Nr 83.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av 32 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott den 9 februari 1945.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till lag om ändrad lydelse av 32 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

GUSTAF.

Ernst Wigforss.

Förslag

till

lag om ändrad lydelse av 32 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att 32 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928[1] skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

32 §.

3 mom. Såsom intäkt — — — avsedda utgifter.

Förmånen av fri sjukvård eller fri tandvård upptages icke såsom intäkt, oavsett om förmånen åtnjutits på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst. Har sådan förmån åtnjutits på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gälla för befattningshavare i statens tjänst, skall dock förmånen upptagas såsom intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de för nämnda befattningshavare gällande.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Lagen skall äga tillämpning jämväl med avseende å det beskattningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställes under år 1945.

[1] Senaste lydelse, se 1940: 876.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 9 februari 1945.

Närvarande:

Ministern för utrikes ärendena GÜNTHER, statsråden WIGFORSS, MÖLLER, SKÖLD, QUENSEL, BERGQUIST, DOMÖ, GJÖRES, EWERLÖF, RUBBESTAD, OHLIN, ERLANDER, DANIELSON, ANDRÉN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, anmäler fråga om *skattefrihet för löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård* samt anför därvid följande.

Inledning. I skrivelse den 28 juni 1943, nr 417, har riksdagen under punkt 7 anhållit, att Kungl. Maj:t ville till prövning upptaga frågan om skattskyldighet för av löntagare i allmänhet på grund av anställningsförhållandet åtnjutna sjukvårdsförmåner.

I anledning härav har inom finansdepartementets rättsavdelning upprättats en den 1 november 1944 dagtecknad *promemoria angående skattefrihet för sjukvårdsförmåner, m. m.* I denna promemoria anfördes, att det av olika skäl syntes önskvärt att sådan lagändring vidtoges, att förmånen av kostnadsfri sjukvård *icke* gjordes till föremål för beskattning. Enligt vad i promemorian vidare uttalades kunde emellertid såsom ett vägande skäl mot en dylik lagändring åberopas, att skattskyldiga, vilka icke åtnjöte förmånen av kostnadsfri sjukvård, icke medgåves avdrag vid taxeringen för sina sjukvårdskostnader, varför den ifrågasatta lagändringen skulle innebära en orättvisa mot nämnda skattskyldiga. En lagändring av angiven innebörd syntes därför knappast böra genomföras annat än i samband med sådana ändringar av skatteförfattningarna, varigenom skattskyldiga i allmänhet medgåves avdrag för sjukvårdskostnader. Vidare anfördes, att kostnader för tandläkarvård i förevarande hänseende borde jämställas med kostnader för läkarvård. I enlighet härmed utmynnade promemorian i förslag om sådana ändringar av kommunalskattelagen, att *dels* förmånen av fri sjukvård eller fri tandvård icke skulle upptagas såsom intäkt, oavsett om förmånen åtnjutits på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst, *dels ock* skattskyldiga i allmänhet skulle berättigas åtnjuta avdrag i närmare angiven

omfattning för kostnader för sjukhusvård, för läkar- och tandläkarvård samt för av läkare föreskrivna läkemedel.

Över promemorian ha, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, statskontoret, riksräkenskapsverket, socialstyrelsen, medicinalstyrelsen, överståthållarämbetet (med bifogande av yttrande från t. f. taxeringsintendenten vid skatteverket), länsstyrelserna i samtliga län, svenska landskommunernas förbund, svenska stadsförbundet, svenska landstingsförbundet, taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, landsorganisationen i Sverige, Sveriges läkarförbund, Sveriges tandläkarförbund, svenska sjukkasseförbundet samt tjänstemännens centralorganisation (TCO).

De i promemorian berörda frågorna ha därefter varit föremål för ytterligare behandling inom finansdepartementet. Övervägande skäl ha därvid — såsom i det följande närmare utvecklas — befunnits tala för att med den slutliga prövningen av förslaget om införandet av avdragsrätt för av skattskyldig erlagda sjukvårdskostnader borde anstå i avvaktan på resultaten av socialvårdskommitténs under år 1944 framlagda förslag om allmän sjukförsäkring. Den andra i promemorian behandlade frågan eller spörsmålet om behandlingen i skattehänseende av löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård, har emellertid ansetts kunna utan hinder därav upptagas till bedömande. I enlighet härmed kommer den följande framställningen att avse endast sistberörda fråga.

Gällande författningsbestämmelser. Till intäkt av tjänst hänföras enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen bl. a. avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten. Något undantagsstadgande i fråga om löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård är icke meddelat.

Enligt 33 § taxeringsförordningen skall arbetsgivare varje år beträffande person, som hos honom innehaft anställning eller uppdrag eller utfört tillfälligt arbete eller som av honom åtnjutit pension, lämna uppgift angående hans förmåner under nästföregående år i avlöning, arvode eller annan ersättning för utfört arbete eller i pension. I sådan löneuppgift skola vid angivandet av de åtnjutna förmånernas belopp däri inräknas skatter, försäkringsavgifter och dylikt, som arbetsgivaren erlagt för vederbörandes räkning, särskilda felräkningspenningar, ersättning för representationskostnad vid kommunal eller enskild tjänst ävensom gratifikationer i penningar eller annat; därjämte skall i uppgiften anteckning göras angående de förmåner i övrigt, som följt med anställning eller uppdrag, såsom fri kost, boställe, bostad eller löningsjord eller inkomst av sportler, expeditionslösen, böteseller beslagsandelar eller andra liknande, ej till beloppet bestämda inkomster.

