

Nr 382.

Av herr **Kyling m. fl.**, om rätt att vid taxering till inkomstskatt åtnjuta avdrag för vissa studiekostnader.

Enligt 20 § kommunalskattelagen har skattskyldig rätt att från bruttointäkten göra avdrag för *alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande*. Detta får anses vara huvudregeln för behandlingen av de s. k. naturliga avdragen i en förvärvskälla. Regeln utvecklas och exemplifieras sedan i stadgandena om de skilda förvärvskällorna. För förvärvskällan tjänst har man emellertid en formulering, som är något snävare än i fråga om övriga förvärvskällor. Beträffande dessa senare talas det mera allmänt om omkostnader, medan bestämmelsen för förvärvskällan tjänst innehåller uttrycket *kostnader för fullgörande av tjänsten*.

Denna snävare formulering torde vara anledningen till att avdrag i praxis inte medges för kostnader för *förvärvande* av tjänst. Sålunda medges inte avdrag för t. ex. annonskostnader, flyttningskostnader för den som tillträder en tjänst eller för studiekostnader. Någon principiell anledning att i föreliggande avseende göra skillnad mellan tjänst och övriga förvärvskällor föreligger emellertid inte. I enlighet med andemeningen i den generella bestämmelsen i 20 § borde avdragsrätt föreligga i fråga om bland annat samtliga de nyss uppräknade kostnaderna.

Vad angår studiekostnader torde ingen tvekan kunna råda om att dessa i allmänhet äro omkostnader för intäktens förvärvande. För ett stort antal tjänster är det ett absolut villkor att tjänsteinnehavaren har avlagt viss examen eller förvärvat motsvarande kunskapsförråd. Det föreligger således i sådant fall ett direkt kausalsammanhang mellan tjänsteinkomsten och omkostnaderna för studierna.

Förhållandet har uppmärksamrats i olika sammanhang. Sålunda hemställdes i två likalydande motioner vid 1950 års riksdag (I: 317 och II: 369), att riksdagen hos Kungl. Maj:t skulle anhålla om en utredning angående möjligheterna att vid inkomsttaxeringen medgiva avdrag för studiekostnader. Frågan har sedermera tagits upp av 1944 års allmänna skattekommitté, som 1951 avgivit ett »Betänkande angående studiekostnadernas behandling i beskattningshänseende». Däri föreslås att den som avlagt akademisk eller viss motsvarande examen skall i viss omfattning få göra avdrag för amortering å studieskuld. Kommittén har alltså icke knutit avdragsrätten till studiekostnaderna utan till studieskulden. Det kan vara anledning att

något närmare syna kommitténs motivering till detta enligt vår uppfattning något förvånande ställningstagande.

Det må till en början framhållas, att kommittén i sitt betänkande lagt upp motiveringen på ett sådant sätt att man väntat sig en annan slutsats. Kommittén konstaterar nämligen kategoriskt att, enligt kommitténs mening, alla studiekostnader i princip borde vara avdragsgilla. Såsom motivering för denna ståndpunkt anför kommittén följande: »En skattskyldig, som nedlagt kapital i sådan utbildning, som avser att bibringa honom kunskaper för framtida användning i viss förvärvsverksamhet, har härigenom verkställt en investering i en immateriell tillgång med begränsad ekonomisk varaktighetstid, nämligen den tidsperiod, varunder den skattskyldiges arbetsförmåga varar». Kommittén jämför alltså den som studerat med till exempel en rörelseidkare. Det framhålles också, »att en investering i en sådan immateriell tillgång, som utbildningen utgör, i beskattningshänseende är avsevärt mera ogynnsamt behandlad än investeringar i sådana tillgångar, på vilkas anskaffningsvärde avdrag för värdeminskning medgives», varefter följande anföres: »Den som investerat kapital i utbildning kan alltså närmast jämföras med en rörelseidkare, som berövas rätten till avdrag för värdeminskning.»

Kommittén anför också exempel på hur mycket högre skatt en person får betala som nedlagt kapital i studier i jämförelse med en som investerat motsvarande belopp i maskiner och inventarier. Härtill fogar kommittén den erinringen, att den förre är oförmånligt behandlad i beskattningshänseende även i det avseendet att han under sin studietid i allmänhet saknar möjlighet att tillgodogöra sig ortsavdrag.

Dessa synpunkter, i vilka vi vilja instämma, leda, synes det oss, utan tvekan fram till att avdragsrätt — i form av avskrivning av »anläggningskostnaderna» — borde medgivas. Den fortsatta argumenteringen lämnar emellertid den principiella grunden. Kommittén anför sålunda följande.

»Mot den sålunda gjorda jämförelsen mellan, å ena sidan, rörelseidkaren och, å andra sidan, den som verkställt investering i högre utbildning, kan emellertid invändas, att medan den förre för åtnjutande och bibehållande av inkomsten från sin förvärvskälla regelmässigt nödgas vidkännas vissa utgifter, ägnade att vidmakthålla värdet å hans investering, den senare allenast under förutsättning att studiekostnaderna bestritts av lånade medel kan anses befinna sig i en sådan situation, att hans skatteförmåga genom likaledes nödvändiga utgifter, om ock av annan karaktär, blir i samma utsträckning som rörelseidkarens reducerad.»

