

Regeringens proposition

1985/86: 12

om avdragsrätt för nordiska socialavgifter



Prop.
1985/86: 12

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll den 13 juni 1985.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Kjell-Olof Feldt

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen införs för obligatoriska socialavgifter som påförts i annat nordiskt land.

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 35 § 1 mom. och 53 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 §

1 mom. (1) Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs

1) intäkt som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut har nämnts och som inte heller utgör intäkt av kapital,

2) sådan lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 §,

3) restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter enligt lagen (1981: 691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och

3) restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter enligt lagen (1981: 691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, *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 och

4) vinst – i den omfattning som anges i 2–4 mom. – genom icke yrkesmässig avyttring (*realisationsvinst*).

53 §

1 mom. (2) 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 rörelse, som här bedrivits;

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 7 500 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

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

(1) Senaste lydelse 1984: 1060.

(2) Senaste lydelse 1985: 307.

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 uppbyren, genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter *samt* – i den mån avdrag har medgetts för avgifterna – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter;

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 eller rörelse 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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1986 och tillämpas första gången vid 1987 års taxering.

Lag om ändring i lagen (1985: 405) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs att 46 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) i momentets lydelse enligt lagen (1985: 405) om ändring i nämnda lag samt övergångsbestämmelserna till ändringslagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

46 §

2 mom. I hemortskommunen får skattskyldig, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, 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 fastställt debitering skall betala i 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, om försäkringen ägs av den skattskyldige.

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.

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.

Avdrag för avgift som avses i första stycket 6) 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 2e 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 inkomst året närmast dessförinnan. Med A-inkomst avses inkomst som enligt 9 § 3 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är att anse som A-inkomst. Till A-inkomst räknas även inkomst ombord enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt samt enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning.

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 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 sådan inkomst som enligt 9 § 3 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är att anse som 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 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 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.

Har skattskyldig erlagt avgift som avses i första stycket 6) men har avdrag för avgiften helt eller delvis inte kunnat utnyttjas enligt bestämmelserna i fjärde 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 fjärde stycket.

Oavsett föreskrifterna i de föregående styckena medges avdrag för avgift som avses i första stycket 6) i hemortskommunen inte med högre belopp än skillnaden mellan sammanlagda beloppet av inkomster från förvärvskällor, som är skattepliktiga i kommunen, och övriga avdrag enligt denna paragraf. Kan avdrag för avgift som avses i första stycket 6) inte utnyttjas i hemortskommunen, medges avdrag för återstoden i annan kommun med belopp intill den där redovisade inkomsten, i förekommande fall efter andra avdrag enligt denna paragraf som medges vid taxeringen i kommunen. 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 denna paragraf gjorts.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1986 och tillämpas första gången vid 1987 års taxering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1986 och tillämpas första gången vid 1987 års taxering. *De nya bestämmelserna i 46 § 2 mom. första stycket 3 får tillämpas från och med 1983 års taxering. Beträffande 1983, 1984 och 1985 års taxeringar gäller att avdrag endast får medges för den del av avgifterna som inte satts ned genom ändrad debitering.*

3 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Prop. 1985/86: 12

Härigenom föreskrivs att 72 a och 100 §§ taxeringslagen (1956: 623) (1) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

72 a § (2)

Har taxering för inkomst eller förmögenhet som har beslutats av taxeringsnämnd icke införts i skattelängd inom föreskriven tid eller har sådan taxering införts för annan än den taxeringen avsett eller eljest uppenbarligen införts felaktigt i sådan längd, får länsstyrelsen eller den lokala skattemyndigheten besluta om rättelse av längden i denna del. Har beskattningsbar inkomst enligt 2 § lagen (1958: 295) om sjömansskatt eller enligt 1 § 2 mom. nämnda lag skattepliktig dagpenning eller det antal perioder om trettio dagar för vilka skattskyldig uppburit sådan inkomst ändrats, skall myndigheten vidtaga härav betingad rättelse av längden.

Länsstyrelsen eller den lokala skattemyndigheten får vidare, om intet särskilda skäl talar för att länsrätten bör avgöra frågan, besluta om rättelse av taxeringen i den mån denna blivit oriktig till följd av

1) uppenbar felräkning eller uppenbart felaktig överföring av belopp i deklaration,

2) uppenbar felaktighet i fråga om uppgift till ledning för påförande av skogsvårdsavgift eller statlig fastighetsskatt eller om fastighets taxeringsvärde,

3) uppenbar felaktighet i fråga om beräkning av intäkt av annan fastighet enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928: 370), beräkning av avdrag enligt 45 § kommunalskattelagen eller beräkning av garantibelopp enligt 47 § kommunalskattelagen,

4) uppenbar felaktighet i fråga om schablonavdrag för egenavgift och avstämning av sådant avdrag eller avdrag som annars medges skattskyldig utan särskild utredning,

5) uppenbar felaktighet i fråga om avdrag, vars rätta belopp framgår av debitering, eller avräkning enligt 46 § 4 mom. kommunalskattelagen av allmänt avdrag,

6) uppenbar felaktighet i fråga om grundavdrag eller avräkning enligt 50 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen av sådant avdrag,

7) uppenbar felaktighet i fråga om sådana förutsättningar för skattereduktion, som enligt 68 § skall antecknas i skattelängd,

8) uppenbar felaktighet i fråga om förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna i 11 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt om uppdelning av A-inkomst och B-inkomst,

9) uppenbar felaktighet i fråga om beräkning av makars och hemmavarande barns förmögenhet enligt 12 § lagen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt,

10) uppenbar felaktighet varigenom A-inkomst enligt 9 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt har betecknats som B-inkomst,

11) uppenbarligen för lågt avdrag enligt 50 § 2 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen eller motsvarande avdrag enligt lagen om statlig inkomstskatt.

(1) Lagen omtryckt 1971: 399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

(2) Senaste lydelse 1985: 227.

Länsstyrelsen eller den lokala skattemyndigheten får också, om inte särskilda skäl talar för att länsrätten bör avgöra frågan, besluta om rättelse av taxeringen i de fall då denna uppenbarligen blivit för hög till följd av

1) att den skattskyldige på grund av ett felaktigt eller ofullständigt underlag, som lämnats av annan än honom själv, har taxerats för en intäkt som han inte har haft,

2) att den skattskyldige först efter taxeringsperiodens utgång har styrkt sin rätt till ett i självdeklarationen eller hos taxeringsnämnden yrkat avdrag,

3) att taxeringsnämnden inte har prövat uppgifter som varit tillgängliga för skattemyndigheterna.

3) att taxeringsnämnden inte har prövat uppgifter som varit tillgängliga för skattemyndigheterna,

4) att den skattskyldige först efter taxeringsperiodens utgång yrkat avdrag enligt 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen.

Föreligger felaktighet av angivna slag får myndigheten även besluta om därav föranledd ändring av den skattskyldiges eller makens taxering i ovan angivna hänseenden.

Efter utgången av maj månad året efter taxeringsåret får rättelse enligt denna paragraf beslutas endast om anmärkning i fråga om felaktighet av den art som denna paragraf avser dessförinnan har gjorts hos den som har att besluta om rättelsen.

Innan rättelse beslutas skall, om det behövs, yttrande inhämtas från taxeringsnämndens ordförande. Innebär ifrågasatt åtgärd enligt andra eller fjärde stycket höjning av taxering, skall den skattskyldige beredas tillfälle yttra sig innan rättelse sker, om hinder härför ej möter.

Beslutas rättelse eller vägras rättelse som den skattskyldige har yrkat, skall, om detta ej är uppenbart överflödigt, beslutet inom två veckor tillställas den skattskyldige i den ordning som i 69 § 4 mom. föreskrivs i fråga om underrättelse beträffande taxeringsnämnds beslut.

Talan mot beslut i fråga om rättelse enligt denna paragraf förs genom besvär över den taxering som avses med rättelsebeslutet.

100 § (3)

Besvär må jämväl i särskild ordning anföras av den skattskyldige,

1) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet, som icke är av skattepliktig natur,

2) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet, för vilken han icke är skattskyldig,

3) om han taxerats till kommunal inkomstskatt för garantibelopp för fastighet, vilket icke bort för honom upptagas såsom skattepliktig inkomst,

4) om han taxerats för samma inkomst eller förmögenhet på mer än en ort eller eljest taxerats å orätt ort,

5) om hans taxering blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller på grund av att kontrolluppgift enligt 37 §, som avser inkomst av tjänst eller kapital, saknats eller varit felaktig,

6) om han, till följd av underlåtenhet att avgiva deklaration eller annan uppgift eller på grund av felaktighet i deklaration eller i annan uppgift från

honom eller i annan kontrolluppgift än som avses vid 5) eller i handling som legat till grund för sådan deklaration eller uppgift, taxerats till väsentligt högre belopp än som svarar mot hans inkomst eller förmögenhet,

7) om han eljest kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda väsentligt lägre taxering eller väsentligt lägre skatt på grund av taxeringen.

8) om han *icke* erhållit avräkning av utländsk skatt som han är berättigad till.

8) om han *inte* erhållit avräkning av utländsk skatt *eller avdrag enligt 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen* som han är berättigad till.

I de fall som angivas i första stycket vid 6) och 7) må besvärstalan ej tagas upp till prövning, med mindre den kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats vid fastställandet av den taxering varirättelse sökes, och det framstår såsom ursäktligt att den skattskyldige icke i annan ordning åberopat omständigheten eller beviset till vinnande av riktig taxering.

Besvär som avses i denna paragraf må anföras inom fem år efter taxeringsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1986.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 juni 1985

Närvarande: statsrådet I. Carlsson, ordförande, och statsråden Lundkvist, Feldt, Sigurdsen, Gustafsson, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Boström, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om avdragsrätt för nordiska socialavgifter

1 Inledning

Beskattningssituationen för vissa i Sverige bosatta löntagare med arbete i annat nordiskt land har uppmärksammats i flera motioner till riksdagen (mot. 1984/85: 483, 682, 959, 1216 m. fl.). Främst har situationen för löntagare med arbete i Norge uppmärksammats. En orsak till detta är att tillgången på arbetstillfällen inom vissa sektorer varit relativt god där under senare år.

I betänkandet (Ds Fi 1984: 25) Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m., avgivet av skatteavräkningssakkunniga (B 1981: 06) (1), har i syfte att råda bot på ett av de mest uppmärksammade problemen vid arbete bl. a. i Norge, föreslagits att en uttrycklig rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen införs för vissa obligatoriska socialavgifter.

Till protokollet i detta ärende bör som *bilaga 1* fogas en sammanfattning av betänkandet, författningsförslag i betänkandet i denna del samt avsnitt II i betänkandet som bl. a. behandlar det berörda problemet.

Denna del av betänkandet har remissbehandlats. Samtliga remissinstanser som valt att besvara remissen har tillstyrkt att en avdragsrätt införs. Flera av remissinstanserna har haft synpunkter på förslaget utformning. Jag ämnar redovisa dessa i det följande. Som *bilaga 2* till protokollet bör fogas en förteckning över remissinstanserna.

Jag avser att nu behandla frågan om avdragsrätt för vissa nordiska socialavgifter. Till övriga förslag i betänkandet finns anledning att återkomma i ett annat sammanhang.