Framställning av 1943 års riksdag m. m. Riksdagens år 1942 församlade revisorer ha i sin berättelse (del I s. 110—112) berört frågan om beskattning

av löntagare för sjukvårdsförmåner, som åtnjutits på grund av anställningsförhållandet. Revisorerna ha till en början anfört, att de ersättningar, som staten utgåve för sjukvård åt civila befattningshavare, uppginge till betydande belopp; under budgetåret 1941/42 uppgingo de till sammanlagt omkring 2,5 miljoner kronor. Även till militära befattningshavare lämnades ersättning för sjukvård med högst betydande belopp. Statsbidrag utginge även till gäldande av sjukvårdskostnader för vissa kommunalt anställda befattningshavare. Sålunda hade anslagsbehovet enbart för sjukvårdsförmåner till folk- och småskollärare beräknats till 400 000 kronor för redovisningsår. Vidare beredde kommunerna samt kommunala företag och verk ofta sina befattningshavare kostnadsfri sjukvård. Slutligen torde de anställda inom större privata företag numera i allt större utsträckning åtnjuta sjukvårdsförmåner i en eller annan form.

Revisorerna anförde vidare att, enligt vad de inhämtat, de av staten utgivna ersättningarna för sjukvård åt befattningshavare dittills icke upptagits å de löneuppgifter, som avlämnats till taxeringsmyndigheterna. En väsentlig orsak härtill torde vara, att sådana ersättningar icke framginge av avlöningslistorna, vilka utgjorde grundval för nämnda uppgifter. Vid revisorernas förfrågan hos ett antal verk och inrättningar hade anledningen till att dessa förmåner för befattningshavarna icke medräknats i löneuppgifterna i vissa fall angivits vara, att man ej tänkt på saken, i andra fall att man ansett ersättningarna vara så små att de ej borde inverka på skatten, och i ett fall — det gällde här en större förvaltning — att man ansett det alltför tidsödande att redovisa de omfattande sjukvårdskostnaderna i småposter på de enskilda befattningshavarna. Revisorerna hade kommit till den uppfattningen att man på vissa håll ansett ifrågavarande förmån icke utgöra skattepliktig inkomst. Att man på andra håll helt förbigått frågan sammanhängde med all sannolikhet med det nyss berörda förhållandet att förmånen ej komme till synes i avlöningslistan.

Vid förfrågan hos olika kommunala institutioner i Stockholms stad hade, enligt vad revisorerna vidare anförde, upplysts att sjukvårdsförmånerna till personal i stadens tjänst, vilka för personal med nyreglerad lön ungefär motsvarade dem som utginge till civila befattningshavare i statens tjänst, icke heller av dessa institutioner medtagits i löneuppgifterna till taxeringsmyndigheterna.

Vad beträffade löntagarna själva, uttalade revisorerna, torde dessa så gott som undantagslöst uppgiva sin inkomst av tjänst i enlighet med de besked om arbetsgivarens löneuppgift till taxeringsnämnden, som regelmässigt tillställdes dem. Sjukvårdsförmånerna komme sålunda icke till synes vare sig i arbetsgivarens eller löntagarens uppgift till taxeringsmyndigheten. Då taxeringsmyndigheten vid taxeringen av löntagare i normala fall icke torde gå vidare än till en jämförelse mellan löntagarens självdeklaration och arbetsgivarens löneuppgift bleve följden den, att sjukvårdsförmånerna icke komme att upptagas till beskattning.

Revisorerna anförde härefter för egen del följande:

Av den lämnade redogörelsen framgår, att löntagare i allmänhet icke torde bliva beskattade för sjukvårdsförmåner, som åtnjutits på grund av anställningsförhållandet. Till följd härav synas de komma att intaga en förmånligare ställning än flertalet övriga skattskyldiga. Detta förhållande träder kanske särskilt i dagen i fall, då det allmänna, såsom då det gäller sjukhusvård, endast bestrider en del av sjukvårdskostnaderna. I dylika fall beskattas nämligen befattningshavaren för den del av kostnaderna, som han själv har att bestrida, medan han för den del av kostnaderna, som övertages av det allmänna, dessutom erhåller befrielse från skatt. Revisorerna kunna i detta sammanhang icke undgå att fästa uppmärksamheten på följande egendomliga förhållande. Då det i folkskolans avlöningsreglemente föreskrives, att folk- och småskollärare själva hava att vidkännas kostnader för sin sjukvård intill ett belopp av 100 kronor om året, medför nuvarande ordning den ojämnheten att dessa befattningshavare, då det gäller beskattningen, komma i en ogynnsammare ställning än övriga befattningshavare i allmän tjänst.

Med hänsyn till att de förmåner som vissa kategorier löntagare numera uppbära i form av kostnadsfri sjukvård uppgå till betydande belopp och jämväl till det förhållandet att värdet av desamma vid taxeringen till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt ligga »i toppen» av inkomsten förefaller det revisorerna även ur statsfinansiell synpunkt angeläget, att ifrågavarande förmåner göras till föremål för beskattning. Härför kräves visserligen ett merarbete, nämligen inräknande av förmånernas belopp i löneuppgifterna, men detta arbete torde med ändamålsenliga anordningar i fråga om redovisningen kunna nedbringas till en relativ obetydlighet.

Under åberopande av det ovan anförda vilja revisorerna föreslå att vederbörande anmanas att i löneuppgifter till taxeringsmyndighet medtaga jämväl beloppet av för befattningshavare utgivna sjukvårdsersättningar.