Omskrivet med andra ord synes oss detta uttalande innebära, att man icke skall medgiva en skattskyldig visst i och för sig sakligt motiverat avdrag av den anledningen att andra personer ha ytterligare omkostnader. Den som anskaffar en maskin i sin rörelse måste i allmänhet efter hand ersätta denna maskin med en ny, medan den som studerat i allmänhet icke

har kostnader motsvarande dem för sådan ersättningsanskaffning. Då hans kostnader alltså äro lägre i detta avseende, vill kommittén *helt* förmäna honom avdragsrätt.

Bortsett från att många personer, som studerat, varje år ha kostnader för sin fortutbildning och att jämförelsen sålunda redan av denna anledning är haltande, är det ett egendomligt betraktelsesätt att låta den faktiska lönsamheten av en investering vara avgörande för bedömandet av avdragsrätten. Det ter sig så mycket mer förvånansvärt som kommittén i annat sammanhang uttalar, »att anledning saknas att vid bedömande av den föreliggande frågan — beräkningen av skatteunderlaget för inkomst, härflytande av högre utbildning — grunda ståndpunktstagandet på en jämförelse av lönsamheten av de studerandes, rörelseidkarnas och jordbrukarnas investeringar. Den högre eller lägre inkomsten av investeringarna blir beaktad vid skattevägningen därigenom, att inkomsten — fastställd enligt grunder som anses giva det mest rättvisande underlaget för skatteberäkningen — belastas med skatt enligt de för de olika inkomstskikten gällande progressiva skattesatserna. Frågan om fastställande av rättvisande grunder för beräkningen av den taxerade inkomsten är följaktligen helt fristående från skatteavvägningen mellan olika inkomstskikt.»

Med detta uttalande har kommittén pekat på en ytterst viktig sak. Man måste strängt hålla isär det vertikala och det horisontala ledet i skatteavvägningen. Det förra ledet avser skatteavvägningen mellan högre och lägre inkomster över huvud taget. Den horisontala avvägningen, som skall ha sin grund i principen om likformighet i beskattningen, syftar till att personer med samma skatteförmåga skola belastas med samma skatt. Man kan också uttrycka saken på det sättet att varje person endast skall betala skatt för sin nettoinkomst, på lång sikt sett. Den vertikala avvägningen kan över huvud taget icke ske förrän bedömningen i sidled ägt rum.

Uttalandet ger tydligt vid handen att kommitténs nyss refererade invändning mot en avdragsrätt i fråga om alla studiekostnader icke är logiskt grundad. I nu förevarande sammanhang är det nämligen utan tvekan enbart fråga om den horisontala avvägningen.

Kommittén gör emellertid ytterligare en invändning. Denna går ut på att den som nedlagt eget kapital i utbildning i allmänhet ordnar sin ålderdomsförsörjning genom pensionering och att det därför icke föreligger något tvingande behov för honom att — då arbetsförmågan upphört — ha sparat ett mot studiekostnaden svarande belopp. Om frågan betraktas ur synpunkten »skatt efter förmåga» kommer man, säger kommittén, således till det resultatet att det icke föreligger samma skäl att medge avdrag för amortering för studiekostnader för den som nedlagt ärvt kapital i utbildning som att medge rörelseidkaren avdrag för värdepapperskning. Genom detta resonemang föres avvägningsfrågan på nytt över från det horisontala

till det vertikala ledet, i vilken den som nämnts icke hör hemma i detta sammanhang.

De ovan anförda synpunkterna leda oss till den bestämda uppfattningen att en fullständig avdragsrätt för studiekostnader är principiellt motiverad. En begränsad avdragsrätt på sätt 1944 års allmänna skattekommitté föreslagit skulle visserligen leda till en förbättring för en del studerande. Den skulle emellertid icke innebära, att den nuvarande klyftan i beskattningshänseende gentemot skattskyldig med andra förvärvskällor utjämnades.

Under återopande härav hemställa vi,

dels att riksdagen måtte för sin del besluta sådana ändringar i kommunalskattelagen att avdragsrätt medges för studiekostnader, oavsett sättet för dessas finansierande;

dels att, i övrigt, det av 1944 års allmänna skattekommitté i förevarande avseende framlagda förslaget i tillämpliga delar vinner riksdagens bifall;

dels ock att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till härför erforderliga författningsändringar.

Stockholm den 26 januari 1952.

Folke Kylling.

Jean Braconier.

Walter Edström.

Eric Nilsson
i Svalöv.

Nr 383.

Av fröken **Wetterström m. fl.**, om viss
*serna angående skyldighet att erlägga fastighets-
skatt.*

(Lika lydande med motion i Första kammaren, nr 290.)

Stockholm den 26 januari 1952.

Karin Wetterström.

Eric Nilsson
i Svalöv.

Walter Edström.