar) samt övriga resor (långtidsförrättningar). För endagsförrättningar uppgives utgiven traktamentsersättning och antal dagar. Vid beräkning av antalet dagar för endagsförrättningar medtages icke sådan förrättning, som varat högst fyra timmar; förrättning som varat mer än fyra timmar men högst tio timmar räknas som halv dag; längre förrättning räknas som hel dag. För korttids- och långtidsförrättningar uppgives utgiven traktamentsersättning och antalet nätter övernattning skett. De första femton dygnen av varje långtidsförrättning uppgivas såsom korttidsförrättning. – I kontrolluppgift skall i förekommande fall särskilt anmärkas, att arbetsgivaren *utöver traktamentsersättningen,* haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under förrättningen.

Om länsskattemyndigheten i det län där arbetsgivarens hemortskommun är belägen medger det, behöver arbetsgivaren, i stället för att lämna uppgift enligt tredje stycket om traktamentsersättning vid förrättning inom riket, endast anmärka i kontrolluppgiften att sådan ersättning utgått. Förutsättning för medgivande är att ersättning utgår enligt sådana grunder att den kan antagas icke komma att överstiga avdragsgill ökning i levnadskostnaderna. Motsvarande medgivande kan lämnas även beträffande resekostnadsersättning för färd med allmänt kommunikationsmedel. Medgivande lämnas endast om arbetsgivaren har ett större antal anställda, som mera regelbundet företager tjänsteresor, och medgivandet bedömes vara utan olägenhet för taxeringsarbetet. Med-

Föreslagen lydelse

haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under tjänsteresan.

Nuvarande lydelse

givande får ej lämnas fåmansföretag i fråga om uppgifter rörande företagsledaren och honom närstående personer samt delägare i företaget. Lämnat medgivande gäller tills vidare. Det kan begränsas till viss grupp av anställda. – Ansökan om medgivande göres hos länsskattemyndigheten senast den 31 oktober året före taxeringsåret. Talan mot beslut, varigenom ansökan om medgivande avslagits eller medgivande återkallats, föres hos riksskatteverket genom besvär som skola ha inkommit till verket inom en månad från den dag då klaganden erhöll del av beslutet. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.

Föreslagen lydelse

Därest vid avlönings utbetalande avdrag skett för löntagares eller hans efterlevandes pensionering, skall i kontrolluppgiften upptagas bruttolön och vad som avdragits.

Av kontrolluppgift enligt 1 mom. första, andra eller sjunde punkten skall framgå om arbetsgivaren har att för utgivet belopp betala arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. I kontrolluppgift som nu har sagts skall särskilt för sig tas upp representationsersättning och särskilt för sig annan kostnadsersättning än resekostnads- och traktamentsersättning.

I kontrolluppgift skall särskilt för sig tas upp sådant avdrag som har gjorts för preliminär A-skatt eller enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar.

I kontrolluppgift skall anges namn och personnummer eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som den uppgiften avser. *Kan personnummer inte anges för den som uppgiften avser skall redovisas dennes födelsetid.* Har den uppgiftsskyldige tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) skall detta anges i stället för den uppgiftsskyldiges personnummer eller organisationsnummer. I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag skall anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

I kontrolluppgift skall anges namn och personnummer eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som den uppgiften avser. Har den uppgiftsskyldige tilldelats särskilt redovisningsnummer enligt 53 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) skall detta anges i stället för den uppgiftsskyldiges personnummer eller organisationsnummer. I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag skall anges om personen är företagsledare eller honom närstående person eller delägare i företaget.

Kontrolluppgift, som i 1 mom. tredje punkten sägs och som avser pensionsförsäkring tagen annorledes än i samband med tjänst, skall

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

innehålla uppgift om tidigare och nuvarande ägare till försäkringen och, om möjligt, fång varigenom äganderätten övergått samt, i förekommande fall, den som erhållit förfoganderätten till försäkringen. Kontrolluppgift, som avser pensionsförsäkring tagen i samband med tjänst, skall innehålla uppgift om den som enligt tjänsteavtalet skall åtnjuta pensionsförmånen.

I kontrolluppgift skall lämnas uppgift om lån som har lämnats räntefritt, eller mot ränta understigande sedvanlig ränta, till arbets- eller uppdragstagare, om det sammanlagda värdet av förmåner av detta slag uppgår till mer än 2 000 kronor. Uppgiften skall avse förmånens värde.

Kontrolluppgift enligt 1 mom. punkterna 1–3, 3 b–3 h, 4 a–4 c eller 7–9 skall avfattas på blankett enligt fastställt formulär. Särskild uppgiftshandling skall lämnas för varje person.

Riksskatteverket får på ansökan av uppgiftsskyldig medge undantag från bestämmelserna i elfte stycket. Mot riksskatteverkets beslut får talan ej föras.

8 mom.[10] Till ledning vid inkomsttaxering och förmögenhetstaxering skall varje år utan anmaning avlämnas kontrolluppgifter för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

I kontrolluppgift skall anges namn och postadress samt person- eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som borgenären. Innehas ett konto av fler än fem personer får, i stället för uppgifter rörande samtliga innehavare uppgifter lämnas om en person som förfogar över kontot samt i förekommande fall om den beteckning på innehavarkretsen som används för kontot. För dödsbo får i stället för organisationsnummer den avlidnes personnummer anges. *Kan personnummer inte anges för en borgenär, skall såvitt möjligt dennes födelsetid redovisas eller, om borgenären är en juridisk person, namn och postadress samt personnummer för den som får förfoga över ränta eller fordran.*

I kontrolluppgift skall anges namn och postadress samt person- eller organisationsnummer för såväl den uppgiftsskyldige som borgenären. Innehas ett konto av fler än fem personer får, i stället för uppgifter rörande samtliga innehavare uppgifter lämnas om en person som förfogar över kontot samt i förekommande fall om den beteckning på innehavarkretsen som används för kontot. För dödsbo får i stället för organisationsnummer den avlidnes personnummer anges. *Kan organisationsnummer inte anges för en borgenär, som är juridisk person, skall såvitt möjligt namn och postadress redovisas samt personnummer för den som får förfoga över ränta eller fordran.*

I kontrolluppgift skall särskilt för sig tas upp sådant avdrag som har gjorts för preliminär A-skatt.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

66 c §

Taxering för inkomst av kapital beslutas med ledning av kontrolluppgift när inkomsten endast avser sådan avkastning för vilken preliminär skatt skall utgöras enligt 3 § 2 mom. 1 tredje stycket uppbördslagen (1953:272).

70 §[11]

För skattskyldig, vars taxeringar har beslutats eller kan antas bli beslutade på grundval av en förenklad självdeklaration, skall utfärdas ett särskilt meddelande *(taxeringsmeddelande)* med upplysning om det underlag som föreligger för hans taxeringar samt de ytterligare upplysningar som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Taxeringsmeddelandet skall utfärdas av den lokala skattemyndighet som skall införa taxeringarna i skattelängd.

Taxeringsmeddelandet skall sändas till den skattskyldige före utgången av juni under taxeringsåret. Är det påkallat av särskilda skäl, får taxeringsmeddelandet sändas efter denna tidpunkt.

Vad som sägs i första–tredje styckena skall gälla även när skattskyldig har taxerats utan deklaration enligt 66 c §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

[1] Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773
25 d § 1985:406.
[2] Senaste lydelse 1987:1158.
[3] Senaste lydelse 1987:1304.
[4] Senaste lydelse 1986:1284.
[5] Senaste lydelse 1988:1519.
[6] Senaste lydelse 1981:1319.
[7] Senaste lydelse 1986:1284.
[8] Senaste lydelse 1988:879.
[9] Senaste lydelse 1986:1284.
[10] Senaste lydelse 1988:848.
[11] Senaste lydelse 1985:406.

6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 § samt 11 kap. 2 och 3 §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
2 §[2]	
Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller skattepliktiga *naturaförmåner*, som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.	Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller *andra* skattepliktiga *förmåner* som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. I fråga om arbete som utförs utomlands av den som av en statlig arbetsgivare sänts till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning bortses vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.
Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsar-	Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsar-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bete. Ersättning i pengar eller *naturaförmåner* för arbete *som någon utför för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall*, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, *anses som inkomst av* anställning. I fråga om ersättning som utgör inkomst av *rörelse som bedrivs av den som utför arbetet eller av jordbruksfastighet som denne brukar*, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av *rörelse eller jordbruksfastighet*.	bete. Ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för *utfört* arbete *i annan form än pension räknas som inkomst av anställning*, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, *även om mottagaren inte är anställd i utgivarens tjänst*. I fråga om ersättning som utgör inkomst av *näringsverksamhet*, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av *näringsverksamhet*.

Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten skall, där förhållandena inte är kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning får ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Om inkomsten helt eller delvis utgörs av skattepliktiga naturaförmåner skall de tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första–fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

11 kap.

2 §[3]

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller skattepliktiga *naturaförmåner*, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. I fråga om arbete som har utförts utom-	Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller *andra* skattepliktiga *förmåner*, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. I fråga om arbete som har utförts utom-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
lands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även	lands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,

b) föräldrapenning,

c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,

d) dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa,

e) kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd,

f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning,

g) korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349),

h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,

i) dagpenning till värnpliktiga och vapenfria tjänstepliktiga under repetitionsutbildning, frivilliga som genomgår utbildning under krigsförbandsövning eller särskild övning inom värnpliktsutbildningen, läkare under försvarsmedicinsk tjänstgöring samt civilförsvarspliktiga,

j) utbildningsbidrag för doktorander,

k) timersättning vid grundutbildning för vuxna (grundvux), vid vuxenutbildning för psykiskt utvecklingsstörda (särvux) och vid grundläggande svenskundervisning för invandrare,

l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,

m) från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar,

n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse,

o) värdet av vad den försäkrade tillgodoförs som följd av att en arbetsgivare lämnar sådant bidrag som likställs med lön enligt 2 kap. 3 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter.	o) värdet av vad den försäkrade tillgodoförs som följd av att en arbetsgivare lämnar sådant bidrag som likställs med lön enligt 2 kap. 3 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter,
	p) tillfälliga förvärvsinkomster.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

I fråga om ersättning i pengar eller naturaförmåner som sägs i första stycket för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket och överenskommelse inte träffats enligt 3 kap. 2 a § eller då han tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

3 §[4]

Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses

a) inkomst av *här i riket bedriven rörelse*;

a) inkomst av *aktiv näringsverksamhet som inte utgör realisationsvinst vid försäljning av näringsfastighet*;

b) *inkomst av här belägen jordbruksfastighet, som brukas av den försäkrade*;

b) *tillfälliga förvärvsinkomster*;

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller skattepliktiga *naturaförmåner*; samt

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller *andra* skattepliktiga *förmåner*; samt

d) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts;

allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

Till inkomst som avses i första stycket a) och b) räknas även sådan inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet, som enligt punkt 13 av

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
anvisningarna till 32 § eller anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370) taxeras hos försäkrad, om den försäkrade varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning.	

Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkning. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor.

En jordbruksfastighet skall inte anses brukad av en försäkrad som har del i intäkter av egenverksamhet på fastigheten, om dessa intäkter sammanlagt uppgår till högst 15 000 kronor.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

[1] Lagen omtryckt 1982:120.
[2] Senaste lydelse 1987:1306.
[3] Senaste lydelse 1988:667.
[4] Senaste lydelse 1987:1308.

7 Förslag till Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1981:691) om socialavgifter

dels att 1 kap. 1 och 2 §§, 2 kap. 1, 3 och 5 §§ samt 3 kap. 1, 3 och 5 §§ skall ha följande lydelse,

dels att i lagen skall införas sex nya paragrafer, 2 kap. 7 och 8 §§, 3 kap. 7–9 §§ samt 4 kap. 13 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap.	
1 §[1]	
I denna lag ges bestämmelser om avgifter för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra *sociala* ändamål. *Att denna lag tillämpas även i fråga om allmän löneavgift framgår av lagen (1982:423) om allmän löneavgift.*	I denna lag ges bestämmelser om avgifter för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra ändamål.

Om nedsättning av socialavgifter som regionalpolitiskt stöd finns särskilda bestämmelser.

2 §[2]	
Avgifterna skall betalas av arbetsgivare *samt* av den som är försäkrad enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och har inkomst av annat förvärvsarbete *som avses i* 3 kap. 2 eller 2 a § eller 11 kap. 3 § nämnda lag.	*Avgifter som avses i 2 kap.* skall betalas av arbetsgivare *och avgifter som avses i 3 kap. 1–5 §§* av den som är försäkrad enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och har inkomst av annat förvärvsarbete *enligt* 3 kap. 2 eller 2 a § eller 11 kap. 3 § nämnda lag. *Avgift som avses i 3 kap. 7 § skall betalas i den omfattning som anges i 3 kap. 8 §.*

Vid tillämpning av denna lag skall den som har utgett sådant bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) lagen om allmän försäkring anses som arbetsgivare. Vid tillämpning av denna lag gäller vidare vad som i 22 c § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare sägs om iakttagande av förhandsbesked.

Bestämmelser om betalning av avgifter vid vissa uppdrag finns i lagen (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i uppbördslagen (1953:272) m.m.

Bestämmelser om betalning av arbetsgivaravgifter finns också i 18 §

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

lagen (1983:1070) om arbete i ungdomslag hos offentliga arbetsgivare.

2 kap.

1 §[3]

En arbetsgivare skall på det avgiftsunderlag som anges i 3–5 §§ för varje år betala

1. *sjukförsäkringsavgift* med 10,10 procent

2. folkpensionsavgift med *9,45* procent,

2. folkpensionsavgift med *9,11* procent,

3. *tilläggspensionsavgift* efter den procentsats om anges i särskild lag,
4. *delpensionsavgift* med 0,50 procent,
5. *barnomsorgsavgift* med 2,20 procent,
6. *arbetsskadeavgift* med 0,90 procent,
7. *arbetsmarknadsavgift* med 2,16 procent,
8. *arbetarskyddsavgift* med 0,35 procent,
9. *vuxenutbildningsavgift* med 0,27 procent samt
10. *lönegarantiavgift* med 0,20 procent.

Arbetsgivare som avses i 1 kap. 2 § andra stycket skall dock betala endast tilläggspensionsavgift.

Staten betalar inte arbetsskadeavgift.

3 §[4]

Underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller skattepliktiga *naturaförmåner* eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, annan ersättning för utfört arbete. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) lagen om allmän försäkring likställs med lön.

Underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller *eller annan ersättning för utfört arbete, dock inte pension, eller and*ra skattepliktiga *förmåner* eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, annan ersättning för utfört arbete. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) lagen om allmän försäkring likställs med lön.

Med lön likställs också bidrag som en arbetsgivare lämnar till en juridisk person, om ett väsentligt ändamål för den juridiska personen är att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos arbetsgivaren. Detta gäller dock inte bidrag som lämnas till en pensions- eller personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Värdet av vad någon tillgodoförs som följd av sådant bidrag som likställs med lön enligt andra stycket skall anses som ersättning till arbetstagare vid

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

tillämpning av 4 och 5 §§.

5 §[5]

Vid bestämmande av underlaget för beräkning av tilläggspensionsavgift skall bortses från ersättningar som inte räknas som inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § tredje eller fjärde stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring. Vidare skall bortses från ersättningar till arbetstagare som inte är svenska medborgare och som inte heller är bosatta här, då ersättningarna avser arbete utom riket.

Vid bestämmande av underlaget för beräkning av annan avgift än tilläggspensionsavgift skall bortses från ersättningar till arbetstagare som inte varit försäkrade enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring. I fråga om arbete som har utförts för annans räkning utan att anställning förelegat skall vid beräkningen bortses från ersättningar till personer som varit bosatta utomlands och utfört arbetet utom riket.

Vid bestämmande av underlaget för beräkning av sjukförsäkringsavgift och arbetsskadeavgift skall bortses från sådant bidrag som likställs med lön enligt 3 § andra stycket.

7 §

En arbetsgivare skall på det underlag som anges i 8 § för varje år betala arbetsgivaravgift beräknad enligt 3 kap. 7 § (grundavgift).

8 §

Grundavgift enligt 7 § beräknas på

a) pension samt

b) lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid kalenderårets ingång är 65 år eller äldre.

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget för ersättningar som avses i första stycket b tillämpas bestämmelserna i 3–5 §§ med undantag av 4 § första stycket 2.

Avgift enligt 7 § skall betalas även på utbetalning på grund av pensionsförsäkring.

Avgift betalas inte på folkpensionsförmåner, pensionstillskott, hustrutillägg, sådan del av allmän tilläggspension som har föranlett

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	avräkning av pensionstillskott eller sådan del av allmän tilläggspension i form av barnpension som tillsammans med folkpension i form av barnpension inte överstiger 40 procent av basbeloppet.
	Underlaget för avgift enligt första stycket a och tredje stycket omräknas till vad som motsvarar pensionens belopp sedan den på denna belöpande avgiften räknats av.

3 kap.

1 §[6]

En försäkrad som avses i 1 kap. 2 § skall på det avgiftsunderlag som anges i 3–5 §§ för varje år betala

1. *sjukförsäkringsavgift* med 9,60 procent,

2. folkpensionsavgift med *9,45* procent,	2. folkpensionsavgift med *9,11* procent,

3. *tilläggspensionsavgift* efter den procentsats som anges i särskild lag,
4. *delpensionsavgift* med 0,50 procent,
5. *barnomsorgsavgift* med 2,20 procent,
6. *arbetsskadeavgift* med 0,90 procent samt
7. *arbetarskyddsavgift* med 0,20 procent.

3 §[7]

Egenavgifter beräknas inte för år efter det då den försäkrade fyllt 65 år.	Egenavgifter *enligt 1 §* beräknas inte för år efter det då den försäkrade fyllt 65 år.
Andra avgifter än tilläggspensionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret ej varit inskriven hos allmän försäkringskassa. Sådana avgifter betalas *ej heller* av den som för någon del av samma år uppburit hel förtidspension enligt lagen *(1962:381)* om allmän försäkring eller för hela året uppburit hel ålderspension enligt nämnda lag.	Andra avgifter än tilläggspensionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret ej varit inskriven hos allmän försäkringskassa, *om inte detta berott på att den försäkrade inte uppnått den ålder som anges i 1 kap. 4 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.*
	Andra avgifter *enligt 1 §* än tilläggspensionsavgift betalas *inte* av den som för någon del av samma år uppburit hel förtidspension enligt lagen om allmän försäkring eller för hela året uppburit hel ålderspension enligt nämnda lag.
Tilläggspensionsavgift betalas inte *för år före det då den försäkrade fyllt 16 år eller för det år då den*	Tilläggspensionsavgift betalas inte då den försäkrade för hela året uppburit hel ålderspension enligt

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
försäkrade avlidit. Sådan avgift betalas ej heller då den försäkrade för hela året uppburit hel ålderspension enligt lagen om allmän försäkring.	lagen om allmän försäkring. *För det år då den försäkrade avlidit betalas grundavgift enligt 7 §.*

Avgift betalas inte då avgiftsunderlaget understiger 1 000 kronor.

5 §[8]

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning för arbete för någon annans räkning, om ersättningen från denne under året inte uppgått till 1 000 kronor. Vad nu sagts gäller dock inte om ersättningen utgör inkomst av *rörelse eller jordbruksfastighet.*	Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning för arbete för någon annans räkning, om ersättningen från denne under året inte uppgått till 1 000 kronor. Vad nu sagts gäller dock inte om ersättningen utgör inkomst av *näringsverksamhet.*
Vid bestämmande av underlaget för avgift enligt 1 § *1 och 5–7* skall bortses från *inkomst av här belägen jordbruksfastighet, om fastigheten på grund av bestämmelsen i 11 kap. 3 § fjärde stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring inte är att anse som brukad av den försäkrade.*	Vid bestämmande av underlaget för avgift enligt 1 § skall bortses från *realisationsvinst vid försäljning av näringsfastighet.*

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall vidare bortses från inkomst som avses i 11 kap. 3 § första stycket d) lagen om allmän försäkring.

Vid beräkningen av inkomst av annat förvärvsarbete gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 11 kap. 4 § lagen om allmän försäkring.

7 §

En enskild person eller dödsbo som har inkomster som avses i 8 § skall för varje år betala egenavgift i form av grundavgift.

Grundavgift utgår efter den procentsats som motsvarar avgifterna i sin helhet enligt 1 § 2, 5 och 7 samt avgifterna till hälften enligt 1 § 1, 3, 4 och 6.

8 §

Grundavgift beräknas på inkomst som avses i 4 § andra stycket, om den försäkrade före årets början fyllt 65 år samt för övriga på inkomst av passiv näringsverksamhet och rea-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

lisationsvinst vid försäljning av näringsfastighet.

Grundavgift beräknas inte på sådana inkomster för vilka den avgiftsskyldige skall betala egenavgifter enligt 4 §.

Grundavgift beräknas inte heller på ersättning för ett uppdrag där avtal har träffats om att ersättningen för uppdraget skall likställas med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

9 §

Vid beräkning av avgiftsunderlaget för grundavgift gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 5 § andra och tredje styckena.

Grundavgift betalas inte då avgiftsunderlaget understiger 1 000 kronor.

4 kap.

13 §

Influtna grundavgifter tillfaller staten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991. Äldre föreskrifter gäller fortfarande såvitt gäller avgifter som belöper på tid före ikraftträdandet. Avgifter på inkomst av näringsverksamhet som tas till beskattning vid 1992 års taxering skall därvid anses belöpa på tid efter ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1982:424.
[2]Senaste lydelse 1986:1139.
[3]Senaste lydelse 1987:266.
[4]Senaste lydelse 1987:1309.
[5]Senaste lydelse 1987:567.
[6]Senaste lydelse 1987:266.
[7]Senaste lydelse 1984:670.
[8]Senaste lydelse 1987:1036.

8 Förslag till Lag om avräkning av socialavgifter på pension

Härigenom föreskrivs följande.

Skall den som utbetalar pension enligt 2 kap. 8 § lagen (1981:691) om socialavgifter betala arbetsgivaravgift i form av grundavgift på det utbetalade beloppet, minskas vid utbetalningen pensionens belopp med den därpå belöpande avgiften. Det belopp som sålunda avräknats utgör inte skattepliktig inkomst för mottagaren av pensionen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

9 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1982:423) om allmän löneavgift

Härigenom föreskrivs att lagen (1982:423) om allmän löneavgift skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen gäller dock alltjämt i fråga om löneavgift för 1990 och tidigare år.

10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
4 §[2]	
Vid bestämmande av pensionsgrundande inkomst, skall, utöver vad som framgår av lagen om allmän försäkring, gälla följande.	
Värdet av skattepliktiga *naturaförmåner* till arbetstagare, som skall betala sjömansskatt, skall uppskattas i enlighet med vad som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Skattepliktiga *naturaförmåner* skall i andra fall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första–fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).	Värdet av skattepliktiga *förmåner i annat än pengar* till arbetstagare, som skall betala sjömansskatt, skall uppskattas i enlighet med vad som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Skattepliktiga *förmåner* skall i andra fall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första–fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).
Vid beräkning av inkomst av anställning skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren haft att bestrida i innehavd anställning, i den mån kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger tretusen kronor.	
Riksförsäkringsverket får meddela särskilda föreskrifter angående beräkning av sådan inkomst av anställning, som enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt hänförs till intäkt av *jordbruksfastighet eller intäkt av rörelse.*	Särskilda föreskrifter angående beräkning av sådan inkomst av anställning, som enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt hänförs till intäkt av *näringsverksamhet meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.*
Vid beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete får från inkomst av viss förvärvskälla inte dras av underskott i annan förvärvskälla.	

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991. Äldre föreskrifter gäller fortfarande vid beräkning av pensionsgrundande inkomst för år 1990 eller tidigare år.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

[1]Lagen omtryckt 1976:1015. Senaste lydelse av lagens rubrik 1976:1015.
[2]Senaste lydelse 1987:1310.

11 Förslag till Lag om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Till staten skall erläggas avkastningsskatt enligt denna lag.

2 § Skattskyldiga till avkastningsskatt är

1. svenska livförsäkringsbolag,
2. utländska livförsäkringsbolag som bedriver försäkringsrörelse här i riket,
3. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
4. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,
5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

3 § Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 1–3 utgörs av nettointäkten av den kapital- och fastighetsförvaltning som belöper på dels pensionsförsäkringar som anstalterna meddelat direkt eller i återförsäkring åt annan inländsk försäkringsanstalt, dels avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer.

Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 4 utgörs av nettointäkten av stiftelsens kapital- och fastighetsförvaltning.

Skatteunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 5 utgörs av 125 procent av den ökningspost vid pensionsskuldens beräkning som motsvarar effekterna för beskattningsåret av dels förekommande uppräkning med hänsyn till penningvärdets förändring dels tillämpning av den försäkringstekniska beräkningsräntan eller, vid åtaganden enligt allmän pensionsplan, annan använd beräkningsränta.

4 § Nettointäkten av kapital- och fastighetsförvaltning som avses i 3 § första och andra styckena skall beräknas enligt reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet vid taxering enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

5 § Skatten uppgår till 20 procent av skatteunderlaget enligt 3 §.

6 § För skattskyldiga som avses i 2 § 5 utgör avkastningsskatt sådan skatt som avses i punkt 9 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370).

7 § Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt tusental kronor.

Avkastningsskatt utgår i helt antal kronor varvid öretal bortfaller.

Beteckningar som används i denna lag har samma betydelse som i lagen

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

(1947:576) om statlig inkomstskatt.

8 § Skattskyldig skall i sin självdeklaration lämna de upplysningar som behövs för beräkning av skatteunderlaget.

9 § Bestämmelserna i taxeringslagen (1956:623) om taxering för inkomst skall tillämpas när skatteunderlaget bestäms. I fråga om debitering och uppbörd av avkastningsskatt gäller bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Lagen tillämpas dock inte i fråga om förvärvskälla för vilken beskattningsåret har påbörjats före den 1 juli 1990.

12 Förslag till Lag om skatt på vissa premiebetalningar

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Till staten skall betalas skatt enligt denna lag på premier som erläggs av svensk juridisk person och fysisk person, som är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här avseende personförsäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse.

Skatt skall dock ej betalas för premier som utgör omkostnad i näringsverksamhet utom riket.

2 § Skattskyldig är den som har slutit försäkringsavtal med utländsk försäkringsanstalt eller den som vid överlåtelse av försäkringen trätt i dennes ställe.

3 § Skatten utgår med 20 procent av premiebeloppet.

4 § Skattskyldighet inträder när betalning sker.

5 § Beskattningmyndigheten kan på ansökan förklara att premieskatt inte skall utgå.

Som förutsättning för att en sådan förklaring skall lämnas gäller att den utländska försäkringsanstalten i den stat där den är hemmahörande är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med den beskattning som skulle ha följt av en beskattning enligt lagen (1990:000) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Föreligger inte fulla skäl för befrielse får skatten nedsättas till hälften.

Beskattningsmyndighetens beslut i fråga som här avses får överklagas hos regeringen.

6 § Skattskyldig skall anmäla sig till beskattningsmyndigheten för registrering.

7 § Den som är skattskyldig skall lämna deklaration för varje beskattningsår då minst en betalning skett.

8 § Regler för förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

13 Förslag till Lag om ändring i lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift

Härigenom föreskrivs att 2–5 §§ lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Underlag för beräkning av skattereduktion är medlemsavgift som den skattskyldige under inkomståret har erlagt till arbetstagarorganisation, dock högst *1 200* kronor. Med arbetstagarorganisation förstås sådan organisation som avses i lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet.	Underlag för beräkning av skattereduktion är medlemsavgift som den skattskyldige under inkomståret har erlagt till arbetstagarorganisation, dock högst *2 000* kronor. Med arbetstagarorganisation förstås sådan organisation som avses i lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet.
Underlaget avrundas nedåt till helt tiotal kronor.	
3 §	
Skattereduktion för fackföreningsavgift uppgår till *40* procent av underlaget.	Skattereduktion för fackföreningsavgift uppgår till *20* procent av underlaget.
4 §	
I fråga om skattereduktion för fackföreningsavgift tillämpas 2 § 4 mom. *femte och sjätte* styckena uppbördslagen (1953:272). Skattereduktion för fackföreningsavgift skall tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen.	I fråga om skattereduktion för fackföreningsavgift tillämpas 2 § 4 mom. *tredje och fjärde* styckena uppbördslagen (1953:272). Skattereduktion för fackföreningsavgift skall tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt 2 § 4 mom. uppbördslagen.
Har skattskyldig under beskattningsåret varit skyldig att erlägga sjömansskatt och har denna nedsatts enligt 12 § 4 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt på grund av bestämmelserna i denna lag, skall reduktionsbeloppet minskas med det belopp varmed nedsättning har skett.	
5 §[1]	
Skattskyldig som önskar skattereduktion enligt denna lag skall framställa yrkande därom, innehål-	Skattskyldig som önskar skattereduktion enligt denna lag skall framställa yrkande därom, inne-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
lande uppgift om personnummer och erlagd avgift. Yrkandet kan framställas genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation senast den *15 juni* taxeringsåret till riksskatteverket *eller, om organisationen vidarebefordrar yrkandet på medium för automatisk databehandling, senast den 31 augusti samma år*. Skattskyldig kan även själv senast den 30 september taxeringsåret eller också därefter, som begäran om rättelse enligt 84 § uppbördslagen (1953:272), framställa yrkandet hos den lokala skattemyndigheten, varvid kvitto på erlagd avgift skall fogas till ansökningen.	hållande uppgift om personnummer och erlagd avgift. Yrkandet kan framställas genom den skattskyldiges arbetstagarorganisation senast den *31 januari* taxeringsåret till riksskatteverket. Skattskyldig kan även själv senast den 30 september taxeringsåret eller också därefter, som begäran om rättelse enligt 84 § uppbördslagen (1953:272), framställa yrkandet hos den lokala skattemyndigheten, varvid kvitto på erlagd avgift skall fogas till ansökningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

[1]Senaste lydelse 1983:448.

