Nya utredningar

Utdrag ur direktiv.

Utredning rörande beskattningen av utomlands bosatta personer för vissa härifrån uppburna inkomster, m. m.

I skrivelse den 31 maj 1957 har RN anmält, att bl. a. mot bakgrunden av källskattereformens genomförande vissa svårigheter visat sig föreligga vid tillämpningen av bestämmelserna om beskattningen av *utlänningar, som haft arbetsinkomst under tillfällig vistelse här i riket.* I praxis har samma regler om beskattningsort, ortsavdrag och allmänna avdrag iakttagits, som gäller för utlänning med stadigvarande vistelse eller bosättning härstädes. Riksskattenämnden har därför ifrågasatt en omprövning av förevarande spörsmål lagstiftningsvägen.

Under 1958 års riksdag aktualiserades även frågan om en revision av hithörande bestämmelser. I sitt bet. nr 28 framhöll bevillningsutskottet bl. a. att utskottet funnit att det nuvarande rättsläget på förevarande område inte syntes tillfredsställande samt att en översyn av bestämmelserna kunde vara motiverad. Utskottet uttalade vidare, att en sådan översyn kunde komma att beröra även den s. k. artistskatten, vilken bl. a. utgår för ersättning för medverkan vid offentlig tillställning i Sverige av här i riket ej bosatta skattskyldiga.

Ett förenklat taxerings- och uppbördsförfarande bör övervägas för dessa skattskyldiga. På sätt bevillningsutskottet angivit synes jämväl artistskatten böra upptagas till prövning i förevarande sammanhang. Skulle utredningen visa att en definitiv källskatt är lämplig även för andra utomlands bosatta arbetstagare än dem som omfattas av artistskatten, torde böra övervägas om det är möjligt och lämpligt att utarbeta gemensamma regler på området.

Bestämmelserna om härifrån uppburen genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst är även tillämpliga å beskattningen av arvoden och andra ersättningar till *utomlands bosatta styrelseledamöter i svenska bolag.* Enligt rådande praxis torde ifrågavarande ersättningar tagas till beskattning här i landet endast i den mån de är hänförliga till styrelsesammanträden i Sverige, som styrelseledamoten bevistat.

I vissa av Sverige under senare år ingångna dubbelbeskattningsavtal med främmande stater har intagits föreskrifter av innebörd att beskattningsrätten till styrelsearvoden i princip förbehålles den stat där ifrågavarande bolag hör hemma. Inom OEEC har framlagts förslag till en modellföreskrift av samma innebörd. I enlighet härmed skall Sverige ha rätt att beskatta alla styrelsearvoden, som utbetalas av svenska bolag till utomlands bosatta personer. Såsom praxis utformats, kan emellertid denna rätt inte helt utnyttjas. Arvodet kan sålunda inte beskattas, i den mån mottagaren inte deltar i styrelsesammanträdena.

Det kan inte anses tillfredsställande att den bristande överensstämmelsen mellan dubbelbeskattningsavtalen och de inhemska skattereglerna på detta sätt skall kunna leda till en icke avsedd skattebefrielse.

Sedan gammalt har skattebefrielse med-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:31

givits *svenska medborgare* för inkomst av tjänst *hos främmande makts härvarande beskickning och konsulat*. I sin till 1951 års riksdag avgivna berättelse upptog riksdagens revisorer bl. a. fråga om sådan ändring i gällande skatteförfattningar att dessa personer i vanlig ordning skall beskattas här i riket för sådana inkomster. I skrivelse den 30 maj 1951 (nr 317) anhöll riksdagen, att Kungl. Maj :t ville vidtaga åtgärder i det av revisorerna angivna syftet.

I framställning till Kungl. Maj :t den 18 juni 1957 har Sveriges allmänna exportförening och Utlandssvenskarnas förening hemställt om åtgärder syftande till att utlandssvenskar, som ånyo bosätter sig i Sverige, befrias från skyldighet att erlägga inkomst- och förmögenhetsskatt i den utsträckning som erfordras för undvikande av internationell dubbelbeskattning. I framställningen erinras bl. a. om att i den norska skattelagstiftningen vissa bestämmelser intagits rörande temporär skattebefrielse i samband med norsk medborgares återflyttning till Norge. Det påpekas vidare, att den norska lagstiftningen generellt inskränker skattskyldigheten för inkomst av fastighet och rörelse i utlandet i fall då dubbelbeskattningsavtal saknas.

RN och KR har i yttrande över framställningen förordat, att en utredning av frågan kommer till stånd.

