

Nr 15.

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om
ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den
28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott
den 1 augusti 1940.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

GUSTAF.

Ernst Wigforss.

Förslag

till

lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att 32 § 3 mom. samt anvisningarna till 19 och 32 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives:

32 §.

3 mom. Såsom intäkt — — — egna tjänstehästar; resekostnads- och — — — avsedda utgifter.

Anvisningar

till 19 §.

1. Fattigunderstöd, begravningshjälp samt underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital, är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller — — — sista stycket).

2. Enligt förordningen — — — för densamma.

till 32 §.

1. Vissa befattningshavare — — — av tjänst.

2. Till skattepliktig — — — till 33 §).

3. Såsom intäkt — — — anställdes räkning (jfr dock punkt 8 här nedan).

Angående värdesättningen — — — därmed minskas.

4. I vissa — — — enskilda järnvägarna.

5. Med av — — — prästerliga befattningshavare.

6. Värnpliktig för egen del tillkommande naturaförmåner och det under fredstjänstgöring utgående penningbidraget skola icke upptagas såsom skattepliktig intäkt. Familjebidrag ävensom under fredstjänstgöring utgående flygtillägg och sjötjänstbidrag utgöra däremot skattepliktig intäkt. För tid då krigsavlöningsreglementet är tillämpligt skall för värnpliktig terminslön icke räknas till skattepliktig intäkt, dock att vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv den del av terminslönen, som motsvarar sjötjänstbidrag, skall vara underkastad skatteplikt. Månadslön skall

¹ Senaste lydelse av anvisningarna till 32 §, se SFS 1932:291.

utgöra skattepliktig intäkt. Vad i detta stycke sägs skall gälla jämväl i fråga om annan personal vid krigsmakten, som avlönas enligt de för värnpliktiga gällande grunder.

För annan under krigsavlöningsreglementet hänförlig personal än som i föregående stycke avses skola under tid, då reglementet är tillämpligt, naturaförmåner eller ersättning därför ävensom månadslön utgöra skattepliktig intäkt. Terminslön enligt reglementet upptages däremot såsom intäkt endast för tid, varunder befattningshavaren kunnat fullgöra tjänstgöringen utan att lämna den vanliga bostads- eller verksamhetsorten. Vid sjö- tjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv gäller, att såsom intäkt upptages den del av terminslönen, som motsvarar sjö- tillägg eller uppbördsersättning.

Den för terminslön medgivna skattefriheten har sin grund däri, att sådan lön avsetts omfatta ersättning för samtliga de merkostnader, som uppkommit för den skattskyldige genom att han för fullgörande av militär tjänstgöring vistats utom den vanliga bostads- eller verksamhetsorten. I följd härav må för tid, varunder terminslön utgått, nämnda merkostnader ej avföras såsom utgift, även om terminslönen icke förslår till deras bestridande.

7. Till ersättning — — — tjänstemän anslaget.
8. Understöd, som — — — här ovan).
9. Har delägare — — — inkomst härflutit.
10. Såsom livränta — — — utbetalt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1941.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 1 augusti
1940.*

Närvarande:

Statsministern HANSSON, statsråden PEHRSSON-BRAMSTORP, WESTMAN, WIGFORSS,
MÖLLER, SKÖLD, QUENSEL, ERIKSSON, BERGQUIST, BAGGE, ANDERSSON, DOMÖ.