14 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst

Härigenom föreskrivs att lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen gäller dock alltjämt i fråga om 1991 och tidigare års taxeringar.

15 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1960:63) om förlustavdrag

Härigenom föreskrivs att lagen om förlustavdrag skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock alltjämt vid 1991 och tidigare års taxeringar.

I fråga om förluster, som hänför sig till 1991 och tidigare års taxeringar, gäller för skattskyldiga som avses i 10 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt följande.

Förlust som kunnat medföra rätt till förlustavdrag enligt den upphävda lagen får inom tid som anges i denna utnyttjas genom avdrag antingen från beskattningsbar inkomst eller från inkomst av kapital.

16 Förslag till Lag om nedsättning av vissa underhållsbidrag

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag är tillämplig på underhållsbidrag till icke hemmavarande barn om bidraget har senast bestämts genom dom som meddelats eller avtal som slutits före den 1 januari 1991 och är bestämt i svenskt mynt.

2 § Ett underhållsbidrag som avses i 1 § skall den 1 januari 1991 sättas ned med 75 kronor per månad, om bidraget uppgår till minst 250 kronor per månad eller 3 000 kronor för helt år.

Uppgår underhållsbidraget till lägre belopp, skall det sättas ned med 30 procent av det belopp som utgår. Om bidraget efter ändringen slutar på öretal, skall det avrundas nedåt till helt krontal.

Om nedsättningen skulle understiga 25 kronor per månad eller 300 kronor för helt år, skall underhållsbidraget kvarstå oförändrat.

3 § Utan hinder av bestämmelserna i denna lag äger rätten efter yrkande förordna på annat sätt om bidragsskyldigheten, när de i äktenskapsbalken eller föräldrabalken givna reglerna om underhållsbidrag föranleder det.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

17 Förslag till Lag om ändring i utsökningsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om utsökningsbalken

dels att 15 kap. 9 och 14 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i balken skall införas en ny paragraf, 15 kap. 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	15 kap.
	6 a §
	Lön får tagas i anspråk för införsel endast i den mån lönen överstiger vad gäldenären behöver för eget underhåll och familjens behov (existensminimum) samt till fullgörande av betalningsskyldighet till annan som vid införsel har lika rätt som sökanden eller bättre rätt än denne. *Existensminimum bestäms med ledning av ett normalbelopp, som utgör för ensamstående skattskyldig 22 900 kronor, för sammanlevande makar 39 700 kronor och varje barn 14 600 kronor multiplicerade med det tal (jämförelsetal) som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i oktober månad föregående år och prisläget i oktober 1985. Normalbeloppen skall avrundas uppåt till helt hundratal kronor. Normalbeloppen skall anses innefatta alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnad, som beräknas särskilt och läggs till normalbeloppen.*
	9 §
Kronofogdemyndigheten bestämmer dels hur mycket som högst får innehållas vid varje avlöningstillfälle (införselbeloppet), dels *ett* belopp som skall förbehållas *för eget underhåll och familjens behov samt till fullgörande av betalningsskyldighet till annan som vid införsel har lika rätt som sökanden eller bättre rätt*	Kronofogdemyndigheten bestämmer dels hur mycket som högst får innehållas vid varje avlöningstillfälle (införselbeloppet), dels *det* belopp som *enligt 6 a §* skall förbehållas *gäldenären* (förbehållsbeloppet).

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
än denne (förbehållsbeloppet). *Förbehållsbeloppet bestäms med ledning av bestämmelserna om existensminimum i 50 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och anvisningarna till nämnda paragraf.*	

Är fråga om införsel i sjukpenning eller annan dagersättning som avses i 2 § första stycket 5, bestäms införselbeloppet och förbehållsbeloppet per dag.

14 §

Införsel för underhållsbidrag har företräde framför skatteavdrag. Vid annan införsel har skatteavdraget företräde.	Införsel för underhållsbidrag har företräde framför skatteavdrag, *dock ej framför avdrag för preliminär skatt.* Vid annan införsel har skatteavdraget företräde.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

18 Förslag till Lag om ändring i lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Skatt betalas enligt denna lag till staten för vinst i svensk lotteri.	
Skatten utgör *fyrtio procent av vinstens värde i fråga om vinst vid vinstdragning i vinstsparande anordnat av bank eller sparkassa och* trettio procent av vinstens värde *i fråga om annan vinst.* Skatt skall dock inte betalas med högre belopp än att av vinsten återstår etthundra kronor.	Skatten utgör trettio procent av vinstens värde. Skatt skall dock inte betalas med högre belopp än att av vinsten återstår etthundra kronor.
Skatt skall inte betalas för	
1. vinst vid vadhållning genom totalisator vid hästtävlingar eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer,	1. vinst vid vadhållning genom totalisator vid hästtävlingar, vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer eller *vinst vid vinstdragning i vinstsparande anordnat av bank eller sparkassa,*

2. vinst i lotteri, när vinsten inte utgörs av pengar,
3. vinst i sådant spel som avses i lagen (1972:820) om skatt på spel,
4. vinst i pengar som utfallit på lott i lotteri som har anordnats av sådan sammanslutning som avses i 11 § lotterilagen (1982:1011),
5. annan vinst i pengar som uppgår till högst etthundra kronor.

Vid beräkning av skattebeloppet skall i vinstens värde inräknas den skatt som belöper på vinsten.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Skatt skall inte betalas för vinster som utfallit på lotter som inte sålts, eller för vinster som inte tagits ut av vinnaren.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

[1]Lagen omtryckt 1984:152. Senaste lydelse av lagens rubrik 1984:152.
[2]Senaste lydelse 1988:840.

19 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige

Härigenom föreskrivs att lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990.

Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i den mån forskarskattenämnden genom beslut som har meddelats före ikraftträdandet har funnit förutsättningar för skattelättnader föreligga under viss tidsperiod.

20 Förslag till Lag om ändring i sekretesslagen (1980:100)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
9 kap.	
1 §[1]	
Sekretess gäller 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. Motsvarande sekretess gäller i myndighets verksamhet som avser förande av eller uttag ur register som avses i skatteregisterlagen (1980:343) för uppgift som har tillförts sådant register. Uppgift hos tullverket får dock lämnas ut, om det står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde lider skada eller men. För uppgift i mål hos domstol gäller sekretessen endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Detsamma gäller uppgift som med anledning av överklagande hos domstol registrerats hos annan myndighet enligt 15 kap. 2 § första stycket 3 eller 4. Har uppgift i mål hos domstol erhållits från annan myndighet och är den sekretessbelagd där, gäller dock denna sekretess hos domstolen, om uppgiften saknar betydelse i målet.	
Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst eller förmögenhet samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift samt skatte- och avgiftstillägg och förseningsavgift. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.	
Sekretessen gäller inte beslut, varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, såvida inte beslutet meddelas i ärende om	
1. förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga,	
2. befrielse från tillämpning av bestämmelserna om beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av aktier och liknande egendom i samband med strukturrationalisering,	
3. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond,	
4. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för kostnad för exportkredit,	4. rätt att erhålla avdrag vid taxeringen för kostnad för exportkredit.
5. beskattning av utländska fors-	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
kare vid tillfälligt arbete i Sverige när beslutet har fattats av forskarskattenämnden.	

Utan hinder av sekretessen får uppgift lämnas till enskild enligt vad som föreskrivs i lag om förfarandet vid beskattning eller om skatteregister.

I fråga om uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991. Äldre föreskrifter om sekretess enligt tredje stycket 5 gäller fortfarande för beslut som fattas av forskarskattenämnden före ikraftträdandet.

[1]Senaste lydelse 1986:1287.

21 Förslag till Lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor

Härigenom föreskrivs att lagen (1987:813) om homosexuella sambor[1] skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Om två personer bor tillsammans i ett homosexuellt förhållande, skall vad som gäller i fråga om sambor enligt följande lagar och bestämmelser tillämpas även på de homosexuella samborna:

1. lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem,
2. ärvdabalken,
3. jordabalken
4. 10 kap. 9 § rättegångsbalken,
5. 4 kap. 19 § första stycket utsökningsbalken,

6. 19 § första stycket, *35 § 4 mom., punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § samt punkt 2 a sjunde stycket av anvisningarna till 36 §* kommunalskattelagen (1928:370),	6. 19 § första stycket, *och punkt 3 a av anvisningarna till 33 §* kommunalskattelagen (1928:370),

7. lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
8. 6 § lagen (1946:807) om handläggning av domstolsärenden,
9. bostadsrättslagen (1971:479),
10. 9 § rättshjälpslagen (1972:429) samt
11. lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer.

Förutsätter dessa lagar eller bestämmelser att samborna skall vara ogifta, gäller det också de homosexuella samborna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

[1]Senaste lydelse 1988:152.

22 Förslag till Lag om ändring i förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer

Härigenom föreskrivs att rubriken till förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer samt förordningen skall ha följande lydelse.

Lag angående beskattning av ränta på sparobligationer

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Vid taxering till statlig *och kommunal* inkomstskatt skall ränta *å* svenska statens sparobligationer, *ändå att* obligationerna *icke* inlösts under beskattningsåret, *upptagas med* belopp *varmed* obligationernas inlösningsvärde ökat för den skattskyldige under beskattningsåret.	Vid taxering till statlig inkomstskatt skall ränta *på* svenska statens sparobligationer, *även om* obligationerna *inte* inlösts under beskattningsåret, *tas upp till det* belopp som obligationernas inlösningsvärde ökat *med* för den skattskyldige under beskattningsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

23 Förslag till Lag om upphävande av lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande

Härigenom föreskrivs att lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990. Den upphävda lagen tillämpas dock fortfarande i fråga om bonus på sparobligationer som har utgetts före ikraftträdandet.

24 Förslag till Lag om ändring i lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande

Härigenom föreskrivs att 2 och 3 §§ lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §	
Räntan på sparmedel som satts in i allemanssparandet samt *bonusräntan* enligt 5 § lagen (1983:890) om allemanssparande utgör *inte* skattepliktig inkomst vid taxering enligt *kommunalskattelagen (1928:370) eller* lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.	*Av ränta* på sparmedel som satts in i allemanssparandet samt *bonusränta* enligt 5 § lagen (1983:890) om allemanssparande utgör *endast två tredjedelar* skattepliktig inkomst vid taxering enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.
Realisationsvinst på andel i allemansfond *utgör inte* skattepliktig inkomst. Avdrag *får ej göras för* realisationsförlust på sådan andel.	*Av* realisationsvinst på andel i allemansfond *tas två tredjedelar upp som* skattepliktig inkomst. Avdrag *medges för två tredjedelar av* realisationsförlust på sådan andel.
För utdelning enligt 18 § sista stycket lagen om allemanssparande skall gåvoskatt betalas i den mån skattskyldighet föreligger enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.	
3 §	
Bonusräntan enligt 11 § lagen (1988:846) om ungdomsbosparande utgör *inte* skattepliktig inkomst vid taxering enligt *kommunalskattelagen (1928:370) eller* lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.	*Av bonusränta* enligt 11 § lagen (1988:846) om ungdomsbosparande utgör *endast två tredjedelar* skattepliktig inkomst vid taxering enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

25 Förslag till Lag med särskilda bestämmelser om beräkning av kommunal skatt och skatteutjämningsbidrag för åren 1991–1993

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Beräkning av det förskott på kommunalskatt och landstingsskatt enligt 4 § lagen (1965:269) med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. som skall utbetalas under åren 1991–1993 samt slutavräkning under åren 1993–1995 skall i fall som anges i denna lag grundas på en omräknad skattesats. Bestämmelserna i 2 § tillämpas också i fråga om skatteutjämningsbidrag enligt lagen (1988:491) om skatteutjämningsbidrag för bidragsåren 1991–1993.

2 § Om den skattesats som har bestämts för året överstiger den skattesats som har bestämts för år 1989 minskas skattesatsen med vad som motsvarar två tredjedelar av skillnaden. I fråga om skatteutjämningsbidrag skall därvid även bestämmelserna i 6 § lagen (1988:491) om skatteutjämningsbidrag beaktas.

Regeringen får medge att bestämmelserna i första stycket inte skall tillämpas i fråga om viss kommun eller att nedsättningen skall begränsas till vad som motsvarar viss del av höjningen i den mån denna motsvarar en ändring av kommunens skyldighet att betala särskild skatteutjämningsavgift till följd av lagen (1989:000) om ändring i lagen (1987:561) om särskild skatteutjämningsavgift.

3 § Om den skattesats som har bestämts för året understiger den skattesats som har bestämts för år 1989 ökas skattesatsen med vad som motsvarar två tredjedelar av skillnaden.

Vad som sägs i första stycket tillämpas dock inte i den mån skattsatsen för året understiger för landstingskommun 14 kronor 50 öre per skattekrona, för kommun som ingår i landstingskommun 16 kronor 50 öre per skattekrona och för annan kommun 31 kronor per skattekrona.

4 § Uppkommer en minskning av utbetalda belopp på grund av bestämmelserna i 2 § som överstiger en ökning av utbetalda belopp på grund av bestämmelserna i 3 §, skall skillnaden användas för utbetalande av skatteutjämningsbidrag enligt lagen (1988:491) om skatteutjämningsbidrag.

5 § Vid bestämmande av skattesats för åren 1991-1993 skall bestämmelserna i denna lag beaktas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990.

26 Förslag till Lag om ändring i lagen (1987:560) om skatteutjämningsavgift

Härigenom föreskrivs att 3 och 4 §§ lagen (1987:560) om skatteutjämningsavgift skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 §	
Avgiften utgör för landstingskommun *34* öre per skattekrona.	Avgiften utgör för landstingskommun *54* öre per skattekrona.
4 §	
Avgiften utgör för kommun *47* öre per skattekrona.	Avgiften utgör för kommun *67* öre per skattekrona.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången i fråga om skatteutjämningsavgift för år 1991.

38 Specialmotivering

Våra förslag föranleder omfattande ändringar i ett flertal lagar på skatteområdet, främst KL och SIL. Detsamma gäller URF:s arbete. Redan tidigare har – särskilt i samband med slopandet av den kommunala beskattningen av juridiska personer – stora omflyttningar skett i förhållande till den ursprungliga systematiken i de nämnda lagarna. Resultatet av de båda utredningarnas gemensamma arbete skulle i och för sig väl motivera att KL och SIL ersattes med en eller flera helt nya lagar. Med hänsyn till den tidspress som rått vid utarbetandet av lagtextförslagen har det emellertid inte varit möjligt att åstadkomma detta. Ett sådant arbete kräver ingående överväganden, om ett tillfredställande resultat skall kunna uppnås. Enligt vår mening bör ett sådant arbete inte heller kombineras med genomgripande materiella ändringar. Vi ser det emellertid som angeläget att ett sådant arbete påbörjas så snart lagstiftningen på grundval av URF:s, RINK:s och 1980 års företagsskattekommittés förslag har genomförts.

Våra förslag föranleder också omfattande ändringar i andra författningar, däribland TL och UBL. Vi har mot den förut angivna bakgrunden begränsat oss till att lägga fram lagtextförslag på sådana punkter, där dessa har en självständig innebörd. Ändringar som närmast är av följdkaraktär har sålunda utelämnats. Förutom de nyss nämnda lagarna kan påpekas att våra förslag kräver en teknisk omarbetning av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, där vi begränsat oss till ett uttalande om ett bibehållande av grundtankarna i lagen (avsnitt 36.3).

Vi vill också påpeka att vi med hänsyn till de omfattande förändringar av lagstiftningen rörande näringsverksamhet som URF föreslår inte redovisar några lagändringar på detta område. Det har inte varit möjligt att mer än i mycket begränsad omfattning beakta de av URF föreslagna lagändringarna.

38.1 Kommunalskattelagen (1928:370)

4 §

Till bestämmelsen har av redaktionella skäl överförts en bestämmelse från 64 § med en hänvisning till en definition i FTL om vem som anses likställd med ägare.

5 §

Bestämmelsen, som är ny (förutvarande 5 § har tidigare upphävts), innehåller en definition som är avsedd att särskilja privatbostad från näringsfastighet. Den motiveras utförligt i kapitlet om bostadsbeskattning (avsnitten 18.2 och 19.7 som behandlar gränsdragningen mellan privatbostad och näringsfastighet).

17 §

Som framgått av avsnitt 3.5.2 skall det vid beskattningen till kommunal inkomstskatt endast finnas två inkomstslag: inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Inom inkomst av näringsverksamhet skall det liksom nu ske en uppdelning i olika förvärvskällor enligt reglerna i 18 §.

18 §

I paragrafen behandlas dels i andra stycket uppdelningen i olika förvärvskällor inom inkomstslaget näringsverksamhet, dels i tredje och fjärde styckena indelningen av förvärvskällorna i aktiv och passiv näringsverksamhet.

Enligt *andra stycket* första meningen är utgångspunkten att varje slag av näringsverksamhet som bedrivs av en skattskyldig utgör en förvärvskälla. I andra meningen görs det undantaget att verksamheter som har naturlig anknytning till varandra bildar en gemensam förvärvskälla.

Bestämmelserna ersätter de nuvarande utförliga förvärvskällereglerna i paragrafen och anvisningspunkterna 1–3. Förändringen syftar – utom till en anpassning av regleringen till det enhetliga inkomstslaget näringsverksamhet – till en försiktig liberalisering av kravet på uppdelning i förvärvskällor. I det följande belyses innebörden av villkoret om naturlig anknytning.

En konsekvens av de nya bestämmelserna är till att börja med att det kommer att sakna självständig betydelse att verksamheterna skulle ha varit att hänföra till olika inkomstslag enligt den nu gällande ordningen. Det saknar också självständig betydelse att en verksamhet bedrivs av den skattskyldige ensam och en annan verksamhet tillsammans med andra i ett enkelt bolag.

Verksamhet som bedrivs i anslutning till jord- och skogsbruk kan i allmänhet anses ha naturlig anknytning till detta. Som exempel kan nämnas maskinstation, grustäkt och slakteri som bedrivs på jordbruksegendomen. Ett annat exempel är uthyrning av stugor till sommargäster. Om

däremot jordbrukaren t.ex. är delägare i en maskinverkstad på centralorten i trakten torde denna verksamhet inte kunna anses ha naturlig anknytning till jord- och skogsbruket.

Innehav av fastigheter för uthyrning torde regelmässigt utgöra en förvärvskälla även om fastigheterna är av olika karaktär – exempelvis industrifastigheter och bostadsfastigheter – och belägna på skilda orter. Det saknar betydelse om den skattskyldige äger vissa fastigheter i deras helhet och ideella andelar i andra. Däremot torde ett fastighetsinnehav för uthyrning endast undantagsvis kunna bilda en förvärvskälla tillsammans med annan verksamhet. Ett exempel på ett sådant undantag utgörs av en byggmästare som bedriver uthyrning på fastigheter som utgör omsättningstillgångar i byggnadsverksamheten. Ett annat exempel kan vara att den skattskyldige vid sidan av förvaltning av egna fastigheter åtar sig förvaltningsuppdrag avseende främmande fastigheter.

För att olika verksamheter avseende hantverk, industri, handel och tjänsteproduktion skall bilda en förvärvskälla medför villkoret om naturlig anknytning ett krav på att verksamheterna drar nytta av varandra. Detta kan t.ex. ske genom samverkan i inköp, produktion eller försäljning. Däremot är det inte tillräckligt att en verksamhet finansieras av överskottsmedel i en annan verksamhet. Om t.ex. en person som bedriver konsultverksamhet, handel eller industriell tillverkning investerar i en andel i ett skepp eller ett leasingobjekt torde undantagslöst flera förvärvskällor föreligga.

Olika verksamheter som i huvudsak baseras på den skattskyldiges egen arbetsinsats torde ofta kunna anses ha naturlig anknytning till varandra. Detta innebär t.ex. att verksamhet som författare och skulptör utgör en förvärvskälla. Bedömningen kan dock bli den motsatta om verksamheterna framstår som helt artskilda och utövas helt skilda från varandra, t.ex. industriell tillverkning och musikerverksamhet.

I *tredje och fjärde styckena* regleras gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet.

Om näringsverksamheten bedrivits i huvudsak med den skattskyldiges egen arbetsinsats och förädlingsvärdet i allt väsentligt skapats genom denna föreligger givetvis en aktiv förvärvskälla. Är det å andra sidan i allt väsentligt fråga om en avkastning på det i verksamheten nedlagda kapitalet föreligger i allmänhet en passiv förvärvskälla. Även om hittillsvarande gränsdragning kan vara till viss ledning vill vi understryka att avsikten är att det skall krävas en betydligt större arbetsinsats för att en aktiv förvärvskälla skall föreligga än vad som i praxis krävts för att hänföra en inkomst till A-inkomst. Således skall inte en mindre arbetsinsats på en i övrigt utarrenderad jordbruksfastighet medföra att förvärvskällan skall anses vara av aktiv natur. Däremot krävs inte att den skattskyldige på heltid varit verksam i förvärvskällan. Om exempelvis en person vid sidan av en anställning driver författarverksamhet i sådan omfattning att näringsverksamhet föreligger blir denna givetvis att anse som aktiv. Fastighetsförvaltning, som i dag endast kan vara B-inkomst, kan endast i undantagsfall anses som en aktiv förvärvskälla. Sådan förvärvskälla som avser fastighet

eller rörelse utomlands och i dag beskattas som inkomst av kapital utgör alltid passiv näringsverksamhet.

19 §

I första stycket *andra ledet* finns en regel som innebär att reavinst är skattefri i andra fall än som särskilt anges. Den framstår som en rest av det äldre synsättet att reavinster endast var skattepliktiga vid korttidsinnehav. Den bör därför utgå. Att reavinster, liksom andra kapitalinkomster inte är skattepliktiga till kommunal inkomstskatt framgår av utformningen av inkomstslagen.

I *tredje ledet* finns regler om skattefrihet för vinster i svenska lotterier och vid vinstdragning på svenska premieobligationer. Eftersom vinster på svenska premieobligationer skall beskattas som inkomst av kapital tas dessa i tydlighetens intresse bort ur regeln. Däremot tas inte någon regel om beskattningen av vinster i vinstsparandet in utan detta regleras endast i 3 § 1 mom. SIL.

I *fjärde ledet* finns en regel om att vissa ersättningar är skattepliktiga endast om de grundas på en förvärvsinkomst överstigande 6 000 kr. Den beloppsmässiga begränsningen saknar aktualitet och kan utgå.

I *femte ledet* finns bestämmelser om skattefrihet för s.k. schabloniserad dagersättning från trygghetsförsäkring vid arbetsskada. Med anledning av att skattefriheten slopas enligt förslaget, faller ledet bort.

I nuvarande *sjunde ledet* finns en bestämmelse om ersättning för skada på egendom. Enligt bestämmelsen är försäkringsersättning för skada på vissa byggnader i inkomstslagen jordbruksfastighet, (konventionellt beskattad) annan fastighet och rörelse skattepliktig. Motsvarande ersättning för schablonbeskattade byggnader är skattefri. I fråga om jordbruk gäller bestämmelsen beträffande driftbyggnad. Enligt gällande regler inkluderas häri även ägarens bostad (se punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 22 §). Vårt förslag innebär emellertid att privatbostad på jordbruk inte skall beskattas enligt de regler som föreslås för näringsverksamhet. Sådan bostad bör därför undantas från den nämnda skatteplikten.

Ändringen i nuvarande *nionde ledet* är av samma slag som i fjärde ledet.

Som ett nytt *sextonde led* har reglerna om skattefrihet för vissa folkpensionsförmåner tagits in. I nuvarande *sjuttonde ledet* har motsvarande bestämmelse för hustrutillägg tagits in.

Bestämmelserna i nuvarande *tjugofjärde ledet* om skattefrihet i vissa fall för intäkter av försäljning av bär, svampar och kottar slopas enligt förslaget.

I *tjugofemte ledet* finns regler om skattefrihet för ränta vid återbetalning enligt vissa skatteförfattningar. Eftersom vissa av dessa räntor kan vara att hänföra till näringsverksamhet har bestämmelserna fått stå kvar i paragrafen och de blir genom hänvisningen i 2 § 1 mom. SIL tillämpliga även för inkomst av kapital.

Som ett *nytt led* i första stycket har tagits in bestämmelser om skattefrihet för räntebidrag och vissa andra bostadspolitiska stödformer,

som närmare anges i en ny anvisningspunkt, 3. Motsvarande regler finns nu i punkt 7 av anvisningarna till 24 §.

Paragrafens sista stycke innehåller en hänvisning till punkt 16 av anvisningarna till 21 § och punkt 11 av anvisningarna till 28 § för vissa försäkringsbelopp som utgår till lantbrukare, skogsarbetare, yrkesfiskare, renskötare m.fl. Våra förslag rörande försäkringsförmåner i inkomstslaget tjänst kräver vissa justeringar i dessa bestämmelser. Med hänsyn till URF:s omfattande omarbetning av dessa bestämmelser lägger vid inte fram några lagtextförslag i dessa delar.

20 §

I andra stycket *tredje ledet* finns regler att kostnader motsvarande skattefria intäkter vid plockning av bär, svamp och kottar inte får dras av. När skattefriheten slopas utgår även dessa bestämmelser.

I *näst sista ledet* finns en regel om att ränta som täcks av räntebidrag inte får dras av. Med hänsyn till att bestämmelserna om räntebidrag flyttas justeras bestämmelsen och utvidgas till att omfatta även den regel som nu finns i punkt 6 av anvisningarna till 25 § att avdrag inte får göras när räntan motsvaras av eftergift av ränta eller amortering.

I *sista ledet* finns bestämmelser om att kapitalförlust endast får dras av som reaförlust enligt 36 §. Bestämmelsen jämkas, eftersom reglerna om avdrag för sådana förluster kommer att regleras i olika sammanhang, såvitt gäller fysiska personers privatekonomi i samband med beskattningen av inkomst av kapital i SIL.

24 § 2 mom.

Vårt förslag till utformning av beskattningen av privatbostäder innebär att *första och andra styckena* om beräkning av intäkt enligt schablon och vid delvis rörelseanvändning upphävs.

I bestämmelsens *tredje stycke* finns ett stadgande om reducering av intäkten i vissa fall för fastighet som är avsedd att användas under hela året. En sådan reduceringsgrund är att fastighet på grund av eldsvåda inte kunnat utnyttjas under viss tid. I och för sig utgör sådan förändring av fastighet, som hänger samman med brand eller rivning, grund för att åsätta fastigheten nytt taxeringsvärde vid särskild fastighetstaxering (jfr 16 kap. 3 § FTL). Effekten av sådan nytaxering inträder dock inte förrän året efter det att förändringen inträffat. Av billighetsskäl bör därför möjlighet öppnas att nu i stället jämka fastighetsskatten när en fastighet eldhärjats eller råkat ut för därmed jämförlig händelse. I sammanhanget bör dock beaktas att fastighetsskatten utgör en objektskatt som bör utgå oberoende av om fastigheten utnyttjats eller inte. Av sistnämnda skäl bör reducering till följd av ägarens avflyttning, som nämns särskilt i uppräkningen i tredje stycket, inte föras över till fastighetsskattelagen.

Genom bestämmelsen i nuvarande *fjärde stycket* undantas fastighet, som i mer än ringa omfattning brukar utnyttjas i förvärvssyfte på annat sätt än för uthyrning till stadigvarande bostad, från tillämpning av schablon-

metoden. Beräkning av inkomst av sådant brukande av fastigheten sker för närvarande konventionellt enligt 24 § 1 mom. Bestämmelser om beskattning av hyres- och andra intäkter föreslås nu ske antingen enligt reglerna för privatbostad i inkomstslaget kapital eller enligt reglerna om näringsverksamhet. Bestämmelsen föreslås slopad.

I sista meningen i fjärde stycket undantas även publikt boställe från schablonbeskattningen. Enligt 2 § fastighetsskattelagen är ägare till fastighet eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL skall anses som ägare skattskyldig till fastighetsskatt. I uppräkningen i 1 kap. 5 § FTL likställs bl.a. innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord med ägare. Med innehavare av publikt boställe avses tjänsteinnehavare eller annan som författningsenligt får nyttja fastigheten eller tillgodogöra sig dess avkastning. I den mån sådan fastighet är skattepliktig föreligger således skyldighet för innehavaren att betala fastighetsskatt. Något avsteg från den principen är inte motiverat med anledning av den föreslagna omläggningen.

25 § 3 mom.

Bestämmelsen, som innehåller regler om avdrag för räntor och tomträttsavgäld för schablonbeskattade villor, föreslås slopad. Avdragsbestämmelser beträffande berörda privatbostäder återfinns nu i inkomstslaget kapital (3 § 2 mom. SIL).

31 §

I paragrafen behandlas vad som är att hänföra till inkomst av tjänst och – i andra stycket – vad som är att likställa med tjänst. De föreslagna ändringarna behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitten 27.2–27.5 och kap. 34, och innebär en viss utvidgning av inkomstslaget tjänst. Den föreslagna lydelsen syftar bl.a. till att klargöra att det inte behöver vara fråga om tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet för att beskattning skall kunna bli aktuell i inkomstslaget tjänst. Även mer hobbybetonad och alltså mer varaktig verksamhet av sådan typ bör alltså bli föremål för beskattning, om verksamheten ger överskott. Motsvarande gäller för överskott av annan hobbyliknande verksamhet. En förutsättning för beskattning i inkomstslaget tjänst är att verksamheten inte uppfyller de kriterier som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Det får inte heller vara fråga om inkomst av kapital. Exemplifieringen av vad som kan betraktas som tillfälligt uppdrag får närmast anses tynga lagtexten och utgår, utan att någon saklig ändring avses därmed.

De föreslagna ändringarna innebär alltså att bl.a. överskott av hobbyliknande verksamhet blir föremål för beskattning, även om kriterierna för näringsverksamhet inte är uppfyllda. Dessa överskott får anses utgöra inkomster av egen verksamhet eller arbetsinkomster i mer vidsträckt mening. Även annan inkomstgivande verksamhet kan bli föremål för beskattning, om den inte utgör inkomst av näringsverksamhet eller kapital.