Enligt finansministerns mening talar övervägande skäl för att man i vårt land liksom hittills i första hand strävar efter att avtalsvägen undanröja förekommande internationell dubbelbeskattning. Innan man på så sätt kan åstadkomma en tillfredsställande lösning över hela det internationella fältet, kan emellertid fall uppkomma där det framstår som önskvärt att genom interna åtgärder medverka till en lindring av förekommande dubbelbeskattning. Det synes därför vara motiverat att pröva om nu föreliggande möjligheter härvidlag är tillräckliga. Utredningen bör i första hand avse de fall som upptagits i föreningarnas framställning. En tänkbar utväg att lösa här antydda konfliktsituationer kan vara att i viss begränsad utsträckning och under särskilda villkor medge avräkning för skatt, som uttagits i utlandet.

Utöver nu nämnda frågor torde behov av översyn föreligga beträffande vissa andra spörsmål som avser förhållandet mellan den interna svenska skattelagstiftningen och den reglering som skett i dubbelbeskattningsavtalen.

Utredning av formerna för skatteavdrag å allmän tilläggspension m. m.

Den allmänna tilläggspension som skall utgå på grund av den nyligen beslutade pensionsreformen kommer, liksom annan pension, att i skattehänseende utgöra inkomst av tjänst.

Då tilläggspensioneringen blivit helt utbyggd, kommer pension att utbetalas till omkring en miljon personer. Den administrativa organisationen av utbetalningen är visserligen inte utformad ännu, men det kan förutses att en centralisering till ett eller ett fåtal utbetalningsställen kommer till stånd. Med nu gällande system för verkställande av skatteavdrag skulle det ankomma på den utbetalande myndigheten att omkring varje årsskifte infordra debetsedlar å preliminär och slutlig skatt från praktiskt taget alla dessa pensionärer för att erhålla erforderliga uppgifter för skatteavdragen. Infordrandet av debetsedlarna och bearbetningen av de på debetsedlarna angivna uppgifterna skulle kon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:31

centreras till en tid av en à två månader. Uppenbarligen måste betydande svårigheter uppstå att på så kort tid fullgöra detta arbete. Härtill kommer de problem som sammanhänger med att det kan ställa sig svårt för vissa pensionärer att iakttaga de tryckta anvisningarna om insändande av debetsedlar m. m. Åtgärder som väsentligt förenklar formerna för skatteuppbörden för pensionärerna synes därför nödvändiga.

Vid utredningsarbetet bör eftersträvas att uppnå sådana förenklingar i uppbördsförfarandet att ålderspensionärerna så litet som möjligt betungas med att lämna debetsedlar och uppgifter m. m. för skatteavdragens verkställande. Det bör dock tillses att preliminärskatten för pensionärerna kommer att i huvudsak svara mot den slutliga skatten.

Utredning av vissa andra uppbördsfrågor.

Källskattesystemet bygger på den principen att löntagarnas skatt — preliminär likaväl som kvarstående — skall erläggas i samband med utbetalning av lönen. Arbetsgivaren innehåller därvid skattebeloppet genom skatteavdrag och inbetalar det sedermera till staten.

Från den allmänna skyldigheten att vidkännas skatteavdrag finns vissa undantag. Bl. a. stadgas i 10 § 4 st. uppbördsförordningen att ersättning, som utbetalas till den som är i konkurs, inte skall bli föremål för källskatteavdrag. Bakom denna undantagsbestämmelse, som fanns intagen redan i 1945 års uppbördsförordning, ligger bl. a. överväganden av konkursrättslig natur. Vid tillkomsten av 1953 års uppbördsförordning uttalades emellertid tvekan, om tillräckliga skäl föreligger att underlåta skatteavdrag å lön till konkursgäldenär. Det ansågs dock att denna fråga krävde en mera ingående utredning. I avvaktan på denna bibehölls undantagsbestämmelsen oförändrad.

Genom att konkursgäldenärens lön inte vid utbetalningen minskas med därå belöpande skatt tillföres konkursboet och därmed borgenärerna motsvarande belopp. Det allmänna hänvisas i regel till att göra sin skattefordran gällande i efterhand såsom kvarstående skatt eller — om konkursen drar ut på tiden — såsom restförd skatt.

Den rätt borgenärerna i konkursen sålunda har framför staten ter sig ingalunda självklar, eftersom det är fråga om skatt på inkomster, som uppbäres efter konkursutbrottet. Därtill kommer, att konsekvenserna för konkursgäldenären ofta blir synnerligen kännbara. När konkursen avslutats, göres de uppsamlade skatteavdragen gällande mot honom. Genom skatteavdrag för preliminär och kvarstående skatt samt eventuell införsel för restförd skatt kan hans inkomster under lång tid komma at reduceras till existensminimum, innan de under konkursen upplupna skatterna erlagts eller preskriberats.