Ett omfattande utbyte av arbetskraft har sedan lång tid förekommit mellan de nordiska länderna. För att underlätta detta har ett flertal mellanstatliga överenskommelser ingåtts. Således har Sverige, Danmark, Finland och Norge sedan år 1954 en överenskommelse om en gemensam arbetsmarknad. Sedan 1983 omfattar den gemensamma arbetsmarknaden även Island. Vidare har samtliga nordiska länder biträtt en konvention om social trygghet. Till detta kommer de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som sedan lång tid funnits mellan länderna. Fr. o. m. år 1984 gäller ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

I konventionen den 5 mars 1981 om social trygghet som trätt i kraft den 1 januari 1982 föreskrivs att en person som är bosatt i ett nordiskt land omfattas av socialförsäkringssystemet där. Om han är anställd för arbete i annat land än bosättningslandet, gäller emellertid att han skall erhålla s. k. förvärvsanknutna förmåner i anställningslandet. Dessa förmåner är sjuk- eller dagpenning från sjuk- eller föräldraförsäkring samt förmåner från arbetsskadeförsäkring, arbetslöshetsförsäkring och tilläggs pensionering.

Om arbetstagaren är utsänd av sin arbetsgivare till ett annat nordiskt land för att utföra ett tidsbegränsat arbete som från början beräknas pågå högst tolv månader kvarstår han dock i bosättningslandets förmånssystem.

För vissa grupper, bl. a. nordiska sjömän, gäller särregler.

En nyhet i konventionen är att avgiftsskyldigheten regleras. Reglerna innebär att alla socialavgifter för anställda, såväl sådana som arbetsgivaren betalar som sådana som den anställde själv betalar, skall betalas i det land där rätt till de förvärvsanknutna förmånerna föreligger. Avgiftsregeln innebär med andra ord att alla avgifter för anställda skall betalas i det land där arbetstagaren är verksam om fråga inte är om en person som är korttidsutsänd eller som tillhör en grupp för vilken särregler gäller.

En i Sverige bosatt person är i princip skattskyldig här för all inkomst oavsett varifrån den härrör. Ett undantag härifrån utgör regeln i 54 § första stycket i kommunalskattelagen (1928:370). Enligt denna är en här bosatt person som under viss tid arbetar och vistas i utlandet under vissa omständigheter frikallad för skattskyldighet för sin lön.

Enligt det nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet får i regel inkomst av enskild tjänst beskattas i den stat där arbetet utförs. Undantagna från denna regel är inkomst som uppbärs av s. k. gränsgångare och inkomst som uppbärs av vissa anställda som vistas i arbetslandet högst 183 dagar under kalenderåret. I det senare fallet gäller detta endast om ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i arbetsstaten samt om ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i arbetsstaten.

Speciella regler gäller vidare för ombordanställda på fartyg och flygplan samt för personer som är sysselsatta utanför en stats kust i verksamhet som har samband med utforskningen eller utnyttjandet av naturtillgångarna på denna stats havsbottenområde.

I det fall en i Sverige bosatt person uppbär inkomst av enskild tjänst som får beskattas i den andra avtalsslutande staten skall dubbelbeskattning

enligt dubbelbeskattningsavtalet undvikas genom att Sverige från denna persons svenska inkomstskatt avräknar ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i den andra staten. Dock skall avräkningsbeloppet inte överstiga den svenska inkomstskatt som belöper på inkomsten.

I det fall den svenska skatten på den ifrågavarande inkomsten är högre än den utländska skatten på samma inkomst och arbetstagaren debiterats socialavgifter i anställningslandet får arbetstagaren således erlagga sammanlagd skatt som om han arbetat i Sverige samt dessutom de utländska socialavgifterna.

Dessa kan uppgå till för den enskilde kännbara belopp. I Norge är nästan alla löntagare skyldiga att betala medlemsavgift till den s. k. folketrygden. Medlemsavgiften som är obligatorisk består av en pensionsdel som uppgår till 5,9% av bruttolönen och en sjukdel som uppgår till 4,3% av nettointäkten vid taxeringen till statlig inkomstskatt sedan denna minskats med ett "klasse"-avdrag som den skattskyldige har rätt till vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. I Finland utgår avgift till folkpensioneringen och sjukförsäkringen med 2,75% av den till kommunal inkomstskatt beskattningsbara inkomsten. I Island utgår avgift till tilläggs pensioneringen med 4% av bruttolönen och i Danmark utgår sådan avgift med ca 40 kr. i månaden.

3 Införandet av avdragsrätt

Mitt förslag: Rätt till allmänt avdrag införs vid inkomsttaxeringen för obligatoriska avgifter som den skattskyldige på grund av arbete i ett annat nordiskt land, enligt slutligt fastställd debitering, skall betala i överensstämmelse med den nordiska konventionen om social trygghet, om den avgiftsgrundande intäkten tas till beskattning för beskattningsåret i Sverige.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med mitt. Utredningen hade dock föreslagit att avdrag skulle medges för obligatoriska avgifter som den skattskyldige under beskattningsåret, på grund av arbete i annat nordiskt land, har betalat i överensstämmelse med den nordiska konventionen om social trygghet, i den mån den avgiftsgrundande intäkten beskattas i Sverige.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som valt att besvara remissen har tillstyrkt att avdragsrätt införs.

Skälen för mitt förslag: Såsom utredningen funnit är det önskvärt att det ifrågavarande problemet löses inom ramen för det nordiska samarbetet. Det är dock angeläget att i avvaktan härpå redan nu försöka att lindra problemet för de i Sverige bosatta personer som arbetar i annat nordiskt land. Detta bör enligt vad utredningen föreslagit ske genom att rätt till avdrag som allmänt avdrag införs för de ifrågavarande avgifterna.

I Norge erlaggs medlemsavgift till folketrygden löpande under året på

samma sätt som gäller beträffande preliminär skatt. Avgifterna bestäms dock slutligt först vid taxeringen som sker året efter inkomståret. Den skattskyldige erhåller uppgift om den slutligt fastställda avgiften i samband med skattsedeln på slutlig skatt. Denna skattsedel erhåller de flesta skattskyldiga i september – oktober året efter inkomståret. I vissa fall kan det dock dröja till november eller december innan den skattskyldige fått uppgift om avgiftens storlek. Även avgifterna till folkpensioneringen och sjukförsäkringen i Finland fastställs i samband med taxeringen och uppgifterna om avgifternas storlek framgår av slutskattsedeln.

Av det sagda framgår att det kan vara svårt eller omöjligt för den skattskyldige att under taxeringsperioden erhålla uppgift om avgifternas storlek. Det är dock för den skattskyldige synnerligen angeläget att erhålla en lättnad i beskattningen det år då intäkten i fråga tas till beskattning. För att uppnå detta anser jag att avdrag skall medges för avgifter som den skattskyldige enligt slutligt fastställd debitering har att erlagga om den avgiftsgrundande intäkten tas till beskattning för beskattningsåret i Sverige. Enligt mitt förslag gör det med andra ord ingen skillnad om avgiften helt eller delvis inte erlagts under beskattningsåret. Avdrag skall ändå kunna medges så snart avgiften blivit slutligt fastställd. Med slutligt fastställd avses här att avdrag inte skall medges för en preliminär avgift. Avsikten är dock inte att ett fastställelsebeslut måste ha vunnit laga kraft för att avdrag skall kunna medges.

4 Rättelsemöjligheter

Mitt förslag: Har den skattskyldige först efter taxeringsperiodens utgång yrkat avdrag för nordisk socialavgift och har taxeringen till följd härav blivit oriktig, får länsstyrelsen eller den lokala skattemyndigheten, om inte särskilda skäl talar för att länsrätten bör avgöra frågan, besluta om rättelse av taxeringen. Skattskyldig, som inte fått avdrag för nordisk socialavgift som han är berättigad till, får anföra besvär i särskild ordning.

Utredningens förslag: Utredningen har inte framlagt något sådant förslag.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, bl. a. riksskatteverket, länsstyrelsen i Stockholms län och länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, har föreslagit att rätten till avdrag bör kombineras med en rätt för länsstyrelsen och den lokala skattemyndigheten att besluta om rättelse.

Skälen för mitt förslag: Av det tidigare anförda har framgått att det kan vara svårt eller omöjligt för den skattskyldige att under taxeringsperioden erhålla uppgift om avgifternas storlek. Såsom flera remissinstanser anför bör därför en avdragsrätt kombineras med rätt för länsstyrelsen och den lokala skattemyndigheten att besluta om rättelse. Detta innebär att en skattskyldig som först efter taxeringsperiodens utgång erhållit uppgift om avgiftens storlek kan vända sig till länsstyrelsen eller lokal skattemyn-

dighet och, genom att framställa yrkande om avdrag och förete erhållen slutskattesedel eller annan handling av vilken avgiften framgår, erhålla rättelse av taxeringen. Detta under förutsättning att inte särskilda skäl talar för att länsrätten bör avgöra frågan.

Skulle det vara så att yrkande om avdrag framställts under taxeringsperioden men inte kunnat bifallas därför att den skattskyldige inte då kunnat styrka sin rätt kan länsstyrelsen eller den lokala skattemyndigheten redan enligt gällande lagstiftning besluta om rättelse av taxeringen. Vad nu sagts gäller under förutsättning att inte särskilda skäl talar för att länsrätten bör avgöra frågan.

Om skyldighet att betala nu ifrågakarande avgifter fastställs först efter utgången av maj månad efter taxeringsåret kan rättelse inte längre erhållas genom beslut av länsstyrelse eller lokal skattemyndighet. I sådant fall torde den skattskyldige i de flesta fall vara hänvisad till att anföra besvär i särskild ordning. Skattskyldig som inte fått avdrag för nordisk socialavgift som han är berättigad till, bör därför kunna anföra besvär i särskild ordning.

Vissa remissinstanser har ansett att det bör övervägas att föra över rätten att besluta i ärenden om avräkning av utländsk skatt från taxeringsnämnd till lokal skattemyndighet. Jag är inte beredd att nu ta ställning till denna fråga men jag ämnar återkomma till den i ett annat sammanhang.

5 Införandet av skattskyldighet för avgift som satts ned genom ändrad debitering

Mitt förslag: Skyldighet att betala skatt för nordiska socialavgifter införs i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa därefter satts ned genom ändrad debitering.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Har ej haft några invändningar mot att skattskyldighet införs.

Skälen för mitt förslag: Rätt till avdrag för obligatoriska nordiska socialavgifter bör kombineras med skattskyldighet för dessa i den mån avdrag erhållits och avgifterna därefter satts ned genom ändrad debitering, vilket medför att skyldigheten att erlägga avgifterna bortfaller eller, i det fall betalning skett, att restitution skall ske.

6 Ikraftträdande

Med hänsyn till att avgiftsreglerna i den nordiska konventionen om social trygghet blev tillämpliga den 1 januari 1982 bör rätt till avdrag för obligatoriska nordiska socialavgifter införas från och med 1983 års taxering. Den skattskyldige som önskar sådan tillämpning bör därför i den

ordning som anges i 100 § taxeringslagen (1956: 673) få anföra besvär över 1983, 1984 och 1985 års taxeringar. Avdrag bör medges endast i den mån avgifterna inte satts ned genom ändrad debitering.

Prop. 1985/86: 12

7 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1985: 405) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

Förslagen är enligt min uppfattning av så enkel beskaffenhet att lagrådet inte behöver höras.