I den förut omnämnda skrivelsen till Konungen den 28 juni 1943, nr 417, i anledning av riksdagens revisorers berättelse har riksdagen under punkt 7 anfört:

Såsom revisorerna framhållit torde löntagare i allmänhet icke bliva beskattade för sjukvårdsförmåner, som åtnjutits på grund av anställningsförhållandet. Anledningen härtill synes vara att ersättningen för sjukvård icke upptages å de löneuppgifter som avlämnas till taxeringsmyndigheterna vilket i sin tur, vad närmast statens befattningshavare beträffar, torde bero på att sjukvårdsförmånerna icke komma till synes i vederbörliga avlöningslistor.

I betraktande av det av revisorerna behandlade spörsmålets vikt och betydelse ur såväl principiell som finansiell synpunkt har riksdagen ansett sig böra anhålla att Kungl. Maj:t måtte upptaga denna fråga till närmare prövning.

Riksdagen får anhålla, att Kungl. Maj:t ville till prövning upptaga frågan om skattskyldighet för av löntagare i allmänhet på grund av anställningsförhållandet åtnjutna sjukvårdsförmåner.

Efter det riksdagens förenämnda uttalanden gjordes har frågan om beskattning av löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård varit föremål för skattedomstolarnas prövning. Sedan 1943 års prövningsnämnd för Stockholms stad beträffande viss skattskyldig upptagit till beskattning ett belopp av 67 kronor, motsvarande värdet av den kostnadsfria sjukvård jämlikt civila avlöningsreglementet som den skattskyldige åtnjutit, anförde den skatt-

skyldige besvär hos kammarrätten med yrkande att värdet av den kostnadsfria sjukvården icke måtte upptagas som skattepliktig intäkt. Klaganden framhöll, att enligt dittillsvarande rättstillämpning sådan förmån icke ansetts vara hänförlig till skattepliktig intäkt. Grunden härtill vore enligt klagandens uppfattning, att beskattning av nämnda förmån skulle leda till ojämn skatteläggning och hårdast drabba den, vars skatteförmåga genom sjukdom blivit nedsatt. Med hänsyn till att riksdagen anhållit att Kungl. Maj:t ville till prövning upptaga frågan om skattskyldighet för ifrågavarande förmåner syntes det, enligt vad klaganden vidare anförde, lämpligast att, intill dess Kungl. Maj:t tagit ställning till riksdagens berörda skrivelse, det finge anstå med beskattning av ifrågakomna förmån. — Kammarrätten fann i utslag den 9 februari 1944, jämlikt grunderna för 19 § kommunalskattelagen, den ifrågavarande förmånen *icke* kunna anses hänförlig till skattepliktig intäkt. Regeringsrätten däremot fann i utslag den 2 juni 1944 skäligt att, med ändring av kammarrättens utslag, fastställa prövningsnämndens beslut i målet.

I detta sammanhang må omnämnas att *tjänstemännens centralorganisation* i en den 2 oktober 1944 dagtecknad skrivelse till Kungl. Maj:t hemställt, att Kungl. Maj:t snarast möjligt måtte vidtaga åtgärder för genomförande av de författningsändringar, som erfordrades för att förmånen av kostnadsfri sjukvård icke skulle göras till föremål för beskattning. TCO har härvid framhållit att den ökning i skatteintäkterna, som kunde tänkas uppstå genom att sjukvårdsförmåner beskattades, icke torde bliva särdeles stor. Däremot komme skilda myndigheter att åläggas ett avsevärt merarbete, som kunde tänkas bliva så stort att skattestegringen helt uppslukades därav. När det gällde statens befattningshavare komme myndigheterna enligt TCO:s mening att få ordna särskild bokföring för att tillse, att alla de småposter, i vilka sjukvårdsersättning utbetalades, påfördes rätt person.

Departementspromemorian. I promemorian har — sedan däri lämnats en redogörelse för bl. a. nyssnämnda riksdagsskrivelse — anförts att vid tillkomsten av gällande skatteförfattningar särskild uppmärksamhet icke syntes ha ägnats åt frågan om den skatterättsliga behandlingen av löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård. Det förtjänade i detta sammanhang anmärkas, att i den i 33 § taxeringsförordningen lämnade exemplifikationen av de förmåner, varom anteckning skulle göras i arbetsgivares löneuppgift, icke medtagits förmånen av kostnadsfri sjukvård, detta ehuru nämnda förmån utginge i ett vida större antal fall än andra, i exemplifikationen medtagna förmåner och sålunda vore av större praktisk betydelse än sistnämnda förmåner.

Sedan i promemorian härefter erinrats om att genom regeringsrättens utslag den 2 juni 1944 fastslagits, att förmånen av kostnadsfri sjukvård enligt gällande lag vore att hänföra till skattepliktig inkomst, har i promemorian vidare anförts följande:

Av olika skäl synes det emellertid önskvärt att sådana lagändringar vidtagas, att berörda förmån *icke* göres till föremål för beskattning. Även om en löntagare vid fall av sjukdom beredes vissa förmåner från arbetsgivarens sida, medför sjukdomen likväl regelmässigt kostnader och merutgifter för den sjuke. Därest förmånen av (helt eller delvis) kostnadsfri sjukvård göres till föremål för beskattning, kommer den sjuke sålunda att beskattas hårdare än de löntagare, vilka uppbära lika stor lön som den till den sjuke utgående kontanta lönen, detta ehuru den sjukes skatteförmåga är mindre. Att detta resultat icke är tillfredsställande ligger i öppen dag. Även en jämförelse med de regler, som gälla i fråga om beskattning av förmåner som utgå på grund av sjukförsäkring, torde tala för att löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård icke bör bliva föremål för beskattning. I fråga om sjukförsäkringar gäller nämligen, att premier och andra avgifter, som den skattskyldige för sig och i förekommande fall även för sin make och sina omyndiga barn betalt till vederbörande sjukkassa, äro avdragsgilla vid taxeringen i den mån avgifterna icke tillsammans med vissa andra premier och avgifter under beskattningsåret överstiga 200 kronor (kommunalskattelagen 46 § 2 mom. och statsskatteförordningen 4 §). Vad som i annan form än livränta tillfallit den försäkrade eller hans dödsbo på grund av sjukförsäkring räknas icke såsom skattepliktig inkomst (kommunalskattelagen 19 § och statsskatteförordningen 2 §). Vidare må framhållas att, även om löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård skulle anses böra bliva föremål för beskattning, det likväl icke kan anses givet att värdet av denna förmån skall upptagas till ett belopp motsvarande värdet av de faktiskt uppburna sjukvårdsförmånerna. Med hänsyn till beskaffenheten av ifrågavarande förmån synes nämligen med visst fog den meningen kunna hävdas, att värdet icke bör upptagas till högre belopp än det, som löntagaren haft att erlägga i försäkringspremie, därest han tecknat en sjukförsäkring berättigande till motsvarande förmåner. Värdet av den kostnadsfria sjukvården kan med andra ord sägas utgöra det belopp, som löntagaren inbesparat genom att han icke behövt teckna sjukförsäkring för sig. Även må framhållas att, därest en effektiv kontroll skulle utövas över att uppburna sjukvårdsförmåner verkligen bleve föremål för beskattning, mycket arbete skulle krävas av vederbörande myndigheter, verk och företag utan att det allmänna likväl skulle tillföras mera betydande skattebelopp. Icke heller bör förbises, att eventuella åtgärder i syfte att säkerställa beskattning av ifrågavarande förmåner säkerligen komme att av vederbörande skattskyldiga betraktas med en — i viss mån förståelig — ovilja, detta så mycket mera som de befolkningsgrupper, vilka skulle drabbas av åtgärderna, äro tjänstemän och arbetare, d. v. s. de grupper för vilka taxeringskontrollen i övrigt är mest effektiv.

Det förut sagda synes kunna sammanfattas så, att i de fall, då löntagares sjukdom varit av någon längre varaktighet, en beskattning av förmånen av fri sjukvård skulle märkbart strida mot den grundläggande principen om beskattning efter skatteförmågan samt att i övriga fall, en beskattning av ifrågavarande förmån skulle förorsaka mycket merarbete och medföra åtskillig irritation utan att likväl resultera i någon mera betydande ökning av skatteintäkterna.

Ett flertal skäl torde sålunda tala för en lagändring av den innebörden, att löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård (fri sjukhus- och läkarvård, fria läkemedel, fri bad- eller massagebehandling m. m.) förklaras icke utgöra skattepliktig inkomst. — — —

I förevarande sammanhang uppställer sig även frågan huruvida kostnader för tandläkarvård böra jämställas med kostnader för läkar- och sjukhusvård. Åtskilligt synes tala för att nämnda kostnader behandlas efter likartade grunder. Enligt nutida uppfattning lärer tandvården vara att i huvud-

sak jämställa med hälsovården i övrigt. I varje fall blir vederbörandes skatteförmåga i lika grad nedsatt vare sig den havda kostnaden avsett tandsjukdom eller annan sjukdom.

I promemorian har slutligen uttalats, att för genomförande av den nu ifrågasatta reformen krävdes ändring av 32 § 3 mom. kommunalskattelagen. Denna ändring skulle enligt ett vid promemorian fogat författningsförslag innebära, att till nämnda moment fogades ett nytt stycke av innehåll, att förmån av fri sjukvård eller fri tandvård icke skulle upptagas såsom intäkt, oavsett om förmånen åtnjutits på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst.

Remissyttrandena. Det i promemorian framlagda förslaget om skattefrihet för löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Ur remissyttrandena må i övrigt följande här återgivas.

Kammarrätten — som framställt åtskilliga detaljanmärkningar mot det i promemorian framförda, här ej till behandling upptagna förslaget om avdragsrätt för skattskyldiga i allmänhet för kostnader för sjukvård m. m. — har inledningsvis gjort följande principuttalande rörande promemorieförslaget i dess helhet:

Sjukvårdskostnader ha av ålder i skattelagstiftningen betraktats såsom levnadskostnader, för vilka avdrag vid taxeringen ej är medgivet. Likaså torde sjukvårdsförmåner — såsom av det i promemorian åberopade utslaget av regeringsrätten framgår — vara underkastade skatteplikt. Det framlagda förslaget till lagstiftning innebär därför en genomgripande avvikelse från gällande rättsnormer. Emellertid ligger å andra sidan — såsom i promemorian också framhållits — förslaget i linje med vårt skattesystems huvudprinciper, nämligen reglerna om beskattning efter skatteförmåga samt om en jämlik och rättvis beskattning. Därjämte skulle genom förslaget undanröjas en del olägenheter, som äro förenade med beskattningen av förenämnda förmåner. Med hänsyn till dessa och andra omständigheter anser kammarrätten, ehuru med en viss tvekan, övervägande skäl tala för ifrågavarande förslag och har fördenskull i princip icke något att erinra mot dess genomförande i huvudsak.

Socialstyrelsen har funnit de i departementspromemorian anförda skälen för skattefrihet välgrundade. En icke ringa fördel med förslaget om skattefrihet för sjukvårdsförmåner vore, att detta befriade de myndigheter och enskilda, vilka eljest skulle ha att lämna uppgifter om åtnjuten fri sjukvård, liksom också taxeringsmyndigheterna från ett betydande arbete av föga värde. Socialstyrelsen tillstyrkte därför förslaget i denna del.