Den här angivna frågan, som bl. a. uppmärksammats i statsutskottets av innevarande års riksdag godkända utl. nr 87, synes nu böra utredas. Från uppbördssynpunkt är det uppenbarligen önskvärt, att den på lön till konkursgäldenär belöpande skatten innehålles av arbetsgivaren genom skatteavdrag enligt vanliga regler. Frågans konkursrättsliga sida måste emellertid klarläggas. Vidare måste undersökas vilka ändringar i konkurslagen och andra författningar som kan bli erforderliga vid en omläggning i antydd riktning av uppbördsförfarandet i samband med konkurs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:31

Frågan om källskatteavdrag å lön, som utbetalas till konkursgäldenären, har samband med spörsmålet om vem — konkursgäldenären eller konkursboet — som har att svara för skatt som belöper på andra inkomster under konkursen än lön, exempelvis å en av konkursboet bedriven rörelse. Enligt den praxis RR tillämpat under senare år är konkursboet icke skattskyldigt för sådana inkomster. Åtskilliga skäl synes tala för att åvägabringa en ändring härvidlag. Detta spörsmål bör utredas i förevarande sammanhang.

Om en arbetsgivare inte fullgör sin skyldighet att verkställa skatteavdrag, blir han i viss utsträckning ansvarig för skatten. Krav på erläggande av skatt, som påförts den anställde och som bort innehållas av arbetsgivaren, kan då riktas mot denne. Om han inte efterkommer kravet, kan skatten indrivas på vanligt sätt. Beslut i sådan fråga meddelas av den lokala skattemyndigheten. Beslutet kan av arbetsgivaren överklagas hos KB och över KB :s beslut får besvär anföras hos KR och därefter i sista hand hos RR. Motsvarande gäller i huvudsak andra uppbördsmål.

När ett besvärsmål av detta slag behandlas hos KB, finns det inte något ombud för det allmänna, som kan uppträda såsom motpart till arbetsgivaren eller den skattskyldige. Om besvären bifalles, saknas det vidare ofta praktisk möjlighet för det allmänna att få frågan prövad i högre instans. Formell besvärsrätt föreligger visserligen för justitiekanslern, men av lätt insedda skäl torde det blott i undantagsfall vara möjligt för denne att bevaka kronans rätt i sådana mål.

Nu nämnda fråga har behandlats bl. a. av riksdagens år 1957 församlade revisorer, som ansåg att den borde på lämpligt sätt närmare undersökas. Statsutskottet (utlåtande B 34/1958) fann det angeläget, att frågan snarast löses. Enligt utskottets mening talar flera skäl för att de bestyr, som sammanhänger med uppdraget att bevaka kronans rätt i nu förevarande fall, bör decentraliseras, förslagsvis till någon befattningshavare vid respektive läns förvaltningar.

Ett liknande problem har funnit sin lösning i 1959 års lagstiftning om processen i varuskattemål och liknande mål. I sådana mål skall sålunda det allmännas talan föras av ett allmänt ombud.

Frågan om företrädare för det allmänna i uppbördsmål synes nu böra bli föremål för närmare utredning. Därvid kan motsvarande anordningar på andra områden tjäna till viss ledning.

I anslutning till en redogörelse för vissa iakttagelser angående skatteuppbörden m. m. framlade riksdagens revisorer i sin berättelse vissa förslag, som syftade till aktivisering i skilda hänseenden av skatteuppbörden. Statsutskottet underströk med anledning härav angelägenheten av att nöjaktig tillsyn sker över arbetsgivarenas sätt att fullgöra sina skyldigheter beträffande de anställdas skatt. Utskottet uttalade sig för att revisorernas förslag jämte däröver avgivna utlåtanden underkastas en allmän och sammanfattande översyn, varvid i mån av behov även vederbörande näringsorganisationers uppfattning bör inhämtas.