8 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen.

9 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m.

Sammanfattning

I detta delbetänkande lägger skatteavräknings-sakkunniga fram förslag om vissa ändringar i beskattningsreglerna för direktägda rörelser i utlandet. Förslaget avser dels den speciella samverkansformen "joint venture", som förekommer då svenska företag tillsammans med utländska går samman i ett gemensamt, ofta mycket kostnadskrävande, projekt som t. ex. byggnads- och anläggningsentreprenad och oljeprospektering, dels frågan om avdragsrätt för underskott i filial i utlandet då enligt dubbelbeskattningsavtal exemptmetoden skall tillämpas i förhållande till det land där verksamheten bedrivs genom filial. Vidare behandlas två speciella problem, som aktualiseras vid beskattningen av löntagare, som bor i Sverige och arbetar i annat nordiskt land. Slutligen har kommittén föreslagit vissa förtydliganden och kompletteringar av de interna avräkningsreglerna.

Bakgrunden till förslaget beträffande joint ventureverksamhet är en framställning till regeringen av några svenska företag, som deltar i oljeprospektering. Företagen hemställer om ändrade regler vid beskattningen av sådan verksamhet i utlandet. Nuvarande regler skiljer mellan de fall en rörelse i utlandet är en gren (filial) till en rörelse i Sverige och de fall då den utländska rörelsen bedrivs självständigt. Om utlandsrörelsen är att betrakta som en filial medför det bl. a. att underskott i denna får utnyttjas för avdrag från inkomst av rörelsen i Sverige. Då det gäller självständigt bedrivna rörelser hänförs verksamheten utomlands till en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget kapital. Underskott i denna särskilda förvärvskälla får inte räknas av mot inkomst av verksamhet som bedrivs i Sverige. Vid oljeprospektering är det vanligen så att företag från olika länder samverkar i ett visst projekt (joint venture). Detta beror på att sådan prospektering är ekonomiskt mycket krävande och riskfylld. Även inom byggnads- och anläggningsbranschen på den internationella marknaden är det vanligt att samverka i joint venture. Enligt nu gällande regler betraktas joint ventureverksamhet ur skattesynpunkt som självständigt bedrivna rörelser. Detta beror på att samverkan i joint venture kräver en för de deltagande företagen gemensam lokal ledning. I och med det anser man att det "inre sammanhang" som skall föreligga mellan en svensk rörelse i Sverige och dess filial i utlandet bryts. Avdrag för underskott i verksamheten utomlands får således inte göras. Skatteavräknings-sakkunniga föreslår i denna del (kapitel I) en ändrad gränsdragning mellan filialer och självständigt bedrivna rörelser, som innebär att den omständigheten att den skattskyldige samverkar i utlandet med annan i projekt med gemensam ledning inte skall leda till att verksamhetens karaktär av filial upphör.

En betydelsefull fråga i detta sammanhang är hur regeln i 74 § KL om begränsning av rätten till underskottsavdrag i vissa fall skall tolkas. Bestämmelsen i 74 § stadgar att, om en inkomst genom tillämpning av ex-

emtmotoden i ett avtal är undantagen från beskattning i Sverige, får – om ett underskott i stället uppkommer – detta inte dras av mot inkomst som är skattepliktig i Sverige. Enligt ordalydelsen i paragrafen torde det inte föreligga någon skillnad i fråga om underskott om verksamheten i utlandet är en självständigt bedriven rörelse eller filial. Det skulle således i båda fallen råda förbud mot avdrag för underskott i den utomlands bedrivna verksamheten. Emellertid har 74 § inte kommit att tolkas eller tillämpas så bokstavligen. Vid den praktiska tillämpningen skiljer man i avdragshänseende mellan självständigt bedriven rörelse och filial i utlandet. Då det gäller den förra medges inte avdrag för underskott som uppkommer utomlands. Däremot medges sådant avdrag i filialfallet. Det är främst frågan om rätten till avdrag för underskott i filialfallet som varit föremål för diskussion, då det gäller tillämpningen av 74 §. Det har från fiskalt håll riktats kritik mot nuvarande tillämpning och förslag har framlagts om en ändring av stadgandet så att avdragsförbudet även skulle gälla i filialfallet. Man har ansett att hittillsvarande tillämpning är inkonsekvent och ger ett felaktigt resultat. Det kan nämligen inträffa att den skattskyldige kan få avdrag för filialunderskottet både i Sverige och i det land där verksamheten bedrivs.

Skatteavräkningsakkunniga föreslår att en ny regel införs i 74 § som innebär följande. I de fall avdrag för filialunderskott medgivits från inkomst som skall beskattas här i riket och underskottet även beaktats vid beskattningen i den andra staten skall inom tio år motsvarande belopp återföras till beskattning i Sverige i den mån överskott uppstår. Kan den skattskyldige visa att avdrag för filialunderskottet inte medges enligt lagstiftningen i den andra staten, eller om sådant avdrag får medges, avdraget inte kunnat utnyttjas, skall beloppet inte återföras till beskattning i Sverige. Detta system brukar kallas "claw back". Bl. a. Västtyskland har ett sådant modifierat avdragssystem beträffande filialunderskott som uppkommit i utlandet.

Bakgrunden till förslaget i fråga om beskattningen av löntagare, som bor i Sverige och arbetar i annat nordiskt land (kapitel II), är att beskattningssituationen för dessa uppmärksammas bl. a. i flera motioner till riksdagen. Ett av problemen vid beskattningen av dessa löntagare, vilket också omnämns i kommittédirektiven, är att varken avtals- eller lagreglerna om avräkning medger full avräkning om på grund av låg beskattningsbar inkomst den svenska skatten på en utländsk inkomst är lägre än den utländska skatten på samma inkomst. En sådan situation kan uppstå t. ex. om en skattskyldig, som har arbete i annat nordiskt land, redovisar underskott av sin villafastighet i Sverige, och hans beskattningsbara inkomst därför blir så låg att den svenska skatten inte förslår till avräkning av den utländska skatten som beräknats på arbetsinkomsten utan avdrag för underskottet. Enligt kommitténs mening kan en tillfredsställande lösning på detta problem endast nås genom överenskommelse mellan berörda stater eller genom harmonisering av lagstiftningarna. En internordisk arbetsgrupp är sedan en tid tillbaka sysselsatt med att söka finna en lösning på problemet. Kommittén lägger därför inte fram något förslag i denna del. Enligt de exempel som kommittén redovisar torde den grupp vars skattessituation blir besvärande vara relativt liten.

Ett annat aktuellt problem för dessa löntagare rör den s. k. trygdeavgiften i Norge. Det norska socialförsäkringssystemet, folketrygden, finansieras delvis med avgifter från löntagarna själva. Många av de i Sverige bosatta personer, som arbetar i Norge, är skyldiga att betala till folketrygden. Eftersom avgiften inte omfattas av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, medges inte avräkning för denna. Avdragsrätt i Sverige som allmänt avdrag föreligger inte. Enligt uppgift har inte heller vid den svenska taxeringen avdrag såsom för omkostnad medgivits för avgiften.

I denna del föreslår skatteavräknings-sakkunniga att avdragsrätt som allmänt avdrag införs vid inkomsttaxeringen för obligatoriska avgifter, som avses i konventionen den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet. Den norska trygdeavgiften omfattas av denna konvention och blir alltså avdragsgill i Sverige om förslaget genomförs.

Fr. o. m. 1983 års taxering genomfördes på förslag av skatteavräknings-sakkunniga vissa ändringar i reglerna om avräkning av utländsk skatt. Ändringarna innebar bl. a. att alla utländska inkomster och skatter för ett visst beskattningsår skall beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket svensk inkomstskatt som får tas i anspråk för avräkning detta år. Denna ändring i avräkningsreglerna har medfört behov av mer detaljerade bestämmelser om avräkning. Genom införandet av vinstdelningsskatten har behov också uppkommit av regler om hur avräkning från vinstdelningsskatt skall ske när en skattskyldig enligt dubbelbeskattningsavtal har rätt därtill. Vidare har det visat sig nödvändigt med regler om avräkning från sjömansskatt. Kommittén har med anledning härav utarbetat ett förslag till en särskild lag om avräkning av utländsk skatt. Denna lag kommenteras i kapitel III.

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928: 370) dels att 72 § 4 mom. skall upphöra att gälla, dels att 35 § 1 mom., 46 § 2 mom., 53 § 1 mom., 74 § samt punkt 4 av anvisningarna till 38 § skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

35 §

1 mom.¹ Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs

1) intäkt som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut har nämnts och som inte heller utgör intäkt av kapital.

2) sådan lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 §,

3) restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter enligt lagen (1981: 691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna.

3) restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter enligt lagen (1981: 691) om socialavgifter, som inte utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, och återbetalda avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3), allt i den mån avdrag har medgetts för avgifterna,

4) restituerad, avkortad eller avskriven vinstdelningsskatt i den mån avdrag har medgetts för skatten, och

5) vinst – i den omfattning som anges i 2–4 mom. – genom icke yrkesmässig avyttring (*realisationsvinst*).

(forts. av mom. utelämnad här)

46 §

2 mom.² I hemortskommunen får skattskyldig, som varit bosatt här i riket under hela beskattningsåret, 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 under beskattningsåret, på grund av arbete i annat nordiskt land, har betalat i överensstämmelse med den konvention som avses i förordningen (1981: 1284) om tillämpning av konventionen den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet, i den mån den avgiftsgrundande intäkten beskattas i Sverige;

¹ Senaste lydelse 1983: 1088.

² Senaste lydelse 1982: 421.

* Punkt 3 upphävd genom SFS 1982: 421 och punkt 5 genom SFS 1976: 460.

4) för belopp som den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogat intyg eller annat skriftligt bevis 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 kr. för varje barn;*

6) för avgift som den skattskyldige har betalat under beskattningsåret för annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, som ägs av arbetsgivare, om försäkringen ägs av den skattskyldige.

(forts. av mom. utelämnad här)

53 §

1 mom.³ Skyldighet att erlagga 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 av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt.

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

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 7 500 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

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 förvärvat inkomst av tjänst;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt – i den mån av-

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt – i den mån av-

drag har medgetts för avgifterna – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter;

drag har medgetts för avgifterna – restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter *samt för återbetalda avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3) i den mån avdrag har medgetts för avgifterna;*

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. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket; samt

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier och andelar i sådana svenska företag som avses i punkt 4 a av anvisningarna till 41 §, 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;

(forts. av mom. utelämnad här)

74 §

Skall i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 72 eller 73 § sägs, inkomst, som enligt denna lag är skattepliktig, ej här i riket beskattas, får, därest underskott uppkommer vid inkomstberäkningen, sådant underskott icke vid taxering avräknas å inkomst, som skall här beskattas.