Det bör dock allmänt sett vara fråga om ersättning för någon form av prestation.

I övrigt görs några språkliga ändringar.

32 § 1 mom.

Tillägget i första stycket a är ett uttryck för att i princip alla kostnadsersättningar, även i statlig och kommunal tjänst, skall tas upp som intäkt. Avdrag för motsvarande kostnader regleras i punkt 4 av anvisningarna till 32 § och punkterna 3–3 c av anvisningarna till 33 §.

Som behandlas i avsnitt 20.7 och som närmare regleras i 3 § 12 mom. SIL skall utdelning från och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag i vissa fall tas upp som inkomst av tjänst. En erinran om detta har tagits in i en ny punkt, h, i första stycket.

Momentets tredje stycke behandlar ersättningar som utgår på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring och liknande anordningar. Sådana ersättningar räknas endast delvis som intäkt av tjänst på sätt närmare anges i punkt 11 av anvisningarna. Med anledning av att skatteplikt enligt förslaget skall gälla för utfallande belopp i sin helhet, faller stycket bort.

Sista stycket har jämkats med hänsyn till de nya reglerna för beskattning av fastighet.

32 § 3 mom.

Momentets första stycke anger att statliga kostnadsersättningar inte skall tas upp som intäkt. Stycket innehåller vidare exemplifieringar av sådana ersättningar. Det anges dessutom att avdrag inte medges för underskott, om ersättningarna inte täcker därmed avsedda utgifter. I andra stycket anges, att bestämmelserna gäller också för kommunala ersättningar och för ersättningar från Nordiska ministerrådet och SIPRI. Vidare finns en regel om att RSV kan förklara att dessa principer skall gälla även ersättningar från annan offentlig institution.

Enligt förslaget skall särbehandlingen av offentligt anställdas kostnadsersättningar slopas. Motsvarande gäller dem som är verksamma för Nordiska ministerrådet och SIPRI. Med anledning härav bortfaller särreglerna i princip liksom RSV:s dispensmöjlighet. För kostnadsersättningar för vård av person i enskilt familjehem föreslås dock en fortsatt skattefrihet.

I övrigt görs några språkliga ändringar.

32 § 3 a mom.

Momentet föreskriver skattefrihet för förmån av fri grupplivförsäkring och fri gruppsjukförsäkring i inkomstslaget tjänst.

Enligt förslaget skall förmånen av fri premie för grupplivförsäkring tas upp till beskattning hos den anställde och regeln om skattefrihet utgår således.

I fråga om fri gruppsjukförsäkring skall enligt förslaget premieförmånen även i fortsättningen vara föremål för s.k. tyst kvittning. Utfallande belopp skall däremot beskattas, vilket föranleder ett tillägg till paragrafen.

Som antytts i kommentaren till 19 § andra stycket finns vissa regler rörande näringsidkare som anknyter till hittillsvarande skattefrihet för anställda. Med hänsyn till URF:s omfattande omarbetning av reglerna på området lägger vi inte fram några förslag till ändringar i de berörda lagrummen, punkt 16 av anvisningarna till 21 §, punkt 2 av anvisningarna till 22 §, punkt 11 av anvisningarna till 28 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 §.

32 § 3 f mom.

I detta moment finns den s.k. 600-kronorsregeln. Till följd av att regeln slopas enligt förslaget, upphör momentet att gälla.

32 § 4 mom.

Momentets första stycke anger att kostnadsersättningar i enskild tjänst skall tas upp som intäkt. Av 1 mom. och kommentarerna till detta framgår att denna princip föreslås gälla generellt. Se vidare kommentarerna till 3 mom. Första stycket tas därför bort.

I andra stycket görs några språkliga ändringar.

33 § 1 mom.

Till följd av att privat- och offentliganställda likställs när det gäller kostnadsersättningar enligt förslaget, slopas förbudet mot avdrag för kostnad för resor i tjänsten för den som fått statlig ersättning härför. Genom den nya lydelsen markeras att avdrag för ökade levnadskostnader kommer i fråga endast vid resa med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten medan avdrag för resekostnader kan medges även vid resa inom verksamhetsorten.

I tredje stycket finns en bestämmelse om att avdrag för ränta på studieskuld dras av under inkomst av kapital. Med hänsyn till att kapitalinkomster inte beskattas enligt KL krävs en justering av bestämmelsen.

33 § 2 mom.

Momentet innehåller bestämmelserna om schablonavdrag. Schablonavdraget skall i fortsättningen inte omfatta resor till och från arbetet och skall uppgå till 1 000 kr. Kostnader på grund av resor i tjänsten eller anställning utom hemorten och avdrag för egenavgifter ligger alltjämt vid sidan av schablonavdraget, något som med hänsyn till vårt förslag i fråga om ersättningar i samband med tjänsteresor får avsevärt minskad praktisk betydelse. Begränsningen av avdraget till viss andel av intäkten upphör.

34 §

Som framgått av avsnitt 9.4 skall underskott i förvärvskälla få dras av i samma förvärvskälla nästa år. Principen skall gälla också i fråga om inkomst av tjänst även om underskott endast kan uppkomma i mycket säregna fall.

35 § 1 mom.

De inkomster som nu beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skall i fortsättningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet när det gäller tillgångar som ingår i näringsverksamhet och i övrigt som inkomst av kapital enligt SIL. Restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter som inte hör till näringsverksamhet skall dock beskattas som inkomst av tjänst och regler om detta har förts in i punkt 12 a av anvisningarna till 32 §.

35 § 2 mom.

Första och andra styckena har utgått utan motsvarighet i SIL, eftersom reavinst som allmän regel är skattepliktig i sin helhet och reglerna om uppskov slopas.

Tredje stycket med regler om anskaffningskostnaden för benefikt förvärvad egendom har flyttats till 24 § 1 mom. tredje stycket SIL.

Fjärde styckets stadgande att vinstberäkning vid avyttring av fastighet även gäller beträffande tomträtt, strömfall och rättighet till vattenkraft, har flyttats till 24 § 1 mom. fjärde stycket SIL.

35 § 3 mom.

Reglerna om reavinstbeskattning av sådan egendom som nu beskattas enligt detta moment återfinns i 27 och 28 §§ SIL.

Bestämmelserna i andra–fjärde och sjätte–nionde styckena saknar motsvarighet i den nya regleringen. Reglerna i sjunde och åttonde styckena har behandlats i avsnitt 20.7.3.

Hänvisningen i femte stycket har ersatts av en bestämmelse i 24 § 1 mom. tredje stycket SIL.

35 § 3 a mom.

Första, femte och sjätte styckenas regler om vinstberäkning vid avyttring av bostadsrätter i s.k. äkta bostadsföreningar och bostadsaktiebolag har överförts till 26 § 1 mom. SIL. Reglerna i andra och fjärde styckena hänger samman med den begränsade skatteplikten och upphör. Tredje stycket innehåller endast hänvisningar till andra lagrum.

35 § 4 mom.

Momentet innehåller regler om reavinstbeskattningen av annan lös egendom än aktier och bostadsrätter. De nya reglerna återfinns i 29–32 §§ SIL.

I fjärde stycket finns regler om vinstberäkning vid försäljning av s.k. onyttig egendom till fåmansföretag. Reglerna är tillämpliga också i fråga om bostadsrätt. Som framgår av avsnitt 20.7.4 har vi inte behandlat dessa regler och låter dem därför övergångsvis alltjämt gälla.

36 §

Paragrafen innehåller grundläggande bestämmelser om avdrag från intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Motsvarande bestämmelser har tagits in i 3 § 2 mom. SIL.

37 §

Bestämmelsen upphävs eftersom inkomstslaget utgår.

38 § 1 mom.

De grundläggande bestämmelserna i första stycket om intäkter i kapital har förts till 3 § 1 mom. SIL. Reglerna i andra och fjärde stycket om utskiftning från ideella och ekonomiska föreningar har förts till 3 § 8 mom. SIL. Bestämmelserna rörande förvärv av rätt till utdelning har förts till 3 § 9 mom. SIL.

39 § 1 mom.

De grundläggande reglerna för avdrag från intäkt av kapital har tagits in i 3 § 2 mom. SIL, liksom regeln om begränsningen av avdraget för förvaltningskostnader.

39 § 3 mom.

Momentet upphävs utan motsvarighet eftersom s.k. sparavdrag inte längre skall medges.

40 §

Bestämmelsen upphävs eftersom inkomstslaget utgår.

41 §

I paragrafen ges de grundläggande bestämmelserna om beskattningstidpunkten. Här har – förutom en redaktionell ändring – endast gjorts den

justeringen att det nya inkomstslaget förts in och specialbestämmelser om annan fastighet samt kapitalinkomster utgått.

41 e §

Bestämmelserna om beskattning som ränta av värdeförändringar på vissa skuldebrev har utgått. Regler om beskattningen finns i 29 och 30 §§ SIL.

46 § 1 mom.

Momentet har upphävts eftersom underskott skall dras av som ett avdrag i förvärvskällan följande år. Avdrag för outnyttjade underskott när en förvärvskälla upphör sker i inkomstslaget kapital och regleras i 3 § 13 mom. SIL.

46 § 2 mom.

Bestämmelserna i första stycket 4 om avdrag för underhållsbidrag till icke hemmavarande barn slopas, vilket medför en justering av andra stycket.

I ett nytt stycke klargörs att avdrag för pensionsförsäkringspremier enligt detta moment bara får ske i den mån avdrag inte kan göras i förvärvskälla. För näringsidkare skall avdraget ske i förvärvskällan.

46 a §

Paragrafen utgår eftersom lagen om förlustavdrag upphävs.

47 §

Upphävandet av 46 a § föranleder en justering i första stycket.

Avrundningen av taxerad och beskattningsbar inkomst slopas, varför andra stycket utgår.

48 § 2 mom.

Grundavdraget höjs från 10 000 kr. till 12 000 kr. men får inte överstiga inkomsterna av tjänst och aktiv näringsverksamhet. Härvid medräknas dock inte sådan utdelning från fåmansföretag eller reavinst vid försäljning av aktier i sådant företag som skall tas upp som intäkt av tjänst. Har den skattskyldige uppburit skattefri folkpension minskas grundavdraget med denna, vilket innebär att grundavdrag endast medges när pension utgått under en mindre del av året eller annars med lågt belopp.

48 § 3 mom.

Ändringen föranleds av höjningen av grundavdraget.

49 §

Eftersom grundavdrag skall medges endast mot inkomst som grundar sig på arbetsinkomst, skall dödsbo inte längre kunna få grundavdrag för senare år än dödsfallsåret, varför bestämmelsen utgår.

50 § 2 mom.

Bestämmelserna om extra avdrag på grund av existensminimum och sjukdomskostnader upphävs. Vidare justeras paragrafen med hänsyn till att grundavdrag inte alltid medges. Reglerna om extra avdrag för folkpensionärer kvarstår med den ändringen att vi förutsätter att den särskilda ordningen för yrkande av avdrag bortfaller i enlighet med skatteförenklingskommitténs förslag. Slutligen slopas avrundningen av beskattningsbar inkomst.

50 § 3 mom.

Ändringen föranleds av slopandet av avrundningen av beskattningsbar inkomst.

51 §

Genom att avrundningen av beskattningsbar inkomst slopas skulle även helt obetydliga skattebelopp kunna påföras. Av förenklingsskäl återinförs därför tidigare bestämmelse att skatt inte tas ut om den beskattningsbara inkomsten understiger 100 kr. Motsvarande bestämmelse finns i 9 a § SIL.

52 § 1 mom.

Ändringen är en följd av att reglerna om extra avdrag för existensminimum och sjukdomskostnader upphör samt att förmögenhet inte längre skall påverka bedömningen av extra avdrag.

53 § 1 mom.

Den som inte är bosatt här i riket är skattskyldig här för bl.a. inkomst av fastighet här och inkomst av rörelse, som bedrivs från fast driftställe här. Sammanslagningen av inkomstslagen föranleder en justering av dessa bestämmelser. Någon ändring i sak är inte åsyftad men regelns utformning gör att den kommer att omfatta även sådan försäljning av fastighet m.m. som nu regleras särskilt i ett senare led i lagrummet. Däremot krävs en uttrycklig reglering att försäljning av bostadsrätt och i vissa fall aktier m.m. som ingår i näringsverksamhet föranleder beskattning här. I fråga om sådan egendom samt fastighet som inte ingår i näringsverksamhet skall vinsten beskattas som inkomst av kapital och skattskyldigheten regleras i 6 § 1 mom. SIL.

Vidare gäller att den som inte är bosatt här i riket är skattskyldig för pension enligt AFL endast till den del denna överstiger 10 000 kr. Denna

regel upphävs med hänsyn till den nu införda skattefriheten för folkpensionsförmåner.

53 § 3 mom.

Bestämmelserna om privatbostad är så utformade att endast fysiska personer kan inneha en privatbostad. När det gäller dödsbon tillämpas för dödsfallsåret vad som hade gällt för den avlidne. En fastighet som vid dödsfallet var privatbostad bör emellertid inte redan vid utgången av det år då dödsfallet ägde rum upphöra att behandlas som privatbostad. Detta bör ske först då så lång tid förflutit att taxering såsom handelsbolag kommer i fråga. Det är emellertid att märka att behandlingen som privatbostad upphör även om dödsboet på grund av beloppsgränserna eller erhållen dispens alltjämt skall beskattas för sin inkomst.

54 §

Bestämmelsen i första stycket e upphävs, eftersom den avser inkomst av kapital. En motsvarande bestämmelse finns i 7 § 9 mom. SIL. Vidare slopas undantaget för svenskt, danskt eller norskt luftfartyg i första stycket f med hänsyn till den ändrade utformningen av punkt 3 av anvisningarna.

64 §

Bestämmelsen har flyttats till 4 §.

76 §

Egentlig delegation är inte möjlig i fråga om föreskrifter rörande skatt. Däremot kan regeringen eller, efter delegation från regeringen, myndighet utfärda verkställighetsföreskrifter. För detta krävs emellertid inte någon delegation från riksdagen. Paragrafen bör därför upphävas.

Anvisningar

till 3 §

I fjärde stycket regleras beskattningsårets avgränsning när en fastighet som beskattats i enlighet med ett brutet räkenskapsår övergår till att bli en schablonbeskattad en- eller tvåfamiljsfastighet. Reglerna har justerats i enlighet med den nya terminologin utan saklig ändring. Samtidigt har en hänvisning i första stycket b justerats.

till 18 §

Anvisningarna till 18 §, som är utformade enligt en äldre lagstiftningsteknik, upphävs.

till 19 §

punkt 1

Elfte stycket innehåller en bestämmelse som anger att trots att det föreligger viss rätt till avdrag till barns underhåll enligt 46 § 2 mom. första stycket 4 så är sådant underhållsbidrag inte skattepliktig inkomst. När avdragsrätten upphör blir bestämmelsen onödig.

punkt 3

Till anvisningspunkten som är ny har flyttats bestämmelserna från punkt 6 av anvisningarna till 25 § om räntebidrag och annat bostadsstöd som inte skall tas upp som intäkt. I sammanhanget har reglerna kompletterats med en uppräkning av ytterligare stödformer.

till 24 §

punkt 6

I första, andra och tredje styckena återfinns de nuvarande bestämmelserna om beskattning av en- och tvåfamiljsfastigheter som bl.a. hyrs ut. De ersätts nu med regler 3 § 3 mom. SIL och upphävs därför.

I fjärde stycket finns en bestämmelse om den avgörande tidpunkten för klassificeringen av fastighet som en- och tvåfamiljsfastighet. En motsvarande regel tas in i 5 §.

punkt 7

Anvisningspunkten innehåller regler om skattefrihet för eftergivet belopp av ränta och amortering på vissa statliga lån. Bestämmelserna flyttas till 19 § och en ny anvisningspunkt, 3, till 19 §.

till 25 §

punkt 6

Första stycket utgår såsom onödigt. Bestämmelserna i andra stycket flyttas till 20 §. Bestämmelserna i tredje stycket utgår eftersom de inte är aktuella när våra förslag skall träda i kraft.

till 32 §

punkt 3

I bestämmelsen finns exemplifieringar av förmåner som skall tas upp som intäkt av tjänst. I första stycket görs – förutom vissa redaktionella ändringar – ett tillägg för att markera att skattepliktig förmån föreligger

om arbetsgivaren tillhandahåller ett faktiskt grupplivförsäkringsskydd utan att ha tecknat en försäkring, något som är fallet för statligt anställda.

Slopandet av hänvisningen till punkt 8 av anvisningarna motiveras av förslaget om upphävande av skattefriheten för sådana reseförmåner som avses där.

punkt 3 a

Ändringen innebär en viss utvidgning av anställdas möjligheter att förvärva värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor utan att bli föremål för förmånsbeskattning. Bestämmelsen föreslås således omfatta, förutom aktier, även konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och skuldebrev med optionsrätt. Som en följd av denna förändring har även vissa andra justeringar av närmast redaktionell natur företagits i anvisningspunkten. Beträffande uttrycket "föremål för marknadsnotering" hänvisar vi till avsnitt 20.4.1.

punkt 4

Denna anvisningspunkt innehåller bestämmelser som anger de principiella skillnader som hittills funnits i den skattemässiga behandlingen av kostnadsersättningar i statlig resp. enskild tjänst. Vidare finns bl.a. närmare regler till ledning för tillämpningen när det inte råder full klarhet eller utredning om avdragsgilla kostnader.

Mot bakgrund av förslaget om likställdhet mellan privat och offentligt anställda utgår det nuvarande andra stycket, samtidigt som anvisningspunkten omarbetas något. Den nuvarande hänvisningen i traktamentsfrågor till punkt 3 av anvisningarna av 33 § kompletteras med en ny punkt, 3 a, och med hänsyn till de nya reglerna om avdrag för kostnader för resa med egen bil i en ny punkt, 3 c.

punkterna 5 och 7

Punkterna innehåller definitioner beträffande av staten anvisad resekostnads- och traktamentsersättning resp. vissa kostnadsersättningar. När särbehandlingen av de statliga ersättningarna upphör blir bestämmelserna överflödiga.

punkt 8

Andra stycket innehåller bestämmelser om skattefrihet för vissa reseförmåner. Denna skattefrihet slopas enligt förslaget. I fortsättningen bör gälla, att vanliga skatterättsliga principer skall tillämpas vid bedömningen av om en resa är en tjänsteresa eller en skattepliktig förmån. Skattefriheten omfattar således enligt förslaget endast sedvanlig rabatt enligt punkt 3 b av anvisningarna till 32 §.

punkt 10

I anvisningspunkten tas in bestämmelser om att förmån av räntefria eller lågförräntade lån skall tas upp som intäkt. Skatteplikt föreligger för skillnaden mellan faktiskt erlagd ränta och marknadsränta för den typ av lån det rör sig om. Som marknadsränta bör – om inte annat visas – kunna anses statslåneräntan i slutet av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet. Av kontantprincipen följer, att förmånen principiellt blir skattepliktig när den erhålls. Detta innebär, att skatteplikten inträder när ränteförmånen åtnjuts, dvs. löpande under kredittiden. Genom att förmånen blir föremål för beskattning på samma sätt som andra förmåner behövs inte någon särreglering för att markera att förmånen skall beskattas hos den anställde även om den tillfaller någon närstående till honom eller utges av någon annan än arbetsgivaren men tillfaller honom på grund av hans tjänst. Förmånen skall också beaktas vid beräkning av preliminär skatt och utgöra underlag för socialavgifter. Ett belopp motsvarande ränteförmånen betraktas sedan som av låntagaren betald ränta vid beräkning av inkomst av kapital, vilket regleras i 3 § 4 mom. SIL.

punkt 11

Anvisningspunkten, som närmare reglerar skattefriheten för vissa avgångsbidrag och -ersättningar upphör att gälla eftersom skattefriheten upphör.

punkt 12

Ändringen är av samma slag som i 19 § första stycket fjärde ledet och innebär att beloppsgränsen för när vissa ersättningar som grundas på förvärvsinkomst blir skattepliktiga tas bort.

punkt 12 a

Ändringen innebär att vissa restituerade avgifter m.m. som tidigare har beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i stället hänförs till inkomst av tjänst.

till 33

punkt 3

I nuvarande anvisningspunkts första stycke hänvisas till reglerna om skattefria ersättningar i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 §. Dessa regler föreslås bli upphävda i följd varav även hänvisningen utgår.

Vidare finns en regel att när ersättning enligt 25 § första stycket 3 TL inte behöver tas upp som intäkt så får avdrag inte heller göras för motsvarande kostnad. Vårt förslag innebär att traktamentsersättningar i

betydande omfattning inte skall behöva redovisas i deklarationen och då heller inga avdrag redovisas där. Detta innebär emellertid inte någon inskränkning i skatteplikten för ersättningarna och avdragsrätten för kostnaderna utan innebär bara att s.k. tyst kvittning får ske.

Anvisningspunkten innehåller i övrigt regler om avdrag vid tjänsteresa inom riket. Dessa behandlas utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 30.3).

KL innehåller inte några särskilda regler om beräkning av avdrag vid tjänsteresa till utlandet. Enligt nuvarande ordning medges avdrag för faktisk logikostnad och schablonavdrag motsvarande uppburen ersättning men begränsat till ett högsta belopp för resp. förrättningsland. Schablonbeloppen fastställs av RSV (senast RSFS 1989:3). De överensstämmer med de belopp som gäller för olika länder enligt utlandsresereglementet (1953:666) för statligt anställda (senast SFS 1988:666). Enligt utlandsresereglementet har vidare beträffande hotellkostnadsersättningar vid resor i vissa länder angivits högsta godtagbara pris per dygn för enkelrum. Dessa principer bör nu vara allmänt vägledande för beräkningen av avdragen. En bestämmelse härom har tagits in i ett sista stycke av anvisningspunkten. Kostnadsökningen bör liksom för närvarande uppskattas separat för varje enskild förrättning.

punkt 3 a

Som närmare utvecklats i den allmänna motiveringen, avsnitt 30.4, är några materiella inskränkningar av de nuvarande bestämmelserna om avdrag vid tillfällig anställning och dubbel bosättning inte avsedda. Även de utvidgningar som föreslås har motiverats i det nämnda avsnittet. Förslagen om tidsbegränsning av avdragen behandlas i avsnitt 30.4.6. Hur beräkningen av avdragen bör gå till utvecklas i avsnitt 30.4.7.

punkt 3 b

Anvisningspunkten innehåller bestämmelser om avdrag för hemresekostnader och behandlas närmare i avsnitt 30.5.

punkt 3 c

I denna anvisningspunkt införs bestämmelser som behandlar det fallet att den anställde använt sin egen bil för tjänsteresa och själv stått för kostnaden eller fått ersättning av sin arbetsgivare för denna. I sådana situationer medges avdrag enligt schablonmässiga grunder med 10 kr. per körd mil i tjänsten, se avsnitt 32.2. Som påpekas i avsnitt 7.6 anser vi att motsvarande bestämmelser bör gälla i näringsverksamhet men vi har inte utformat regler om detta.

punkt 4

Anvisningspunkten innehåller regler om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats och innebär avsevärda förändringar i förhållande till tidigare lydelse av stadgandet. Avgörande för avdragsrätten är avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen. Om den sammanlagda sträckan för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen per dag överstiger 60 kilometer medges således avdrag med ett visst belopp per kilometer för den överskjutande sträckan. I sådana fall där den skattskyldige under ett dygn arbetar flera arbetspass med ett så långt uppehåll emellan att det inte rimligtvis kan begäras att han skall tillbringa den tiden på arbetsplatsen kan avdrag medges för mer än en resa mellan bostaden och arbetsplatsen. Om han exempelvis har ett avstånd mellan bostaden och arbetet på 40 kilometer och under ett dygn arbetar två pass med ett längre uppehåll emellan skall avdrag medges för en sträcka på 100 kilometer.

Avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen skall bedömas med hänsyn till kortast möjliga färdväg, även om den faktiska resvägen är längre.

Beträffande vad som avses med vanliga verksamhetsorten hänvisas till avsnitt 30.3.1.

Några särregler för den som på grund av sjukdom m.m. är tvungen att använda bil har inte ansetts böra införas med hänsyn till att sådana merkostnader som uppkommer på grund av exempelvis sjukdom eller ålder är att anse som personliga levnadskostnader.

35 §

punkt 1

Reglerna om hur vederlag vid en fastighetsöverlåtelse skall behandlas vid vinstberäkningen när viss del därav avser tillgångar som behandlats som inventarier har flyttats till 25 § 3 mom. SIL.

punkt 2

Bestämmelserna om att vinstberäkning vid avyttring av fastigheter skall ske för varje avyttrad taxeringsenhet eller del därav återfinns i 25 § 1 mom SIL.

punkt 3

Bestämmelserna om beräkningen vid försäljning mot livränta har flyttats till 24 § 5 mom. SIL.

punkt 4

Bestämmelserna, som behandlar marköverföringar och engångsersättningar, har överförts till 25 § 2 mom. SIL.

punkt 7

Bestämmelserna om att inlösen av vissa fondandelar anses som avyttring har förts till 24 § 2 mom. SIL.

punkt 8

Bestämmelserna om ersättning för vissa byggnadstillbehör och andel i reparationsfond vid försäljning av bostadsrätt har flyttats till 26 § 3 mom. SIL.

punkt 9

Bestämmelser om när utbyte av vissa värdepapper anses som avyttring har tagits in i 24 § 2 mom. SIL.

till 36 §

punkt 1

I första stycket finns en allmän regel om vinstberäkningen, som nu har flyttats till 24 § 1 mom. första stycket SIL. Andra stycket har upphävts utan motsvarighet eftersom där angivna typ av kostnader inte skall beaktas vid reavinstberäkningen utan vid den löpande inkomstberäkningen.

punkt 2 a

Första stycket med regler om hur omkostnadsbeloppet skall beräknas när viss del av vederlaget vid en fastighetsöverlåtelse avser tillgångar som behandlats som inventarier har förts till 25 § 3 mom. SIL.

Andra och tredje styckena, som behandlar hänsynstagande till förbättringskostnader vid fastighetsöverlåtelser, har med vissa materiella ändringar och tillägg flyttats till 25 § 4 mom. SIL.

Fjärde styckets regler om hur värdeminskningsavdrag inverkar på omkostnadsbeloppet har överförts till 25 § 5 mom. SIL.

Femte–tolfte styckena behandlar schablonmässiga ingångsvärden, indexuppräkning och fasta tillägg. Eftersom dessa regler inte längre skall tillämpas upphävs styckena utan motsvarighet i SIL.

Trettonde–artonde styckena har överförts till 25 § 6 mom. SIL.

Nittonde styckets regler om försäkringsersättningar som utgått för förbättringsarbeten har överförts till 25 § 7 mom. SIL.

Tjugonde styckets regler om fåmansföretag saknar med de nya reglerna aktualitet och kan utgå.

punkt 2 b

Regler om vinstberäkningen har tagits in i 27 och 28 §§ SIL.

Andra stycket motsvarar genomsnittsmetoden som regleras i 28 § SIL. Delar av stycket liksom *tredje, fjärde och åttonde styckena* har emellertid blivit inaktuella genom att skillnaden mellan äldre och yngre aktier upphör och schablonmässig anskaffningskostnad inte längre får användas. *Femte stycket* ersätts av nya regler om beskattningstidpunkten i 24 § 4 mom. SIL. *Sjätte stycket* om switchrätter saknar numera aktualitet och utgår. En motsvarighet till regleringen i *nionde–elfte* styckena finns i 28 § SIL.

punkt 2 c

Första och tredje–sjätte styckenas regler om beräkning av ingångsvärde samt beaktande av förbättringskostnader vid försäljning av bostadsrätt har med vissa förändringar, som rör hänsyn till kapitaltillskott och värdehöjande reparationer, flyttats till 26 § 4 och 5 mom. SIL. Andra stycket har flyttats till 26 § 3 mom. SIL.

Åttonde styckets regler om schablonmässigt ingångsvärde upphör att gälla.

Nionde stycket flyttas till 26 § 6 mom. SIL.

punkt 2 e

Reglerna om beaktande av värdeminskningsavdrag har såvitt gäller lös egendom har förts till 32 § SIL.

punkt 3

Reglerna om avdrag för reaförluster har förts till 3 § 2 mom. SIL.

punkt 4

Reglerna i första–tredje styckena om begränsningar i avdragsrätten för reaförluster upphör. Regeln i fjärde stycket om begränsad avdragsrätt för reaförluster och i samband med avyttring av fastighet till närstående kan slopas till följd av den föreslagna om delningsprincipen vid försäljning till underpris i 24 § 2 mom. SIL.

punkt 5

Bestämmelsen har förts över till 3 § 2 mom. SIL.

punkterna 6 a och 6 b

Anvisningspunkterna, som behandlar indexuppräkning, utgår.

punkt 7

Regler om beskattning vid utställande av standardiserade optioner har tagits in i 24 § 4 mom. SIL.

till 38 §

punkt 2

Reglerna om skattefrihet för utdelning som bara innebär en nedsättning av levnadskostnaderna har flyttats till 3 § 7 mom. SIL

Bestämmelserna om beskattningen av bostadsrätter har såvitt gäller privatbostad flyttats till 3 § 3 mom. SIL.