Det synes lämpligt att de bestämmelser, som syftar till att göra skatteuppbörden effektiv, tid efter annan granskas i belysning av vunna erfarenheter. Den nu förordade utredningen torde lämpligen böra företa en sådan granskning. I anslutning härtill bör prövas några särskilda frågor, som fått aktualitet under senare år. Sålunda har riksräkenskapsverket i en till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:31

finansdepartementet avgiven skrivelse påpekat, att ställföreträdare för arbetsgivare, som är juridisk person, inte för närvarande kan göras ansvarig gentemot statsverket för skattebelopp, som han underlåtit att innehålla genom skatteavdrag eller att redovisa. Enligt ämbetsverkets mening borde frågan om införande av sådant ansvar upptas till bedömande i samband med att en översyn av uppbördsförordningen i annat sammanhang blev aktuell. Vidare har JO i skrivelse till Kungl. Maj :t anmält, att missbruk förekommit av den i uppbördsförordningen upptagna regeln, att i fråga om anställd, som icke uppvisat debetsedel, skatteavdrag för preliminär skatt skall ske efter 25 %. Härigenom har, framhåller JO, befattningshavare med hög lön kunnat uppnå, att skatteavdrag blivit lägre än eljest skulle ha blivit fallet.

Slutligen torde i detta sammanhang få upptagas frågan om anstånd med inbetalning av skatt, som är beroende av utgången i en taxeringsprocess. Enligt gällande bestämmelser skall ett taxeringsbeslut utan hinder av besvär föranleda debitering av däremot svarande skatt. Anstånd med inbetalningen kan endast erhållas, om vederbörande TI tillstyrkt eller avser att tillstyrka nedsättning i taxeringen. Det har länge stått klart, att denna ordning inte är tillfredsställande, och krav på utvidgade möjligheter till anstånd har rests vid olika tillfällen, bl. a. i motioner inom riksdagen och i en skrivelse från JO. Även enligt finansministerns mening talar vissa skäl för att möjligheterna till anstånd utvidgas. Vid utredningen av denna fråga bör övervägas huruvida icke avgörandet i anståndsfrågor i här avsedda fall lämpligen kan överflyttas till ett judiciellt organ, exempelvis KR. Såsom förutsättning för en ändring av de nuvarande bestämmelserna på området bör gälla, att statens möjligheter att utfå den genom skatteprocessen slutligen bestämda skatten inte nämnvärt försämras. En tänkbar utväg härvidlag kan vara, att den skattskyldige ställer säkerhet för skatten. I förordningen om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg har skapats ett system för ställande av säkerhet genom bankgarantier. Ehuru bestämmelserna därom är ganska komplicerade, synes de praktiska erfarenheterna vara goda.

Översyn av bestämmelserna om beskattning av inkomst av tjänst.

En fortsatt modernisering av bestämmelserna om löntagarnas beskattning synes påkallad. Erfarenheten har gett vid handen, att de nuvarande bestämmelserna i vissa hänseenden är svåra att tillämpa och inte alltid ger ett tillfredsställande taxeringsresultat. Förhållandet har uppmärksammats i olika sammanhang under senare år och har föranlett ett flertal framställningar om författningsändringar.

Erinringar har i främsta rummet riktats mot reglerna om beskattning av traktamentsersättningar. Dessa regler är olika utformade i fråga om å ena sidan statlig tjänst och å andra sidan kommunal eller enskild tjänst. Traktamentsersättningar, som anvisas av staten, anses så avvägda, att de täcker ökningen av levnadskostnader under resan men inte mera. På grund härav gäller, att sådan ersättning inte skall deklareras som inkomst men att avdrag inte heller får göras för kostnaderna, även om dessa i verkligheten skulle överstiga ersättningen. I fråga om kommunal och enskild tjänst skall däremot uppburen ersättning redovisas som inkomst, medan avdrag kan erhållas för omkostnaderna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:31

Avdrag medges här i princip endast för styrkta omkostnader, men dessa är å andra sidan avdragsgilla i sin helhet, även om de överstiger uppburen ersättning. I förenklingssyfte utsäges emellertid i kommunalskattelagens anvisningar, att avdrag i allmänhet torde böra medges med samma belopp som ersättningen, i den mån denna inte överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Denna regel, den s. k. likställighetsregeln, har dock endast fått begränsad betydelse. I stor utsträckning har taxeringsmyndigheterna sålunda ansett sig böra detaljgranska yrkade avdrag för omkostnader under tjänsteresor. Arbetet härmed är betungande för myndigheterna men har också föranlett, att anställda och arbetsgivare måst lämna utförliga specifikationer över resor och därav föranledda kostnader.

Att taxeringsmyndigheterna inte i större utsträckning ansett sig kunna tillämpa likställighetsregeln får ses mot bakgrunden av att traktamenten — såväl statliga som kommunala och enskilda — numera förekommer i helt annan omfattning än för trettio år sedan. Traktamentena torde numera även i allmänhet beräknas efter gynnsammare grunder än förr. Likställighetsregeln har därför ofta ansetts stå i strid med den grundläggande principen på området att uppkommet överskott av traktamente skall beskattas. Från icke statliga löntagarnas synpunkt har skattefriheten för de statliga traktamentena på grund härav kommit att — med rätt eller orätt — uppfattas som en förmån. Det har gjorts gällande, att traktamentsbeloppen inte längre så strikt anpassas till de verkliga merkostnaderna som förutsatts vid kommunalskattelagens tillkomst.