I det fall kostnaderna i rörelse i utlandet, som är gren av rörelse inom riket, överstigit intäkterna i samma rörelsegren och underskottet avräknats mot rörelseresultatet här i riket gäller följande. Om intäkterna i rörelsegrenen, ett senare år överstiger kostnaderna i samma rörelsegren, skall det medgivna underskottsavdraget återföras till beskattning här i riket för detta år. Är överskottet lägre än underskottsavdraget, återförs till beskattning dock endast ett belopp motsvarande överskottet. Återstående underskottsavdrag återförs på motsvarande sätt till beskattning för senare år. Visar den skattskyldige att avdrag för underskott i rörelsegrenen i utlandet enligt lagstiftningen där inte medges, skall återföring till beskattning inte ske. Medges underskottsavdrag i utlandet och visar den skattskyldige att sådant avdrag inte kunnat utnyttjas med ett belopp som uppgår till det svenska underskottsavdraget, skall återföring till beskattning ske endast med ett belopp motsvarande

vad som medgivits som avdrag i utlandet. Återföring till beskattning får inte ske senare än det tionde taxeringsåret efter det taxeringsår, då underskottet avräknades.

Anvisningar
till 38 §

4.⁴ Intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet beräknas med ledning i tillämpliga delar av vad som enligt 21 §, 24 § 1 mom. och 28 § gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket.

Med rörelse i utlandet avses sådan rörelseverksamhet, som därstädes självständigt bedrivits. Har i utlandet bedrivna rörelse utgjort allenast en gren (filial) av en rörelse inom riket, upptagas av rörelsen i dess helhet härflutna intäkter såsom intäkt av rörelse (jfr punkt 6 av anvisningarna till 28 §).

Med rörelse i utlandet avses sådan rörelseverksamhet, som därstädes självständigt bedrivits. Har i utlandet bedrivna rörelse utgjort allenast en gren (filial) av en rörelse inom riket, upptas av rörelsen i dess helhet härflutna intäkter såsom intäkt av rörelse (jfr punkt 6 av anvisningarna till 28 §). *Om en skattskyldig samverkar i utlandet med annan i projekt med gemensam ledning, skall vid bedömningen av huruvida verksamheten är självständigt bedrivna rörelse eller filial bortses från den omständigheten att det föreligger gemensam ledning i projektet.*

Denna lag träder i kraft den

De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1987 års taxering. De äldre bestämmelserna i 72 § 4 mom., 74 § och punkt 4 av anvisningarna till 38 § tillämpas dock vid 1987 eller 1988 års taxering i fråga om skattskyldig som då taxeras för beskattningsår, som har påbörjats före den 1 januari 1986 och avslutats före den 1 mars 1987 respektive den 1 mars 1988. De nya bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 38 § och 46 § 2 mom. får tillämpas från och med 1980 respektive 1983 års taxering. Önskar den skattskyldige sådan tillämpning, får han i den ordning som anges i 100 § taxeringslagen (1956: 623) anföra besvär, såvitt avser punkt 4 av anvisningarna till 38 §, över 1980, 1981, 1982, 1983, eller 1984 års taxering, och såvitt avser 46 § 2 mom., över 1983 eller 1984 års taxering.

1 Inledning

I direktiven (Dir 1981:60) till kommittén anges vissa frågor som utredningsuppdraget skall avse. Det sägs härefter allmänt att även andra frågor som berör avräkning av skatt enligt interna regler eller dubbelbeskattningsavtal bör kunna tas upp förutsättningslöst.

Ett förhållande som berörs i direktiven är att varken avtals- eller lagreglerna om avräkning medger full avräkning om på grund av låg beskattningsbar inkomst den svenska skatten på en utländsk inkomst är lägre än den utländska skatten på samma inkomst. Detta är ett problem som har samband med principerna för skatteavräkning som metod för undvikande av dubbelbeskattning. Metoden tillämpas från svensk sida i förhållande till flertalet länder. De ändringar i avräkningsreglerna som år 1982 genomförts (SFS 1982: 1098–1100) efter förslag från kommittén kan minska den berörda olägenheten endast för skattskyldiga som har inkomster från flera länder med olika skattetryck. För flertalet skattskyldiga fysiska personer har ändringarna därför inte medfört någon förbättrad situation.

Flertalet i Sverige bosatta personer med arbete utomlands är verksamma i de övriga nordiska länderna. Beträffande dessa tillämpas från svensk sida skatteavräkning som huvudmetod för undvikande av dubbelbeskattning. Till detta kommer att skattetrycket är relativt högt också i dessa länder. Mot bl. a. denna bakgrund är det naturligt att det i direktiven berörda problemet om bristande full avräkning – såvitt rör fysiska personer – har störst aktualitet i förhållandet till övriga nordiska länder.

Beskattningssituationen för vissa i Sverige bosatta löntagare med arbete i Norge har också uppmärksamats i flera motioner till riksdagen (1981/82: 137, 1981/82: 385 m. fl.). En bidragande orsak till detta är att tillgången på arbetstillfällen inom vissa sektorer, främst byggnadssektorn, varit relativt god där under senare år.

När en person som bor i Sverige och arbetar i Norge skall taxeras i båda länderna för sin arbetsinkomst, skall dubbelbeskattning i princip undvikas genom att den norska skatten får avräknas från den svenska. En uppmärksam situation när full avräkning inte kan erhållas är, att den skattskyldige har underskott i en förvärvskälla för vilken han taxeras endast i Sverige, t. ex. en villafastighet, och att därför hans beskattningsbara inkomst och därmed skatten i Sverige blir så låg att den inte förslår till avräkning av den norska skatten som beräknats på arbetsinkomsten utan avdrag för underskottet. Eftersom den skattskyldige alltid får bära skatt motsvarande den högsta av svensk resp. norsk skatt blir den sammanlagda beskattningseffekten att han får bära en skatt beräknad utan fullt hänsynstagande till underskottet.

Ett annat uppmärksammat problem är följande. Det norska socialförsäkringssystemet, folketrygden, finansieras delvis med avgifter från löntagarna själva. Flertalet av de i Sverige bosatta personer som är sysselsatta i Norge, arbetar där under sådana omständigheter att de är skyldiga att

betala avgift till folketrygden. Avgiften omfattas inte av dubbelbeskattningsavtal mellan länderna. Avräkning såsom för norsk skatt medges följaktligen inte för densamma. De motionsyrkanden som framställts utgår också ifrån att avgiften inte är avdragsgill vid taxeringen i Sverige. Denna fråga torde dock inte ha prövats i högsta instans.

Det har gjorts gällande att den som riskerar att hamna i en beskattningssituation av det slag som berörs i motionerna, därvid han blir beskattad utan fullt hänsynstagande till ett underskott, avstår från att ta arbete i utlandet. Det har också gjorts gällande att den förmodade skattemässiga behandlingen av s. k. trygdeavgifter skulle minska benägenheten att ta arbete i Norge. En översyn av berörda regler är därför motiverad också med hänsyn till situationen på arbetsmarknaden.

Som angetts ovan har den berörda problematiken kring underskott i förvärvskälla vid internationell beskattning av arbetsinkomster störst aktualitet i förhållandet till övriga nordiska länder. Kommittén finner det av bl. a. den anledningen lämpligt att begränsa sig till att behandla förhållandet till dessa. Mot bakgrund av bl. a. att skyldigheten för i Sverige bosatta personer att erlagga trygdeavgift i Norge regleras i förordningen (1981:1284) om tillämpning av en konvention den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet, finner kommittén det motiverat att ta upp även frågan om den skattemässiga behandlingen av svenska löntagares socialförsäkringsavgifter i ett samlat nordiskt sammanhang.

Efter en genomgång av de regler som är av störst betydelse för arbetskraftens rörlighet över gränserna inom Norden kommer de två problemkomplexen att behandlas var för sig.

2 Arbetsmarknaden i Norden

2.1 Inledning

Sedan lång tid har det förekommit ett omfattande arbetskraftsutbyte mellan de nordiska länderna. En gemensam arbetsmarknad i Norden har eftersträvats sedan 1930-talet. De olika hinder som funnits i de nationella lagstiftningarna mot att uppnå detta mål har genom samverkan kunnat avvecklas undan för undan. Likheter i de nationella regleringarna har underlättat ingåendet av mellanstatliga överenskommelser på de områden där de regler funnits som främst har hindrat arbetskraftens rörlighet mellan länderna. Således har Sverige, Danmark, Finland och Norge sedan år 1954 en överenskommelse om en gemensam arbetsmarknad. Samtliga nordiska länder har även – som framgått ovan – biträtt en nordisk konvention om social trygghet. Till detta kommer de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som sedan länge funnits mellan länderna. Ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal har år 1983 ingåtts av alla de nordiska länderna. Nedan kommer de olika mellanstatliga överenskommelserna att behandlas i skilda avsnitt.

När Sverige, Danmark, Finland och Norge år 1954 ingick en överenskommelse om en gemensam nordisk arbetsmarknad innebar det en formell bekräftelse av en utveckling som hade pågått i många år. Tiotusentals nordbor hade redan då skaffat sig arbete i annat nordiskt land än hemlandet. Överenskommelsen innebar främst att kravet på arbetstillstånd för nordiska medborgare slopades i samtliga avtalsländer.

I de länder som slöt 1954 års överenskommelse ansåg man att arbetskraftens fria rörlighet skulle vara till gagn för den ekonomiska och sociala utvecklingen i länderna. Överenskommelsen anses också ha haft stor allmänpolitisk nordisk betydelse. Under tiden som gått sedan överenskommelsen ingicks har omkring en miljon nordbor utnyttjat möjligheten att fritt ta arbete och bosätta sig i annat nordiskt land än hemlandet.

En ny överenskommelse av år 1982 om gemensam nordisk arbetsmarknad omfattande alla de nordiska länderna, alltså även Island, har trätt i kraft den 1 augusti 1983.

Den grundläggande rättigheten för medborgare i de nordiska länderna att fritt ta arbete och bosätta sig i annat nordiskt land än hemlandet är oförändrad i den nya överenskommelsen. Vidare uppmärksammas individens villkor i hög grad. Stor vikt läggs vid att en flyttning mellan länderna skall kunna ske under på förhand kända och under socialt trygga förhållanden. I dessa hänsenden hänvisar överenskommelsen till 1981 års konvention om social trygghet.

2.3 Social trygghet i Norden

En konvention om social trygghet har funnits mellan de nordiska länderna sedan år 1955. Den konvention som då ingicks har ersatts av 1981 års konvention som gäller här i riket fr. o. m. den 1 januari 1982.

I den nya konventionen liksom i den föregående är principen om likställdhet i behandlingen av de fördragsslutande staternas medborgare inom de nationella sociala systemen grundläggande. Huvudregeln i konventionen om tillämplig lagstiftning säger att den som är bosatt i ett nordiskt land omfattas helt av socialförsäkringslagstiftningen i bosättningslandet.

Från den angivna huvudregeln görs följande viktiga undantag. För en person som är bosatt i ett nordiskt land men samtidigt är anställd för arbete i ett annat nordiskt land gäller att han omfattas av lagstiftningen i sysselsättningslandet i vad avser förmåner som är beroende av det ifrågavarande förvärsarbetet eller förvärsinkomsten. Dessa förvärsanknutna förmåner är sjuk- eller dagpenning från sjuk- eller arbetslöshetsförsäkring samt pension från tilläggs pensioneringen. Skyddet beträffande dessa förmåner bortfaller i bosättningslandet.

Att observera är dock att huvudregeln om tillämpning av bosättningslandets regler gäller för s. k. utsänd personal, om arbetet från början beräknas pågå högst tolv månader. Med utsänd personal avses arbetstagare som av sin arbetsgivare sänds till ett annat nordiskt land för att för arbetsgivarens räkning utföra ett tidsbegränsat arbete.