Efter gemensam beredning med chefen för försvarsdepartementet anmäler chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, fråga om *beskattningen av förmåner, utgående till värnpliktiga samt till fast anställd militär personal*, och anför därvid följande:

Under de senaste åren har lönereglering ägt rum för den fast anställda personalen vid försvarsväsendet. Beträffande officerare och underofficerare och med dem jämställda gäller sålunda från och med den 1 juli 1939 militära avlöningsreglementet den 15 juni 1939 (nr 275). Den 21 juni 1940 har utfärdats nytt manskapsavlöningsreglemente (nr 652) med giltighet från och med den 1 juli samma år. Under krigstjänstgöring gäller för samtliga nu berörda kategorier krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939 (nr 278). Krigstjänstgöring anses enligt sistnämnda reglemente i första hand fullgöras av den som tillhör mobiliserad del av försvarsväsendet. Enligt senare med stöd av reglementet utfärdade tillämpningsbestämmelser (kungörelse den 19 januari 1940, nr 51) skall detsamma, med visst undantag, tillämpas jämväl vid sådana icke mobiliserade delar av krigsmakten, vilka enligt gällande bestämmelser vid förstärkt försvarsberedskap organiserats såsom neutralitetsvakt, ävensom beträffande personal, som inkallats till tjänstgöring i anledning av förstärkt försvarsberedskap.

Även beträffande de värnpliktigas avlönings- och övriga förmåner ha under den senaste tiden nya bestämmelser tillkommit. Det nyss berörda krigsavlöningsreglementet äger sålunda tillämpning å värnpliktiga i samma utsträckning som beträffande fast anställd personal. Under krigstjänstgöring äro vidare de värnpliktiga berättigade till familjebidrag enligt krigsfamiljebidragsförordningen den 17 april 1940 (nr 223). Under tjänstgöring i fredstid gälla bestämmelserna i fredsfamiljebidragsförordningen den 17 maj 1940 (nr 422).

Då de nu gällande reglerna för beskattningen av ifrågavarande löne- och övriga förmåner naturligt nog icke äro anpassade efter de nya förhållandena, har fråga uppstått om en omarbetning av skattebestämmelserna. Efter uppdrag av mig har t. f. underståthållaren, skattedirektören K. G. A. Sandström inom finansdepartementet verkställt utredning i ämnet. Resultatet av utredningen har sammanfattats i en den 4 maj 1940 dagtecknad *promemoria an-*

gående beskattning av förmåner, utgående under värnpliktstjänstgöring och till fast anställd militär personal. Över promemorian, vilken torde såsom *bilaga* få fogas vid dagens protokoll, hava efter remiss yttranden avgivits av överbefälhavaren över rikets försvarskrafter, arméförvaltningen, marinförvaltningen, flygförvaltningen, kammarrätten, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Gotlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Västmanlands, Västernorrlands och Norrbottens län samt styrelserna för svenska stadsförbundet och svenska landskommunernas förbund.

Promemorian.

Promemorian upptar i sitt första kapitel en utförlig redogörelse för de förmåner av olika slag, som enligt nu gällande bestämmelser under fredstjänstgöring respektive krigstjänstgöring utgå till de värnpliktiga samt till den fast anställda personalen. Jag tillåter mig att härutinnan hänvisa till nämnda redogörelse och vill här endast till komplettering av uppgifterna erinra att, såsom förut anförts, nytt manskapsavlöningsreglemente samt ny freds familjebidragsförordning numera utfärdats.

I andra kapitlet av promemorian behandlas frågan om beskattningen av ifrågavarande förmåner enligt gällande rätt. Inledningsvis erinras, att frågan tydligen är att besvara med hänsyn tagen till gällande bestämmelser rörande beskattning av inkomst av tjänst. Därvid påpekas, att någon definition å själva begreppet inkomst icke lämnas i skattelagarna. Författningarna ha ej heller uttömmande angivit omfånget av varje särskild förvärvskälla, utan lagtexten har avsiktligt givits en sådan avfattning, att vid lagtillämpningen kunna till intäkt av viss förvärvskälla hänföras intäkter, vilka till sin natur äro likartade med dem, som i författningstexten uttryckligen angivas vara hänförliga till förvärvskällan. Å andra sidan har i särskilda fall uttryckligen angivits, att vissa den skattskyldige tillkommande förmåner icke skola upptagas till beskattning. Bestämmelserna härom återfinnas i 19 § kommunalskattelagen med anvisningar samt, såvitt fråga är om inkomst av tjänst, i 32 och 33 §§ samma lag med anvisningar. På grund av generell hänvisning i förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt bliva bestämmelserna i kommunalskattelagen tillämpliga jämväl vid taxeringen till statsskatt.