I anvisningspunkten finns också regler som avser näringsverksamhet. Vi förutsätter att dessa tas upp av URF.

punkt 3

Bestämmelserna, som reglerar vissa beskattningsfrågor när rätten till utdelning och aktien är i olika ägares hand, har i huvudsak flyttats till 3 § 9 mom. SIL.

punkt 5

Bestämmelsen har flyttats till 3 § 10 mom. SIL.

punkt 6

Bestämmelsen har flyttats till 3 § 10 mom. SIL.

punkt 8

Bestämmelsen har flyttats till 3 § 7 mom. SIL.

punkt 9

Bestämmelsen som reglerar den fortsatta beskattningen när egendom har avyttrats mot livränta har flyttats till 3 § 11 mom. SIL.

punkt 10

Bestämmelserna om att reavinst på andelar i aktiefonder i vissa fall beskattas som inkomst av kapital upphävs. En i viss mån motsvarande reglering återfinns i 27 §, där det föreskrivs att andelar i aktiefonder av detta slag inte skall ingå i portföljmetoden.

till 39 §

punkt 1

Anvisningspunkten behandlar vissa grundregler för avdragen i inkomstslaget. I huvudsak regleras detta i 3 § 2 mom. SIL.

punkt 2

Bestämmelsen utgår till följd av att räntekompensationen endast skall beaktas vid reavinstberäkningen i samband med avyttring.

punkt 3

Uthyrning av bostadsrätt regleras i 3 § 3 mom. SIL, dit också bestämmelserna i andra stycket flyttats.

punkt 4

Bestämmelsen anknyter till punkt 10 av anvisningarna till 38 § och utgår.

punkt 5

Bestämmelsen har flyttats till 3 § 4 mom. SIL

punkt 7

Bestämmelsen har flyttats till 3 § 11 mom. SIL.

till 41 §

punkt 4

I anvisningspunkten finns regler om beskattningstidpunkten i de fall inte bokföringsmässiga grunder skall användas utan i stället kontantprincipen, dvs. vid beskattning enligt KL i fråga om inkomstslaget tjänst. Genom hänvisning blir dock reglerna tillämpliga även beträffande inkomst av kapital i den mån inte särskilda regler ges. De särskilda bestämmelser som hänför sig till inkomst av kapital eller annan fastighet har utgått.

Enligt nuvarande regler får inkomster och utgifter hänföras till det år som de belöper på även om de uppbärs resp. betalas en kortare tid före eller efter årsskiftet. Dessa regler har nu preciserats och samtidigt har de uttryckligen gjorts obligatoriska, något som behandlats i avsnitt 15.7.3.

Vidare görs ett tillägg till anvisningspunkten i syfte att klargöra beskattningstidpunkten för anställdas förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor. Tillägget innebär att förmånen skall tas upp till beskattning det år då värdepapperet förvärvades, även om förvärvet varit förenat med villkor som innebär att den anställde inte fritt kunnat disponera över värdepappret. Som närmare beskrivits i avsnitt 28.6

skall som värde av förmånen tas upp skillnaden mellan vad den anställde lämnat i vederlag för värdepapperet och dess marknadsvärde vid förvärvstidpunkten.

punkt 4 a

Bestämmelserna blir överflödiga som en följd av att avyttringstidpunkten blir avgörande för beskattningen.

punkt 5

Bestämmelsen har flyttats till 3 § 10 mom. SIL.

punkt 6

Punkten reglerar vissa frågor vid efterbeskattning enligt 9 § lagen (1978:970) om uppskov vid beskattning av realisationsvinst. Eftersom denna lag skall upphöra att gälla utgår bestämmelsen. Genom övergångsbestämmelserna blir den dock alltjämt tillämplig i de fall sådan efterbeskattning skall ske eftersom en sådan är att hänföra till det taxeringsår då reavinsten först togs upp till beskattning.

till 41 a §

punkterna 1, 2 och 4

I dessa anvisningspunkter finns bestämmelser om beskattning av andel av samfällighet, utdelning från samfällighet samt kapitalavkastning av samfällighet. För fastigheter, som schablonbeskattas enligt nuvarande 24 § 2 mom. KL och 2 § 7 mom. SIL, innebär reglerna att deras andelar av samfällighets taxeringsvärde skall inräknas i underlaget för intäktsberäkningen när samfälligheten utgör en särskild taxeringsenhet. Vidare skall utdelning och kapitalavkastning av samfällighet tas upp som inkomst av kapital, i sistnämnda fall dock endast om avkastningen överstiger 300 kr.

Vårt förslag till omläggning av bostadsbeskattningen innebär att andel av samfällighet som utgör särskild taxeringsenhet bör ingå i underlaget för beräkning av fastighetsskatt för sådan fastighet som utgör privatbostad. I fråga om sådana bostadsföreningar och bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. SIL bör andelen inräknas i underlaget för beräkning av schablonintäkten.

Bestämmelserna om beskattning av utdelningar och kapitalavkastning för de nämnda fastigheterna flyttas till 3 § 3 mom. SIL beträffande berörda privatbostäder och till 2 § 7 mom. SIL beträffande bostadsföretagen.

till 42 §

punkt 2

Anvisningspunkten innehåller bestämmelser för värdering av bilförmån. De justeringar som görs innebär endast ändrade procentsatser. Som framgår av avsnitt 7.6 anser vi att reglerna skall användas också i fråga om näringsidkare men vi lägger inte fram något lagförslag i detta hänseende.

punkt 3

Reglerna om värdering av kostförmån ändras så att förmånsvärdet i fortsättningen skall vara lika med genomsnittspriset resp. 250 % av detta, om helt fri kost åtnjuts. Som en följd härav utgår specialregeln för värdering av måltidskuponger, vilket innebär att sådana skall tas upp till sitt nominella värde.

till 46 §

punkt 3

Bestämmelsen som innehåller en hänvisning till regleringen i 65 § med närmare bestämningar av innebörden i vissa familjebegrepp upphävs, eftersom inget av dessa begrepp är av betydelse för avdrag enligt 46 §.

punkt 6

I anvisningspunkten finns bestämmelser om de beloppsmässiga begränsningarna av avdrag för pensionsförsäkringspremier. Dessa ändras inte men lagrummet justeras med hänsyn till sammanslagningen av inkomstslag. Begreppen A- och B-inkomst bibehålls av praktiska skäl. Med A-inkomst förstås därvid inkomst av aktiv näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Sådan utdelning från fåmansföretag och vinst vid försäljning av aktier i sådant bolag som skall tas upp som inkomst av tjänst medräknas dock inte utan behandlas tillsammans med inkomst av passiv näringsverksamhet som B-inkomst. Detta betyder att den kan ligga till grund för dispens enligt tredje stycket. Eftersom intäkten i vissa fall skall tas upp hos annan än den som uppbär den har en regel införts som innebär att möjligheterna till dispens kan bedömas med utgångspunkt i förhållandena hos den som verkligen uppbär intäkten samtidigt som medgivande lämnas att den som skall beskattas för intäkten också får göra avdraget. I sammanhanget kan påpekas att behovet av dispens minskar eftersom t.ex. reavinst vid försäljning av näringsfastighet i fortsättningen skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare kan påpekas att reglerna – trots att de behåller sin plats bland reglerna om allmänna avdrag – gäller också vid beräkning av avdrag för pensionsförsäkringspremier i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet.

till 48 §

Eftersom anvisningarna till 49 § överförs till 48 § får de nuvarande anvisningarna beteckningen punkt 1.

till 49 §

Paragrafen upphävs, varför anvisningarna flyttas till 48 § som två nya anvisningspunkter, 2 och 3.

till 50 §

punkt 1

Anvisningspunkten upphävs, eftersom existensminimireglerna inte längre skall tillämpas vid taxeringen.

punkt 2

Anvisningspunkten innehåller en närmare reglering av extra avdraget för folkpensionärer.

Andra stycket, som innehåller ett bemyndigande att utfärda verkställighetsföreskrifter, upphävs, eftersom sådana bemyndiganden är onödiga.

Genom att folkpension i form av bl.a. ålderspension görs skattefri kommer det högsta extra avdrag som erfordras för att ålderspensionär med minimiförmåner inte skall påföras beskattningsbar inkomst att överensstämma med pensionstillskottet för ålderspensionär, 48 % av basbeloppet. För pensionärer med högre inkomster avtrappas avdraget med 40 % av överskjutande inkomst. Avtrappningen sker mot taxerad inkomst och inkomst av kapital. I fråga om inkomst av kapital beaktas dock bara den del av inkomsten som överstiger 1 000 kr. Avtrappningen på grund av förmögenhet upphör.

punkt 3

Anvisningspunkten reglerar sammanträffande av avdrag för existensminimum eller sjukdomskostnader med folkpensionärernas särskilda avdrag. Eftersom de förstnämnda avdragen slopas upphävs punkten.

till 54 §

punkt 2

I anvisningspunkten finns ett exempel som hänför sig till regeln om skattefrihet i viss utsträckning för utdelning från utländskt dödsbo. Denna regel har upphävts eftersom inkomst av kapital inte skall beskattas enligt KL. Motsvarande regler finns i SIL. Exemplet får anses överflödigt och har därför utgått.

punkt 3

De nya förutsättningarna för skattefrihet enligt denna punkt är dels att anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och dels att inkomsten hänförlig till tjänstgöringen i utlandet beskattats i verksamhetslandet. Regeln är tillämplig i fråga om anställning hos såväl svensk som utländsk arbetsgivare och såväl i enskild som offentlig tjänst samt även i fråga om anställning ombord på luftfartyg. Regeln gäller för person bosatt i Sverige som utsänts eller som anställts på platsen. Kravet på en vistelse i utlandet som omfattar minst sex månader innebär att arbetet utomlands måste fordra en närvaro i utlandet på minst denna tid för att skattebefrielse skall erhållas.

Skattebefrielse erhålls dock endast för den del av inkomsten som tagits till beskattning i utlandet. Skatteuttagets storlek har därvid ingen betydelse men det skall vara fråga om en direkt skatt på inkomsten av tjänstgöringen. Det uppställs inget krav på vistelse i ett och samma land utan anställningen och vistelsen kan omfatta tjänstgöring i flera länder. Det krävs dock i sådant fall att inkomsten tagits till beskattning i resp. land för att skattebefrielse skall erhållas för hela inkomsten. Har inkomsten i det ena landet beskattats där, medan någon beskattning inte skett av inkomsten i det andra landet skall inkomsten i det senare landet beskattas i Sverige.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

punkt 1

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. I samband härmed krävs vissa övergångsbestämmelser.

punkt 2

De nya reglerna om beskattning av avtalsgruppsjukpenning (AGS) tillämpas inte om försäkringsfallet har inträffat före ikraftträdandet.

punkt 3

Äldre bestämmelser om skattefrihet för viss del av avgångsbidrag och avgångsersättningar tillämpas om anställningen har upphört före ikraftträdandet.

punkt 4

Reglerna om beräkning av reavinst vid försäljning av s.k. onyttig egendom till fåmansföretag kvarstår i avvaktan på ställningstagande till 1980 års företagsskattekommittés förslag.

punkt 5

Beskattningen av vinster på svenska premieobligationer skall endast avse sådana obligationer som utfärdas efter ikraftträdandet.

punkt 6

Underskott i en förvärvskälla skall enligt våra förslag dras av i samma förvärvskälla följande år. Underskott som hänför sig till 1991 års taxering, men inte kunnat utnyttjas då, får dock inte dras av vid 1992 års taxering utan får i stället behandlas som ett förlustavdrag och behandlas enligt övergångsreglerna till upphävandet av reglerna om sådana avdrag. En motsvarande regel behövs för näringsverksamhet men vi har inte utformat någon sådan.

38.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

1 § 1 mom.

Momentet motsvarar – med en redaktionell ändring – nuvarande 1 § första stycket.

1 § 2 mom.

I momentet klargörs att fysiska personer och inhemska dödsbon skall betala inkomstskatt dels på beskattningsbar inkomst dels på inkomst av kapital.

1 § 3 mom.

I momentet anges att andra juridiska personer än inhemska dödsbon skall betala inkomstskatt på beskattningsbar inkomst.

1 § 4 och 5 mom.

Momenten motsvarar nuvarande 1 § andra och tredje styckena.

2 § 1 mom.

Första stycket har utökats med de hänvisningar som nu finns i 3 § första stycket och samtidigt omformulerats. Det har också kompletterats med en bestämmelse om att all inkomst hos juridiska personer hänförs till en enda förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Nuvarande andra stycket har utgått, eftersom vinstdelningsskatten skall upphöra.

De nya andra och tredje styckena motsvarar nuvarande 3 § andra och tredje styckena.

2 § 6 mom.

I det nya fjärde stycket sker en hänvisning till den nya lagen (1990:000) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Av den första meningen i det nya stycket framgår att nettointäkt av sådan kapital- och fastighetsförvaltning som avses i tredje stycket, dvs. nettointäkt *med undantag av* den del som belöper på P-försäkring och AGB skall beräknas enligt reglerna för näringsverksamhet i SIL. Andra meningen hänvisar till den särskilda lagen om avkastningsskatt för den del av intäkten som undantagits från skatteplikt enligt tredje stycket.

Eftersom vårt förslag innebär att den hittillsvarande schabloniserade beskattningen av K-försäkringskapitalet upphör saknas behov av nuvarande fjärde–tionde styckena. För att uppnå likformighet mellan K- och P-försäkringar slopas spärregeln i nuvarande fjärde stycket.

Sammanfattningsvis innebär ändringarna i 2 § 6 mom. SIL följande.

I första stycket – oförändrat – definieras *livförsäkringsanstalt* och *skadeförsäkringsanstalt*. I andra stycket – oförändrat – behandlas *understödsföreningar*. I tredje stycket – oförändrat – anges vilken del av en inländsk livförsäkringsanstalts kapital- och fastighetsförvaltning som skall beskattas enligt bestämmelserna i momentet. I det nya fjärde stycket hänvisas till övriga bestämmelser för beskattning av K-försäkringskapitalets avkastning och till den nya lagen för beskattning av P-försäkringskapitalets avkastning.

Återstående del av momentet avser *skadeförsäkring*. Beskattningen i denna del hör till URF:s område. Vi lägger därför inte fram några förslag till följdändringar i fråga om hänvisningar till olika stycken i dessa bestämmelser.

2 § 7 mom.

Ändringen i andra stycket föranleds av att begreppet annan fastighet inte längre ligger till grund för beskattningen. Bestämmelserna i fjärde stycket om att inkomsten får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder utgår eftersom så alltid skall ske i näringsverksamhet.

I sista stycket har funnits hänvisningar till olika lagrums bestämmelser för schablonbeskattade en- och tvåfamiljsfastigheter. Hänvisningen till punkt 10 av anvisningarna till 24 § KL, som behandlar övergång till bokföringsmässiga grunder utgår. Hänvisningen till punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 36 § ersätts av bestämmelserna i 25 § 4 mom. De materiella bestämmelser som avses med hänvisningen till anvisningspunkter till 41 a § KL tas in i momentet.

3 § 1 mom.

I momentet ges en allmänt hållen avgränsning av inkomstslaget kapital samt vissa exempel på de vanligaste inkomsterna. I första meningen anges att till intäkt av kapital hänförs, förutom avkastning och vinster, även andra intäkter av egendom. Med andra intäkter avses i första hand sådana som nu enligt 35 § 1 mom. 1 KL beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverk-

samhet. Exempel härpå är behållen handpenning då köpeavtal hävts (RÅ 1958 ref 33). Ytterligare kan nämnas att detta kan gälla intäkter som har samband med såväl egendom som innehas som sådan som tidigare innehafts. Exempel på det senare är om den som avyttrat egendom senare skulle bli berättigad till ytterligare ersättning. Även om uttrycket egendom som används i lagtexten närmast för tanken till tillgångar så omfattar inkomstslaget på det sätt som närmare framgår av de särskilda bestämmelserna om detta även skulder och andra förpliktelser, t.ex. utställda optioner, vilket anges i exemplifieringen, se vidare specialmotiveringen till 24 § 4 mom.

Som nyheter i materiellt hänseende gäller att vinster vid vinstdragning på premieobligationer och vinster i vinstsparandet skall beskattas som inkomst.

Slutligen tas in en erinran om att utdelning från fåmansföretag och vinst vid försäljning av aktier i sådana företag i viss utsträckning skall beskattas som inkomst av tjänst enligt vad som närmare anges i 12 mom.

3 § 2 mom.

I detta moment tas *i första stycket* in grundläggande regler om avdrag i inkomstslaget kapital. Dessa innebär att avdrag får göras för omkostnader för intäkternas förvärvande, för reaförluster, som inte avser lös egendom för personligt bruk, samt för ränta och tomträttsavgäld även om de inte utgör sådana omkostnader. Bostadsräntor och tomträttsavgälder kan i allmänhet inte ses som omkostnader för förvärvande av någon skattepliktig intäkt, eftersom nyttjandet av egen bostad inte skall tas upp som intäkt.

I *andra stycket* regleras begränsningen av avdrag för reaförluster till 70 % av förlusten samt undantaget för fordringar som är svenska marknadsnoterade finansiella instrument. Detta begrepp behandlas i specialmotiveringen till 27 § 1 mom.

Tredje stycket innehåller avdragstaket som är 100 000 kr. utom för skattskyldiga under 18 år där taket är 10 000 kr., varvid en hänvisning sker till höjningen av taket för delägare i fåmansföretag. Avdragstaket omfattar räntekostnader, tomträttsavgäld samt sådana reaförluster som får dras av i sin helhet.

I *fjärde stycket* har tagits in en motsvarighet till den nuvarande bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket KL att förvaltningskostnader bara får dras av i den mån de överstiger 1 000 kr.

I *femte stycket* föreskrivs att avdrag för ränta på skuld i utländsk valuta inte får dras av i den mån skuldernas ingångsvärde överstiger marknadsvärdet, se vidare 31 § 2 mom. åttonde stycket.

Sjätte stycket innehåller en motsvarighet till nuvarande bestämmelser i punkt 5 av anvisningarna till 36 § KL att avdrag inte medges för inköp av lottsedel eller annan insats i lotteri. Bestämmelsen innebär givetvis inte att utgift för inköp av premieobligation inte får dras av vid beräkning av reavinst vid försäljning eller inlösen av obligationen utan endast att utgiften

inte beaktas vid beskattning av vinst vid vinstdragning.

3 § 3 mom.

I detta moment finns nya regler om beskattning av intäkter av bl.a. uthyrning av privatbostäder. Reglerna behandlas närmare i avsnitt 18.3.6. Utöver vad som anförs där kan följande nämnas.

I tydlighetens intresse anges inledningsvis att det egna brukandet av bostaden, vari inräknas även närståendes brukande, inte skall föranleda någon inkomstbeskattning. Däremot skall intäkt av uthyrning eller annan upplåtelse beskattas som intäkt av kapital.

Den del av uthyrarens avgift till bostadsförening eller bostadsaktiebolag, som belöper på det som uthyrts och som bl.a. inte är att anse som kapitaltillskott, föreslås förbli avdragsgill. Definitionen av vad som menas med kapitaltillskott har överförts till bestämmelsen från punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 39 § KL.

I momentet har vidare samlats de nuvarande reglerna i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 24 § och punkt 9 andra stycket av anvisningarna till 25 § KL om vad som gäller när en fastighet övergår från att redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet till att beskattas enligt reglerna för privatbostad. Vi har inte haft möjlighet att överväga om de förslag URF lägger fram kan påkalla ändringar i dessa regler.

Slutligen har bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 a § KL om beskattning av utdelning och kapitalavkastning från samfällighet överförts hit.

3 § 4 mom.

Momentets första stycke motsvarar nuvarande punkt 5 av anvisningarna till 39 § KL.

I andra stycket har tagits in bestämmelser om avdrag för räntekorrektion, som behandlas i avsnitt 7.3, och för belopp motsvarande ränteförmån, vilket behandlas i avsnitt 28.5.4. Något lagförslag beträffande räntekorrektionen har inte utarbetats med hänsyn till URF:s arbete, varför hänvisningen är ofullständig.

3 § 5 mom.

I första stycket anges att reglerna om kontantprincipen vid tjänst skall tillämpas också i fråga om inkomst av kapital. Till stycket har också förts en motsvarighet till den nuvarande regeln i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 41 § att räntor som gottskrivs bankkonton per den 31 december anses som tillgängliga för lyftning denna dag.

I övrigt anges i momentet inskränkningar i kontantmetodens tillämpning för vissa fall då ränta blir tillgänglig för lyftning senare år än räntan belöper på. Skattskyldighet skall i dessa fall inträda för räntan redan under det år på vilket den belöper. Av förenklingsskäl skall en rak fördelning av räntan göras på de år den är hänförlig till. Om exempelvis 25 000 kr. i efterskotts-

ränta är hänförlig till två och ett halvt år fördelas räntan med 10 000 kr. på de två hela åren och 5 000 kr. på det halva året.

Som efterskottsränta räknas endast ränta som blir tillgänglig för lyftning mer än ett år efter utgången av det beskattningsår som räntan belöper på. Detta innebär att lån som löper med årlig förräntning men där räntebetalningen infaller efter årsskiftet inte omfattas av belöpandemetoden. Härigenom undviks beräkningar av upplupen ränta i ett stort antal fall.

En efterskottsränta kan utgå bl.a. i form av kapitalrabatt eller bonus. Ett annat fall är då en räntefri fordran erhålls vid egendomsförsäljning. Mellanskillnaden mellan fordringens nuvärde, vilket utgör köpeskilling för den sålda egendomen, och fordringens nominella värde är en ränta som delvis kan vara en efterskottsränta. I konsekvens med vad som anförts i föregående stycke räknas dock inte den del av en kapitalrabatt etc. som belöper på betalningsåret samt föregående beskattningsår som en efterskottsränta. Som ränta räknas inte heller förvaltningskostnader.

Förvaltningskostnader är sådana utgifter för lånet som inte står i direkt relation till lånetiden och lånebeloppet, såsom uppläggningsavgifter och aviseringsavgifter.

Efterskottsränta skall fördelas endast under förutsättning dels att låntagaren inte skall göra avdrag för räntan enligt kontantprincipen vid beskattning i Sverige, dels att efterskottsräntan uppgår till mer än 10 % av det utlånade kapitalet. Låntagarens beskattning bedöms på grundval av förhållandena vid lånets lämnande och därefter ändrade förhållanden ändrar inte klassificeringen av lånet.

Ett exempel kan illustrera lagreglernas innebörd:

Ett skuldebrev med 5 års löptid och på nominellt 100 000 kr. emitteras till en kurs som är 80 % av det nominella värdet. Lånet emitteras den 1 juli år 1 och inlöses den 1 juli år 6.

Kapitalrabatten utgör 20 000 kr. och belöper på 5 år, varav ränta för de sista 1 1/2 åren inte skall anses som efterskottsränta. 3,5/5 av 20 000 kr. lika med 14 000 kr är en efterskottsränta. Efterskottsräntan (14 000 kr) utgör 17,5 % av lånebeloppet (80 000 kr.). Det är mer än 10 %. Den uppskjutna räntan skall därför fördelas.

14 000 kr. fördelas jämnt över åren 1–4. På halva år 1 belöper 2 000 kr, på åren 2 t.o.m. 4 belöper 4 000 kr. per år. Dessa belopp beskattas resp. år. De 6 000 kr. i ränta som belöper på år 5 och 6 är inte efterskottsränta och beskattas då betalningen blir tillgänglig för lyftning genom lånets återbetalning år 6.

Enligt praxis (RÅ 1943 ref 19) behandlas vissa former av indexuppräkning som ränta vid beskattningen. Dessa index, såsom konsumentprisindex, är av sådan karaktär att en för ett beskattningsår inträffad indexökning med all sannolikhet blir bestående och indexökningen bör därför behandlas som en upplupen ränta om indexuppräkningen är konstruerad som en efterskottsränta. Då lånekonstruktionerna innebär att större delen av totalavkastningen på lånet skall utgå genom indexuppräkningen torde det oftast vara klart om indexuppräkningen kommer att överstiga 10 % av lånebeloppet eller inte, trots att efterskottsräntan i dessa fall inte kan bestämmas exakt till sitt belopp. I andra stycket b föreskrivs därför att

kravet är uppfyllt om det kan förväntas att efterskottsräntan kommer att överstiga 10 % av lånebeloppet. I de fall efterskottsräntan genom indexering skall fördelas över lånets löptid skall detta ske på grundval av den indexökning som avser beskattningsåret.

Det förekommer att skuldebrev med underkurs utges av låntagaren under en viss period till stigande pris (minskad kapitalrabatt). Fördelningen och bedömningen bör här göras på grundval av underkursen första försäljningsdagen. Långivare som förvärvar skuldebreven till högre pris bör få avräkna det belopp han erlagt till låntagaren till följd av det senarelagda förvärvet när han första gången deklarerar upplupen ränta på skuldebreven. Värdedifferens som uppstår på skuldebreven till följd av förändringar i det allmänna ränteläget beaktas däremot först genom resultatberäkningen när fordran avyttras eller inlöses.

Reglerna om efterskottsränta kommer normalt bara att tillämpas på utlåning till bank eller annan yrkesmässig låntagare med solid ställning. För de undantagssituationer där låntagarens ekonomiska ställning försämrats så att det framstår som sannolikt att låntagaren inte kommer att betala räntan är det rimligt att skattskyldighet inte inträder för upplupen ränta, utan att sådan ränta beskattas om och när den blir tillgänglig för lyftning. Som en allmän korrigeringsregel skall gälla att om efterskottsränta som blir tillgänglig för lyftning inte beskattats för tidigare beskattningsår skall skattskyldighet inträda för den obeskattade räntedelen.

Vid försäljning av en lånefordran anses intäkten till viss del utgöra betalning för upplupen ränta. Om denna ränta beskattats under tidigare beskattningsår skall den inte ingå i resultatberäkningen vid avyttringen. För att beakta den beskattade upplupna räntan på ett konsekvent sätt vid de varierande resultatberäkningsformerna föreskrivs i femte stycket att dess värde skall tilläggas fordringens anskaffningsvärde. Vid beskattning av fordringar i utländsk valuta enligt portföljmetoden skall detta enligt 30 § fjärde stycket ske årligen även om fordringen inte avyttrats.

För förvärvaren av en fordran med fördelningsbar efterskottsränta inträder skattskyldighet för upplupen ränta på samma sätt som för den ursprunglige långivaren. Den eventuella värdedifferens som uppstått vid avyttringen av fordringen skall således inte fördelas över lånetiden. Förvärvsåret deklarerar förvärvaren upplupen ränta för hela beskattningsåret. Denna regel är i linje med att räntekompensation som en förvärvare erlagt endast är avdragsgill mot försäljningsintäkten eller slutamorteringen av en fordran i samband med avyttring.

Som huvudregel bedöms efterskottsräntans relativa andel av lånebeloppet på grundval av förhållandena då lånet lämnas. Ändras därefter låneavtalet så att räntebetalning senareläggs bör sådan ränta anses som tillgänglig för lyftning vid den tidpunkt som anges i det ursprungliga avtalet.

Förvärvas en fordran som sjunkit i värde under löptiden erhåller förvärvaren en efterskottsränta genom att låneamorteringarna kommer att överstiga hans anskaffningskostnad. Sådan förräntning omfattas inte av den föreslagna regeln.

Däremot är avsikten att reglerna skall omfatta sådana fall där en

fordran sjunkit i värde genom att säljaren eller tidigare innehavare skilt rätten till räntebetalning från fordringens kapitalbelopp. I ekonomisk mening innebär en sådan transaktion ingalunda att avkastning inte erhålls på fordringen, då sådan kommer att utgå i form av att återbetalningen från låntagaren kommer att överstiga fordrans värde. Vid tillämpning av kontantmetoden kommer dock beskattningen av avkastningen att förskjutas till återbetalningstidpunkten. Häremot svarar inte någon motsvarande tidigareläggning av beskattningen av den som innehar rätten till räntebetalningarna (se RÅ 1986 ref 59 I). Då det normalt saknas andra skäl än skattemässiga för dessa transaktioner föreslår vi att belöpandemetoden alltid skall tillämpas i sådana fall, och detta oavsett storleken på efterskottsräntan och låntagarens status. Detta påverkar i sin tur reavinstbeskattningen av skulden, se specialmotiveringen till 31 § 1 mom.

I sista stycket anges att bestämmelserna i 9 mom. om förvärv av rätt till utdelning också skall tillämpas vid förvärv av rätt till ränta.

3 § 6 mom.

Momentets första stycke motsvarar nuvarande 41 § tredje stycket KL.

I andra stycket ges en hänvisning till reglerna om räntekompensation i 29 § 3 mom.

3 § 7 mom.

Momentet motsvarar del av nuvarande punkt 2 första stycket, punkt 8 utom sista meningen och punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 38 § KL.

3 § 8 mom.

Momentet motsvarar nuvarande 38 § 1 mom. andra och fjärde styckena KL.

3 § 9 mom.

Momentet motsvarar innehållet i nuvarande 38 § 1 mom. tredje stycket samt punkt 3 första–sjätte styckena av anvisningarna till 38 § KL.

3 § 10 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkterna 5 och 6 av anvisningarna till 38 § samt punkt 5 av anvisningarna till 41 § KL.

3 § 11 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 38 § och punkt 7 av anvisningarna till 39 § KL.

3 § 12 mom.

Bestämmelserna i detta moment har behandlats i avsnitt 20.7.2. I lagtexten har uttrycket skälig avkastning använts för att beteckna den där angivna räntenivån, statslåneräntan plus fem procentenheter.

Första stycket innehåller reglerna om utökat utrymme för ränteavdrag.

Andra stycket innehåller bestämmelser om den del av utdelning som skall tas upp som intäkt av tjänst.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om sparad utdelning. Om utrymmet för utdelning inte utnyttjas sparas det till ett senare år. Sparad utdelning skall senare år minska sådan del av utdelning eller reavinst som annars skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Minskningen skall ske även utan yrkande när sådan utdelning eller reavinst redovisas. Så länge den sparade utdelningen kvarstår läggs den till anskaffningskostnaden vid beräkning av utdelningsutrymmet, vilket kan ses som en ränteuppräkning.

Fjärde stycket innehåller bestämmelser om reavinst. Innebörden är att hälften av reavinsten skall tas upp som intäkt av tjänst. Finns sparad utdelning tas hälften av den del av reavinsten som överstiger den sparade utdelningen upp som intäkt av tjänst.

I *femte stycket* föreskrivs att reglerna tillämpas även efter det att ett företag upphört att vara fåmansföretag, dock endast i fråga om aktier som ägdes vid övergången eller förvärvats med stöd av dessa aktier t.ex. vid fondemission.