För vissa grupper, bl. a. nordiska sjömän och viss annan "resande personal" gäller särregler.

Till skillnad mot 1955 års konvention innehåller den nuvarande konventionen en uttrycklig reglering av avgiftsfrågorna. Mot bakgrund av att en övervägande del av avgifterna numera tas ut hos arbetsgivarna har konventionens avgiftsregel formulerats så, att samtliga avgifter skall betalas i det land där rätt till de förvärvsanknutna förmånerna föreligger. Detta gäller alltså även avgifter för bosättningsanknutna förmåner. Konventionen ålägger inte landet i fråga att ta ut avgifterna men förhindrar att de tas ut i annat nordiskt land. Den införda regeln innebär således ett frångående av tanken att avgiften för en förmån alltid skall betalas i det land där rätt till förmånen i fråga uppkommer. Vid tidpunkten för avgiftsbetalningen är det ju också i allmänhet ovisst i vilket land arbetstagaren senare kommer att uppbära en viss förmån.

Avgiftsregeln innebär sammanfattningsvis att alla avgifter för anställda, såväl arbetsgivarens som arbetstagarens egna, skall betalas i det land där arbetstagaren är sysselsatt, om denne inte omfattas av regeln för korttidsutsänd arbetskraft.

För i Sverige bosatta arbetstagare som är anställda för arbete i annat nordiskt land innebär konventionen att de skall betala där förekommande löntagaravgifter till socialförsäkringarna, om de inte särbehandlas på grund av att de är utsända. Mot bakgrund av att det i Sverige inte längre förekommer löntagaravgifter annat än till den frivilliga arbetslöshetsförsäkringen sägs avgifterna utgöra ett argument mot att ta arbete i annat nordiskt land. Tyngden av argumentet är självfallet avhängig bl. a. avgiftens storlek. En genomgång av förekommande avgifter sker i avsnitt 4.2.

Det förtjänar att anmärkas att konventionen inte reglerar betalningar till socialförsäkringarna i form av skatt och patientavgifter.

2.4 Beskattningsregler

2.4.1 Skattskyldighet enligt intern svensk rätt

Huvudregeln rörande skattskyldighet i Sverige (53 § KL) innebär att en person för tid under vilken han är bosatt här är skattskyldig för all inkomst oavsett varifrån den kommer. Som bosatt i Sverige räknas den som har sitt egentliga bo och hemvist här. Med i Sverige bosatt skattskyldig likställs den som, utan att vara bosatt här, stadigvarande vistas här. Vissa kompletterande regler finns i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL och i 68 § KL.

Ett undantag från huvudregeln utgör den s. k. ettårsregeln, 54 § första stycket h) KL. Regeln innebär att en i Sverige bosatt person, som under vistelse utomlands åtnjutit lön eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där, är frikallad från skattskyldighet för inkomst av anställningen om denna och vistelsen i utlandet varat eller kan antas vara minst ett år. Regeln gäller inte vid anställning hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg.

För att skattebefrielse skall inträda enligt ettårsregeln krävs att det är fråga om sammanhängande utlandsvistelse under minst ett år. Korta, tillfälliga besök i Sverige medför dock inte att vistelsen skall anses avbruten.

Det bör också nämnas att den som inte är bosatt här är skattskyldig för bl. a. avlöning från svenska staten och svensk kommun samt för all annan inkomst av tjänst som uppburits härifrån och som förvärvats genom verksamhet här.

2.4.2 Övriga nordiska staters beskattningsregler

Det sades inledningsvis att likheten i de nationella reglerna inom Norden underlättat ingåendet av mellanstatliga överenskommelser. Detta gäller även beträffande beskattningsreglerna. De nordiska staternas skattelagstiftningar bygger i huvudsak på samma principer. Det är här tillräckligt att framhålla att skatteplikts- och skattskyldighetsreglerna för inkomst av tjänst är i stora drag lika för alla de nordiska staterna. Detta förhållande har dock inte hindrat att man valt delvis olika utformningar av reglerna rörande personer med hemvist i annan stat.

2.4.3 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

2.4.3.1 Inledning

Sverige har sedan länge haft bilaterala dubbelbeskattningsavtal med alla de övriga nordiska länderna. Betydelsen av detta för arbetskraftens rörlighet mellan Sverige och de övriga länderna kan knappast överskattas. De förhandlingar som sedan flera år pågått mellan de nordiska länderna om ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal har lett fram till ett avtal av år 1982 som börjat tillämpas den 1 januari 1984.

Avtalet är konstruerat så, att länderna sig emellan delat upp beskattningsrätten beträffande olika typer av inkomst. Dubbelbeskattning av inkomst för en person med hemvist i Sverige undviks i de flesta fall genom att Sverige, med vissa begränsningar, medger avräkning av den utländska skatten från den svenska skatten på samma inkomst. I andra fall tas inkomsten till beskattning i endast ett land. Avtalet medför inte någon utvidgning av den skatteplikt eller skattskyldighet som följer av interna regler.

De från arbetsmarknadssynpunkt viktigaste avtalsreglerna är självfallet de som berör beskattningen av inkomst av tjänst. Endast dessa kommer att behandlas här.

De inkomster som en person med hemvist i Sverige uppbär för arbete i annat nordiskt land kan med utgångspunkt i avtalsreglerna således hänföras till någon av de tre kategorier som tas upp nedan (2.4.3.2–2.4.3.4). Indelningen sker utan krav på fullständighet och under antagande att den som är bosatt här enligt interna regler också har hemvist här enligt avtalsreglerna.

2.4.3.2 *Inkomster för vilka dubbelbeskattning undviks genom avräkning av skatt*

För all inkomst av arbete i enskild tjänst som inte hänförs till någon av kategorierna under 2.4.3.3 eller 2.4.3.4 gäller huvudregeln, ett dubbelbeskattning undanröjs genom att den svenska skatten sätts ned genom avräkning av den utländska skatten. Samma regel gäller för alla styrelsearvoden och liknande ersättningar från bolag med hemvist i annat nordiskt land och för inkomster som förvärfvas av artister och idrottsmän. När gränsgångarregeln med Danmark upphör att gälla (jfr 2.4.3.3) kommer de inkomster som nu omfattas av den att omfattas av huvudregeln.

2.4.3.3 *Inkomster som beskattas endast i Sverige*

All inkomst av svensk offentlig tjänst samt pension och andra utbetalningar enligt svensk sociallagstiftning beskattas endast i Sverige. Detsamma gäller vissa inkomster som uppbärs av s. k. gränsgångare. I förhållande till Finland resp. Norge är den som bor i en svensk kommun som ligger utmed landgränsen mot resp. land och som arbetar i en motsvarande kommun på andra sidan gränsen att anse som gränsgångare om han regelmässigt (minst en gång i veckan) uppehåller sig i sin fasta bostad i Sverige. För den som arbetar i Finland gäller gränsgångarregeln endast för inkomst av enskild tjänst medan för den som arbetar i Norge både inkomst av enskild och offentlig tjänst omfattas. I förhållande till Island och Danmark innehåller avtalet inga gränsgångarregler. Dock föreskrivs att den gränsgångarregel som gällde enligt det föregående dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark fortfarande skall tillämpas på inkomst som förvärfvas före den 1 januari 1987. Enligt denna regel anses den som gränsgångare, som regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i Sverige och som normalt utför sitt arbete i Danmark. Regeln gäller endast inkomster av enskild tjänst.

Den som inte är gränsgångare beskattas enligt avtalet endast i Sverige för inkomst av enskild tjänst om han har vistats i arbetslandet högst 183 dagar under kalenderåret och ersättningen betalats av arbetsgivare som inte har hemvist i arbetslandet samt ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i arbetslandet.

Vidare beskattas inkomst av arbete ombord på svenskt skepp endast i Sverige. Detsamma gäller inkomst av arbete ombord på luftfartyg i internationell trafik och ombord på fiske-, sälfångst- och valfångstfartyg. Inkomst av arbete "off-shore" beskattas i allmänhet endast i Sverige under förutsättning att arbetet har pågått under högst 30 dagar under en tolv månaders period.

2.4.3.4 *Inkomster som inte beskattas i Sverige*

Pensioner och andra utbetalningar enligt dansk, finsk, isländsk eller norsk sociallagstiftning beskattas inte i Sverige annat än i vissa undantagssituationer. Detsamma gäller inkomster av offentlig tjänst i annat nordiskt land

dock – vad gäller Norge – med undantag för inkomst som uppbärs av gränsgångare (jfr 2.4.3.3).

Prop. 1985/86: 12

Likaså är inkomst av arbete ombord på danskt, finskt, isländskt eller norskt skepp undantagen från beskattning i Sverige.

3 Underskott i förvärvskälla vid internationell beskattning

3.1 Inledning

Underskott i förvärvskälla som problem vid internationell beskattning av arbetsinkomster har uppmärksammats främst då i Sverige bosatta löntagare som är villaägare har arbetat i Danmark, Finland eller Norge under sådana omständigheter att de blivit taxerade i både Sverige och arbetsstaten för arbetsinkomsten. Enligt såväl de tidigare gällande bilaterala dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och dessa stater som det nu gällande multilaterala nordiska avtalet skall Sverige i en sådan situation medge avräkning av den utländska skatten på inkomsten från den svenska skatten på samma inkomst. När den svenska skatten beräknats efter avdrag för villaunderskott kan den utländska skatten visa sig ibland vara för hög för att kunna räknas av i sin helhet.

I de angivna fallen blir beskattningsresultatet för den skattskyldige, vad skattens storlek beträffar, detsamma som om han inte medgetts fullt avdrag för underskottet vid taxeringen i Sverige. Det är givetvis inte endast villaunderskott (förvärvskälla annan fastighet) som på angivet sätt kan bli obeaktat vid beskattningen, utan varje underskott (eller annat allmänt avdrag) som minskar endast den svenska skatten. Att detta kan innebära en högst avsevärd kostnadsökning och en allvarlig ekonomisk påfrestning för den skattskyldige är uppenbart.

Underskott i förvärvskälla är emellertid inte ett problem endast när dubbelbeskattning avses bli undanröjd genom skatteavräkning. Också då en i Sverige bosatt löntagare med utlandsarbete skall beskattas för sin arbetsinkomst endast i arbetsstaten kan problem uppstå om han har ett underskott i Sverige. Detta beror på att man i arbetsstaten i regel inte medger avdrag för de utgifter som lett till underskottet. Om skatten i arbetsstaten blir väsentligt högre än den svenska skatten, beräknad med hänsyn till underskottet, skulle ha blivit om inkomsten beskattats här, kan han råka i ekonomiska svårigheter. Dessa svårigheter kan dock i många fall genom förlustutjämnning reduceras till ett likviditetsproblem. Enligt lagen (1960: 63) om förlustavdrag kan den skattskyldige, om han vid taxering i Sverige ett visst år har underskott i förvärvskälla och andra allmänna avdrag som tillsammans beloppsmässigt överstiger summan av inkomsterna från övriga förvärvskällor under vissa förhållanden avräkna den sålunda uppkomna förlusten från inkomster för vilka han taxeras under de närmast efterföljande sex åren. Härigenom blir hans skatt under dessa år lägre. Problemet för den skattskyldige som kan erhålla förlustavdrag är närmast hur han skall finansiera det uppskov med skattenedsättningen som kan bli

följden. Det bör emellertid också framhållas att möjligheten till förlustavdrag inte föreligger i samtliga fall. En förutsättning är att den skattskyldige under förluståret haft bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor som sammanlagt uppgår till minst 6 000 kr. Den skattskyldige, som utöver sin från beskattning undantagna arbetsinkomst, haft inkomst endast av en schablontaxerad fastighet (villa) kan alltså inte utnyttja möjligheten till förlustavdrag om inte villans taxeringsvärde uppgår till minst 300 000 kr.