Jag övergår nu till att lämna en kortfattad redogörelse för nyssnämnda stadganden i kommunalskattelagen i den mån de kunna ha betydelse i nu förevarande avseende.

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 19 § äro bland annat natura- och andra förmåner, som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen, icke att hänföra till skattepliktig inkomst.

Enligt 32 § 1 mom. hänföras till intäkt av tjänst i första rummet avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten. I 3 mom. av samma paragraf anges, att såsom intäkt upptages *icke* vad som av *staten* anvisats till bestridande av

särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader. Bland de i författningsrummet anförda exemplen märkas »avlöningsförmåner enligt särskilda angående avlöning vid armén och marinen på krigsfot meddelade föreskrifter, i den mån dessa avlöningsförmåner överstiga de för fredstid gällande» samt »resekostnads- och traktamentsersättning». Uttryckligen stadgas, att skattskyldig icke äger göra avdrag för underskott, som kan uppkomma därigenom, att anvisat anslag icke förslår till täckande av därmed avsedda utgifter.

Efter vad i 33 § stadgas må från intäkt av tjänst *avdrag* göras för samtliga utgifter, vilka äro att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten (såvitt icke för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som, på sätt i 32 § 3 mom. är sagt, ej skall upptagas såsom intäkt). Avdrag får i enlighet härmed ske för, bland annat, förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst redovisningsskyldig, kostnad för resor i tjänsten, där ej, vad angår statstjänst, särskild ersättning varit därför anvisad, ävensom kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för tjänstens fullgörande.

Nu anförda stadganden kompletteras genom särskilda anvisningar. I punkt 1 av anvisningarna till 32 § erinras att i den mån befattningshavare i statens tjänst utöver de vanliga avlöningsförmånerna äga att åtnjuta särskild gottgörelse för tjänstgöring under mera krävande eller besvärliga förhållanden — såsom exempel nämnes bl. a. kallortstillägg, ersättning till personal vid armén och marinen under flygtjänstgöring och för dykeriarbete samt sjötillägg till beställningshavare vid flottan och kustartilleriet — dylik ersättning är att räkna som avlöningsförmån och såsom sådan att hänföra till intäkt av tjänst. Enligt punkt 2 räknas till skattepliktig intäkt jämväl beklädnadsförmån eller ersättning därför samt premie till beställningshavare vid armén och marinen, som i tjänsten iakttagit ekonomiskt gynnsamushållning med materialier och förbrukningsartiklar. Felräkningspenningar äro likaledes att anse som intäkt i tjänsten, men å andra sidan får avdrag ske för genom felräkning liden förlust, även om denna överstiger det såsom felräkningspenningar uppburna beloppet.

I punkt 4 av anvisningarna till 32 § lämnas uppgift om hur i beskattningshänseende skall förfaras med särskild ersättning, som i vissa tjänster är anvisad för sådana med tjänsten förenade kostnader, som av den skattskyldige måste bestridas. Är fråga om statlig tjänst, skall den anvisade ersättningen icke upptagas som intäkt av tjänsten, liksom å andra sidan de kostnader, som skola med ersättningen bestridas, ej få avföras såsom utgift, även om ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande. Vad nu sagts gäller för de fall, då den anvisade ersättningen är avsedd att täcka utgifterna i fråga. Är ersättningen däremot endast avsedd att utgöra ett mindre bidrag till kostnadernas bestridande, skall ersättningen i sin helhet upptagas såsom intäkt, medan å andra sidan kostnaderna få avdragas såsom utgift, även i den mån de överskjuta ersättningen.