Sjätte stycket innehåller regler om att vissa andra värdepapper skall likställas med aktier.

I *sjunde stycket* behandlas ett undantag från tillämpningen av reglerna, nämligen det fallet att varken den skattskyldige eller någon honom närstående är verksam i företaget i betydande omfattning. En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget. Som huvudregel beaktas endast verksamhet under den senaste tioårsperioden. Bestämmelserna i momentet skall dock tillämpas även när arbetsinsatsen i företaget upphört men i stället sker i annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet, eftersom det annars kunde bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden räknas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört.

I *åttonde stycket* finns två undantagsregler. Den första gäller vid beskattning av såväl utdelning som reavinster och tar sikte på fall där uttag

i form av utdelning eller reavinst inte innebär någon fördel. Som behandlats i avsnitt 20.7.2 är detta fallet om minst 30 % av avkastningen tillfaller utomstående. Det kan emellertid i vissa fall vara komplicerat att utreda hur avkastningen i form av utdelning och värdestegring fördelar sig på delägarna. Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömningen bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev e.d. utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner. Om särskilda skäl föreligger skall undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är.

Det andra undantaget avser endast beskattning av reavinster. Även här ligger bevisbördan på den skattskyldige och kravet har ytterligare skärpts genom att det skall vara uppenbart att vinsten inte hänför sig till hans eller närståendes arbetsinsats. Det ligger i sakens natur att detta krav aldrig kan vara uppfyllt i fråga om sådana företag som just bygger på en arbetsinsats, t.ex. konsultföretag eller andra s.k. kunskapsföretag. I andra företag måste en sammanvägning göras av samtliga omständigheter. Omständigheter som talar för att helt eller delvis undantag från tillämpningen av de särskilda reglerna sker är att stora löneuttag gjorts, att företaget haft många anställda samt att stora substansvärden och goodwill finns i företaget. När sålunda verksamhetens art och omfattning talar för att undantag sker, kan en riktpunkt vara att inte högre belopp än vad som för varje år motsvarar 20 basbelopp hänförs till intäkt av tjänst.

Nionde stycket reglerar hos vem utdelningen eller reavinsten i förekommande fall skall tas upp som intäkt. Det skall vara den av familjemedlemmarna som bortsett från sådan intäkt har högst beskattningsbar inkomst, varvid dock endast medräknas dem som är eller har varit verksamma i företaget. Med familj avses makar och underåriga barn.

I *tionde stycket* ges regler av innebörd att företag inom en koncern ses som en enhet.

Av *elfte stycket* framgår att definitionen av fåmansföretag i 35 § 1 a mom. KL skall användas också vid tillämpningen av detta moment. En viss utvidgning av tillämpningsområdet skall dock göras på det sättet att delägare som själva eller genom närstående är eller har varit verksamma i företaget i betydande omfattning betraktas som en ägare. Syftet är att företag som drivs gemensamt av kanske ett tjugotal delägare, som alla

arbetar i företaget, skall behandlas som fåmansföretag.

3 § 13 mom.

I momentet föreskrivs att avdrag får göras enligt reglerna om reaförlust för kvarstående underskott när en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet upphör. Denna fråga har behandlats i avsnitt 9.4.3.

Avdraget får göras vid taxeringen året efter det år då förvärvskällan taxerades för sista gången. Den skattskyldige har också rätt att efter eget val dela upp avdraget på detta och de närmast därefter följande två åren. Det är att märka att en förvärvskälla inte kan anses ha upphört om inte samtliga tillgångar antingen försålts eller behandlats som uttagna för privat bruk. Att avdraget skall ske enligt reglerna för reaförlust innebär också att en prövning skall göras om verklig förlust föreligger samt att endast 70 % av underskottet får dras av.

Rätt till avdrag föreligger dock inte i fråga om näringsverksamhet utomlands.

I detta sammanhang uppkommer också frågan om en motsvarighet till de nuvarande reglerna om att avdrag för förlust upphör vid en konkurs. Beskattningsfrågorna i obeståndssituationer har sådant samband med URF:s arbete att vi inte har tagit upp denna fråga.

3 § 14 mom.

Momentets första stycke motsvarar nuvarande 37 och 40 §§ KL. I andra stycket anges att skattereduktion medges enligt UBL för underskott i inkomstslaget kapital.

4 §

Första och andra styckena utgår eftersom avdrag för underskott skall ske i samma förvärvskälla påföljande år och vinstdelningsskatten upphör. Ändringen i tredje stycket är redaktionell. Fjärde stycket utgår som en följd av upphävandet av första stycket.

4 a §

Paragrafen utgår eftersom lagen om förlustavdrag upphävs.

5 §

Den nya indelningen i inkomstslag och upphävandet av 4 a § föranleder justeringar i första stycket.

Andra stycket utgår som en följd av att avrundningen slopas.

6 § 1 mom.

Till första stycket a överflyttas från 53 § 1 mom. KL reglerna om skattskyldighet för utomlands bosatta fysiska personer för vinst vid

avyttring av fastigheter, bostadsrätt och vissa värdepapper. Såvitt gäller utländska juridiska personer görs i c motsvarande ändringar som i 53 § 1 mom. KL.

7 § 3 mom.

Nuvarande regler innebär sammanfattningsvis följande vad gäller pensionsstiftelses skattskyldighet. Enligt 7 § 4 mom. första stycket SIL är pensionsstiftelse som avses i TrL inskränkt skattskyldig; skattskyldigheten omfattar endast inkomst av fastighet. Enligt 7 § 4 mom. andra stycket SIL jämfört med 7 § 6 mom. femte stycket samma lag kan emellertid stiftelse under vissa förutsättningar bli oinskränkt skattskyldig. Detta inträffar om stiftelsen under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas bedriva verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar. Att stiftelsen lägger avkastning till kapitalet medför sådan oinskränkt skattskyldighet endast om stiftelsen har överskott på kapitalet enligt 15 § TrL.

Vårt förslag avseende pensionsstiftelser innebär att dessa i framtiden kommer att vara skattskyldiga enligt lagen (1990:000) om avkastningsskatt på pensionsmedel och inte enligt SIL. Pensionsstiftelser enligt TrL har därför förts in i 7 § 3 mom. bland de subjekt som inte är skattskyldiga enligt SIL.

I lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel är – liksom i nu gällande skattskyldighetsregel – begreppet pensionsstiftelse specificerat till pensionsstiftelse enligt TrL. I TrL avses enligt 9 § med pensionsstiftelse "en av arbetsgivare grundad stiftelse vars *uteslutande* (vår kursivering) ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande".

För det fall en stiftelse är t.ex. rörelsedrivande och *dessutom* tryggar pensionsutfästelse är den inte att betrakta som pensionsstiftelse enligt den nyss citerade definitionen. En sådan stiftelse skulle därför – såsom också gäller i dag – falla in under vanliga skattskyldighetsregler och beskattas för sina inkomster efter den gängse bolagsskattesatsen.

Enligt vårt förslag om skatt på avkastning på pensionsmedel kommer en pensionsstiftelse att vara skattskyldig för sin avkastning enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel och detta oavsett huruvida den lägger avkastningen till kapitalet och oavsett huruvida den har överskott. Skatteunderlaget är definierat i 3 § första stycket sistnämnda lag som nettointäkten av kapital- och fastighetsförvaltning.

Detta innebär att de inledningsvis nämnda bestämmelserna i 7 § 4 mom. SIL om inskränkt skattskyldighet enligt SIL för en pensionsstiftelse och om följden av att en pensionsstiftelse har överskott på kapitalet blir inaktuella i framtiden. De särskilda reglerna om pensionsstiftelses skattskyldighet enligt SIL bör därför upphävas.

Vårt förslag beträffande pensionsstiftelser innebär sammanfattningsvis att 7 § 3 mom. bör ändras på det sätt vi nu nämnt, men också att pensionsstiftelserna bör lyftas ut ur 7 § 4 mom. SIL, som behandlar inskränkt skattskyldiga subjekt. Vi har dock inte funnit det vara nödvändigt

att presentera lagtextförslag avseende sistnämnda lagrum, eftersom detta i övrigt behandlas av URF.

7 § 11 mom.

Ändringen motsvarar ändringen i 54 § KL.

8 §

Ändringen föranleds av att 49 § KL upphävs.

9 § 2 mom.

Ändringen motsvarar ändringen i 50 § 2 mom. KL.

9 a §

Ändringen är en följd av att systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp upphör. Bestämmelsen om att skatteplikt inträder först när underlaget uppgår till 100 kr får ökad betydelse när avrundningen slopas (jfr kommentaren till 51 § KL).

10 § 1 mom.

Momentet innehåller skattesatserna för fysiska personer och dödsbon. Skatten på förvärvsinkomst är 20 % på den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger 187 000 kr. eller – om den skattskyldige uppburit vissa skattefria folkpensionsförmåner med belopp motsvarande minst 50 % av basbeloppet – 170 600 kr. Skatten på kapitalinkomst är 30 % av inkomsten av kapital.

10 § 2 mom.

Momentet upphävs eftersom gränsen för uttag av skatt på förvärvsinkomst inte är uttryckt i basenheter.

10 § 3–6 mom.

Momenten upphävs eftersom systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp inte längre skall användas.

11 § 1 mom.

Ändringen motsvarar ändringen i 52 § 1 mom. KL.

14 §

Ändringen är en följd av att bestämmelserna i 3 § flyttats till 2 § 1 mom.

19 §

Paragrafen upphävs av samma skäl som 76 § KL.

24 § 1 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 1 första stycket av anvisningarna till 36 § samt 35 § 2 mom. tredje och fjärde styckena KL.

I första stycket har tillagts att värdeöverföringar från en tillgång till en annan skall beaktas vid resultatberäkningen. Ett flertal sådana situationer är särskilt reglerade, såsom då aktieägare erhåller företrädesrätt att teckna samma sorts aktier, där regleringen har den här angivna innebörden. För vissa andra fall föreslås av praktiska skäl regler som innebär en avvikelse härifrån, exempelvis vid teckning av konvertibla skuldebrev. Den här angivna regeln tar sikte på situationer utanför det förutsedda och reglerade området och markerar vad som gäller som allmän princip. Den praxis som finns i det nuvarande inkomstslaget rörelse, avseende beräkning av reaförluster vid försäljning av organisationsaktier efter det att olika slags överföringar skett från det sålda bolaget kan vara vägledande för regelns tillämpning.

I andra stycket har angetts huvudprinciperna för beräkning av vinst och förlust i fråga om skulder och andra förpliktelser.

24 § 2 mom.

I *första stycket* anges vad som skall anses som en avyttring. Denna fråga har behandlats i avsnitt 15.3. I gällande rätt har avyttring givits en vid innebörd, och den föreslagna regeln innebär i huvudsak bara en markering av redan gällande rätt. Syftet är att klarhet skall föreligga om att avyttringsbegreppet inkluderar även sådana fall då egendom inte överlåts utan i stället definitivt upphör att existera. Som exempel på ett fall där oklarhet råder om en avyttring kan anses föreligga enligt gällande rätt kan anges när aktie blir definitivt värdelös genom upplösning av bolag som gått i konkurs. I sammanhanget kan nämnas att vårt förslag inte innehåller någon motsvarighet till nuvarande specialreglering rörande beskattningen av blankningsaffärer i punkt 2 b femte stycket av anvisningarna till 36 § KL. Innebörden härav blir att utlåningen och återställandet av egendomen i enlighet med tidigare praxis (RÅ 1965 ref 19) är att se som ett köp och en försäljning i beskattningshänseende (jämför också RÅ 1987 ref 119).

Andra stycket motsvarar nuvarande punkt 7 av anvisningarna till 35 § KL.

I *tredje stycket* ges bestämmelser om konvertering och liknande för vissa finansiella instrument. Innebörden är att vid förvärv av aktier eller annan egendom genom lösen med stöd av optioner, leverans enligt terminskontrakt, utnyttjande av teckningsrätter, delrätter eller teckningsoptioner och konvertering av konvertibla skuldebrev eller konvertibla vinstandelsbevis eller liknande transaktioner skall en avyttring av optionen etc. anses ha skett om lösen etc. sker mer än ett år efter utställandet av instrumentet. Sker lösen och motsvarande inom ett år efter utställandet skjuts beskatt-

ningen av en vinst upp till dess de nyförvärvade värdepapperen avyttras. Dessa frågor har behandlats i avsnitt 20.4.2.1.

Regeln angående konvertering m.m. innebär en förändring i förhållande till gällande rätt. För närvarande utlöser lösen på grund av optioner, utnyttjande av teckningsrätter eller teckningsoptioner, konvertering av konvertibla skuldebrev och liknande inte reavinstbeskattning.

I sammanhanget kan påpekas att när en optionsaffär avslutas med s.k. kvittning och stängning med åtföljande kontantavräkning så anses en avyttring av optionen ske. Avyttring av en förvärvad option utlöser reavinstbeskattning på samma sätt som avyttring av aktie.

I *fjärde stycket* klarläggs att den s.k. delningsprincipen skall användas vid reavinstbeskattningen. Detta innebär en ändring jämfört med nuvarande rättsläge för överlåtelser av fastigheter. Frågan har behandlats i avsnitt 15.5.

Delningsprincipen innebär att även om civilrättsligt endast en överlåtelse föreligger skall vid beskattningen överlåtelsen behandlas som en avyttring och en gåva när överlåtelsen har en gåvodel. Vid resultatberäkningen för avyttringen skall från vederlaget frånräknas en så stor del av överlåtarens avdragsgilla anskaffningskostnader o.d. som motsvarar kvoten mellan vederlaget och egendomens marknadsvärde vid överlåtelsen.

En förutsättning för delningsprincipens tillämpning är att överlåtelsen innefattar en gåvodel vilket förutsätter en gåvoavsikt. Om vederlaget understiger marknadsvärdet är detta en presumtion för att en gåvoavsikt föreligger.

Vederlagets och egendomens marknadsvärde skall beräknas enligt gängse i rättspraxis tillämpade metoder. För exempelvis fastigheter innebär detta att 133 % av taxeringsvärdet kan bilda utgångspunkt för bedömningen, om inte annan utredning föreligger.

24 § 3 mom.

Momentet behandlar reaförluster och klargör att avdrag medges först när förlusten är definitiv samt att avdrag inte medges för annat än verkliga förluster. Detta har behandlats i avsnitt 15.6.

Avdrag för reaförlust medges enligt gällande rätt endast när förlusten blivit definitiv genom avyttring. I lagtexten markeras detta särskilt med tanke på de fall då egendomen inte överlåtits. En förutsättning för avdrag är därvid att förlusten är definitiv, dvs. egendomen skall ha slutgiltigt frångått ägaren så att det inte föreligger någon beaktansvärd möjlighet att ytterligare ersättning senare skall erhållas eller att egendomen åter skall få värde för ägaren. Exempelvis är det inte avsikten att avdrag för förlust skall medges i större omfattning än för närvarande på grund av att egendomen förlorats genom stöld e.d. Inte heller skada på egendomen skall behandlas som ett definitivt avhändande av egendomen eller del av denna. Skadeersättning skall därför som hittills enligt gällande rätt i stället beaktas vid resultatberäkningen vid egendomens senare avyttring. Erhålls senare ytterligare ersättning är denna skattepliktig enligt 3 § 1 mom.

Vidare skall beaktas att avdrag för förlust enligt gällande rätt endast

medges om förlusten har onerös grund. Som exempel på ett fall där avdrag för reaförlust vägrats av detta skäl kan nämnas RÅ 1985 Aa 204 där en förlust vid överlåtelse av ett skuldebrev ansågs vara en icke avdragsgill personlig levnadskostnad med beaktande av att "utlåningen skett till en god vän utan samband med förvärvsverksamhet och att ingen säkerhet betingats."

Bestämmelsen om definitiv förlust har även betydelse vid försäljningar där viss del av köpeskillingen gjorts beroende av framtida händelse. Det faktum att resultatberäkningen omedelbart bara kan grunda sig på den kända köpeskillingsdelen innebär inte att en förlust kan anses föreligga om denna köpeskilling är lägre än omkostnadsbeloppet. En förlust föreligger endast i den mån och när det är klart att den totala köpeskillingen inte kommer att överstiga omkostnadsbeloppet.

Regeln om att avdragsrätt för reaförlust förutsätter att förlusten är definitiv, innefattar även hänsynstagande av det slag som anges i 24 § 1 mom., som innebär att i de fall värdenedgången på en såld tillgång beror på att en del av värdet förts över på annan egendom, skall detta beaktas vid beräkningen av reaförlusten.

I andra stycket har reglerna om att en verklig förlust skall föreligga specificerats ytterligare. Där föreskrivs nämligen att vid beräkningen också skall beaktas om överlåtaren fått någon förmån eller rättighet som saknar egentligt marknadsvärde men har ett särskilt värde för honom. Ett typiskt exempel på detta är, som berörts i avsnitt 19.5.8, att säljaren av en fastighet eller en bostadsrätt erhåller en hyresrätt.

24 § 4 mom.

Momentet reglerar beskattningstidpunkten för reavinster och reaförluster, vilket har behandlats i avsnitt 15.7.

I *första stycket* anges att skattskyldighet för reavinster skall inträda när egendomen avyttras. Med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slags egendomsavhändelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag då avhändelsen blir definitiv. Uppkommer avdragsgill förlust till följd av avyttringen inträder avdragsrätten vid samma tidpunkt. I vissa fall skall avyttringar inte medföra beskattning. Exempelvis gäller detta enligt 27 § 6 mom. vid vissa aktiebyten. Någon skattskyldighet inträder givetvis inte i dessa fall.

Skattskyldighet inträder på en gång för hela reavinsten vid avyttringen. Liksom enligt gällande rätt är dock en förutsättning härför att reavinsten kan beräknas med tillräcklig säkerhet vid denna tidpunkt. Den regel som utbildats i praxis om s.k. tilläggsköpeskilling och som för ett särskilt fall kodifierats i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § KL införs i *andra stycket*. Enligt den gällande regeln skall den tillkommande köpeskilling beskattas det år då beloppet blir tillgängligt för lyftning. I den föreslagna regeln har detta ändrats till det år då beloppets storlek blir känd. Förändringen motiveras dels av att betalningen inte längre skall ha betydelse för tidpunkten för beskattning av reavinster, dels då skälet för den uppskjutna

beskattningen, att intäktens storlek är okänd, innebär att det är materiellt riktigt att beskattning sker för det år då osäkerheten upphört. Erhålls betalning från köparen utgör detta en presumtion för att köpeskillingen åtminstone upp till detta belopp är möjlig att beloppsbestämma.

Även i andra situationer än den som beskrivs i regeln kan osäkerheten om resultatet av en avyttring vara så stor så ett uppskjutande av beskattningen av hela eller delar av resultatet är påkallat. Exempelvis gäller detta vid transaktioner där kostnaden för den avyttrade egendomen är beroende av en anskaffning som ännu inte skett.

Då skattskyldighet inträder vid avyttringen kommer gränsdragningen mellan bindande avtal om avyttring och avtal om framtida rätt till köp eller försäljning (optionsavtal) att få ökad betydelse. En avyttring till följd av ett optionsavtal föreligger först när rätten till köp eller försäljning av underliggande egendom utnyttjas. Förslaget innebär inte någon förändring av den gränsdragning mellan försäljningsavtal och optionsavtal som utformats i rättspraxis. Det får även fortsättningsvis ankomma på rättsbildningen i praxis att bestämma avyttringstidpunkten i särskilda situationer.

Den särskilda regeln i punkt 4 a av anvisningarna till 41 § KL om att skattskyldighet för vissa avyttringar inträder vid utflyttning blir obehövlig då enligt den föreslagna regeln skattskyldighet alltid inträder vid avyttringstidpunkten. Med avseende på tillämpliga beskattningsregler inträder skattskyldigheten alltid vid avyttringstidpunkten, oavsett om vinsten helt eller delvis av sådana orsaker som ovan diskuterats skall tas till beskattning vid en taxering för ett senare år än avyttringsåret.

I *tredje–sjätte styckena* regleras beskattningstidpunkten för utställaren av optioner och för terminskontrakt. I tredje stycket ges också regler om hur mottaget premium skall påverka beskattningen när utställaren av en option på grund av sitt åtagande köper eller säljer aktier eller annan egendom. Dessa frågor har behandlats i avsnitten 20.5.5.2 och 20.6.3.3. Definitionen av standardiserade optioner och terminskontrakt motsvarar i huvudsak nuvarande punkt 7 av anvisningarna till 36 § KL. Begreppet marknadsnotering kommenteras i specialmotiveringen till 27 § 1 mom.

24 § 5 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 35 § KL.

25 § 1 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 av anvisningarna till 35 § KL. I första stycket har dock gjorts ett tillägg i anledning främst av att reavinstberäkningen för bostad på jordbruk skall ske separat trots att bostaden ingår i lantbruksenheten. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 19.7.3.

25 § 2 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL.

25 § 3 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 35 § samt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL. Här regleras numera både hur vederlagen och omkostnadsbeloppen skall behandlas när inventarier ingår i en överlåtelse.

25 § 4 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 a andra och tredje styckena av anvisningarna till 36 § KL.

De nuvarande reglerna angående vissa förbättringskostnader är överförda med två materiella ändringar. För det första skall värdehöjande reparationer beaktas endast om de har nedlagts de senaste fem åren före avyttringen och dessutom skall de uppgå till minst 5 000 kr. per år. För kostnader som avser ny-, till- eller ombyggnad gäller inte den tidsmässiga begränsningen. För det andra föreslås, mot bakgrund av den avskattning som skall ske när en näringsfastighet övergår till att bli privatbostad, att det avskattade beloppet skall räknas som förbättringskostnad. Något lagförslag om avskattningen har inte utarbetats, varför hänvisningen är ofullständig.

25 § 5 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 a fjärde stycket av anvisningarna till 36 § KL.

25 § 6 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 § KL.

25 § 7 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 a nittonde stycket av anvisningarna till 36 § KL.

25 § 8 mom.

Momentet motsvarar nuvarande bestämmelse i 11 § lagen om uppskov med beskattning av realisationsvinst. I det nya systemet skall inga uppskov medges. I momentet finns en regel enligt vilken tidigare medgivna uppskov skall minska omkostnadsbeloppet. Någon uppräkning av uppskovsbeloppen skall inte ske för framtiden annat än vid tillämpning av punkt 5 av övergångsbestämmelserna.

Även om bestämmelsen är av övergångskaraktär, har den tagits in i

lagen, eftersom den kommer att behöva tillämpas under lång tid.

25 § 9 mom.

Momentet innehåller reglerna om schablonberäknat omkostnadsbelopp. Detta har behandlats i avsnitten 19.5.1–19.5.6.

Det mest gynnsamma skattetaket avser sådana privatbostäder som dessutom är den skattskyldiges permanenta bostad. Vad som är privatbostad anges i 5 § KL. Begreppet privatbostad är vidare än begreppet permanentbostad. Sistnämnda begrepp beskrivs närmare i förevarande moment.

Normalt torde det inte vara förenat med några större svårigheter att avgöra om en avyttrad fastighet utgjort den skattskyldiges permanenta bostad. Utgångspunkten bör vara mantalsskrivningen, varmed avses en riktig sådan. Detta problem förekommer redan i dag varför ledning kan hämtas från nuvarande praxis i såväl skatte- som folkbokföringsmål. Det är den skattskyldige som skall visa att han varit bosatt på fastigheten i fråga. Har bosättningen varat under minst tre av de senaste fem åren före avyttringen räknas fastigheten alltid som permanentbostad.

Kravet på bosättning har ytterligare en konsekvens. För att det förmånligaste skattetaket skall få användas vid t.ex. en delavyttring måste bostaden i fråga ligga på den försålda delen.

Även kortare tid än tre år skall kunna godtas. Lägsta tid är dock ett år och här har föreslagits två spärrar. För det första får i sådana fall inte heller innehavstiden utan bosättning där vara längre än ett år. Meningen är inte att någon skall kunna förvandla en fritidsfastighet till permanentbostad alltför hastigt. För det andra skall i dessa korttidsfall ett marknadsmässigt vederlag ha erlagts. Denna spärr tar sikte på dels fall där förvärvet skett exempelvis i en kommunal förköpskö, dels överföringar från i första hand närstående. De bedömningar om marknadsvärdet som skall ske får göras på samma sätt som vid tillämpningen av de nya reglerna om blandade fång. Detta spörsmål har behandlats i avsnitt 15.5.

Ett undantag har gjorts för förvärv genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död. Vad gäller livstidsbodelningar torde man, om inte särskilda skäl talar för annat, kunna utgå från att makar vid en skilsmässa sett till att godtagbara värden legat till grund för fördelningen.

Om en privatbostad inte kan hänföras till kategorin permanentbostad gäller ett skattetak enligt vilket omkostnadsbeloppet får bestämmas till 40 % av vederlaget. Det bör i tydlighetens intresse påpekas, att när det talas om vederlag i detta moment avses därmed givetvis detsamma som i de tidigare momenten. Således skall t.ex. ersättning för inventarier inte medräknas i vederlaget (25 § 3 mom.). Som framgår av sista stycket skall i fråga om näringsfastighet även reparations-, skogs- och substansminskningsavdrag beaktas. Detta har behandlats i avsnitt 19.6.

26 § 1 mom.

Momentet motsvarar nuvarande 35 § 3 a mom. första, femte och sjätte styckena KL. Den ändringen har skett att den fallande skalan för vinstberäkningen, liksom regeln för vissa tvångsförsäljningar, har fått utgå.

26 § 2 mom.

Momentet behandlar den s.k. genomsynen vid reavinstberäkningen. Utöver vad som redovisats i avsnitt 19.5.7 kan följande nämnas.

Vid vinstberäkningen skall även förändringar vad gäller överlåtarens andel i föreningsförmögenheten beaktas. En avstämning skall således ske med hänsyn till förhållandena vid såväl förvärvet som avyttringen av bostadsrätten. Beräkningen av föreningsförmögenheten skall med ett undantag ske i enlighet med vanliga regler. Bestämmelserna i 4 § tolfte stycket lagen om statlig förmögenhetsskatt kan tjäna som förebild. Därvid skall dock fastighetens värde inte medräknas. I princip skall beräkningen ske efter förhållandena vid förvärvs- resp. överlåtelsetillfället. Om inte särskilda omständigheter föreligger bör man kunna godta, såsom vid förmögenhetstaxeringen, det bokslut som föreligger för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli under aktuellt beskattningsår.

Den nya genomsynen kräver en kompletterande regel i fråga om vissa nybyggnadskostnader. Denna fråga behandlas under 26 § 5 mom. i det följande.

26 § 3 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 8 andra och tredje styckena av anvisningarna till 35 § samt punkt 2 c andra stycket av anvisningarna till 36 § KL.

Med tanke på den nyss beskrivna genomsynsregeln skall bestämmelserna om inre reparationsfond bara tillämpas i den mån de inte inryms i den nya regeln.

26 § 4 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 c första stycket av anvisningarna till 36 § KL.

26 § 5 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 c tredje–sjätte styckena av anvisningarna till 36 § KL. Ändringar har – som behandlats i avsnitt 19.5.7 – skett i regleringen om beaktande av förbättringskostnader.

Bestämmelserna i dessa delar överensstämmer i stort sett – bortsett från tre undantag – med nuvarande regler. Ett undantag avser en motsvarighet till den nyss nämnda bestämmelsen i 25 § 4 mom. Värdehöjande reparationer beaktas bara om de har nedlagts de fem senaste åren och uppgår till minst 5 000 kr. Det andra undantaget rör kapitaltillskotten. Den nya regeln

om genomsyn gör att dessa bestämmelser kan upphävas.

Även det tredje undantaget hänger samman med genomsynsregeln. Som en konsekvens av att man skall beakta förändringar i överlåtarens andel i föreningsförmögenheten bör vid vinstberäkningen en överlåtare även få tillgodoräkna sig sin andel av sådana kostnader för ny-, till- och ombyggnad som avser föreningsfastigheten. En regel om detta har tagits in i fjärde stycket.

26 § 6 mom.

Momentet motsvarar nuvarande punkt 2 c nionde stycket av anvisningarna till 36 § KL.

26 § 7 mom.

Momentet anger att regeln i 25 § 9 mom. om schablonmässig beräkning av omkostnadsbelopp gäller också i fråga om bostadsrätter. Som beskrivits i avsnitt 19.5.7 skall emellertid taket för bostadsrätter bestämmas även med beaktande av bostadsrättens andel i föreningens lån vid avyttringstillfället.

27 § 1 mom.

Momentet reglerar vilka värdepapper som skall reavinstbeskattas enligt portföljmetoden som närmare beskrivits i avsnitt 20.5. Den omfattar huvuddelen av de marknadsnoterade värdepapper som inte är räntebärande. Hit hör också konvertibla skuldebrev som i dag beskattas enligt aktievinstreglerna, se vidare avsnitt 20.4.1.

Samma typ av värdepapper som inte är marknadsnoterade kommer dock normalt att beskattas enligt genomsnittsmetoden som regleras i 28 §. Vissa inkomster som nu beskattas enligt 35 § 1 mom. 1 och 4 mom. KL kommer också att ingå bland dem som skall beskattas enligt portföljmetoden resp. genomsnittsmetoden, t.ex. vissa ersättningar i samband med optionsaffärer.

Det bör noteras att portföljmetoden resp. genomsnittsmetoden gäller för de uppräknade värdepappersslagen oavsett om det gäller svenska eller utländska värdepapper. Beträffande utländska räntebärande värdepapper och skulder se specialmotiveringen till 30 § resp. 31 § 2 mom.