I det följande skall kommittén peka på några olika möjligheter att genom ändringar i beskattningsreglerna förbättra situationen för skattskyldiga som drabbas av berörda problem. Först kommer kommittén att överväga möjligheterna till ändringar i skatteavräkningsreglerna och därefter möjligheterna till ändringar i inkomstberäkningsreglerna. En sammanfattande bedömning avslutar avsnittet.

3.2 Ändringar av avräkningsreglerna *)

I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har Sverige i vissa fall utfäst sig att från svensk skatt på en utländsk inkomst medge avräkning av utländsk skatt på samma inkomst. Som framgått tidigare är detta avräkningsutrymme i vissa situationer otillräckligt. Genom de interna svenska avräkningsreglerna (24–26 §§ SIL) vidgas avräkningsmöjligheterna. Reglerna föreskriver bl. a. ett samtidigt hänsynstagande till alla utländska inkomster vid bestämmande av det högsta belopp svensk skatt från vilket avräkning får ske (den s. k. overall-principen). Detta medför emellertid sällan någon förbättring för löntagare med arbete utomlands eftersom de i allmänhet har inkomst från endast ett främmande land.

En utvidgning av avräkningsmöjligheterna kan ske genom att avräkningsrättens bundenhet till taxeringsåret slopas. Den åsyftade ändringen skulle innebära att utländsk skatt som inte kan avräknas ett visst år skulle få avräknas från svensk skatt (på utländska inkomster) hänförlig till ett annat år. Metoden att medge avräkning från skatt hänförlig till ett tidigare år (carry-back) förekommer i vissa andra länder liksom metoden att medge avräkning från skatt hänförlig till ett senare år (carry-forward). Metoderna bidrar till att eliminera dubbelbeskattning i ett längre perspektiv.

En annan väg att vidga avräkningsmöjligheterna är att modifiera spärregeln. Den del av den svenska skatten som skall anses hänföra sig till den utländska inkomsten kan t. ex. relateras till den beskattningsbara inkomsten i stället för som för närvarande till sammanlagd inkomst. Spärrbeloppet kan då motsvara den skattensättning som enligt nu gällande regler skall göras vid tillämpning av exemptmetoden. En modifiering av spärregeln får i de flesta fall en mycket begränsad effekt och bör inte aktualiseras i detta sammanhang. Man kan även medge s. k. full credit, dvs. skatten på svensk inkomst får tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt så långt den svenska skatten förslår. Ett sådant förfarande går emellertid utöver vad som kan beskrivas som undvikande av dubbelbeskattning och tillämpas

såvitt kommittén funnit inte någonstans för att ge avräkning för utländsk skatt på arbetsinkomster.

Flertalet skattskyldiga som drabbas av det inledningsvis berörda avräkningsproblemet torde inte arbeta i annat nordiskt land under längre tid än något år. Det torde också vara ovanligt att de ifrågavarande personernas avdragsgilla underskott varierar i storlek i någon högre grad från år till år. Sammantaget innebär detta att ett införande av carry-back eller carry-forward skulle få endast marginell betydelse för de avsedda löntagarna.

Med beaktande av innehållet i dubbelbeskattningsavtalets beskattningsregler finner kommittén det rimligt att anta att de löntagare som drabbas av det här aktuella problemet ytterst sällan samtidigt, dvs. under samma beskattningsår, har några inkomster av betydelse i Sverige. En ändring av beräkningen av spärrbeloppet på ovan skisserat sätt torde därför inte heller ha någon nämnvärd positiv effekt.

För att genom ändrade avräkningsregler komma till rätta med berört problem skulle det enligt kommitténs mening vara nödvändigt att samtidigt införa en rätt till carry-back eller carry-forward och rätt till full credit.

Om detta kan följande sägas. Kommittén har tidigare förordat ett införande av carry-forward i svenska beskattningsregler (Ds B 1982: 5. Avräkning av utländsk skatt, s. 75 f). Införandet av carry-back ansåg kommittén däremot borde anstå till dess erfarenhet vunnits av carry-forward. Skälen för dessa ståndpunkter är alltjämt lika starka. För det föreliggande problemets lösning skulle dock carry-back vara att föredra framför carry-forward. Endast en avdragsrätt mot tidigare års skatter skulle kunna dämpa de finansieringssvårigheter som berörda skattskyldiga drabbas av. Som nämnts torde emellertid ingen av metoderna få någon större betydelse i detta sammanhang utan att rätt till avräkning mot skatt på svenska inkomster samtidigt införs. Införandet av sistnämnda avräkningsrätt skulle innebära ett markant avsteg från hittills tillämpade principer och skulle gå utöver vad som kan anses hänförligt till undvikande av dubbelbeskattning. Kommitténs uppfattning är att det föreliggande problemet inte motiverar en så långtgående reform. Tanken på att lösa problemet genom ändrade avräkningsregler avvisas mot bakgrund av det anförda.

3.3 Ändringar av inkomstberäkningsreglerna

Förutsättningarna för att det problem som här kallas beskattning utan hänsynstagande till underskott i förvärvskälla skall uppkomma är att den skattskyldige har rätt till avräkning av utländsk skatt på inkomst, att den svenska skatt mot vilken avräkning får ske är lägre än den i princip avräkningsbara utländska skatten och att detta beror på att den svenska skatten, till skillnad från den utländska, har beräknats med hänsyn tagen till underskott i förvärvskälla eller annat allmänt avdrag.

Vid behandlingen av möjligheterna att lösa problemet genom ändringar i avräkningsreglerna (3.2) konstaterades att endast ett införande av s. k. carry-back skulle få effekt även på det delproblem som består i där berörda finansierings- eller likviditetssvårigheter för den skattskyldige. Tanken på ändrade avräkningsregler som lösning på huvudproblemet har dock avvi-

sats av kommittén och därmed även möjligheten att genom ändrade interna beskattningsregler komma till rätta med det nämnda delproblemet. Mot denna bakgrund kan den i inledningen (3.1) beskrivna beskattningssituationen för de skattskyldiga vars inkomst i utlandet är undantagen från beskattning i Sverige framstå som innehållande en anvisning om ett möjligt sätt att komma till rätta med huvudproblemet. Om man från svensk sida i stället för att medge avräkning av utländsk skatt undantar utlandsinkomsterna från beskattning så försvinner ju en förutsättning för detta. På sätt som tidigare angetts skulle de skattskyldiga då kunna utnyttja sina allmänna avdrag vid senare taxeringar inom ramen för förlustavdragslagstiftningen. För att säkerställa möjligheten till förlustavdrag erfordras dock en justering av den spärr som ligger i kravet på viss inkomst under förluståret (förlustavdragslagen 2 § andra stycket).

En övergång från tillämpning av credit-of-tax-metoden till exempt-metoden skulle emellertid, även om ändringen endast skulle gälla i förhållande till övriga nordiska länder, föra med sig vissa inte avsedda skatteförmåner. Detta beror på att inkomstskatten alltjämt är lägre i våra grannländer. Personer utan större allmänna avdrag skulle genast få en lindrad beskattning. Personer i målgruppen skulle sannolikt i flertalet fall – jämfört med om beskattningen i sin helhet skedde endast i Sverige – bli överkompenserade genom att dels under inkomståret betala skatt endast i källstaten och dels senare få skattelindring i Sverige p. g. a. de förskjutna allmänna avdragen. Någon säker förutsägelse om utfallet för de skattskyldiga i målgruppen kan emellertid inte göras p. g. a. de marginaleffekter som skulle uppkomma. Klart är emellertid att samma regler för undvikande av dubbelbeskattning måste tillämpas för båda grupperna av skattskyldiga och att en tillämpning av exempt-metoden skulle föra längre än avsett. Till det sagda kommer att ett införande av exempt-metoden här skulle utgöra ett avsteg från hittills tillämpade principer. Sammantaget medför detta att kommittén inte anser denna i och för sig möjliga och okomplicerade metod vara lämplig.

Med utgångspunkten att den utländska skattens storlek är given återstår möjligheten att lösa huvudproblemet genom att beräkna den i Sverige beskattningsbara inkomsten på sådant sätt att den svenska skatt mot vilken avräkning får ske blir minst lika stor som den avräkningsbara utländska skatten.

Den skattskyldige kan i och för sig redan med nuvarande regler åstadkomma detta genom att underlåta att yrka avdrag för den del av sina kostnader som sänker den svenska skatten under den utländska skattens nivå. Men eftersom avdragsrätten är knuten till utgiftsåret och går förlorad om den inte utnyttjas vid taxering för det året, medför ett sådant förfarande inte någon fördel för honom. Vidare kan den högre svenska taxering som skulle bli följden försämra den skattskyldiges situation genom att minska hans möjligheter till ekonomiskt stöd från samhället och medföra att han får vidkännas ökade kostnader för viss offentlig service. Om avdragsrätten däremot inte gick förlorad skulle det sannolikt, trots de antydda nackdelarna, för flertalet berörda skattskyldiga framstå som en möjlighet till en förbättrad ekonomisk situation att begränsa avdragsyrkandena det år då de inte leder till sänkt total skatt.

Regler som innebär avsteg från principen om beskattningsårets slutenhet förekommer för andra beskattningssituationer och anledning saknas enligt kommitténs mening att av principiella skäl avvisa en sådan lösning på det aktuella problemet. Det ligger emellertid en praktisk svårighet i att avgöra hur stor del av ett kostnadsavdrag som i det enskilda fallet bör yrkas resp. förskjutas till senare taxering. Ur snäv avräkningssynpunkt blir det för den skattskyldige fördelaktigast om det balansläge uppnås där den svenska och den utländska skatten på en inkomst uppgår till lika stora belopp. Redan att beräkna det avdragsbelopp vid vilket denna balans inträder kan dock erbjuda betydande svårigheter. Det är också beroende av utfallet av såväl en utländsk som den svenska taxeringen i övrigt. Mot bakgrund av att varje ändring av den utländska skatten och så gott som varje ändring i den svenska taxeringen i övrigt skulle kräva en omräkning av balansavdraget kan det enligt kommitténs mening inte komma ifråga att införa en rätt för den skattskyldige att blott yrka att bli taxerad så att den åsyftade balansen uppstår. Mot en sådan rätt för den skattskyldige skulle komma att svara en skyldighet för beskattningsmyndigheterna att utföra de ifrågavarande beräkningarna. En sådan skyldighet skulle kunna bli orimligt betungande för myndigheterna i förhållande till vinsten för den enskilde.