Punkt 5 av anvisningarna till 32 § lämnar upplysning om vad som avses

med av staten anvisad resekostnads- och traktamentsersättning (vilken enligt vad nyss sagts icke är skattepliktig intäkt). Härmed förstås vad som enligt resereglementet med flera författningar eller särskilt av Kungl. Maj:t eller vederbörande myndighet meddelat beslut utgår såsom resekostnads- och traktamentsersättning för förrättning i statens ärenden å annan ort än bostads- eller stationsorten. Härunder falla sådana ersättningar som mässpenningar och servisbidrag till beställningshavare vid flottan och kustartilleriet. Enligt 6 punkten räknas till ersättning, som anvisats av staten till bestridande av viss med tjänsten förenad kostnad och som följaktligen ej är underkastad skatteplikt, även den till tjänsteman vid förflyttning från en tjänstgöringsort till en annan utgående ersättning för flyttningskostnad samt för den ökade utgift som för honom må hava uppstått därigenom, att han måst vidkännas kostnad för bostad å såväl den gamla som den nya tjänstgöringsorten. Detsamma gäller i fråga om bidrag till representationskostnader, som är vissa statens tjänstemän anslaget.

Slutligen stadgas i punkt 3 av anvisningarna till 33 §, att om skattskyldig i sin tjänst verkställt resor utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt att åtnjuta avdrag icke blott för kostnaden för själva resan utan jämväl för den *ökning* i levnadskostnaden, som den skattskyldige kan hava fått vidkännas på den grund, att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort, såsom för hotellrum, *ökad* kostnad för föda o. s. v. Därest av *staten* anvisats särskild ersättning för kostnaderna, får avdrag dock icke äga rum (jfr punkt 4 av anvisningarna till 32 §).

Utredningsmannen har i promemorian beträffande varje slag av förmåner i penningar eller in natura, som tillkommer värnpliktiga eller fast anställd militär personal, undersökt huruvida skattskyldighet enligt de nu refererade bestämmelserna i kommunalskattelagen kan anses föreligga eller icke. Jag vill här inskränka mig till en kort sammanfattning av de resultat, vartill utredningsmannen kommit, och tillåter mig att i övrigt hänvisa till promemorian.

Samtliga till de *värnpliktiga* i och för värnpliktstjänstgöringen under såväl *fredstjänstgöring* som *krigstjänstgöring* utgående förmåner, familjebidrag däri inbegripna, torde enligt gällande rätt få anses skattefria, oberoende av förmånernas storlek. Det förut anmärkta stadgandet i punkt 1 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen — enligt vilket natura- och andra förmåner, som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen, icke äro att hänföra till skattepliktig inkomst — har nämligen ansetts täcka samtliga ifrågavarande förmåner.

Vad angår de förmåner, som utgå till den *fast anställda personalen* under *fredstjänstgöring*, gäller följande. Kontant lön, anställningspenning, avskedspremie, kallortstillägg, uppbördsersättning, ansvarsarvode, sjöstillägg, flygtillägg, ersättning för dykeriarbete och (för personal av manskaps grad) naturaförmåner ingå i den skattepliktiga intäkten. Tjänstgöringstraktamente, mässpenningar, representationspenningar, ersättning för flyttningskostnad och

begravningshjälp äro däremot skattefria. Felräkningspenningar utgöra skattepliktig inkomst, men avdrag får ske för förlust genom felräkning, även om förlusten överstiger felräkningspenningarnas belopp. Beträffande ekiperingshjälp synes enligt rådande praxis densamma beskattas utan rätt till avdrag för inköp av persedlar för tjänsten; möjligen föreligger dock enligt utredningsmannens mening avdragsrätt i fråga om ekiperingskostnader, som ej avse beklädnad. Det årliga ekiperingsbidraget bör upptagas till beskattning med rätt för vederbörande att avdraga kostnad för nyanskaffning av annan materiel än beklädnadspersedlar, därest sådan materiel under tjänsten förstörts eller skadats.