I *första stycket* räknas de värdepappersslag upp som nu enligt praxis och enligt uttryckligt lagstadgande omfattas av reavinstbeskattningen. Det anges att beträffande de av de uppräknade finansiella instrumenten som är marknadsnoterade, skall portföljmetoden användas vid reavinstberäkningen. Definitionen av vad som avses med marknadsnoterad finns i 24 § 4 mom. femte stycket och anknyter till den definition som i dag återfinns i punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. En skillnad i förhållande till definitionen i nämnda lag är att det här anges att noteringen skall vara allmänt tillgänglig. Anledningen till detta är att noteringar hos privata kreditinstitut skall räknas som "marknadsnotering" likaväl som notering på t.ex. Stockholms fondbörs – men både skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna måste kunna få del av

noteringarna för att portföljmetoden skall kunna användas.

I *andra stycket* stadgas att även andra finansiella instrument än de som räknas upp i första stycket omfattas av portföljmetoden om instrumentet till sin konstruktion och verkningssätt liknar de uppräknade. Stadgandet innebär en presumtion för att ett nykonstruerat instrument skall beskattas enligt portföljmetoden om det eller något underliggande instrument är föremål för marknadsnotering. Vid bedömning om ett instrument skall anses vara liknande till sin konstruktion och verkningssätt kan t.ex. vägas in om det i sina olika beståndsdelar är identiskt med några av de uppräknade instrumenten. Det ligger i sakens natur att stora krav på förutsebarhet måste upprätthållas vid den typ av analogitolkning som påbjuds genom detta stadgande.

Begreppet finansiella instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av värdepappersmarknadskommittén (Fi 1987:03). Med finansiella instrument avses alla typer av värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i ett värdepapperslöst system, omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas av begreppet. Det bör noteras att t.ex. obligationer och andra räntebärande instrument också omfattas av begreppet men dessa omfattas inte av denna paragraf.

I *tredje stycket* sägs att om något instrument som avser ett visst bolag skall beskattas enligt portföljmetoden, skall i princip alla andra instrument som avser samma bolag beskattas enligt portföljmetoden. Marknadsnotering på ett instrument kan sägas "smitta" andra instrument som avser samma bolag. Om t.ex. B-aktierna i ett bolag är marknadsnoterade, skall även A-aktierna beskattas enligt portföljmetoden; detsamma gäller optioner som avser aktier i det aktuella bolaget, vare sig optionerna är marknadsnoterade eller inte.

I *fjärde stycket* anges undantagen från tillämpning av portföljmetoden, nämligen andelar i allemansfonder och s.k. avkastningsfonder, aktier m.m. i fåmansföretag och därmed likställda företag samt värdepapper som förvärvats och avyttrats under samma år. För att en fond skall behandlas som avkastningsfond krävs att innehavet av skuldebrev varaktigt överstiger en fjärdedel.

I fråga om instrument som köps och avyttras under samma år, s.k. korttidsaffärer, skall i stället genomsnittsmetoden normalt användas. Här gäller inte någon viss minsta tid för innehavet; det skall dock inte ha varat över ett årsskifte. Det innebär att om en aktie köps på årets sista dag och säljs första dagen året därpå, skall beskattning ske enligt portföljmetoden, men om en aktie köps i början av året och säljs i slutet av samma år skall beskattning ske enligt genomsnittsmetoden. Från detta undantag från portföljmetoden gäller i sin tur ett undantag.

Om ett värdepapper har köpts eller sålts med stöd av ett värdepapper som redan finns i portföljen, skall också detta värdepapper beskattas enligt portföljmetoden även om det förvärvas och avyttras under samma beskattningsår. Detta gäller t.ex. när innehavaren av en köpoption, vilken

fanns i portföljen vid årets ingång, använder den för att köpa en aktie som sedan omedelbart säljs. Denna aktieförsäljning skall beskattas enligt portföljmetoden, eftersom anskaffningsvärdet delvis härrör från anskaffningsvärdet för optionen. Detsamma gäller försäljning av en teckningsrätt som förvärvats med stöd av en moderaktie som sedan tidigare ligger i portföljen. Detta har behandlats i avsnitt 20.5.5. Se även specialmotiveringen till 24 § 2 och 4 mom. beträffande tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

27 § 2 mom.

Grundreglerna för beräkning av anskaffningsvärde enligt portföljmetoden finns i detta moment där det anges hur det går till att bestämma beskattningsårets avdragskvot för den skattskyldige. Det utmärkande för portföljmetoden är att avyttring av ett värdepapper inte föranleder någon vinstberäkning som grundar sig enbart på anskaffningsförhållandena för det aktuella värdepapperet. I stället utgår man från försäljningspriset för det sålda instrumentet och skattar av den andel av detta pris som utgjorde den genomsnittliga vinsten på hela portföljen vid årets ingång. När man avgör vilka värdepapper som har avyttrats och vilka som ligger kvar i portföljen vid årets slut, skall avyttringsdagen vara bestämmande. Det innebär att om bindande avtal om försäljning har upprättats anses ett värdepapper sålt.

Avdragskvoten bestämmer hur stort belopp som får dras av från försäljningsintäkten. Det som återstår skall tas upp som vinst.

Avdragskvoten kan uttryckas antingen i procent eller direkt som det decimalbråk man erhåller när anskaffningsvärdet divideras med portföljvärdet.

27 § 3 mom.

I detta moment finns en regel som gör att avdragskvoten inte kan bli negativ. Där sägs att större avdrag inte får göras än att hela anskaffningsvärdet förbrukas genom att tas i anspråk för avdrag. Om avdrag skulle medges med avdragskvoten oavsett hur mycket anskaffningsvärde som återstår kunde teoretiskt sett ett negativt anskaffningsvärde uppkomma vid årets slut. Om ett sådant skulle vara tillåtet skulle året därpå ett större belopp än hela försäljningsintäkten få tas upp som vinst. I stället föreslås att högst hela anskaffningsvärdet får dras av. För försäljningar året därpå skall hela försäljningsintäkten tas upp som vinst, eftersom avdragskvoten blir noll när anskaffningsvärdet är noll kr.

27 § 4 mom.

I momentet finns regeln om ett särskilt avdrag vid förlust på återstående portfölj. Regeln tar sikte på den situationen att den portfölj som är kvar vid årets slut – om avdrag skulle ha gjorts enligt huvudregeln – skulle ha uppvisat en förlust, dvs. anskaffningsvärdet skulle ha överstigit portföljvärdet.

I sådana fall får ett större avdrag göras än det som följer av huvudregeln. Den utvidgade avdragsrätten kan uttryckas på två sätt – båda får samma praktiska effekt. Det ena är att man säger att hela försäljningsintäkten får dras av, dock inte mer än att det utgående anskaffningsvärdet blir lika med det utgående portföljvärdet. Det andra sättet att uttrycka detta är att säga att så stort avdrag får göras att utgående anskaffningsvärde blir lika med utgående portföljvärde, dock får inte större belopp än hela försäljningsintäkten dras av.

27 § 5 mom.

Av bestämmelserna framgår att om någon äger sådana värdepapper som i och för sig omfattas av reglerna för portföljmetoden men någon avdragskvot inte har kunnat fastställas, så skall metoden inte tillämpas utan då gäller i stället genomsnittsmetoden i 28 §. Detta gäller t.ex. när någon vid inflyttning till Sverige blir skattskyldig här först en bit in på beskattningsåret och säljer hit medförda aktier under inflyttningsåret.

27 § 6 mom.

I 6 mom. regleras strukturrationaliseringsfallen. Nuvarande regler i 35 § 3 mom. tredje stycket KL innebär att regeringen i fråga om äldre aktier kan medge hel eller delvis befrielse från reavinstskatt vid strukturrationalisering. Vårt förslag innebär en övergång till ett uppskovsförfarande inom ramen för den ordinarie taxeringen. När ett byte av aktier godtas som ett "strukturrationaliseringsfall" blir konsekvensen att själva bytet inte utlöser någon beskattning. I momentet anges att något ytterligare anskaffningsvärde inte får läggas till portföljens anskaffningsvärde. Eftersom förfarandet innebär ett uppskov med beskattningen tills den förvärvade aktien avyttras, skall anskaffningsvärdet för portföljen bara påverkas av anskaffningsvärdet för den ursprungliga aktien.

Beträffande aktier i fåmansbolag gäller särskilda regler för strukturrationaliseringsfallen. Eftersom sådana aktier inte skall beskattas enligt portföljmetoden blir dessa inte aktuella, jämför 28 § 5 mom.

Förslaget omfattar bara aktier och inte också konvertibla skuldebrev som kapitalvinstkommittén föreslog.

27 § 7 mom.

I momentet regleras den situationen att den skattskyldige inte längre har några finansiella instrument kvar i portföljen men har ett outnyttjat anskaffningsvärde.

Inom portföljen sker en automatisk kvittning mellan vinster och förluster på de olika värdepapperen. Om den skattskyldige inte längre innehar några sådana värdepapper som ingår där, måste emellertid en slutavräkning ske. Denna situation kan uppkomma när den skattskyldige sålt alla instrumenten eller dessa förfallit genom att ifrågavarande bolag gått i konkurs och upplösts eller att optioner löpt ut. Eventuellt kvarstående-

de anskaffningsvärde anses då som en reaförlust och får dras av enligt bestämmelserna i 3 § 2 mom., vilket innebär att avdrag får ske med 70 % av kvarstående anskaffningsvärde.

Det kan nämnas att reaförluster också uppkommer om avdragskvoten är större än 1. Att avdrag får ske med 70 % av dessa förluster framgår av 3 § 2 mom.

Någon möjlighet att spara anskaffningsvärde inom ramen för portföljmetoden, när portföljen är slutsåld, har inte införts.

27 § 8 mom.

I momentet regleras fall där ett finansiellt instrument upphör att vara marknadsnoterat. Det skall då "lyftas ur portföljen" vid årets slut. Anskaffningsvärdet för portföljen minskas med det värde som skulle ha fått räknas som omkostnadsbelopp om instrumentet hade sålts sista dagen det noterades. Detta värde får sedan följa instrumentet när det skall beskattas enligt genomsnittsmetoden.

27 § 9 mom.

I momentet regleras vilket anskaffningsvärde mottagaren skall få tillgodoräkna sig och vilket anskaffningsvärde givaren skall räkna av vid gåvor och andra benefika överlåtelser. Det gäller gåva, bodelning, arv och testamente.

Mottagaren får tillgodoräkna sig det anskaffningsvärde som den tidigare ägaren skulle ha fått dra av om han hade avyttrat värdepappret till marknadsvärdet på överlåtelsedagen. Det innebär enligt huvudregeln att mottagaren får överta det anskaffningsvärde som utgörs av marknadsvärdet på överlåtelsedagen multiplicerat med givarens avdragskvot för det aktuella året. Dessutom skall dock alla regler i 3–5, 7 och 8 mom. tillämpas, såsom att mer än hela anskaffningsvärdet inte får förbrukas. Dessa regler kan göra att ett annat belopp än det som kan beräknas med den för året gällande avdragskvoten får övertas. Om ytterligare avdrag får göras eller om ett lägre belopp skulle ha fått dras av om givaren i stället hade sålt ett bortskänkt värdepapper kan man i vissa fall tvingas räkna ut en justerad avdragskvot för att få reda på hur stort anskaffningsvärde en gåvotagare skall få tillgodoräkna sig. Det kan t.ex. vara så att ytterligare avdrag får göras enligt 4 mom. Detta särskilda avdrag skall proportioneras ut på alla överlåtelser under året.

Beträffande tillämpningen av 7 mom. i gåvofallen kan sägas att kvotering till 70 % av reaförlustavdraget skall göras innan anskaffningsvärde förs över till mottagaren. Om så inte skulle vara fallet kunde hela reaförlusten "räddas" genom att få kvittas mot någon närståendes vinstportfölj.

Det är underförstått att den tidigare ägaren skall minska anskaffningsvärdet på sin portfölj med samma belopp som mottagaren får tillgodoräkna sig som anskaffningsvärde. Detta gäller i gåvo- och bodelningsfallen men givetvis inte i arvs- och testamentsfallen. I de sistnämnda fallen görs i stället en fördelning mellan mottagaren och övriga arvtagare

och testamentstagare. Är det fråga om ett partiellt arvskifte gäller dock detsamma som vid gåva.

28 § 1 mom.

I detta moment anges på vilka finansiella instrument genomsnittsmetoden skall tillämpas.

Innebörden är att metoden omfattar samtliga finansiella instrument för vilka inte särskilda regler gäller enligt i 27 § (portföljmetoden) eller 29–30 §§ (vissa fordringar). Skulder utgör inte finansiella instrument hos låntagaren. Det har därför inte särskilt nämnts att de inte omfattas av genomsnittsmetoden.

28 § 2 mom.

I momentet finns grundregeln för beräkning av anskaffningsvärden enligt genomsnittsmetoden. Regeln överensstämmer i huvudsak med den nuvarande genomsnittsmetoden för äldre aktier enligt punkt 2 b andra stycket av anvisningarna till 36 § KL. En skillnad gentemot nu gällande regler är dock att gränsen för vad som skall anses utgöra samma slags instrument dras snävare enligt den nya lydelsen (se avsnitt 20.4.1).

Om t.ex. en aktie erhållits genom gåva skall i vissa fall det anskaffningsvärde som mottagaren får tillgodoräkna sig, beräknas enligt portföljmetoden, se 27 § 9 mom. De sålunda beräknade värdet kan därefter i vissa fall ingå i genomsnittsberäkning hos mottagaren.

Detsamma gäller när ett värdepapper upphör att vara marknadsnoterat och därför skall beskattas enligt genomsnittsmetoden, jämför 27 § 5 mom.

28 § 3 mom.

Momentet innehåller kompletterande regler för beräkning av anskaffningsvärden för vissa finansiella instrument.

I *första stycket* finns regler för beräkningen av anskaffningsvärde för delbevis, bevis om företrädesrätt och teckningsrätt. Regeln överensstämmer i princip med vad som nu gäller enligt punkt 2 b fjärde stycket av anvisningarna till 36 § KL för beräkning av anskaffningskostnad för delbevis och teckningsrätt för äldre aktier. Innebörden är att en proportionering skall ske av aktiens marknadsvärde inkl. värdet av beviset eller rätten på aktien och beviset eller rätten.

En förutsättning för att regeln skall tillämpas är att erhållandet av beviset eller rätten inte är att betrakta som utdelning.

Andra stycket innehåller en regel för beräkning av anskaffningsvärde för optionsbevis som erhållits genom köp av skuldebrev förenat med optionsrätt. Även i detta fall skall anskaffningsvärdet beräknas genom proportionering enligt den princip som angetts i föregående stycke. Denna metod kan dock inte tillämpas om uppgift saknas om marknadsvärdet för ett skuldebrev med optionsrätt. När så är fallet får de nu gällande principerna tillämpas i stället för proportionering, varvid anskaffningsvärdet

för optionsbeviset beräknas som anskaffningsvärdet av skuldebrevet inkl. optionsrätten minskat med marknadsvärdet för skuldebrevet.

28 § 4 mom.

I *första stycket* anges att anskaffningsvärdet för konvertibla skuldebrev, skuldebrev förenade med optionsrätt, vinstandelsbevis eller aktie som tecknats med stöd av moderaktie av annat slag samt för aktie som erhållits med stöd av teckningsoption om optionen erhållits genom förvärv av skuldebrev förenat med optionsrätt skall utgöras av teckningsbeloppet. Motsvarande bör även gälla för andra finansiella instrument än de här nämnda om de till konstruktion och verkningssätt liknar dessa. Bestämmelsen kan sägas innebära ett avsteg från en likformig tillämpning av genomsnittsmetoden genom att en företrädesrätt som utnyttjas i dessa fall i praktiken åsätts noll kr. i anskaffningsvärde. Se vidare specialmotiveringen till 24 § 1 mom.

Andra stycket behandlar anskaffningsvärdet för finansiella instrument förvärvade genom lösen av optioner, leverans enligt standardiserat terminskontrakt, konvertering eller på liknande sätt utan att beskattning i samband med förvärvet har skett för avyttring av optionen etc. Detta har behandlats i avsnitt 20.6.4.

Anskaffningsvärdet beräknas som priset för optionen, teckningsrätten, delrätten, det konvertibla skuldebrevet, det konvertibla vinstandelsbeviset eller motsvarande med tillägg för eventuellt vederlag som lämnas i samband med förvärvet av instrumentet.

28 § 5 mom.

I momentet regleras strukturrationaliseringsfallen, se vidare kommentaren till 27 § 6 mom.

Här finns dessutom särskilda regler för förfarandet när det är fråga om aktier i ett fåmansföretag. Någon tidsfrist för när en sådan ansökan senast skall ha gjorts har inte föreskrivits. I allmänhet torde det ligga i den skattskyldiges intresse att få beskattningsfrågan klarlagd på ett så tidigt stadium som möjligt, ofta redan före avyttringen. Det kan dock inte uteslutas att det först i efterhand uppmärksammas att dispens erfordras.

29 § 1 mom.

I momentet anges att avyttring av fordringar och andra finansiella instrument som är hänförliga till räntebärande fordringar beskattas enligt genomsnittsmetoden, om de är utställda i svenska kronor. Dessa beskattas nu enligt 35 § 4 mom. KL.

Som framgår av avsnitt 21.3.2 är tanken att värdeförändringar på marknadsnoterade sådana skuldebrev skall beskattas lika oavsett om det rör sig om ränta eller reavinst. Närmare bestämt skall beskattning ske som om det gällde ränta. Eftersom räntor och reavinster beskattas lika enligt de föreslagna reglerna, har dessa skuldebrev behållits bland reavinstberäk-

ningsreglerna i övrigt. Om de i stället hade tagits in bland räntorna skulle hänvisningar ha behövts till de gemensamma reglerna för beräkning av reavinster. På avdragssidan finns det emellertid skillnader mellan räntor och reaförluster. Av 3 § 2 mom. framgår att reglerna om begränsad avdragsrätt till 70 % för reaförluster inte skall gälla för de marknadsnoterade svenska skuldebreven. Däremot skall ränteavdragstaket på 100 000 kr. tillämpas i fråga om reaförlusterna.

I det föreslagna systemet för beskattning av värdepapper har det inte längre samma avgörande betydelse som i dagens vilken typ av tillgång ett instrument anses tillhöra. För alla värdepapper gäller t.ex. en evig reavinstbeskattning av hela vinsten. I det nya systemet blir det i stället avgörande om portföljmetoden skall tillämpas för att beräkna vinsten och på vilket sätt förluster skall vara avdragsgilla. För fordringar kommer portföljmetoden i fråga om det rör sig om fordran i utländsk valuta. Så länge det gäller fordran i svensk valuta eller finansiellt instrument utställt i svensk valuta och där det underliggande instrumentet är en räntebärande fordran utställd i svensk valuta, gäller genomsnittsmetoden. För alla andra skuldebrev än de som är marknadsnoterade gäller kvoterad avdragsrätt till 70 % för reaförluster.

29 § 2 mom.

I detta moment regleras reavinstbeskattningen vid underkursskuldebrev, se vidare avsnitt 15.7.2.

29 § 3 mom.

Ändringen beträffande räntekompensation innebär ett avgörande avsteg från nuvarande system. Räntekompensation skall enligt förslaget inte få dras av när räntan faller ut, utan får dras av i samband med reavinstberäkningen först när fordringen avyttras. Enhetliga regler kommer därmed att gälla för fordringar och nuvarande aktiebeskattade instrument.

30 §

I 30 § finns en för svensk lagstiftning ny företeelse nämligen specialreglering av beskattningen av värdeförändringar på tillgångar i utländsk valuta.

Regleringen är avsedd att omfatta alla typer av fordringar, utställda i utländsk valuta. Med fordringar avses t.ex. vanliga skuldebrev och tillgodohavanden på bankkonton men också kontanter i utländsk valuta.

Beskattningen skall enligt *första stycket* ske enligt portföljmetoden. De regler som gäller för aktier och liknande tillgångar kan i stort sett oförändrade tillämpas på fordringar och liknande i utländsk valuta. Dock skall reglerna i 27 § 6 mom. om strukturrationaliseringar inte gälla för fordringarna. Inte heller undantaget för korttidsinnehav, som framgår av 27 § 1 mom. fjärde stycket, gäller för valuta. Beskattningen har behandlats i avsnitt 23.4.1.

För att inte beskattningen av värdeändringar skall bli alltför betungande

för de skattskyldiga och myndigheterna finns två undantag i *andra och tredje styckena*.

Enligt *andra stycket* undantas resevaluta och andra mindre summor som innehas för att täcka löpande levnadskostnader i samband med utlandsvistelser. Det bör noteras att tillgångar på transaktionskonton och kontanter skall läggas ihop med skulder på sådana konton. Därvid får emellertid inte någon kvittning ske mellan tillgångar och skulder. Om en skuld tas upp på motsvarande 25 000 kr. i utländsk valuta och beloppet sätts in på ett utländskt bankkonto har maximibeloppet om 50 000 kr. redan uppnåtts.

Ett högre belopp, 200 000 kr., gäller för den som är bosatt utomlands men fortfarande oinskränkt skattskyldig i Sverige.

Överskrids maximibeloppet skall hela innehavet beskattas enligt portföljmetoden.

Enligt *tredje stycket* undantas avyttringar där innehavet varat i högst fem dagar. Detta gäller dock inte om det uppenbarligen rör sig om en kapitalplacering. Omständigheter som kan tyda på att det rör sig om en kapitalplacering är t.ex. att någon köper upp utländsk valuta kort tid före en förväntad devalvering. Om beloppet är stort kan beloppets storlek i sig också vara något som tyder på att det rör sig om en kapitalplacering, om det inte finns någon annan anledning till innehavet som t.ex. ett planerat fastighetsköp eller liknande.

I *fjärde stycket* anges förfarandet när någon har beskattats för beräknad ränta på utländska underkursskuldebrev. Ett belopp motsvarande den avskattade räntan får då läggas till anskaffningsvärdet på valutatillgångsportföljen. Sådant tillägg får däremot inte göras i fall där avskattning sker på grund av att räntan t.ex. betalas ut vart tredje år eller annars utgör efterskottsränta.

31 § 1 mom.

Reavinstreglerna för skulder i 31 § har ingen motsvarighet i nuvarande lagstiftning.

I detta moment regleras avyttring av skulder utställda i svenska kronor. Begreppet avyttring passar enligt vanligt språkbruk inte när det gäller skulder. Med avyttring avses återbetalning av skulden till långivaren eller överlåtelse av betalningsansvaret för skulden på någon annan person. En reavinst vid delavbetalning av en skuld uppkommer om skuldbeloppet skrivs ned med ett större belopp än låntagaren har amorterat. Beträffande beräkning av reavinst/reaförlust på grund av avyttring av skuld hänvisas till avsnitt 22.3.2. För att det skall vara fråga om en skattepliktig skuld krävs att den skattskyldige har lånat pengar eller motsvarande värde. Det kan inte bli fråga om reavinstbeskattning i samband med en skuld som har uppkommit på grund av skadeståndsskyldighet eller t.ex. en skatteskuld.

Det bör noteras att sådant belopp som ansetts utgöra amortering och inte avdragsgill ränta skall beaktas vid reavinstberäkningen, se beträffande överkursskuldebrev avsnitt 22.6.

I *andra stycket* stadgas att vid överlåtelse av skuld i samband med överlåtelse av annan egendom skall inte skuldavyttringen beskattas för sig

utan följer t.ex. reglerna för beräkning av reavinst vid överlåtelse av fastighet, se vidare avsnitt 22.5.

I *tredje stycket* undantas skulder som avser studiemedel. Ränta på dessa är enligt 20 § KL inte avdragsgill. Studiemedelsskulder som skrivs av innebär att staten efterger en fordran. Det är då inte meningsfullt att staten skall ta igen en del av det eftergivna beloppet genom reavinstbeskattning av beloppet.

31 § 2 mom.

I 2 mom. regleras beskattningen av skulder utställda i utländsk valuta. Portföljmetoden skall tillämpas vid beräkning av sådana reavinster. Portföljmetoden så som den bestäms i 27 § kan emellertid inte utan vidare tillämpas på skulder. Som beskrivs i avsnitt 23.4.2 används en spegelvänd portföljmetod. Se vidare nämnda avsnitt.

Av *andra stycket* framgår att vissa transaktionsskulder i likhet vad som angivits i 30 § andra stycket är undantagna från beskattning om de tillsammans med vissa angivna fordringar uppgår till högst 50 000 kr. resp. 200 000 kr. Det innebär alltså att en tröskeleffekt uppkommer om beloppet överskrids – då beskattas värdeändring på hela innehavet.

Undantaget i 30 § tredje stycket för korta innehav upp till fem dagar gäller även på skuldsidan, vilket framgår av *tredje stycket*.

I *femte–sjunde styckena* beskrivs den spegelvända portföljmetoden som skall tillämpas på de utländska skulderna. Reglerna är inte lika detaljerade som reglerna i 27 §. Om tolkningsvårigheter skulle uppstå, kan ledning sökas i 27 § med beaktande av att reglerna skall "översättas" till skuldförhållanden.

I åttonde stycket regleras avdragsrätten för ränta. Om portföljen uppvisar vinst skall räntan dras av från skuldingångsvärdet, se den allmänna motiveringen i avsnitt 23.6 och specialmotiveringen till 3 § 2 mom. femte stycket.

32 §

I 32 § regleras beskattningen vid icke yrkesmässig avyttring av varje annan form av egendom än sådan som avses i 26–31 §§. Dessa regler återfinns i dag i 35 § 4 mom. KL.

Vilken typ av egendom det kan vara fråga om framgår av avsnitt 24.1.

Särskilda regler gäller för egendom som innehas för personligt bruk.

I *andra stycket* framgår att egendom som innehas för personligt bruk och som har en förutsebar livslängd på högst 50 år skall undantas från beskattning. Den 50-åriga livslängden skall räknas från det tillgången tillverkades eller eljest tillkom. Om en tillgång som normalt inte varar i så lång tid som 50 år, ändå har bevarats så länge eller längre skall den omfattas av beskattningen.

Det går oftast lätt att avgöra vilken typ av egendom som innehas för personligt bruk. I vissa fall kan dock en typ som normalt innehas för personligt bruk falla utanför med hänsyn till det sätt på vilket den innehas,

t.ex. utgör en andel i en tavla som inte används av den skattskyldige inte sådan egendom för honom.

Av *tredje stycket* framgår att vinst på egendom som innehafts för personligt bruk är skattepliktig endast om vinsten överstiger 20 000 kr. Detta uttrycks som att ett avdrag på detta belopp får göras från sådana reavinster under varje beskattningsår.

Fjärde stycket reglerar återläggning av värdeminskningsavdrag och andra avdrag för anskaffningen.

Enligt *femte stycket* får en schablonanskaffningskostnad på 25 % av försäljningsintäkten användas för egendom som innehas för personligt bruk.

Enligt *sjätte stycket* medges inte avdrag för reaförlust på egendom som innehas för personligt bruk. Detta gäller oavsett om vinsten skulle ha varit skattepliktig eller inte om egendomen i fråga hade sålts med vinst. Reaförlust på en tavla är alltså inte avdragsgill. Som framgår av avsnitt 24.4.4 anses värdeminskning på sådan egendom utgöra en icke avdragsgill personlig levnadskostnad. Av de generella reglerna i 3 § 2 mom. framgår att endast 70 % av reaförluster som gäller övrig lös egendom får dras av.