Överståthållarämbetet — som i övrigt på det bestämdaste avstyrkt att promemorieförslaget lades till grund för lagstiftning i ämnet — har framhållit att förmånen av fri sjukvård för olika befattningshavare hittills icke tagits till beskattning, bortsett från ett i promemorian omförmält speciellt fall. Något hinder att förklara sagda förmån icke heller i fortsättningen böra vara underkastad beskattning syntes ämbetet icke förefinnas. Dylika specialregler, i vart fall för statens befattningshavare, funnes redan i anvisningarna till

32 § kommunalskattelagen, t. ex. beträffande anvisad ersättning för vissa med tjänsten förenade kostnader.

Vidare har *länsstyrelsen i Stockholms län* uttalat sin anslutning till tanken att genom författningsändring undanröja de otillfredsställande resultat, som uppenbarligen måste inträda, därest förmånen av fri sjukvård allmänt beskattades.

Länsstyrelsen i Uppsala län har understrukit, att de skatteintäkter, som skulle tillföras det allmänna genom en beskattning av förmånen av fri sjukvård, icke komme att uppgå till några mera betydande belopp, varför beskattningen ur inkomstsynpunkt saknade större betydelse. För den enskilde däremot hade frågan desto större betydelse. Den enskilde hade svårt att sätta sig in i att han skulle betala skatt för en dylik förmån. Förutom själva sjukvårdskostnaden medförde en sjukdom, särskilt en långvarig sådan, vissa andra kostnader och merutgifter och ofta även löneavdrag. Det kunde synas hårt att då den skattskyldiges skatteförmåga till följd av sjukdomen blivit nedsatt, han dessutom pålades högre beskattning. Starka skäl talade alltså för att förmånen av fri sjukvård undantoges från beskattning.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har anfört, att den föreslagna skattefriheten ur synpunkten av rättvisa och billighet syntes vara att förorda i den mån den icke utsträcktes till förmåner, som motsvarade den skattskyldiges normala livsföring. Där kostnadsfri sjukvård inginge i en skattskyldigs löneförmåner, torde emellertid genom gällande reglementen och avtal vara sörjt för att antydda slag av förmåner icke utginge med undantag i förekommande fall för kosthåll på sjukhus. Att för dylika fall göra någon inskränkning i den föreslagna skattefriheten syntes emellertid icke behövligt eller tillrådligt, enär nämnda förmån vid kortvarig sjukhusvistelse vore av ringa betydelse och vid långvarig sådan motvägdes av den nedsättning i skatteförmågan, som sjukdomen trots den fria sjukvården regelmässigt medförde genom minskning av arbetsförtjänsten etc. Även praktiska skäl syntes tala för att skattefrihet medgåves för kostnadsfri sjukvård. I motsatt fall borde åtnjutna sjukvårdsförmåner redovisas på löneuppgifterna, vilket skulle förorsaka arbetsgivarna ett betydande merarbete utan att i flertalet fall taxeringarna väsentligen påverkades därav.

Länsstyrelsen i Gotlands län har framhållit, att den föreslagna skattefriheten innebure ett lagfästande av en sedan lång tid rådande praxis, som först på sistone brutits genom det i promemorian åberopade rättsfallet. Förslaget innebure alltså ingen minskning av skatteunderlaget. Länsstyrelsen hade icke något att erinra mot förslaget.

Länsstyrelsen i Blekinge län har framhållit vissa svårigheter i fråga om värderingen av löntagares förmån av fri sjukvård — därvid länsstyrelsen bl. a. anfört att kostnaden för vissa besök hos verksläkare icke vore att betrakta som utgift för läkarvård i vanlig mening utan som en kostnad för statsverkets kontroll över att sjukledighet icke obehörigen åtnjötes eller att rätten till fri sjukvård icke missbrukades — och har länsstyrelsen i anslut-

ning därtill anfört, att det vore nödvändigt att genomföra en lagändring, varigenom denna förmån hänfördes till icke skattepliktiga intäkter.

Länsstyrelsen i Örebro län har ansett mycket starka skäl tala för det i promemorian i denna del framlagda förslaget.

Länsstyrelsen i Jämtlands län har förklarat, att länsstyrelsen intet hade att erinra mot att löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård i likhet med ersättning — i annan form än livränta — på grund av sjuk-, olycksfalls- eller arbetslöshetsförsäkring förklarades icke utgöra skattepliktig inkomst.

Svenska stadsförbundet har i sitt yttrande anfört bl. a. följande:

Förbundet anser de i promemorian anförda skälen mot en beskattning av sjukvårdsförmåner vara hållbara under nu rådande förhållanden. Till dessa skäl vill förbundet foga ännu ett, som har särskilt avseende å kommunala förhållanden. Åtskilliga stadskommuner ha tillförsäkrat åtminstone vissa grupper av sina arbetstagare fri läkarvård. Denna meddelas emellertid oftast av en hos staden anställd läkare, vanligen stadsläkaren, vilken icke erhåller särskild ersättning härför utöver sin avlöning. Om beskattningen och löneuppgifterna skola avse den faktiska kostnaden för läkarvård, som erhållits under ett visst år, erfordras ett svårt och tidsödande, ofta nog ofruktbart utredningsarbete för att i varje särskilt fall söka fastställa det belopp som skall upptagas till beskattning. Det sagda gäller tydligen alla fall där läkarens ersättning utgår som ackord och icke per prestation. Även ett försök att i stället för den faktiska kostnaden beskatta en genomsnittligt, t. ex. i anslutning till sjukkasseavgifterna beräknad kostnad, skulle för närvarande stöta på stora svårigheter, därför att så många olika grupper arbetstagare ha sjukvårdsförmåner och därför att dessa förmåner säkerligen variera för de olika grupperna.