Som antytts ovan skulle även andra omständigheter än snäva avräkningshänsyn behöva beaktas vid avgörandet av hur ett kostnadsavdrag skulle disponeras. Bland dessa finns faktorer som endast den skattskyldige själv kan ha en uppfattning om. En sådan omständighet är vilken betydelse de ovan antydda nackdelarna skulle ha för honom. En annan omständighet är vilken inkomstutveckling i vid bemärkelse som han emotser. Med hänsyn härtill och till vad som anförts i närmast föregående stycke förefaller det vara nödvändigt att lägga på den skattskyldige själv att avgöra om och i vilken utsträckning han är betjänt av att förskjuta ett omkostnadsavdrag. Av flera skäl kan man utgå ifrån att den skattskyldige inte skulle önska förskjuta större del av ett avdrag än som var nödvändigt för att uppnå den tidigare beskrivna balansen. En valfrihet för den skattskyldige synes därför inte rymma något incitament till missbruk. Inte heller finns det anledning att befara att längre tids förskjutning än nödvändigt skulle komma att eftersträvas. Med hänsyn till de antaganden kommittén tidigare gjort om arbetsförhållanden för de löntagare som ingår i målgruppen torde det vara fullt tillräckligt och väl avvägt om den tid inom vilken ett avdrag måste utnyttjas, i överensstämmelse med vad som redan gäller i liknande situationer, bestämdes så, att avdrag skulle utnyttjas senast vid taxering sjätte året efter det att avdraget först kunnat komma ifråga.

Det har ovan förutskickats att det kan erbjuda betydande svårigheter att beräkna hur ett avdrag skall disponeras optimalt. Det måste därför anses vara en allvarlig brist hos den skisserade metoden att den förutsätter att den skattskyldige själv gör denna beräkning. Risken för att den skattskyldiges beräkningar och därpå grundade avdragsyrkande ger ett annat resultat än han tänkt sig måste anses vara överhängande. När detta blev fallet, skulle den skattskyldige med nuvarande besvärsregler kunna framställa yrkande hos länsrätt om avdrag med annat belopp än det deklarerade. Också vid avvikelser från andra av den skattskyldige i självdeklaration

lämnade uppgifter skulle ändrade avdragsyrkanden kunna framställas kvittningsvis. Sådana kvittningsyrkanden skulle inte kunna framställas endast i första instans. Om tvist uppkom rörande taxeringen ett visst år skulle detta få återverkningar på taxeringarna för ett eller flera efterföljande år. Inför detta perspektiv känner kommittén sig förhindrad att förorda en lösning av skisserat slag. Inte heller finner kommittén sig vilja föreslå att förfarande- och besvärregler anpassas för en så speciell beskattningsfråga som den nu behandlade.

3.4 Sammanfattande bedömning

I de närmast föregående två avsnitten har kommittén presenterat olika ansatser till teoretiskt möjliga lösningar på det föreliggande problemet. Gemensamt för lösningarna är att de bygger på förutsättningen att den utländska skattens storlek är given och tanken att den skattskyldige på något sätt borde, inom ramen för det svenska skattesystemet, kompenseras för att man inte i utlandet vid beskattningen tar hänsyn till vissa kostnader som han haft i Sverige.

Problemet har, som tidigare angetts, fått särskild aktualitet genom att vissa i Sverige bosatta löntagare som är villaägare har haft arbete i Norge och vid beskattningen där inte fått avdrag för villaunderskott. Av de i bilagan (s. 131) intagna exemplen framgår att löntagare som typiskt sett löper störst risk att drabbas av det här behandlade problemet (gifta med makar utan inkomst) kan ha avsevärda underskott innan den norska skatten blir större än den svenska skatten. I exemplen har beaktats den av kommittén förordade avdragsrätten för den norska trygdeavgiften. Beräkningen är gjord för 1984. Med den skatt som kan beräknas utgå i Sverige 1985 torde resultatet i huvudsak bli detsamma. Exemplet antyder enligt kommitténs mening att situationen för dem som arbetar i Norge inte är särskilt alarmerande. Av olika skäl torde detsamma kunna sägas om situationen för dem som arbetar i övriga nordiska länder. I förhållandet till Danmark har problemets omfattning hittills begränsats starkt av den gränsgångarregel som finns i dubbelbeskattningsavtalet. I och med att denna regel upphör att gälla fr. o. m. beskattningsåret 1987 kan man dock befara att antalet fall, där det behandlade problemet aktualiseras, kommer att öka väsentligt. Även om en viss anpassning kan väntas ske till den minskade betydelse som underskottsavdragen får genom skattereformen torde det vara nödvändigt att på sikt finna en lösning på problemet.

De lösningar som skisserats i det föregående är enligt kommitténs mening samtliga behäftade med så allvarliga brister att kommittén inte vill förorda införandet av någon av dem. Detta gäller redan utan att kommittén gått in på frågor om vilka underskott som skulle omfattas av ändrade regler och hur avgränsningen skulle göras mot övriga. En väsentlig brist hos alla lösningar – utom om rätt till carry-back införs – är också att de lämnar den skattskyldiges likviditetsproblem olöst.

Att inga godtagbara lösningar kunnat anvisas medför att utgångspunkten, att den utländska skatten är given, måste revideras. Genomgången visar enligt kommittén att problem av förevarande slag endast kan lösas

tillfredsställande genom överenskommelse mellan berörda stater eller genom harmonisering av lagstiftningarna. Det har också varit möjligt att lösa förevarande problem på sjömansbeskattningens område. När det gäller beräkningen av skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt medges således avdrag för vissa underskott som dansk, finsk och norsk sjöman har i sitt hemland. Motsvarande system tillämpas av dessa länder.

En internordisk arbetsgrupp bestående av tjänstemän från finansdepartementet och dess motsvarigheter i Danmark, Finland och Norge har sedan en tid tillbaka arbetat på att finna en lösning som baseras på en överenskommelse mellan länderna eller en harmonisering av ländernas lagstiftningar. Enligt kommitténs mening bör frågan lösas på detta sätt.

4 Socialförsäkringsavgifter för löntagare

4.1 Inledning

Enligt förordningen (1981:1284) om tillämpning av en konvention den 5 mars 1981 mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om social trygghet gäller konventionen här i riket fr. o. m. den 1 januari 1982. Den gäller från samma dag i övriga konventionsländer. Konventionen innehåller till skillnad från den tidigare gällande en uttrycklig reglering av avgiftsskyldigheten. För denna har redogjorts under 2.3. Avgifter för löntagare för de socialförsäkringar som omfattas av konventionen förekommer i samtliga nordiska länder. Avgifternas ändamål, storlek och skattemässiga behandling skiftar dock mellan länderna. Med något undantag är de kontantförmåner som erhålls från försäkringarna skattepliktiga inkomster för mottagaren i det land där de utbetalas. Konventionens reglering av avgiftsskyldigheten har bidragit till att behandlingen av avgifterna vid beskattningen i Sverige har ifrågasatts. Utgångspunkten för detta har varit att utomlands betalda avgifter inte beaktas vid beskattningen här. Efter en genomgång av de olika nationella socialförsäkringssystemens avgifter för löntagare redogör kommittén nedan för sina överväganden i frågan.

4.2 Löntagaravgifter m. m. inom konventionsländernas socialförsäkringssystem

4.2.1 Danmark

I Danmark är löntagare skyldiga att betala avgift till tilläggs pensioneringen. Avgifter utgår med ett fast belopp per månad. Detta är ca 40 kr. för en heltidsarbetande. Avgiften är inte avdragsgill vid taxeringen, varken direkt eller genom något schablonavdrag. Tilläggs pensionen är skattepliktig när den faller ut.

Avgifter till arbetslöshetsförsäkring förekommer också. Arbetslöshetsunderstödet administreras av erkända arbetslöshetskassor. Medlemskap i arbetslöshetskassa är i princip frivilligt. Medlemsavgifterna varierar men uppgår till högst omkring 160 kr. per månad. Avgifterna är avdragsgilla vid

taxeringen. Om avdrag inte yrkas också för andra kostnader i samma storleksordning, täcks avgifterna dock av ett schablonavdrag för löntagare. Arbetslöshetsersättningen – dagpenningen – är skattepliktig inkomst.

De socialförsäkringsavgifter som löntagare i Danmark betalar uppgår således maximalt till omkring 2 400 kr. per år.

4.2.2 Finland

Avgifter för löntagare förekommer i Finland till folkpensionering, sjukförsäkring och arbetslöshetsunderstöd. Sjömän skall också betala avgift till sjömanspensionering.

Avgifterna till folkpensioneringen och sjukförsäkringen fastställs på grundval av den till kommunal inkomstskatt beskattningsbara inkomsten. De aktuella avgifterna uppgår till 1,75 resp. 1 penni per skatteöre. Tillsammans uppgår de således till 2,75 % av den beskattningsbara inkomsten. Avgifterna är inte avdragsgilla vid taxeringen. Utfallande belopp är i huvudsak skattepliktig inkomst. Det arbetslöshetsunderstöd som administreras av arbetslöshetskassor finansieras till en del av arbetstagarna. Avgifterna är avsedda att täcka 7 % av understöden. Avgifterna varierar upp till omkring 350 kr.* per år. De är avdragsgilla vid taxeringen. Mottaget understöd är inte skattepliktig inkomst.

Sjömännens bidrag till sjömanspensioneringen uppgår till 7 % av lönen. Avgiften beaktas vid beskattningen på olika sätt beroende på sjoanställningstidens längd. Förenklat uttryckt kan den sägas vara avdragsgill vid beskattningen. Uppburen pension är skattepliktig inkomst.

4.2.3 Island

Avgift för löntagare förekommer endast till tilläggs-pensioneringen. Avgiften uppgår i allmänhet till 4 % av bruttolönen. Den är avdragsgill vid taxeringen men täcks i flertalet fall av ett schablonavdrag som uppgår till 10 % av bruttolönen. Utfallande belopp är skattepliktig inkomst.

4.2.4 Norge

Sjukförsäkring, grund- och tilläggs-pensioneringsförsäkring, yrkesskadeförsäkring och arbetslöshetsförsäkring ingår i Norge i "folketrygden". Folketrygden är obligatorisk och s. k. medlemsavgift betalas av i stort sett alla löntagare. Medlemsavgiften består av en pensionsdel och en sjukdel. Ytterligare särskiljning av avgifterna kan inte göras. Pensionsdelen av avgiften uppgår till 5,9 % av bruttolönen. Sjukdelen uppgår till 4,3 % av nettointäkten vid taxeringen till statlig inkomstskatt sedan denna minskats med det "klasse"-avdrag som den skattskyldige har rätt till vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Avgiften till folketrygden är inte avdragsgill vid taxeringen. Den täcks inte heller av något schablonavdrag. Utfallande ersättningar avsedda att täcka inkomstbortfall är i huvudsak skattepliktiga.

Avgifter förekommer dessutom till speciella pensionssystem för sjömän, fiskare och skogsarbetare. Avgiften för sjömän varierar från ungefär 900 till 3 000 kr. per år. För fiskare är ca 400 kr. obligatorisk avgift. Frivillig avgift uppgår till ungefär samma belopp. För skogsarbetare är den obligatoriska avgiften ca 200 kr. per år och den frivilliga ca 450 kr. per år. Avgifterna till dessa pensionsordningar är avdragsgilla vid taxeringen.

4.2.5 Sverige

Några obligatoriska socialförsäkringsavgifter för löntagare förekommer inte i Sverige. Den som är ansluten till den frivilliga statsunderstödda arbetslöshetsförsäkringen, som administreras av erkända arbetslöshetskassor, är emellertid avgiftsskyldig. Medlemsavgifterna är olika mellan kassorna. Ett genomsnitt för årsavgiften har beräknats till 180 kr. Avgiften är vid inkomsttaxeringen avdragsgill i förvärvskälla (punkt 6 av anvisningarna till 33 § KL). Dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa räknas som skattepliktig intäkt av tjänst (punkt 12 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL).