Av *sjunde stycket* framgår att genomsnittsmetoden är tillämplig i vissa fall när det gäller lös egendom som inte används för personligt bruk. Det torde dock sällan råda sådan identitet mellan två innehav att den skall tillämpas. Det kan dock t.ex. gälla guld som vid olika tidpunkter inköpts till olika pris. Då skall ett genomsnittligt inköpspris dras av.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

punkt 1

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. I samband härmed krävs vissa övergångsbestämmelser.

punkt 2

De nya bestämmelserna i 24 § 4 mom. innebär att avyttringen blir bestämmande för beskattningstidpunkten, oavsett om någon del av köpeskillingen uppbärs eller ej. Om en överlåtelse har skett före ikraftträdandet utan att någon del av köpeskillingen uppburits skulle utan särskilda övergångsbestämmelser någon beskattningstidpunkt över huvud taget inte föreligga. I denna punkt anges därför att beskattning i sådana fall skall ske vid 1992 års taxering, i den mån inte beskattningen skall uppskjutas enligt de nya reglerna i 24 § 2 mom. därför att köpeskillingen inte är känd.

punkt 3

Om beskattning har skett vid 1991 eller tidigare års taxering av viss del av köpeskillingen men beskattningen har måst anstå med sådan del av köpeskillingen som inte är känd, skall denna del i enlighet med de nya reglerna i 24 § 2 mom. andra stycket tas upp till beskattning när den blir

känd till sitt belopp. Beräkningen av skattepliktig vinst skall dock ske enligt de regler som tillämpades vid beskattning för den första delen av köpeskillingen. Det kan påpekas att i övrigt gäller de nya reglerna fullt ut när avyttringar tas upp till beskattning efter ikraftträdandet, även om avyttring har skett dessförinnan. Förbudet mot retroaktiv lagstiftning utgör inget hinder mot detta (prop. 1978/79:195 s. 56 och bil. 1 s. 158).

punkt 4
Reglerna om inkomstbeskattning av vinster vid vinstdragning på svenska premieobligationer tillämpas bara i fråga om sådana obligationer som utfärdas efter ikraftträdandet.

punkt 5
I fråga om fastigheter föreslås en 10-årig övergångsperiod. Under denna tid får omkostnadsbeloppet beräknas enligt de äldre bestämmelserna som om fastigheten hade avyttrats den 31 december 1990. Uppräkning av ingångsvärdet medges således fram till denna tidpunkt. På motsvarande sätt skall även uppskovsbelopp räknas upp. Vad som sker efter ingången av år 1991 inverkar inte på beräkningen av omkostnadsbeloppet i annan mån än att de nya bestämmelserna om återföring av skogs- och substansminskningsavdrag i 25 § 5 mom. skall tillämpas. Den som efter ikraftträdandet har lagt ner kostnader på en fastighet får – om dessa skall beaktas – tillämpa de nya reglerna.

punkt 6
För bostadsrätterna, som i dag beskattas enligt en nominell metod, är i stället övergångsbestämmelserna anknutna till beräkningen av den skattepliktiga andelen av vinsten. För de bostadsrätter som redan enligt gällande regler skulle ha beskattats fullt ut ges inga särregler, däremot för de äldre. Vårt förslag innebär att de sistnämnda växer in i det nya systemet under en treårsperiod. Sker avyttring under något av åren 1991, 1992 eller 1993 får den skattepliktiga vinsten beräknas till 60, 75 resp. 90 % av den framräknade vinsten. Detta gäller dock inte om de äldre bestämmelserna skulle leda till att en större andel av vinsten skulle ha tagits upp vid en avyttring den 31 december 1990. Andelarna under övergångsåren har bestämts med hänsyn till de sänkningar av skattesatsen som sker vid ikraftträdandet. Regeln tillämpas inte om omkostnadsbeloppet bestäms enligt schablonregeln i 26 § 7 mom.

punkt 7
Äldre reaförluster får utnyttjas inom nu gällande sexårstid. Förlusterna beräknas efter äldre regler och begränsningarna till viss andel och i fråga om vissa avyttringar till närstående tillämpas alltjämt. Eftersom de nya reglerna innebär att inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet upphör för att delas upp i inkomstslagen näringsverksamhet och kapital måste övergångsbestämmelserna anpassas härtill. Det är dessutom önskvärt att

reglerna görs så enkla som möjligt. Den lämpligaste lösningen är enligt vår mening att medge avdrag för äldre förluster i inkomstslaget kapital. Sådana förluster skall få utnyttjas i den mån sådan vinst redovisas som enligt äldre regler skulle ha utgjort av tillfällig förvärvsverksamhet. Avdrag i inkomstslaget kapital skall medges även om den nya vinsten skall redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Av enkelhetsskäl föreslår vi ingen motsvarighet i övergångsreglerna om att avräkning först skall ske för nya förluster som kan ha uppkommit. Kvotering till 70 % tillämpas inte på sådana förluster.

punkt 8
Avdragskvoten i portföljmetoden för beskattningsåret 1991 bestäms av relationen mellan anskaffningsvärdet för de aktier m.m. som skall ingå i portföljen och marknadsvärdet på dem vid årsskiftet 1990–1991. Anskaffningsvärdet skall därvid bestämmas enligt de äldre reglerna alltså till det belopp som hade utgjort omkostnadsbelopp vid en försäljning den 31 december 1990. Av förenklingsskäl får dock anskaffningsvärdet för hela innehavet alltid bestämmas till 40 % av marknadsvärdet vid årsskiftet.

punkt 9
Under de tre första åren, 1991–1993, skall portföljmetoden inte tillämpas i fråga om mindre aktieinnehav. Metoden tillämpas bara om den skattskyldige vid årets början hade sådana instrument som kan ingå i portföljen med ett sammanlagt värde överstigande 50 000 kr. Har portföljmetoden en gång tillämpats för en skattskyldig skall detta ske även fortsättningsvis om inte den skattskyldige vid ett årsskifte helt saknar portföljinstrument. I de fall där portföljmetoden inte skall tillämpas används i stället genomsnittsmetoden.

punkt 10
I fråga om aktier eller andra finansiella instrument som enligt punkt 9 i övergångsbestämmelserna inte skall ingå i portfölj under de första åren beräknas anskaffningsvärdet under de tre övergångsåren efter samma principer som vid ingången i portföljmetoden.

punkt 11
Regeln om beräkning av anskaffningsvärde för aktier köpta före den 2 april 1971 skall fortsätta att gälla för icke börsnoterade aktier.

punkt 12
För att reavinstbeskattningen av andelar i allemansfonder inte skall träffa värdestegring som uppkommit före ikraftträdandet får anskaffningsvärdet för andelarna bestämmas till marknadsvärdet den 31 december 1990.

punkt 13
De nya reglerna om avdrag för underskott när en förvärvskälla har upphört tillämpas inte om förvärvskällan beskattats sista gången vid 1991 eller tidigare års taxering. I så fall skall i stället övergångsbestämmelserna om förlustavdrag tillämpas.

38.3 Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Ändringarna i fråga om procentsatser, reducerat uttag på vissa årgångar och övergångsbestämmelserna har behandlats i kap. 8.

Med anledning av att fastighetsskatten har ersatt schablonintäkten har till lagen förts en motsvarighet till nuvarande bestämmelse rörande denna intäkt i punkt 1 av anvisningarna till 41 a § KL att värde för samfällighet i vissa fall skall räknas in i underlaget för skatteberäkningen. Likaså har till lagen förts en motsvarighet till nuvarande bestämmelse i 24 § 2 mom. KL om nedsättning av skatten när fastigheten blir obrukbar på grund av eldsvåda e.d.

De nuvarande bestämmelserna är så utformade att de hänvisar till de olika reglerna angående beräkning av inkomst från fastigheten för att ange tillämpligt underlag och procentsats för de olika fallet. För det fall att fastighetsägaren inte är skattskyldig för inkomst av fastigheten finns i fjärde stycket en regel som anger att beräkningen i så fall sker med utgångspunkt i hur inkomstberäkningen skulle ha skett, om skattebefrielse inte föreligger. Med den föreslagna utformningen av första stycket blir dessa bestämmelser onödiga och utgår. Att ägare av skattepliktig fastighet skall betala fastighetsskatt framgår av 1 och 2 §§.

38.4 Uppbördslagen (1953:272)

2 § 4 mom.

Momentets nuvarande bestämmelser om skattereduktion för s.k. hemmamake och för ensamstående med barn utgår. I momentet har i stället tagits in nya bestämmelser om skattereduktion.

I första stycket behandlas skattereduktion för underskott av kapital, som medges med 30 % av underskottets belopp.

I andra stycket behandlas skattereduktion grundad på premier för pensionsförsäkring. Syftet med denna skattereduktion är – som behandlats i avsnitt 25.4.2 – att förebygga att grundavgift tas ut både vid intjänandet av inkomst av tjänst som används för inbetalning av sådana premier och vid utbetalning av pensionen. Skattereduktionen beräknas med utgångspunkt i den procentsats som gäller för grundavgift under beskattningsåret. Först skall emellertid en omräkning ske så att uttaget motsvarar grundavgift på det belopp som återstår sedan avgiften avräknats. Vid det föreslagna uttaget på 22,51 % blir denna procentsats 18,37. Därefter skall reduktionen beräknas efter 60 % av denna procentsats. Anledningen härtill är att restitutionen egentligen borde vara en skattepliktig intäkt, vilket på detta sätt beaktas schablonmässigt.

Med hänsyn till förändringarna i beskattningen av privatbostäder medges skattereduktion i fortsättningen även mot fastighetsskatt. Däremot skall skattereduktion inte längre medges mot skattetillägg.

3 § 2 mom.

Mellan tredje och fjärde styckena har skjutits in ett nytt stycke med med en regel som säger, att preliminär A-skatt skall betalas av fysisk person för sådan ränta, utdelning och annan avkastning som omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet. Detta gäller oavsett om personen betalar preliminär A-skatt eller preliminär B-skatt. Preliminär skatt skall dock inte betalas av den som inte är skattskyldig för kapitalinkomsten i Sverige. För avkastning i form av utdelning på aktier betalas då i stället kupongskatt, som är definitiv.

4 § 1 mom.

I momentet anges att skattetabeller bl.a. skall grundas på nuvarande regler om skattereduktion. Denna förutsättning bortfaller med anledning av förslaget.

Vidare skall tabellerna grundas på att skattskyldig inte erhåller andra avdrag än grundavdrag och schablonavdrag, varvid schablonavdraget beaktas endast till hälften. När schablonavdraget nu sänks till 1 000 kr. bör det beaktas i sin helhet.

4 § 2 mom.

I momentet anges att det i skattetabellen skall i särskilda kolumner tas upp skattebelopp för skilda grupper av skattskyldiga, nämligen de som är berättigade till nuvarande skattereduktion och de som inte är det. Momentet upphör att gälla eftersom nuvarande skattereduktion föreslås slopad.

7 §

I ett nytt tredje stycke sägs att preliminär A-skatt på kapitalinkomster skall utgå med 30 %. Om inkomsten härrör från utlandet och skatt har dragits av där skall preliminär skatt endast utgå med mellanskillnaden mellan 30 % av inkomsten och vad som erlagts i skatt i utlandet.

I ett nytt femte stycke sägs, att skatt inte tas ut på lägre belopp än 100 kr.

10 §

I denna paragraf anges vad som inte skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär A-skatt. Förslaget om principiell skatteplikt för kostnadsersättningar föranleder ändringar av första stycket. Detta kompletteras med en regel som i fråga om ersättningar för ökade levnadskostnader klargör, att undantaget gäller endast om ersättningarna utgår under

tjänsteresa som avses i punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL samt att det efter en varaktighet av tre månader krävs ett särskilt beslut av skattemyndigheten. Vidare gäller att de undantagna ersättningarna inte får överstiga de avdragsgilla schablonbelopp som anges i de nämnda anvisningspunkterna. Eventuella överskjutande eller icke avdragsgilla belopp skall behandlas som lön och ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt. Motsvarande skall gälla i fråga om ersättning för tjänsteresor med egen bil.

13 § 1 mom.

I momentet sägs, att skattemyndigheten vid debitering av preliminär B-skatt om möjligt skall ta hänsyn till att preliminär A-skatt på kapitalinkomst skall erläggas.

Annars kan jämkning begäras. Finns andra inkomster skall jämkning i första hand ske vid uttag av preliminär skatt för dessa enligt 45 § 1 mom. Endast om inga andra inkomster finns än kapitalinkomster skall jämkningsbeslutet uppvisas för och beaktas av den som utbetalar avkastningen och som enligt 39 § 1 a mom. skall verkställa skatteavdrag.

39 § 1 a mom.

I det nya momentet sägs att den som utbetalar eller gottskriver avkastning är skyldig att göra avdrag för preliminär skatt som den skattskyldige har att betala för avkastningen. Vidare görs 52–54 §§ tillämpliga, vilket innebär att skatten skall betalas in och uppbördsdeklaration avges senast den 18 i månaden efter den då avkastningen gottskrevs eller betalades ut och att förseningsavgift påförs den som underlåter att fullgöra skyldigheten att avge uppbördsdeklaration inom föreskriven tid.

41 §

Ändringarna föranleds av att existensminimireglerna slopas vid taxeringen av uttagandet av preliminär skatt. Till lagrummet har förts vissa bestämmelser från anvisningarna.

48 § 4 mom.

Momentet innehåller de nya anståndsbestämmelserna som har behandlats i avsnitt 15.7.2.

78 a §

I paragrafen sägs, att den som enligt 39 § 1 a mom. skall innehålla och redovisa preliminär skatt på kapitalinkomster skall ansvara för skatten på samma sätt som arbetsgivare ansvarar för arbetstagares skatt enligt 75–77 §§ och vara skyldig att ha sin bokföring och handlingar ordnade så att kontroll kan ske.

Om exempelvis en bank utan skälig anledning underlåter att innehålla

skatt kan således den lokala skattemyndigheten förklara att banken är skyldig att betala den skatt som den borde ha innehållit. Banken får söka beloppet åter av den skattskyldige.

Anvisningarna till 41 §

De bestämmelser som behövs i fråga om avdrag för kvarstående skatt har förts till 41 §.

38.5 Taxeringslagen (1956:623)

22 § 1 mom.

Ändringar i första stycket 2, 3 och 4 har gjorts med anledning av den nya indelningen i inkomstslag och förvärvskällor samt att grundavdrag inte medges från inkomst av passiv näringsverksamhet eller kapital. Deklarationsskyldighet inträder enligt första stycket 7 för fysisk person så snart han haft bruttointäkt av sådant slag överstigande 100 kr. Detta gäller dock inte om det uteslutande är fråga om ränta eller annan avkastning för vilken preliminär A-skatt skall betalas enligt de nya bestämmelserna i 3 § 2 mom. 1 UBL, dvs. sådan avkastning som den skattskyldige får kontrolluppgift på.

Ändring har också gjorts på grund av införandet av portföljmetoden och genomsnittsmetoden för beräkning av reavinst vid försäljning av aktier och andra värdepapper. Deklarationsskyldighet föreligger enligt första stycket 8 så snart genomsnittlig anskaffningskostnad eller avdragskvot skall fastställas.

Vidare införs i första stycket 9 en regel som säger att deklarationsskyldighet alltid föreligger om underlag för avkastningsskatt på pensionsmedel skall fastställas.

Den nya punkten 7 föranleder en följdändring i andra stycket.

Slutligen ändras reglerna i tredje stycket med hänsyn till att andra makens inkomster inte längre har någon betydelse för beskattningen.

24 § 2 mom.

Förutsättningarna för avgivande av förenklad självdeklaration har ändrats. Punkt 1 utgår eftersom privatbostäder beskattas genom fastighetsskatt. Vidare sker ändringar i punkt 3 med anledning av att ränta för privatbostäder och tomträttsavgäld skall dras av i inkomstslaget kapital samt att kontrolluppgift numera lämnas beträffande utdelning på utländska aktier och värdepapper som förvaras i depå hos valutabank eller fondkommissionär. Följdändringar sker också i punkterna 4 och 5.

24 § 3 mom.

Ändringen i punkt 5 är en följd av att inkomst av rörelse, av jordbruksfastighet och av konventionellt beskattade fastigheter skall beskattas i det nya inkomstslaget näringsverksamhet.

I en ny punkt 6 anges att förenklad självdeklaration inte får avges när den skattskyldige har anskaffat aktier eller andra värdepapper. I så fall skall genomsnittlig anskaffningskostnad eller avdragskvot fastställas med ledning av en ny anskaffningskostnad. Att förenklad självdeklaration inte kan avges när aktier eller andra värdepapper har avyttrats framgår redan av att enligt 2 mom. 3 avdrag inte får yrkas för reaförlust och intäkten inte får avse reavinst.

Den nya punkten 7 motsvarar nuvarande regel i 2 mom. 1 att den skattskyldige måste ha innehaft fastighet som tas upp i deklarationen under hela beskattningsåret. Denna regel måste finnas kvar för att rätt fastighetsskatt skall kunna tas ut.

25 §

I bestämmelsen anges vad som skall tas upp i allmän självdeklaration. Enligt vårt förslag skall kostnadsersättningar som utgått under tjänsteresor i betydande omfattning inte behöva tas upp i deklarationen. En förutsättning är att de motsvaras av ett schablonmässigt avdrag samt, i fråga om längre förrättningar, att skattemyndigheten har fattat ett beslut rörande den preliminära skatten. Undantaget i punkt 3 har justerats i enlighet med detta.

Första stycket 8 upphör till följd av att reglerna om räntetillägg slopas.

I en ny punkt 10 anges att den skattskyldige skall lämna uppgift i allmän självdeklaration om anskaffningsvärde för värdepapper som anskaffats till en aktieportfölj och genomsnittligt anskaffningsvärde för andra aktier.

25 c §

Ändringarna föranleds av att avdrag för räntor på lån som nedlagts i privatbostäder skall medges i inkomstslaget kapital.

25 d §

Eftersom reavinster skall beskattas fullt ut i inkomstslaget kapital och inget grundavdrag medges inträder deklarationsskyldighet enligt 22 § 1 mom. första stycket 7 så snart kapitalinkomster, som inte framgår av kontrolluppgift, på mer än 100 kr. uppstått. Paragrafen har därför upphävts.

28 §

Ändringarna i punkt 3 och 5 föranleds av att privatbostäder skall beskattas genom fastighetsskatt och avdrag för räntor och tomträttsavgäld skall medges i inkomstslaget kapital. Ändringarna i punkterna 4 och 6 är av samma slag som i 25 § 3 och 8. Även i punkt 7 görs en följdändring.

37 § 1 mom.

Undantaget i 1 e tar sikte på statliga och därmed likställda kostnadsersättningar. Dessa skall alltså för närvarande inte tas upp som intäkt hos

den skattskyldige och då inte heller tas upp i kontrolluppgift. Förslaget innebär att i princip alla kostnadsersättningar oberoende av utbetalare skall tas upp som intäkt med undantag för sådana ersättningar som är skattefria enligt 32 § 3 mom. eller punkt 6 av anvisningarna till 32 § KL.

Undantaget i 1 f avser den s.k. 600-kronorsregeln. Detta undantag bortfaller, eftersom den regeln slopas.

Enligt punkt 1 g undantas traktamentsersättningar enligt den s.k. 24-dagarsregeln från uppgiftsplikt. Med det nu föreslagna systemet är detta undantag inte längre motiverat, särskilt mot bakgrund av att avdraget vid endagsförrättningar föreslås slopat.

Under 1 f har i stället undantag gjorts för sådana ersättningar som inte skall redovisas i deklarationen i enlighet med vad som sagts i kommentaren till 25 §.

I fråga om resekostnader undantas kostnadsersättning för resa i tjänsten inom riket med allmänt kommunikationsmedel eller taxi, motsvarande gjorda utlägg. Vidare undantas bl.a. annan kostnadsersättning än kostnad för resa i tjänsten som inte överstiger sammanlagt 1 000 kr. Av praktiska skäl bör det första ledet av detta undantag finnas kvar. Som vårt förslag har utformats bör däremot beloppsundantaget slopas.

I punkten 3 finns bl.a. särskilda regler om kontrolluppgiftsskyldighet för ersättning som utgått för kollektiv sjukförsäkring. Särregleringen bör slopas med hänsyn till förslaget om sådan ersättning skall medföra skatteplikt. Det bör dock framgå av uppgiftslämnandet när försäkringsfallet inträffat.

37 § 2 mom.

I tredje stycket finns detaljerade regler som anknyter till de nuvarande traktamentsbestämmelserna och i fjärde stycket ges en dispensregel som gör det möjligt för länsskattemyndigheten i arbetsgivarens hemortskommun att medge befrielse från den allmänna skyldigheten att redovisa traktaments- och reseersättning i kontrolluppgifter.

Bestämmelsen i tredje stycket föreslås ersatt med en regel som är en följd av det förenklade förfarande som nu föreslås och som innebär, att arbetsgivare endast med en kryssmarkering behöver ange att sådan kostnadsersättning utgått som inte skall tas upp kontrolluppgift. Överskjutande belopp skall anges som lön, arvode eller motsvarande.

Som en konsekvens av att arbetsgivare nu generellt föreslås bli befriade från att lämna detaljerade uppgifter i kontrolluppgift slopas även dispensregeln i fjärde stycket.

För att inbetald preliminär skatt skall kunna tillgodoräknas rätt person måste personnummer anges på kontrolluppgiften avseende utdelning till fysisk person. Detta har föranlett ändringar i åttonde stycket.

Genom att förmån av räntefria och lågförräntade lån skall behandlas på samma sätt som andra förmåner behövs inte längre någon särreglering, varför tionde stycket utgår.

37 § 8 mom.

Av samma skäl som anges i kommentaren till 37 § 2 mom. åttonde stycket har bestämmelsen som säger att födelsetid får anges i stället för personnummer avseende fysisk person tagits bort och i ett nytt tredje stycke sagts, att i kontrolluppgift särskilt för sig skall anges det avdrag som har gjorts för preliminär skatt.

66 c §

Fysiska personer som inte har haft annan inkomst än avkastning för vilken preliminär skatt har innehållits och inte har förvärvat aktier är enligt 22 § inte skyldiga att avge deklaration. Taxering åsätts i dessa fall med ledning av kontrolluppgifter. I taxeringen ingår fastställande av avdragskvot.

70 §

I ett nytt tredje stycke sägs, att sådant taxeringsmeddelande som sänds till den som har avgivit förenklad självdeklaration skall skickas till den som har taxerats enligt 66 c §.

38.6 Lagen (1962:381) om allmän försäkring

3 kap. 2 §

Ändringarna i första och andra styckena kommenteras i huvudsak i specialmotiveringen till 2 kap. 3 § SAL. Därjämte har justeringar skett med hänsyn till den nya indelningen i inkomstslag.

11 kap. 2 §

Ändringarna i första styckets inledning kommenteras i specialmotiveringen till 2 kap. 3 § SAL. Vidare har i en ny punkt, p, tagits upp tillfälliga förvärvsinkomster. Denna punkt kommenteras i specialmotiveringen till 11 kap. 3 §.

11 kap. 3 §

I första stycket har – med anledning av den nya indelningen i inkomstslag vid taxeringen – de nuvarande punkterna a och b sammanförts. Avgörande för bedömningen av om inkomst av näringsverksamhet skall anses som inkomst av annat förvärvsarbete och därmed bli förmånsgrundande är det ställningstagande som görs vid taxeringen. Någon särskild bedömning behöver således inte som för närvarande göras vid beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten. Till följd härav utgår nuvarande andra och fjärde styckena. Inkomst på grund av försäljning av näringsfastighet skall inte vara pensionsgrundande.

I den nya punkten b – samt 2 § första stycket p – avses sådana tillfälliga inkomster som skall redovisas under inkomst av tjänst. Det kan vara fråga

om hittelön, priser från fiske- eller kunskapstävlingar eller vinster från deltagande i reklamtävlingar. Hit hör även olika inkomster av hobbyverksamhet. Alla dessa avser ersättningar för utfört arbete, antingen i egen regi eller inom ramen för annans verksamhet. I många av dessa fall kan det inte anses vara fråga om arbete för någon annans räkning.

Som framgått av vårt förslag till ändringar på avgiftssidan är tanken att dessa inkomster skall inräknas i avgiftsunderlaget. Beroende av mottagarens ålder skall antingen fulla avgifter eller endast grundavgift utgå. I den mån mottagaren inte fyllt 65 år skall sålunda beräkning av pensionsgrundade inkomst göras för honom.

När det inte föreligger något uppdragsförhållande utgör denna typ av tillfälliga ersättningar inkomst av annat förvärvsarbete. Härav följer att den försäkrade kommer att debiteras egenavgifter.

I den mån man kan härleda inkomsten ur ett uppdragstagarförhållande skall uppdragsgivaren betala arbetsgivaravgifter.

38.7 Lagen (1981:691) om socialavgifter

1 kap. 1 §

Med hänsyn till att grundavgiften inte skall tillföras någon särskild fond eller annars reserveras för något speciellt ändamål har första stycket justerats. Vidare upphävs andra stycket som en följd av att den allmänna löneavgiften upphör.

1 kap. 2 §

I första stycket har omformuleringar skett, varvid en hänvisning skett till de nya bestämmelserna om egenavgift i form av grundavgift.

2 kap. 1 §

Ändringen i första stycket föranleds av förslaget om sänkning av folkpensionsavgiften.

2 kap. 3 §

En förändring har gjorts i första stycket. Syftet är att i kombination med de ändringar som gjorts i 3 kap. 2 § och 11 kap. 2 § AFL fånga in vissa förmåner och ersättningar som nu faller utanför avgiftsområdet eller där tveksamhet har visat sig föreligga i detta avseende.

Dessa områden avser kostnadsersättningar, vissa förmånstyper, ersättningar på grund av arbete utan anställning eller uppdrag samt avsaknad av förvärvssyfte.

Kostnadsersättning är en särskild ersättning som betalas ut vid sidan av lönen för att täcka kostnader som arbetstagaren har i tjänsten. Traktaments- och resekostnadsersättning utgör exempel på detta. Kostnadsersättningar skall avskiljas från lön och ingår inte i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

Någon anledning att förändra denna princip kan inte anses föreligga. Vad som givit upphov till problem är emellertid ett uttalande i förarbetena till lagstiftningen, prop. 1959:100, s. 86, enligt vilket kostnadsersättningar inte avsågs grunda pensionsrätt även om de avvägts så att de innefattade en förtäckt löneförmån. Detta innebär att först när ersättningen i så hög grad avviker från vad som kan anses som en rimlig kostnad att man klart kan tala om en felaktig rubricering så kan den komma att betraktas som lön.

Regeringsrätten har i några avgöranden tolkat uttalandet så att om ersättningen haft funktion av kostnadsersättning (traktamente) skall beloppet inte grunda avgiftsplikt för arbetsgivaren om arbetsgivarens beräkningsgrunder utgått från gällande kollektivavtal men varit gynnsammare än vad som följer av RSV:s föreskrifter i ämnet. Om ersättningen inte haft denna funktion av kostnadsersättning har ersättningen i sin helhet betraktats som lön.

1959 års uttalande tillkom när avgiftsnivån var väsentligt lägre. Efter hand som denna stigit har arbetstagare och arbetsgivare haft ett gemensamt intresse av en utveckling som bl.a. inneburit en förskjutning från lön till andra ersättningar.

Redan förslaget till förändrade traktamentsbeskattningsregler torde medföra en förbättring i detta avseende. Förslaget innebär bl.a. att avdrag för ökade levnadskostnader endast medges vid förrättningar som krävt övernattning. Detsamma gäller för övrigt förslaget till avdrag för kostnader för tjänsteresor. Ersättning som utgår vid endagsförrättningar eller överstiger dessa schabloner skall fullt ut och i alla hänseenden behandlas som lön.

Även med beaktande av de nya reglerna för avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader i tjänsten torde man få räkna med att förhållandet med ersättningar som utgör förtäckta löneförmåner kvarstår till viss del. Reglerna för arbetsgivarens avgiftsplikt bör därför ändras något.

Genom markeringen att arbetsgivaren skall betala avgifter på skattepliktiga förmåner i stället för på skattepliktiga naturaförmåner skapas förutsättningar för att avgiftsbelägga förmåner som tidigare kunnat undgå avgifter.

Detta gäller som antytts inte bara kostnadsersättningar. Det har ibland hävdats att det finns vissa förmåner som inte kunnat hänföras till varken lön eller naturaförmån och därför inte omfattas av avgiftsplikt. Som exempel har angivits förvärv från arbetsgivaren av egendom till underpris. Rättsläget är oklart på denna punkt. Genom detta förslag kommer även denna typ av förmån att kunna avgiftsbeläggas.

Inom avgiftsområdet har upprätthållits ett strikt krav på att ett arbetsgivar/arbetstagarförhållande skall föreligga för att avgift skall tas ut. Med sådant förhållande likställs dock uppdragsgivar/uppdragstagarförhållande. Däremot utgår inte avgifter på ersättningar eller andra förmåner som utgår från någon som är närstående till arbetsgivaren. De föreslagna ändringarna innebär att avgift skall utgå även i sådana fall där ersättning utbetalas för utfört arbete utan att anställning eller uppdrag föreligger.

Detta innebär också att ersättning skall utgå även om arbetet inte utförts i direkt förvärvssyfte.

I begreppet innefattas också ersättningar från AGS och TFA, vilket behandlats i avsnitt 29.8. Sådan ersättning från TFA som inte utgår under akut sjukdom utan vid bestående arbetsoförmåga bör dock ses som pension. Samma bedömning bör göras i fråga om avgångsbidrag o.d. som utgår på grund av anställning som upphört.

2 kap. 5 §

Med hänsyn till att fulla arbetsgivaravgifter enligt våra förslag skall betalas på alla ersättningar för utfört arbete som till någon del är förmånsgrundande är undantaget för bidrag till vinstandelsstiftelse inte längre motiverat, varför tredje stycket upphävs.

2 kap. 7 §

För förvärvsinkomster som inte är förmånsgrundande föreslås uttag av en grundavgift som motsvarar den s.k. skattedelen av socialavgifterna. Denna fråga har behandlats i avsnitt 35.3. Grundavgiften är densamma för arbetsgivare och egenföretagare. Ett viktigt underlag för den nya grundavgiften är inkomst av passiv näringsverksamhet. Avgiftssatserna för egenavgifterna har därför utgjort utgångspunkter för bestämmande av grundavgiften. Reglerna om procentsatser har därför tagits in i 3 kap. 7 §.

Enligt nuvarande ordning utgår inte avgifter för anställd eller egenföretagare som vid kalenderårets ingång är 65 år eller äldre. Inte heller är eventuella inkomster pensionsgrundande.

För dessa avses en grundavgift utgå. Vid bestämmande av avgiftsunderlaget i övrigt för denna kategori skall de bestämmelser tillämpas som gäller för arbetsgivaravgifter.

2 kap. 8 §

Underlaget för grundavgift är – förutom lön till personer som har fyllt 65 år – pensioner, däri inräknat utbetalningar från den allmänna försäkringen. Undantag gäller dock för förmåner från folkpensioneringen och vissa därtill anknutna förmåner. Dessa frågor har behandlats i avsnitt 36.4.

Pensionen skall minskas med ett belopp motsvarande grundavgiften. För att uttaget räknat på vad som återstår skall motsvara uttaget på utbetalade löner krävs en omräkning av underlaget. Vid den nuvarande procentsatsen 22,51 % innebär detta att avgiften skall beräknas på 81,63 % av pensionens belopp före avräkning av avgiften.

3 kap. 1 §

Ändringen föranleds av sänkningen av folkpensionsavgiften.

3 kap. 3 §

Första stycket har justerats med hänsyn till att undantaget gäller endast andra avgifter än grundavgift.

I fråga om arbetsgivaravgifter gäller inte några särregler för arbetstagare under 16 år. För egenföretagare under 16 år gäller dock att avgifter inte alls tas ut. Inte i något fall är inkomst för denna kategori pensionsgrundande. Däremot finns inte någon begränsning när det gäller sjukpenninggrundande inkomst. För att skapa likformighet skall även egenföretagare under 16 år betala fulla egenavgifter. Detta har föranlett justeringar i nuvarande andra och tredje styckena, som därvid delats upp i tre stycken.

Nuvarande tredje stycket har även justerats med hänsyn till att grundavgift skall erläggas för det år egenföretageraren avlidit.

3 kap. 5 §

Första stycket justeras med anledning av den nya indelningen i inkomstslag. Nuvarande andra stycket upphävs eftersom indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet blir avgörande för om fulla avgifter eller grundavgift skall tas ut. I stället tas i stycket in undantaget för reavinst vid försäljning av näringsfastighet som skall utgöra underlag för grundavgift.