Ett ytterligare skäl mot att nu skrida till beskattningsåtgärder synes vara, att sjukvårdsförmånerna till anställda säkerligen i största utsträckning komma att försvinna, när den obligatoriska sjukförsäkringen genomföres. Socialvårdskommitténs förslag till allmän sjukförsäkring förutsätter också att så skall ske. Det kan i detta sammanhang nämnas, att svenska stadsförbundets lönedelegation i sitt nyligen framlagda preliminära förslag till normaltjänstereglemente icke upptagit någon sjukvårdsförmån.

När den allmänna sjukförsäkringen införts komma alltså blott få grupper av anställda, kanske knappast fler än statstjänstemännen, att ha sjukvårdsförmåner på grund av sin tjänst. Dessa grupper undantagas förmodligen från försäkringen och slippa därigenom ifrån de eljest obligatoriska sjukkasseavgifterna. Beskattningsfrågan kommer då i ett annat läge. Det synes nämligen bli betydligt lättare att i detta läge beräkna det årliga värdet av sjukvårdsförmånen med ledning av den inbesparade sjukkasseavgiften. Något avgörande skäl mot en beskattning synes då ej längre föreligga. — — —

Förbundet får sålunda sammanfattningsvis hemställa, att tills vidare inga andra författningsändringar vidtagas än sådana som behövas för att löntagares sjukvårdsförmåner skola bli skattefria.

Landsorganisationen i Sverige har anfört att — alldeles oavsett de praktiska svårigheter det skulle möta att i löneuppgifterna till taxeringsnämnd redovisa och värdera de olika förmåner det här gällde och oavsett de kostnader, som en sådan redovisning och skattemyndigheternas kontroll däröver skulle medföra — landsorganisationen måste betrakta det som oegentligt att sjukvårdsförmåner hänfördes till skattepliktig inkomst. För sådana för-

måners undantagande från skatteplikt talade ej endast humanitära skäl och hänsyn till den nedsättning av skatteförmågan, som sjukdomen betydde. Till vad i detta hänseende utvecklades i promemorian kunde landsorganisationen helt ansluta sig. Men därtill kunde såsom motivering för skattefrihet framhållas att sjukvården ju avsåge att återställa den skattskyldiges arbets- och förvärvsförmåga eller att förebygga att denna ytterligare nedsattes och i så måtto indirekt betydde ett återställande eller vidmakthållande även av hans skatteförmåga.

De remissinstanser, som avstyrkt förslaget om skattefrihet för löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård eller som uttalat tvekan om förslagets lämplighet, ha gjort följande principuttalanden.

Statskontoret har anfört, att olika lösningar av förevarande spörsmål vore möjliga; antingen borde sjukvårdsförmån icke upptagas till beskattning — i vilket fall jämväl avdragsrätt för skattskyldiga i allmänhet för sjukvårdskostnader borde genomföras — eller ock borde förmånen av fri sjukvård i enlighet med regeringsrättens utslag betraktas såsom skattepliktig intäkt, varvid förmånen dock borde beräknas till ett för alla ifrågakommande skattskyldiga lika värde, förslagsvis 50 kronor eller det lägre belopp som kunde prövas skäligt. Enligt statskontorets mening borde emellertid uppmärksammas, att sjukvårdsförmånens beläggande med skatt förutsatte att även andra därmed jämförliga, förtäckta löneförmåner indroges under beskattningen. Detta gällde exempelvis järnvägstjänstemännens fria resor och fria varutransporter, vissa befattningshavare tillkommande förmån av fri telefon eller nedsatt abonnemangsavgift, vilken förmån nu endast delvis upptoges till beskattning, förmånen av fri elektrisk ström eller nedsatt taxa för elektrisk strömförbrukning o. s. v. Vad speciellt anginge här angivna förmåner borde dock påpekas, att civila avlöningsreglementet innehölle den bestämmelsen (58 §), att dylik rättighet icke ansågs såsom avlöningsförmån och icke föranledde avdrag å avlöningen. Utanför statsförvaltningen förekomme även förtäckta löneförmåner i betydande utsträckning, exempelvis i form av speciella varurabatter och andra med anställningen följande favörer, som icke uppgåves till beskattning, bl. a. med hänsyn till svårigheten att göra någon tillnärmelsevis exakt uppskattning av deras värde, vilket ju växlade alltefter den omfattning i vilken förmånen utnyttjades. Ej heller kunde spörsmålet om livsmedelsrabatternas beskattning lämnas å sido. Den i promemorian väckta frågan läte sig med hänsyn till här angivna förhållanden svårligen lösas på grundval av nu föreliggande utredning. I stället upprullades ett helt problemkomplex, som påkallade uppmärksamhet från statens och enkannerligen skattemyndigheternas sida.

Inom statskontoret har skiljaktig mening uttalats av *generaldirektören och chefen för statskontoret,* som hållit före, att det i nuvarande läge tedde sig mest välbetänkt att lämna bestående ordning i beskattningsavseende helt orubbad. En *annan reservant* inom statskontoret har tillstyrkt promemorieförslaget.