Vad slutligen angår beskattningen av den *fast anställda personalens* förmåner under *krigstjänstgöring* är utgångspunkten naturligen det förut refererade stadgandet i 32 § 3 mom. kommunalskattelagen rörande »avlöningsförmåner enligt särskilda angående avlöning vid armén och marinen på krigsfot meddelade föreskrifter». Den skattefrihet, som enligt stadgandet tillkommer berörda förmåner, i den mån de överstiga de för fredstid gällande, torde, på sätt i promemorian närmare utredes, vid tillämpning av 1939 års krigsavlöningsreglemente avse den i krigslönen ingående terminslönen samt naturaförmåner till personal av högre grad än manskap. Månadslönen samt det fast anställda manskapets naturaförmåner utgöra däremot skattepliktig inkomst. Vid sjö tjänstgöring, där terminslönen beräknas enligt särskilda regler, skall viss del av terminslönen tagas till beskattning, nämligen den del därav som motsvarar sjö tillägg och uppbördsersättning. Övriga förmåner beskattas enligt de vid fredstjänstgöring gällande grunderna; krigsutrustningsbidrag och stabsbidrag äro skattefria.

I tredje och fjärde kapitlet i promemorian diskuteras gällande beskattningsregler på ifrågavarande område ur principiella synpunkter och framlägges förslag till ändrade bestämmelser. Jag torde här få inskränka mig till en kort sammanfattning av förslaget och motiveringen för desamma och tillåter mig i övrigt att hänvisa till promemorian.

Vad angår de *värnpliktigas* förmåner föreslås till en början, att *familjebidragen*, såväl under *krigstjänstgöring* som under *fredstjänstgöring*, skola utgöra skattepliktig inkomst. Såsom motivering härför åberopas, vad särskilt angår familjebidragen under krigstjänstgöring, att — på sätt chefen för försvarsdepartementet uttalat vid framläggande av proposition i ärendet — för en familj av genomsnittlig storlek det föreslagna familjebidraget jämte den värnpliktiges krigslön och värdet av hans naturaförmåner i allmänhet icke syntes komma att avsevärt understiga de löner, som utginge enligt gällande kollektivavtal inom industrien. Det kunde då ej göras gällande, att billigheten krävde att skattefrihet skulle, kanske för ett och samma inkomstbelopp, väl inträda under värnpliktstjänstgöring men icke under civilt arbete. Vidare framhålles, att viss del av familjebidraget utginge utan varje behovsprövning och således komme även den till del som vore ekonomiskt fullt oberoende eller som under militärtjänstgöringen åtnjöte full lön från sin arbetsgivare.

Varje anledning syntes i dylikt fall saknas att åberopa billighetshänsyn såsom anledning till skattebefrielse i fråga om familjebidraget. Vad näringsbidragen beträffar erinras, att om en värnpliktig genom dylikt bidrag sattes i stånd att i förutvarande omfattning hålla sin rörelse i gång och därmed åtnjuta samma inkomst av rörelsen, som då han själv dreve densamma, syntes ej heller rimligen kunna påstås, att billigheten krävde att näringsbidraget bleve skattefritt. Slutligen påpekas den stora betydelse spörsmålet ägde icke blott ur statsfinansiell synpunkt utan även för kommunernas finanser. Ett bibehållande i full utsträckning av nuvarande regler angående skattefrihet för de värnpliktigas förmåner komme att i många fall nödga till betydande höjningar av kommunalskatten för de icke värnpliktiga och därmed drabba dessa på ett sätt, som föga överensstämde med billighetens krav. Väsentligt ökade krav på skattebidrag från statsmakternas sida till dessa skattetyngda kommuner skulle därav troligen bliva en följd och detta just i tider, då det statsfinansiella läget vore mera bekymmersamt än eljest. Anledning syntes icke föreligga att i beskattningsavseende behandla de familjebidrag, som utginge under fredstjänstgöring, på annat sätt än bidragen vid krigstjänstgöring.