3 kap. 7 §

Paragrafen innehåller bestämmelserna att fysisk person och dödsbo skall betala grundavgift samt om grundavgiftens storlek, vilket behandlats i avsnitt 35.3.

3 kap. 8 §

Underlaget för avgiften är i första hand inkomst av passiv näringsverksamhet. Hit hör främst inkomster av förmögenhetsförvaltande karaktär. Även inkomst från fastighet och näringsverksamhet i utlandet räknas hit. Bedömningen av om en näringsverksamhet skall anses vara av aktiv eller passiv natur görs vid taxeringen.

Reavinst vid försäljning av näringsfastighet skall redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Med de begränsningar som redovisats utgår normalt fulla avgifter för sådana inkomster. Grundavgift skall emellertid inte tas ut på sådana reavinster och dessa skall inte heller vara förmånsgrundande.

Grundavgiften skall inte beräknas på sådana inkomster för vilka den avgiftsskyldige skall betala sedvanliga egenavgifter. Undantaget innebär att grundavgift aldrig skall tas ut parallellt med annan egenavgift.

Tredje stycket föranleds av nuvarande regler om likställighetsavtal.

3 kap. 9 §

Reglerna om undantagande från underlaget för sjukpenning m.m. och om taxeringen som grund för beräkningen skall gälla också för grundavgiften.

4 kap. 13 §

Grundavgiften skall inte tillföras någon särskild fond eller i övrigt reserveras för något särskilt ändamål.

38.8 Lagen om avräkning av socialavgifter på pension

Som framgått i avsnitt 36.4 skall grundavgiften på pensioner minska pensionens belopp och således avräknas vid utbetalningen. Detta har tagits in i en särskild lag. I denna har också föreskrivit att endast det belopp som återstår efter avräkningen behandlas som skattepliktig inkomst hos pensionsmottagaren.

38.9 Lagen (1982:423) om allmän löneavgift

Lagen upphävs, eftersom allmän löneavgift inte längre skall tas ut. Vi vill påpeka att det föranleder behov av en följdändring i de särskilda bestämmelserna om nedsättning i Norrbottens län.

38.10 Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring

Ändringen i andra stycket har kommenterats i anslutning till 2 kap. 3 § SAL. Vidare har fjärde stycket justerats.

38.11 Lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel

Den särskilda skatten på pensionsmedel är utformad som en inkomstskatt. Den skulle därför i och för sig kunna inordnas i lagen som statlig inkomstskatt. Emellertid har vi funnit att skatten ändå är av en speciell karaktär och särskilt vad gäller kontoavsättningarna avviker från traditionell inkomstberäkning. Vidare är även skattesatsen lägre än i övriga sammanhang. Av dessa skäl ha vi valt att lägga bestämmelserna samlade i en lag.

Fråga är dock inte om en skatt som skall utgå *utöver* annan statlig inkomstskatt, utan avser egentligen endast ett särskilt sätt att beräkna den statliga inkomstskatten på.

1 §

I denna paragraf anges att skatten är en statlig skatt. Skatteunderlaget regleras i 3 §.

2 §

I 2 § definieras kretsen av skattskyldiga. Vi har valt den disposition av lagen som också realränteskattekommittén gjorde avseende sitt förslag till realränteskatt.

I *2 § 1* anges att svenska livförsäkringsbolag är skattskyldiga. Vi har valt att ange att "bolag" är skattskyldiga. Lagen om statlig inkomstskatt använder begreppet "försäkringsanstalt". De båda begreppen är emellertid synonyma.

Med livförsäkringsbolag avser vi sålunda sådana aktiebolag eller ömsesidiga bolag vilkas försäkringsrörelse uteslutande eller så gott som uteslutande avser personförsäkring (livförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring, avgångsbidragsförsäkring samt arbetslöshetsförsäkring).

Denna metodik betyder alltså att alla bolag är skattskyldiga till avkastningsskatt dvs. även sådana som inte bedriver försäkringsrörelse hänförlig till P-försäkring. Den avgränsning som görs av skatteunderlaget i 3 § innebär dock att sådana bolag inte kommer att ha något skatteunderlag. Avgränsningen innebär likaså att bolag med blandad verksamhet inte kommer att ha något skatteunderlag enligt denna lag för den del av rörelsen som inte är hänförlig till P-försäkring.

Även utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse här i riket är skattskyldiga till avkastningsskatt, *2 § 2*.

De kvalitativa villkoren för vad som får klassas som P-försäkring innebär bl.a. att försäkringen måste vara meddelad i en här i landet bedriven försäkringsrörelse (punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL). Utländska försäkringsbolag som har koncession att bedriva nu avsedd försäkringsrörelse skulle alltså kunna meddela P-försäkringar och därmed betala avkastningsskatt. Enligt vad vi har erfarit finns det för närvarande inte något utländskt livförsäkringsföretag i Sverige som har koncession att meddela sådan försäkring som skulle medföra att företaget skulle behöva betala avkastningsskatt.

Beträffande understödsföreningar i *2 § 3* gäller enligt 2 § 6 mom. SIL att sådana föreningar som enligt sina stadgar får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kr. för medlem anses som livförsäkringsanstalt i fråga om verksamhet som är hänförlig till livförsäkring. Sådana understödsföreningar är då skattskyldiga till statlig inkomstskatt och till avkastningsskatt – i förekommande fall. Den del av den skattepliktiga verksamheten som avser K-försäkring beskattas enligt SIL och övrig del (P-försäkring) beskattas enligt den nu aktuella lagen.

Pensionsstiftelser är skattskyldiga enligt *2 § 4*. Med en pensionsstiftelse avses enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. en av arbetsgivare grundad stiftelse, vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande.

Enligt *2 § 5* föreligger skattskyldighet för arbetsgivare som i sin balansräkning redovisat en skuld under rubriken "Avsatt till pensioner" i enlighet med nyssnämnda lag. Ordet arbetsgivare innebär att såväl fysisk som juridisk person är skattskyldig till avkastningsskatt.

3 §

I 3 § redovisas skatteunderlaget för var och en av de skattskyldiga som avses i 2 §. Eftersom de skattskyldiga subjekten har sinsemellan olika uppbyggnad av pensionskapitalet har skatteunderlaget definierats olika.

I *första stycket* anges att underlaget för skattskyldiga som avses i 2 § 1–3 är nettointäkten av *viss* kapital- och fastighetsförvaltning, nämligen den som belöper på vad som kategoriseras som P-försäkringskapital jämte kapital för avgångsbidragsförsäkring enligt kollektivavtal. Specifikationen motsvarar undantaget från skatteplikt som görs i förhållande till den statliga inkomstskatten i 2 § 6 mom. tredje stycket SIL.

Andra stycket anger skatteunderlaget för pensionsstiftelser.

Underlaget är definierat på samma sätt som för försäkringsbolag m.fl. Någon ytterligare specifikation med hänsyn till den skattskyldiges verksamhet behövs inte beträffande pensionsstiftelse.

I det *tredje stycket* behandlas skatteunderlaget för skuldkontoavsättningar.

Vad gäller det teoretiska resonemanget bakom avkastningsskatt även på skuldkonto hänvisas till den allmänna motiveringen (avsnitt 25.6.3).

Den pensionsskuld som redovisas i bokslutet skall motsvara de pensionsutfästelser arbetsgivaren gjort. För arbetsgivare som tillämpar FPG/PRI-systemet administreras pensionsskuldens hantering inom detta system. Arbetsgivare utanför systemet tillämpar kapitalvärdesberäkningar enligt försäkringstekniska grunder. Inom FPG/PRI-systemet sker viss uppräkning avseende värdesäkring (dvs. med hänsyn till inflationen) och beräkningsränta enligt försäkringstekniska grunder. För de fall att utfästelser inte avser värdeskyddade pensioner sker uppräkning endast med beräkningsräntan enligt grunderna.

Uppräkningen är grunden för beskattning och den uppräkning som skall beskattas är den som avser beskattningsåret. Beskattningsunderlaget skall emellertid utgöras av uppräkningen, ökad med 25 %. Anledningen till denna "extra" uppräkning är att det endast är därigenom neutralitet uppnås mellan denna tryggandeform och t.ex. att motsvarande belopp lånats av SPP, vilket framgår av exemplet i avsnitt 25.6.3.

4 §

I 4 § sker hänvisning till reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet beträffande försäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser.

Hänvisningen innebär att dessa skattskyldiga skall beräkna sin avkastning enligt dessa regler. Det innebär att avkastning av värdepappersinnehav och reavinstbeskattning sker enligt ordinarie regler för näringsverksamhetsbeskattning. Därigenom uppnås likformighet i beskattning avseende olika

förvaltningsformer. Den olikformighet vi ändå ansett befogad av skäl som vi anfört i den allmänna motiveringen (avsnitt 25.5.2) tar sig uttryck i den följande bestämmelsen.

5 §

Bestämmelsen fastställer skattesatsen till 20 %, dvs. till en lägre sats än den generella bolagsskattesatsen.

6 §

Av skäl som framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 25.6.3) skall den skatt som erläggs på grund av att skatteunderlag uppkommit enligt 3 § tredje stycket utgöra en avdragsgill omkostnad vid inkomsttaxeringen. I bestämmelsen förklaras att avkastningsskatten är en sådan avdragsgill skatt som avses i punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL.

7–9 §§

Avkastningsskatten är att se som en inkomstskatt, där för vissa skattskyldiga endast en del av deras inkomster och kostnader är skattepliktiga resp. avdragsgilla. Nettointäkten av den sålunda bestämda verksamheten skall beskattas med särskild skattesats. Skatteunderlaget bör fastställas på samma sätt som för skattskyldiga till statlig inkomstskatt. För skattskyldiga som avses i 2 § 1–4 kan den ordinarie deklarationsblanketten användas. För skattskyldiga som avses i 2 § 5 är det lämpligt att nödvändiga upplysningar för fastställande av skatteunderlaget lämnas på särskilt avsedd plats på deklarationsblanketten, med förebild t.ex. i redovisningen av underlaget för fastighetsskatt.

Genom hänvisningen till TL:s regler blir de bestämmelser som avser t.ex. överklagande och eftertaxering tillämpliga även beträffande avkastningsskatten.

Avkastningsskatten bör debiteras och betalas enligt UBL:s regler. Avkastningsskatten för ett visst år kommer därmed att ingå i den slutliga skatt som skall påföras den skattskyldige för året därpå.

Följdändringar

För att debitering, uppbörd med flera administrativa funktioner skall kunna regleras krävs en omfattande genomgång av detaljregleringar i TL och UBL. Vi är medvetna om att den lagtekniska skiss vi nu har givit är ofullständig, vad avser detaljnivå. Genom hänvisningen till TL och UBL har vi dock velat markera att administrationen av avkastningsskatten så långt möjligt skall ske enligt ordinarie regler. Som exempel på detaljregleringar vi nu inte närmare redovisar kan vi nämna att skatten bör tas med i 1, 2 och 27 §§ UBL.

38.12 Lagen om skatt på vissa premiebetalningar

I den allmänna motiveringen (avsnitt 25.7) har vi redogjort för den generella bakgrunden till den nu föreslagna lagen, dvs. dess syfte att skapa neutralitet mellan beskattning av svenskt försäkringssparande och sådant sparande som sker i en utomlands bedriven livförsäkringsrörelse.

1 §

I *1 §* anges att skatten är en statlig skatt. Skatten skall utgå på premier som erläggs av såväl svenska juridiska som fysiska personer som är bosatta här eller stadigvarande vistas här. Uttrycket "utomlands bedriven försäkringsrörelse" används i gällande lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL, avseende RSV:s rätt att genom dispens förklara att försäkring meddelad i sådan försäkringsrörelse skall betraktas som P-försäkring. Genom specifikationen att premien skall avse personförsäkring vill vi markera att skatt inte skall utgå på premier för skadeförsäkring. Premieskatt skall utgå oavsett om det är fråga om P- eller K-försäkring, varför någon ytterligare precisering inte är nödvändig.

Skatt skall erläggas på premier oavsett om de betalas av en fysisk eller juridisk person. Det vanligaste fallet torde för närvarande vara att premierna erläggs av fysiska personer. Det kan emellertid hända att premier betalas även av juridiska personer. På K-försäkringens område finns ingen inskränkning i rätten för juridisk person att vara försäkringstagare.

I andra stycket anges ett undantag från beskattningen. Skatt skall inte betalas för sådana premier som utgör en omkostnad i en näringsverksamhet som bedrivs utomlands.

2 §

I *2 §* anges det i och för sig självklara att det är den som har slutit försäkringsavtal med försäkringsgivaren, som är skattskyldig. Denne behöver i och för sig inte vara den som är försäkrad. Vi har använt den definition av försäkringstagare som gäller enligt 2 § andra stycket försäkringsavtalslagen (1927:77).

För utländska försäkringars del torde den vanligaste situationen i dag vara att försäkringstagaren och den försäkrade är samma person. Det kan emellertid tänkas uppkomma fall att identitet inte råder mellan försäkringstagare och försäkringens ägare. Äganderätten kan t.ex. ha övergått till annan än den som ursprungligen tecknat försäkringen. I sådana fall stadgar de svenska allmänna livförsäkringsvillkoren att den som äganderätten övergått till därefter skall betraktas som försäkringstagare.

För det fall att försäkringen övergår till annan föreskrivs att skattskyldig skall vara inte den som slutit avtalet utan den som vid överlåtelse av försäkringen har trätt i dennes ställe.

För skattskyldighetens inträde spelar det ingen roll om det är någon annan än försäkringstagaren som betalar premien. Det är ändå försäkringstagaren som är skattskyldig.

3 §

Skattenivån bestäms i *3 §* till 20 procent. Valet av nivå har diskuterats i den allmänna motiveringen.

4 §

Skattskyldighet inträder enligt *4 §* varje gång betalning sker. Denna tidpunkt kan vara svår att entydigt bestämma. Avgörande bör normalt vara den tidpunkt då beloppet bokförts i valutabank för mottagarens räkning. Denna bestämmelse torde få ytterligare specificeras om kravet på att använda valutabank vid internationella betalningar upphör.

Skattskyldigheten är inte knuten till storleken av det betalade beloppet. I dag gäller fortfarande 3 000 kr. som en högsta tillåten gräns för utlandsbetalningar av premier. Även om denna gräns kan komma att förändras påverkar detta inte skattskyldigheten till premieskatt.

5 §

I *5 §* finns en dispensbestämmelse avseende de fall där sparande sker i ett utländskt försäkringsföretag, som i sitt hemland är underkastat beskattning som är jämförlig med den av oss föreslagna. Det är givetvis inte möjligt att åstadkomma en nedsättning i sådana fall som exakt motsvarar effekten av den utländska beskattningen. Nedsättningen får därför ske mera schablonmässigt på det sättet att skatten sätts ner med hela beloppet, om beskattningen kan bedömas vara jämförlig med den svenska och i övriga fall med hälften.

6 §

I *6 §* anges att den skattskyldige skall anmäla sig till beskattningsmyndigheten. En sådan anmälan skall göras när skattskyldighet första gången uppkommer. En viss förebild för denna typ av anmälan finns i 8 § lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, där skattskyldig inte endast är fondkommissionär, utan även annan som uppnår viss omsättning.

7 och 8 §§

I *7 §* anges att deklaration skall avlämnas för varje beskattningsår då minst en betalning skett. Vad som avses med beskattningsår anges i 9 § lagen (1985:581) om punktskatter och prisregleringsavgifter till vilken lag hänvisning görs avseende förfarandet i *8 §*. Beskattningsår enligt nyssnämnda förfarandelag utgörs i fall som blir aktuella beträffande premieskatten av kalenderår. Med tanke på karaktären av betalningar, som för varje

enskild inte kan antas bli särskilt frekventa över ett år, får kalenderåret anses utgöra den lämpligaste redovisningsperioden. Skatten kommer då att fastställas och betalas enligt de regler som hänvisas till i 8 §, nämligen förfaranderegelerna i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Övrigt

Förslaget föranleder behov av följdändringar i bl.a. i form av ett tillägg till 1 § 1 i förfarandelagen, innebärande att uppräkningen av de lagar som lagen är tillämplig på utökas med även denna särskilda lag. Därigenom kommer RSV att bli beskattningsmyndighet.

38.13 Lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift

2 och 3 §§

Höjningen av maximiunderlaget och sänkningen av procentsatsen har behandlats i avsnitt 33.3.4.

4 §

Ändringen är en följdändring till upphävandet av de nuvarande reglerna om skattereduktion i UBL.

5 §

Ändringen av tidpunkten för framställande av yrkande om skattereduktion har behandlats i avsnitt 33.3.4.

38.14 Lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst

Våra överväganden rörande reavinstbeskattningen av fastigheter har vi redovisat i kap. 19. Dessa innebär att systemet med uppskov vid reavinstbeskattningen skall upphöra. Lagen upphävs således. Eftersom det under lång tid framöver kan bli fråga om att beakta tidigare medgivna uppskov har reglerna om detta inte tagits in i övergångsbestämmelserna utan i 25 § 8 mom. SIL.

Den upphävda lagen tillämpas i fråga om 1991 och tidigare års taxeringar. Detta innebär att om någon vid t.ex. 1990 års taxering erhållit s.k. preliminärt uppskov så blir frågan om meddelande av definitivt uppskov eller efterbeskattning att bedöma efter den upphävda lagen även om ersättningsfastigheten anskaffas resp. tiden går ut utan att anskaffning skett först efter år 1991.

Övergångsreglerna innebär att lagen inte blir tillämplig på försäljningar som skett före ikraftträdandet, om de inte skall tas upp till beskattning

senast vid 1991 års taxering. Denna fråga har vi tagit upp i samband med övergångsbestämmelserna till SIL.

38.15 Lagen (1960:63) om förlustavdrag

Det nya systemet där underskott i kapital leder till en skattereduktion samma år och andra underskott skall dras av i samma förvärvskälla nästa år innebär att systemet med förlustavdrag upphör. Övergångsfrågorna för juridiska personer behandlas av URF. För fysiska personer bör övergångsbestämmelserna utformas så att avdrag så långt det är praktiskt möjligt medges i oförändrad omfattning för förluster som hänför sig till 1991 och tidigare års taxeringar. I den mån det föreligger en förlust som fått dras av enligt de nuvarande reglerna får avdrag göras antingen från beskattningsbar inkomst eller från inkomst av kapital.

38.16 Förslag till lag om nedsättning av vissa underhållsbidrag

Den föreslagna lagstiftningen tar sikte på de övergångsfrågor som kan uppstå med anledning av förslaget om slopad avdragsrätt för underhållsbidrag till icke hemmavarande barn för tid efter den 1 januari 1991, eftersom avdragsrätten beaktas vid fastställande av underhållsbidrag. Reglerna har utformats i anslutning till reglerna om indexuppräkning av underhållsbidrag. Förutsättning för nedsättning är att bidraget har bestämts före den 1 januari 1991 i svenska kronor. I sådana fall skall bidraget nedsättas på sätt framgår av 2 §. Av förenklingsskäl har därvid valts en genomsnittlig procentsats om 30. Det normala torde bli en nedsättning med 75 kr. per månad. Inskränkningen i tredje stycket tar sikte på att undanta småbelopp från nedsättning.

Bestämmelserna i 3 § har sin förebild i 5 § lagen (1966:680) om ändring av vissa underhållsbidrag.

38.17 Utsökningsbalken

15 kap. 6 a §

I paragrafen som är ny har tagits in den grundläggande regeln om att lön får tas i anspråk för införsel endast om den överstiger existensminimum. En motsvarande regel avseende utmätning i lön finns i 6 kap. 4 §, där dock en något högre inkomstnivå är undantagen från exekution.

Vidare har till lagrummet från punkt 1 av anvisningarna till 50 § KL överflyttats bestämmelserna om beräkning av normalbelopp.

15 kap. 9 §

Bestämmelserna har justerats med hänsyn till innehållet i 6 a §.

15 kap. 14 §

Ändringen innebär att införsel för underhållsbidrag inte längre skall ha företräde framför avdrag för preliminär skatt.

38.18 Lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster

Vi föreslår att vinster i vinstsparandet skall bli skattepliktig inkomst. Som en följd härav föreslår vid att vinsterna skall undantas från skatt på lotterivinster.

38.19 Lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige

De särskilda bestämmelserna om beskattning av utländska forskare som arbetar tillfälligt i Sverige föreslås helt slopade. Detta innebär, förutom att hela lönen av anställningen eller uppdraget för vilken forskaren är skattskyldig i Sverige, skall tas upp som intäkt, även att kostnadsersättningar blir skattepliktiga enligt vanliga regler. För ersättning för flyttningskostnader gäller särskilda regler enligt 32 § 4 mom. KL.

Om forskarskattenämnden beslutat att lagen skall tillämpas för vissa forskare även för inkomster som kan uppkomma efter den 1 januari 1991 – något som kan följa av reglerna i 2 § – bör den upphävda lagens bestämmelser tillämpas för sådana inkomster. För att undvika tillämpning alltför långt fram i tiden kan det övervägas att under den sista tiden före ikraftträdandet begränsa möjligheten att meddela sådana beslut.

38.20 Sekretesslagen (1980:100)

I 9 kap. 1 § tredje stycket 5 finns bestämmelser om sekretess för beslut i ärenden om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige när beslutet har fattats av forskarskattenämnden. Denna bestämmelse bör upphävas eftersom 1984 års lag i ämnet föreslås slopad.

38.21 Lagen (1987:813) om homosexuella sambor

I första stycket 6 hänvisas till vissa bestämmelser i KL, som nu upphävs, varför hänvisningarna utgår. I stället tas in en hänvisning till nya bestämmelser om sambor i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

38.22 Förordningen (1960:659) angående beskattning av ränta å svenska statens sparobligationer

De föreslagna ändringarna innebär att förordningen görs om till lag och i övrigt en anpassning till de nya reglerna om beskattning av kapitalinkomster.

38.23 Lagen (1972:128) om skattefrihet vid premiering av sparande

Som berörts i avsnitt 17.6 blir hela avkastningen på obligationer och alltså även den s.k. bonusräntan skattepliktig enligt förslaget. Motsvarande bör av neutralitetsskäl även gälla för sparpremie som helt eller delvis bekostas av staten. Bestämmelserna i 1 § skall således upphöra att gälla när reformen träder i kraft. Det undantag från från lotterivinstbeskattning som föreskrivs i 2 § är direkt förknippad med den form av sparpremie som avses i 1 §. Hela lagen bör därför upphöra att gälla vid utgången av år 1990.

Den upphävda lagen bör dock fortfarande tillämpas för bonus på sparobligationer som har getts ut före ikraftträdandet.

38.24 Lagen (1988:847) om skattelättnader för allemanssparande och ungdomsbosparande

Ändringsförslagen har berörts i avsnitt 17.5. Endast två tredjedelar av räntan resp. bonusräntan blir alltså skattepliktig enligt förslaget. Samma andel av reavinster och reaförluster på andelar i allemansfonder blir skattepliktiga resp. avdragsgilla.

38.25 Lagen med särskilda bestämmelser om beräkning av kommunal skatt och skatteutjämningsbidrag för åren 1991–1993

Förslagen har behandlats i avsnitt 11.2.

1 §

Paragrafen anger tillämpningsområdet för lagen. Den skall tillämpas i fråga om förskott för åren 1991–1993 och slutavräkning under åren 1993–1995 på grundval av 1992–1994 års taxeringar. Reglerna om minskning av den till kommunerna utbetalda skatten tillämpas också i fråga om skatteutjämningsbidrag för åren 1991–1993. Bidraget till nedsättning blir däremot inte tillämpligt i fråga om skatteutjämningsbidrag, eftersom den lägsta

skattesats som beaktas i denna lag ligger ovanför den högsta skattesats som ligger till grund för beräkning av skatteutjämningsbidrag.

2 §

Paragrafen innehåller reglerna om att intäkter på grund av en höjning av skattesatsen tillfaller kommuner och landstingskommuner endast till en tredjedel. En erinran har tagits in om att bestämmelserna i 6 § lagen (1988:491) om skatteutjämningsbidrag skall beaktas. Enligt dessa medräknas skattesatser endast upp till vissa nivåer. Som exempel kan tas att en kommun, som för år 1989 har skattesatsen 15:90 kr. per skattekrona, för år 1991 beslutar om en skattesats av 16:50 kr. per skattekrona. Utbetalningen av skatt skall då grundas på en skattesats om 16:10 kr. per skattekrona medan beräkningen av skatteutjämningsbidrag på grund av nyssnämnda bestämmelser inte får grundas på högre skattesats än 16 kr. per skattekrona.

I andra stycket finns ett undantag för sådana fall där lagstiftning under våren 1989 lett till att kommunen skall börja betala särskild skatteutjämningsavgift eller betala sådan i ökad omfattning.

3 §

Paragrafen innehåller reglerna om att skattebortfallet på grund av en sänkning av skattesatsen endast till en tredjedel påverkar kommunens resp. landstingskommunens intäkter av skatt och skatteutjämningsbidrag.

Andra stycket innehåller spärregeln, som innebär att sänkningar under den där angivna nivån fullt ut bärs av kommunen resp. landstingskommunen.

4 §

I paragrafen föreskrivs att om nedsättningen enligt 2 § blir större än ökningen enligt 3 § så skall mellanskillnaden användas för finansieringen av skatteutjämningsbidragen.

38.26 Lagen (1987:560) om skatteutjämningsavgift

Förslagen om höjning av skatteutjämningsavgiften har behandlats i avsnitt 11.1.

KUNGL. BIBL.
1989-07-05
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1989

Kronologisk förteckning

1. Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. C.
2. Beskattning av fåmansföretag. Fi.
3. Integriteten vid statistikproduktion. C.
4. Fasta Öresundsförbindelser. K.
5. Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. C.
6. Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. C.
7. Vidgad etableringsfrihet för nya medier. U.
8. UD:s presstjänst. UD.
9. Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. Fi.
10. Två nya treåriga linjer. U.
11. Hushållssparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. Fi.
12. Den regionala problembilden. A.
13. Mångfald mot enfald. Del 1. A.
14. Mångfald mot enfald. Del 2. Lagstiftning och rättsfrågor. A.
15. Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. K.
16. Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. Fi.
17. Risker och skydd för befolkningen. Fö.
18. SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. C.
19. Regionalpolitikens förutsättningar. A.
20. Tullregisterlag m.m. Fi.
21. Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. ME.
22. Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. U.
23. Parkeringsköp. Bo.
24. Statligt finansiellt stöd? I.
25. Rapporter till finansieringsutredningen. I.
26. Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. Fi.
27. Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. U.
28. Utbildningar för framtidens tandvård. U.
29. Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. U.
30. Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänster. U.
31. Statens mät- och provstyrelse. I.
32. Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. ME.
33. Reformerad inkomstbeskattning
    - Skattereformens huvudlinjer. Del 1.
    - Inkomst av kapital. Del 2.
    - Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3.
    - Bilagor, expertrapporter. Del 4. Fi.
34. Reformerad företagsbeskattning
    - Motiv och lagförslag. Del 1.
    - Expertrapporter. Del 2. Fi.
35. Reformerad mervärdeskatt m.m.
    - Motiv. Del 1.
    - Lagtext och bilagor. Del 2. Fi.
36. Inflationskorrigerad inkomstbeskattning. Fi.

Statens offentliga utredningar 1989

Systematisk förteckning

Utrikesdepartementet

UD:s presstjänst. [8]

Försvarsdepartementet

Risker och skydd för befolkningen. [17]

Kommunikationsdepartementet

Fasta Öresundsförbindelser. [4]
Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. [15]

Finansdepartementet

Beskattning av fåmansföretag. [2]
Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. [9]
Hushållsparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. [11]
Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. [16]
Tullregisterlag m.m. [20]
Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. [26]
Reformerad inkomstbeskattning
- Skattereformens huvudlinjer. Del 1. [33]
- Inkomst av kapital. Del 2. [33]
- Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3. [33]
- Bilagor, expertrapporter. Del 4. [33]

Reformerad företagsbeskattning
- Motiv och lagförslag. Del 1. [34]
- Expertrapporter. Del 2. [34]

Reformerad mervärdeskatt m.m.
- Motiv. Del 1. [35]
- Lagtext och bilagor. Del 2. [35]

Inflationskorrigerad inkomstbeskattning. [36]

Utbildningsdepartementet

Vidgad etableringsfrihet för nya medier. [7]
Två nya treåriga linjer. [10]
Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. [22]
Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. [27]
Utbildningar för framtidens tandvård. [28]
Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. [29]
Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänst. [30]

Arbetsmarknadsdepartementet

Den regionala problembilden. [12]
Mångfald mot enfald. Del 1. [13]
Mångfald mot enfald. Del 2. Lagstiftning och rättsfrågor. [14]
Regionalpolitikens förutsättningar. [19]

Industridepartementet

Statligt finansiellt stöd. [24]
Rapporter till finansieringsutredningen. [25]
Statens mät- och provstyrelse. [31]

Civildepartementet

Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. [1]
Integriteten vid statistikproduktion. [3]
Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. [5]
Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. [6]
SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. [18]

Bostadsdepartementet

Parkeringsköp. [23]

Miljö- och energidepartementet

Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. [21]
Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. [32]

KUNGL. BIBL.
1989-07-05
STOCKHOLM

De utredningar som arbetat fram förslag till den skattereform som planeras träda i kraft 1991 redovisar sina förslag i nedanstående SOU:er

SOU 1989:33
Reformerad inkomstbeskattning (RINK)
Del 1 Skattereformens huvudlinjer
Del 2 Inkomst av kapital
Del 3 Inkomst av tjänst, lagtext med kommentarer
Del 4 Bilagor, expertrapporter

SOU 1989:34
Reformerad företagsbeskattning (URF)
Del 1 Motiv och lagförslag
Del 2 Expertrapporter

SOU 1989:35
Reformerad mervärdeskatt m.m. (KIS)
Del 1 Motiv
Del 2 Lagtext och bilagor

SOU 1989:36
Inflationskorrigerad inkomstbeskattning (IBU)

SOU 1989:38
Sammanfattning av skatteutredningarnas betänkanden

ISSN 0375-250X

ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM.
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.