Länsstyrelsen i Värmlands län har anfört, att länsstyrelsen rent principiellt icke hade något att erinra mot den föreslagna reformen men likväl ansåge det synnerligen tveksamt om förslaget nu borde genomföras. Såsom skäl härför har länsstyrelsen i första hand anfört, att beskattningsnämnderna skulle åsamkas ett betydande merarbete genom den i departementspromemorian föreslagna avdragsrätten för sjukvårdskostnader.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län har vid sitt remissyttrande fogat utdrag av en hos länsstyrelsen under år 1944 förd liggare över ersättningar för läkarvård till befattningshavare vid länsstyrelsen m. fl. I anslutning härtill har länsstyrelsen upplyst, att länsstyrelsen jämväl under år 1943 fört motsvarande anteckningar, att länsstyrelsen i löneuppgifterna särskilt angivit uppburen sjukvårdsersättning och att någon irritation i anledning härav icke förmärkts. Enligt länsstyrelsens mening syntes den ifrågasatta ändringen endast motiveras av i undantagsfall utbetalta större sjukvårdskostnader. Det syntes länsstyrelsen ostridigt att en beskattning av ersatta sjukvårdskostnader, därest dessa uppginge till större belopp, strede mot principen om beskattning efter skatteförmåga.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund har uttalat, att den av regeringsrätten fastslagna principen, att löntagares förmån av fri sjukvård vore att anse såsom skattepliktig inkomst, borde bibehållas.

I flera remissyttranden har särskilt understrukits sambandet mellan nu förevarande fråga och frågan om avdragsrätt för skattskyldiga i allmänhet för kostnader för sjukvård. Sålunda har *länsstyrelsen i Uppsala län* framhållit, att om förmånen av fri sjukvård undantoges från beskattning, detta ovillkorligen måste medföra att skattskyldig, som av sin arbetsgivare icke erhölle fri sjukvård, i stället medgåves avdrag för sina sjukvårdskostnader. *Länsstyrelserna i Jönköpings, Gotlands, Örebro* och *Kopparbergs län* ha gjort liknande uttalanden. Å andra sidan har *länsstyrelsen i Jämtlands län* uttalat, att då skattskyldig, som icke åtnjöte förmånen av fri sjukvård, kunde förskaffa sig därmed likartade förmåner genom försäkring — för vilken premien finge avdragas intill 200 kronor — kravet på jämlikhet och rättvisa i beskattningen icke syntes eftersättas även om den nu ifrågasatta reformen begränsades till genomförandet av skattefrihet för löntagares förmån av fri sjukvård.

Landsorganisationen i Sverige har vidare uttalat, att likställighet mellan löntagare, som åtnjöte förmånen av fri sjukvård, och övriga skattskyldiga borde åvägabringas genom att de sistnämnda tillerkändes avdragsrätt för sjukvårdskostnader.

Svenska stadsförbundet har däremot yttrat, att den inkonsekvens, som införandet av skattefrihet för löntagares sjukvårdsförmåner kunde anses innebära, faktiskt om ock ej rättsligt funnits hittills och därför syntes utan olägenhet kunna bestå ännu några år. I samband med att socialvårdskommitténs förslag om allmän sjukförsäkring genomfördes, syntes frågan emellertid böra upptagas till förnyat övervägande.

I vissa hänseenden ha detaljanmärkningar gjorts mot promemorieförslaget i nu förevarande del.

Sålunda har *kammarrätten* anfört:

Enligt anvisningarna punkt 6 till 32 § kommunalskattelagen och 2 § statsskatteförordningen utgör familjebidrag skattepliktig intäkt. Till familjebidrag hör jämlikt 2 § 1942 års krigsfamiljebidragsförordning sådant sjukbidrag, som under vissa förutsättningar utgår till den värnpliktiges hustru, barn och andra närstående. I den föreslagna lagstiftningen är sjukbidrag icke undantaget från skatteplikt. Det lärer emellertid vara uppenbart, att sjukbidrag lika väl som förmån av fri sjukvård och fri tandvård bör undantagas från skatteplikt. Därest ifrågavarande förslag skulle upphöjas till lag, torde därför konsekvensen fordra, att samtidigt i nyssnämnda anvisningspunkt den ändringen införes, att sjukbidrag förklaras icke utgöra skattepliktig intäkt.

Vidare har *länsstyrelsen i Västernorrlands län* anfört:

Det synes böra övervägas om ej konsekvensen fordrar, att förmånen av fri sjukvård upptages till beskattning, i den mån sådan förmån åtnjutes i en utsträckning, som överstiger vad som enligt departementspromemorian skulle medföra rätt till avdrag, därest den skattskyldige själv haft att bekosta sjukvården. De nu föreslagna bestämmelserna kunna eljest måhända befaras leda till missbruk, särskilt beträffande skattskyldiga, som innehava anställning hos familjebolag och liknande företag.

Vad slutligen angår tidpunkten för ikraftträdandet av den föreslagna bestämmelsen om skattefrihet för löntagares förmån av fri sjukvård må nämnas, att *socialstyrelsen* liksom *länsstyrelsen i Blekinge län* framhållit önskvärdheten av att bestämmelsen bleve tillämplig redan med avseende å 1945 års taxering.

Departementschefen. Såsom framgår av den lämnade redogörelsen har enligt hittills rådande praxis löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård endast i undantagsfall tagits till beskattning. Sedan riksdagens revisorer fäst uppmärksamheten på denna praxis och i samband därmed föreslagit, att vederbörande arbetsgivare skulle anmanas att i löneuppgifterna till taxeringsmyndigheterna medtaga jämväl utgivna sjukvårdsersättningar, har 1943 års riksdag hos Kungl. Maj:t hemställt om prövning av frågan om skattskyldighet för av löntagare i allmänhet på grund av anställningsförhållandet åtnjutna sjukvårdsförmåner. Sedermera har genom det i departementspromemorian omnämnda utslaget av regeringsrätten blivit avgjort, att ifrågavarande förmån enligt gällande lag är att anse såsom skattepliktig inkomst.