4.3 Överväganden

Socialförsäkringarna i de nordiska länderna ger de försäkrade i stort sett likvärdiga förmåner. De finansieras med bidrag från det allmänna och med avgifter som betalas av arbetsgivare och arbetstagare. Arbetstagarnas direkta bidrag till finansieringen varierar betydligt mellan länderna.

De svenska socialförsäkringar som omfattas av den nordiska konventionen om social trygghet finansieras numera nästan uteslutande med arbetsgivaravgifter, företagens egenavgifter och statsbidrag. Arbetstagarna bidrar med avgifter – och då frivilligt – endast till finansieringen av arbetslöshetsförsäkringen. I de övriga nordiska länderna förekommer arbetstagaravgifter i större omfattning än i Sverige (4.2.1–4.2.4).

Avgiftsreglerna i konventionen gäller både arbetsgivares och arbetstagaravgifter. Reglerna innebär att socialförsäkringsavgifter för anställda i flertalet fall skall betalas i det land där arbetet utförs. Ett undantag gäller för arbetstagare som är utsända från ett land till ett annat för att utföra arbete där. Om arbetet beräknas pågå högst ett år skall avgifterna betalas i utsändningslandet.

Resultatet av de berörda reglerna är att en i Sverige bosatt arbetstagare som utför arbete i ett annat nordiskt land – annat än som utsänd – får betala socialförsäkringsavgifter som han inte behövt betala om han arbetat i Sverige. Den ökade avgiftsbelastningen för den enskilde medför inte någon förändring av socialförsäkringsförmåner som är anknutna till hans bosättning i Sverige.

Avgiften till arbetslöshetsförsäkringen i Sverige är avdragsgill för arbetstagare vid inkomsttaxeringen här. Avdraget medges i förvärvskällan. Utgångspunkten för de yrkanden om förändringar som framställts är att de avgifter, som den som arbetat i annat nordiskt land har betalt där, däremot inte beaktas vid beskattningen i Sverige. Denna utgångspunkt torde vara

riktig. En sådan åtskillnad i avdragsrätt görs inte med avseende på arbetsgivarnas avgifter för anställda. Arbetsgivares avgifter till svenska socialförsäkringar är avdragsgilla vid inkomsttaxering av rörelsen. Detsamma är fallet med avgifter som svenska arbetsgivare varit skyldiga att betala till annat nordiskt land. I fullständighetens intresse bör nämnas att avgifter till annat nordiskt lands socialförsäkringssystem i princip inte skall förekomma för i Sverige bosatta företagare (egenavgifter). Enligt konventionen skall de omfattas endast av bosättningslandets socialförsäkringssystem.

Av det anförda framgår att det endast är vid löntagarbeskattningen som det görs skillnad mellan svenska socialförsäkringsavgifter och avgifter till andra nordiska länder. Denna åtskillnad kan åberopas som argument för åtgärder mot den ökade avgiftsbelastning som blir följden för den enskilde som tar arbete i annat nordiskt land. Betydelsen för den enskilde arbetstgaren av den ökade avgiftsbelastningen är självfallet beroende av det sammanlagda avgifts- och skatteuttaget på inkomsten.

Som framgått av redogörelsen under 2.4 är de i Sverige bosatta arbetstgare som får betala socialförsäkringsavgifter i annat nordiskt land i allmänhet skattskyldiga här för den avgiftsgrundande inkomsten. Detta innebär att skatt på inkomsten utgår med minst ett belopp som motsvarar den skatt som påförs enligt svenska regler. Något minskat skatteuttag som kompenserar den ökade avgiftsbelastningen förekommer alltså inte i dessa fall. De situationer då de avgiftsgrundande inkomsterna är undantagna från beskattning i Sverige är av begränsad betydelse. Det framkommer då den s. k. ettårsregeln är tillämplig och i de fall då Sverige i dubbelbeskattningsavtal har avstått från beskattningsrätt (jfr 2.4.3.4).

När den avgiftsgrundande inkomsten tas till beskattning i Sverige blir de utländska socialförsäkringsavgifterna i sin helhet kostnadsökningar för den enskilde. I vissa fall, t. ex. vid arbete i Danmark, blir kostnadsökningen inte särskilt betungande, men i andra fall, t. ex. vid arbete i Norge, blir den avsevärd. Den uppgår, som framgått ovan, i Norge till minst 10% av beskattningsunderlaget.

De höga avgifter som kan förekomma gör det enligt kommitténs mening angeläget att anpassa de svenska beskattningsreglerna till avgiftsreglerna i den nordiska konventionen om social trygghet. En självklar förutsättning för att en avgiftsbetalning skall kunna beaktas vid beskattningen här är att den som betalat är skattskyldig här. Med hänsyn till det starka sambandet mellan socialförsäkringsavgiften och anställningsinkomsten bör krävas att den som betalat avgiften är skattskyldig för denna inkomst.

Den lösning av problemet med socialförsäkringsavgiften som ligger närmast till hands borde vara en anpassning av avgiftsreglerna i socialkonventionen till beskattningsreglerna. Kommittén finner det därför lämpligt att denna fråga tas upp till överläggning mellan de parter som närmast berörs. Skulle en sådan översyn av socialkonventionsreglerna resultera i att olägenheter alltjämt kvarstår för de i Sverige bosatta, som arbetar i exempelvis Norge, bör problemet lösas inom ramen för dubbelbeskattningsbestämmelserna mellan Sverige och i detta fall Norge. Därvid borde kunna övervägas att avgiften likställs med en inkomstskatt. Med hänsyn till att en ändring av de mellanstatliga bestämmelserna är relativt tidsödande och att

problemet är mycket besvärande för de i Sverige bosatta som är berörda skulle kunna övervägas en ensidig åtgärd från svensk sida, som innebär en lindring eller undanröjande av den dubbelbeskattning, som kan anses uppkomma. Kommittén finner det emellertid inte rimligt att t.ex. den norska trygdeavgiften utan vidare likställs med svensk inkomstskatt oaktat vissa likheter föreligger i utformningen. Däremot bör den uppkommande dubbelbeskattningen kunna lindras genom att man ger avdrag för avgiften såsom omkostnad.

Kommittén förordar sålunda att det införs en uttrycklig rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för obligatoriska avgifter som i överensstämmelse med konventionen utgår i annat nordiskt land. Avdragsrätten bör gälla endast i Sverige bosatta personer. Avdraget bör därför medges som s. k. allmänt avdrag. Oavsett om utfallande förmåner blir beskattade i Sverige eller ej anser kommittén att avdragsrätt för nordiska socialavgifter bör införas. En avdragsregel kan med fördel inarbetas i 46 § 2 mom. KL. Om bosättningskravet upprätthålls behövs ingen ändring i lagen (1958: 295) om sjömansskatt. Enligt den nordiska konventionen om social trygghet skall nämligen en i Sverige bosatt person som betalar svensk sjömansskatt inte erlagga sådana avgifter för vilka avdragsrätt föreslås införd. På grund av det nära sambandet mellan avgiften och den avgiftsgrundande intäkten bör för avdragsrätt krävas att intäkten beskattas i Sverige.

Betalningen av avgifterna sker i allmänhet fortlöpande under inkomståret. Bl. a. av detta skäl finner kommittén det lämpligt att kontantprincipen tillämpas och att avdrag medges för erlagda avgifter även om dessa till någon del skulle vara preliminära. En mot avdragsrätten svarande skatteplikt för restituerade avgifter bör införas. Med anslutning till vedertagen systematik finner kommittén att denna regel bör inarbetas i 35 § 1 mom. KL. En komplettering av skattskyldighetsregeln i 53 § 1 mom. a) bör också genomföras. Genom hänvisningar i 2, 4 och 6 §§ SIL blir de föreslagna ändringarna tillämpliga även vid taxering till statlig inkomstskatt. Med hänsyn till att avgiftsreglerna i Sverige blev tillämpliga den 1 januari 1982 förordar kommittén att avdragsrätten skall gälla fr. o. m. 1983 års taxering. Detta motiverar en regel om rätt att anföra besvär i särskild ordning avseende 1983 års taxering. Regeln bör ingå i ikraftträdandebestämmelsen.

Någon officiell statistik rörande i vilken omfattning personer som är bosatta i Sverige arbetar i övriga nordiska länder finns inte. Kommittén har inte heller funnit det motiverat att låta sammanställa en sådan. Mot denna bakgrund kan kostnaderna för reformen i form av minskade skatteintäkter till stat och kommuner inte beräknas. Det torde dock vara fråga om mycket begränsade belopp. Kostnaderna för ökad administration torde vara försumbara.

| | | |
|---------------------|------------|------------------|
| | REMISS | |
| FINANSDEPARTEMENTET | Datum | Ärendebeteckning |
| Rättsenhet IV | 1985-02-04 | 273/85 |

Underskott vid joint venture- och annan verksamhet i utlandet, m. m.

Ds Fi 1984: 25

Remissvaren skall såvitt avser frågan om avdragsrätt för nordiska socialavgifter (avsnitt II) vara inkomna till finansdepartementet senast den 22 mars 1985 och såvitt avser betänkandet i övrigt den 14 juni 1985. Remissvaren önskas i fyra exemplar.

Anmodas avge yttrande:

1. Riksförsäkringsverket
2. Riksskatteverket
3. Allmänna ombudet för mellankommunala mål
4. Kammarrätten i Stockholm
5. Kammarrätten i Jönköping
6. Länsstyrelsen i Stockholms län
7. Länsstyrelsen i Kristianstads län
8. Länsstyrelsen i Malmöhus län
9. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län
10. Länsstyrelsen i Örebro län
11. Länsstyrelsen i Gävleborgs län

Bereds tillfälle avge yttrande:

12. Centralorganisationen SACO/SR
13. Föreningen auktoriserade revisorer (FAR)
14. Landsorganisationen i Sverige (LO)
15. Landstingsförbundet
16. Lantbrukarnas riksförbund (LRF)
17. Riksbanken
18. Svenska arbetsgivareföreningen (SAF)
19. Svenska byggnadsentreprenörföreningen
20. Svenska företagares riksförbund
21. Svenska handelskammareförbundet
22. Svenska kommunförbundet
23. Svenska maskinbefälsförbundet
24. Svenska revisorsamfundet (SRS)
25. Svenska sjöfolksförbundet
26. Sveriges advokatsamfund
27. Sveriges fartygsbefälsförening

28. Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen Prop. 1985/86: 12
(SHIO-Familjeföretagen)
29. Sveriges industriförbund
30. Sveriges köpmannaförbund
31. Sveriges redareförening
32. Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund
33. Tjänstemännens centralorganisation (TCO)
34. AB Volvo
35. KemaNobel AB
36. Oljekonsumenternas förbund (OK)
37. Swedish Match AB

Yngve Hallin

Föreskrifter om avfattandet av remissyttranden finns i förordningen (1977:951) om de statliga myndigheternas skrivelser och remisser.

Ev. ytterligare ex. beställs hos Departementens SOU-förråd, 103 33 Stockholm, tel. 08-763 23 20.