Vid 1956 års riksdag har Bev. U i anledning av motioner uttalat sig för en översyn av bestämmelserna om beskattning av traktamenten. Därvid borde, framhölls det, tas under övervägande om man inte kunde åstadkomma ökad likställighet i beskattningshänseende mellan de i olika tjänster utgående traktamentena. Även RN har ifrågasatt om icke denna fråga borde närmare utredas.

Traktamenten eller liknande ersättningar kan också förekomma, om en gift anställd vid förflyttning till tjänst på annan ort inte omedelbart kan skaffa sig ny familjebostad utan nödgas leva skild från familjen. Ersättningar av detta slag är skattefria i den mån de utbetalas av staten. Däremot har RR i ett år 1957 avgjort plenimål icke medgivit avdrag för fördyrade levnadsomkostnader i ett likartat fall där den anställde haft enskild tjänst.

Olikheter mellan statlig och enskild tjänst föreligger vidare i fråga om beskattningen av ersättning för flyttningskostnader. När en statsanställd erhåller sådan ersättning, behöver denna inte upptagas som intäkt. Å andra sidan medges icke avdrag för flyttningskostnaderna i den mån dessa överstiger ersättningen. För en i kommunal eller enskild tjänst anställd person, som vid flyttning erhåller liknande ersättning av sin arbetsgivare, tillämpas delvis andra regler. Ersättningen skall upptagas som intäkt, men avdrag för flyttningskostnaderna kan det oaktat inte alltid påräknas. Sålunda medges i regel inte avdrag, när flyttningen företas för att tillträda en anställning hos ny arbetsgivare.

Frågan om rätt till avdrag för flyttningskostnader har efter framställning från riksdagen tidigare utretts av 1944 års skattesakkunniga, som år 1948 avlämnade en PM med förslag i ämnet. Förslaget har emellertid inte lett till någon lagstiftningsåtgärd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:31

Såsom framgår av det anförda, är reglerna om avdrag vid beräkning av inkomst av tjänst i viktiga hänseenden inte tillfredsställande. Även andra regler än de som här särskilt nämnts kan ställas under diskussion. Jag syftar bl. a. på reglerna om avdrag för resor till arbetet, i fråga om vilka den ökade användningen av motorfordon vållat svårigheter i tillämpningen.

Med hänsyn till det inbördes sammanhanget mellan bestämmelserna på området synes det inte möjligt att lösa här angivna frågor för sig utan det torde vara erforderligt, att en samlad översyn göres av KL:s stadganden om beräkning av intäkt av tjänst och om rätt till avdrag från sådan intäkt. I samband härmed kan förtjäna uppmärksammas huruvida den nuvarande gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och andra inkomstslag, exempelvis inkomst av rörelse, är rationell. Utredningsarbetet bör inriktas på att åstadkomma större rättvisa olika löntagargrupper emellan, varvid förhållandet mellan statlig tjänst samt kommunal och enskild anställning träder i förgrunden. Ett lika viktigt krav är emellertid att reglerna blir enkla att tillämpa. Härvid kan uppstå svårbemästrade avvägningsproblem. Förefintliga möjligheter bör tillvaratagas att använda schabloner och att genom praktiska anordningar underlätta den redovisning från skattskyldiga och arbetsgivare som under alla förhållanden torde bli nödvändig. Vad särskilt angår traktamentena bör det eftersträvas att utforma ett system, som utan betungande redovisning och detaljgranskning medger skattefrihet för skäliga ersättningar men som tillika motverkar förekommande tendenser till missbruk. Det är härvid naturligt att viss anknytning sker till de normer som upptas i det allmänna statliga resereglementet. Om det visar sig möjligt att genom uppgifter från arbetsgivaren fastställa om traktamenten medges för väsentligt flera dagar eller med väsentligt större belopp än som kunnat ifrågakomma efter normer motsvarande reglementets, skulle skatteplikten i ett flertal fall kunna begränsas till traktamenten för överskjutande dagar respektive de överskjutande traktamentsbeloppen. Vid sina överväganden i denna fråga bör emellertid utredningen inte vara bunden vid några på förhand uppdragna riktlinjer utan bör förutsättningslöst pröva olika tänkbara utvägar för att nå fram till det avsedda slutresultatet.

D. H.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:31