Det i promemorian i förevarande hänseende framlagda förslaget har utformats efter helt annan linje än den av riksdagens revisorer anvisade. I promemorian har nämligen föreslagits, att löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård skall förklaras vara fri från beskattning. Till motivering av detta förslag har i huvudsak anförts att i de fall, då löntagares sjukdom varit av någon längre varaktighet, en beskattning av ifrågavarande förmån skulle märkbart strida mot den grundläggande principen om beskattning efter skatteförmågan samt att, i övriga fall, en sådan beskattning skulle förorsaka myc-

ket merarbete och medföra åtskillig irritation utan att likväl resultera i någon mera betydande ökning av skatteintäkterna.

Vid remissbehandlingen av promemorian har förslaget om skattefrihet för löntagares förmån av fri sjukvård i princip tillstyrkts eller lämnats utan erinran av så gott som samtliga hörda myndigheter och organisationer. Emellertid har i vissa remissyttranden särskilt framhållits att, om löntagares förmån av fri sjukvård undantoges från beskattning, detta borde medföra att skattskyldiga, som ej åtnjöte dylik förmån, i stället berättigades erhålla avdrag för erlagda sjukvårdskostnader.

För egen del ansluter jag mig till den i promemorian uttalade meningen angående önskvärdheten av sådan lagändring, att löntagares förmån av fri sjukvård förklaras icke utgöra skattepliktig inkomst. Såsom i promemorian framhållits och i flera remissyttranden understrukits borde konsekvensen av en dylik lagändring rätteligen vara att skattskyldiga, som icke åtnjöte ifrågavarande förmån, berättigades att göra avdrag för erlagda sjukvårdskostnader. Det synes emellertid i nuvarande läge finnas anledning att uppskjuta ett ståndpunktstagande i denna fråga. Å ena sidan är reformen förenad med vissa svårigheter och å andra sidan är det icke uteslutet, att ett genomförande av allmän sjukförsäkring kan avsevärt ändra förutsättningarna för ett bedömande av frågan om avdrag för sjukvårdskostnader.

Jag förordar sålunda att för närvarande annan ändring icke vidtages än att löntagares förmån av kostnadsfri sjukvård förklaras icke utgöra skattepliktig inkomst. Den inkonsekvens, som detta förslag enligt vad nyss sagts innebär, torde icke böra tillmätas avgörande betydelse. Genom den föreslagna ändringen skapas nämligen icke i praktiken ett nytt läge utan lagändringen endast konfirmerar den praxis, som länge varit rådande och som brutits först genom regeringsrättens förut omnämnda utslag. Det bör vidare beaktas att skattskyldiga, som icke åtnjuta förmånen av kostnadsfri sjukvård, kunna genom sjukförsäkring — mot premier som i viss utsträckning äro avdragsgilla vid taxeringen — bereda sig en motsvarande förmån. Jag förutsätter emellertid att, därest en allmän sjukförsäkring genomföres, frågan om storleken av de avdragsgilla premiebeloppen upptages till omprövning. I samband därmed torde jämväl reglerna om avdrag för s. k. ömmande omständigheter (långvarig sjukdom m. m.) böra bliva föremål för översyn.

På sätt i promemorian föreslagits torde med förmånen av fri sjukvård böra jämställas förmånen av fri tandvård. Då begreppet sjukvård enligt modern uppfattning lärer innefatta jämväl tandvård, synes anledning icke föreligga att i förevarande sammanhang behandla nämnda förmåner efter olikartade regler.

I fråga om detaljutformningen av den nu förordade lagändringen har i ett remissyttrande anmärkts, att stadgandet borde kompletteras i syfte att förhindra missbruk beträffande skattskyldiga, anställda hos s. k. familjebolag och liknande företag. Denna anmärkning synes befogad och jag förordar i enlighet härmed ett tillägg till den i promemorian föreslagna lagtexten av inne-

börd att, om förmånen åtnjutits på grund av enskild tjänst och utgått efter *väsentligt* förmånligare grunder än som gälla för befattningshavare i statens tjänst, förmånen skall upptagas såsom intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de för nyssnämnda befattningshavare gällande. Med hänsyn till att detta tilläggsstadgande närmast är avsett att förhindra missbruk beträffande anställda hos familjebolag eller eljest beträffande personal i ledande ställning hos enskilda företag förutsätter jag, att stadgandet endast i undantagsfall kommer att tillämpas. Särskilda kontrollföreskrifter i syfte att garantera stadgandets tillämpning synas därför icke behöva ifrågakomma. Ha emellertid dylika förmåner utgått, skola de redovisas i den av arbetsgivaren lämnade löneuppgiften.

Kammarrätten har fäst uppmärksamheten på de jämlikt krigsfamiljebidragsförordningen utgående sjukbidragen och ifrågasatt befrielse från skatteplikt för nämnda bidrag. Jämlikt anvisningarna punkt 6 till 32 § kommunalskattelagen torde dessa sjukbidrag — liksom övriga till värnpliktiga utgående familjebidrag — regelmässigt upptagas till beskattning. Emellertid anser jag mig icke för närvarande böra föreslå någon ändring i denna del med hänsyn till att frågan om beskattningen av militära avlöningsförmåner av olika slag torde komma att i annat sammanhang upptagas till prövning.

Den av mig nu förordade lagändringen torde böra vinna tillämpning redan med avseende å innevarande års taxering.

I enlighet med vad jag i det föregående anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till *lag om ändrad lydelse av 32 § 3 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).*

Föredragande departementschefen hemställer härefter, att nämnda förslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar, skall avlåtas till riksdagen.

Ur protokollet:

Sören Lane.

457194. Stockholm, Isaac Marcus Boktryckeri-Aktiebolag, 1945.