Beträffande *övriga de värnpliktiga tillkommande förmåner* föreslår utredningsmannen, att vid *fredstjänstgöring* naturaförmåner och penningbidrag alltså skola vara skattefria, under det att sjötjänstbidrag, flygtillägg samt ersättning till värnpliktiga, som tjänstgöra jämlikt § 27 mom. 3 F värnpliktlagen, skola utgöra skattepliktig inkomst. Vid *krigstjänstgöring* skall enligt förslaget beträffande värnpliktiga, som endast uppbära terminslön, denna icke upptagas såsom skattepliktig intäkt. För övriga värnpliktiga skall skattefrihet åtnjutas för det belopp, varmed terminslön enligt högre tariffen överskjuter terminslön enligt lägre tariffen; terminslönen i övrigt skall tagas till beskattning endast i den mån den överstiger terminslön enligt lägre tariffen för menig, som fullgjort soldat-(rekryt-)utbildning. Månadslönen skall i sin helhet utgöra skattepliktig intäkt.

Såsom utgångspunkt vid den sålunda företagna uppdelningen i skattefri och skattepliktig inkomst har tagits den allmänna principen vid beskattningen, att vad staten anvisat för bestridande av särskilda med en tjänst förenade kostnader icke bör beskattas, varjämte billighetssynpunkter beaktats. I promemorian framhålles, att värnplikten innebure en tjänstgöring, som principiellt fullgjordes utan ersättning. För att kunna fullgöra denna tjänst måste dock de värnpliktiga bekosta eller på annat sätt erhålla kost och husrum och nödvändig personlig utrustning. Då nu staten tillhandahölle dessa förmåner, i huvudsak in natura men till mindre del genom penningbidrag, vore dessa att anse såsom förmåner, vilka utginge i och för tjänstens bestridande, och desamma borde därför icke upptagas såsom skattepliktig intäkt. Sist angivna tankegång läte sig emellertid icke utsträcka att gälla sjötjänstbidragen och flygtilläggen. I fråga om beskattningen av de under krigstjänstgöringen utgående förmånerna hade den höjning av terminslönen, som inträdde enligt högre tariffen, motiverats av ökade levnadskostnader under tjänstgöring å krigsskådeplats och i fästning, som förklarats i belägringstillstånd. Denna förhöj-

ning borde således enligt de allmänna grunderna för inkomstbeskattningen ej upptagas såsom skattepliktig intäkt. Från den återstående delen av krigslönen — månadslön och terminslön motsvarande lägre tariffen — borde få avdragas ett belopp, motsvarande penningbidraget under fredstjänstgöring; vad återstoden anginge syntes egentlig anledning saknas att medgiva skattefrihet för ifrågavarande belopp, som icke vore avsedda till bestridande av helt nödvändiga personliga behov.

Beträffande beskattningen av den *fast anställda personalens* förmåner under *fredstjänstgöring* föreslås i promemorian icke någon annan ändring i gällande bestämmelser än att uttryckligen stadgas rätt för den som erhållit ekiperingshjälp eller årligt ekiperingsbidrag att få avdrag för sådana ekiperingskostnader, som icke avse inköp eller underhåll av klädespersedlar.

I fråga om den *fast anställda personalens* förmåner under *krigstjänstgöring* föreslås upphävande av de föråldrade bestämmelserna i 32 § 3 mom. kommunalskattelagen. I promemorian anföres härom att nämnda bestämmelser motsvarade rådande förhållanden, så länge löneökningen under krigstjänstgöringen — varmed för övrigt före år 1928 endast förstods tjänstgöring sedan krigstillstånd inträtt — utgick som ersättning för kostnader för det dagliga underhållet i fält. I och med att även andra synpunkter lagts till grund för krigsavlöningen syntes beskattningsfrågan här böra bedömas med hänsyn till sålunda ändrat utgångsläge.

Enligt det i promemorian framlagda förslaget skall av krigslönen månadslönen liksom nu utgöra skattepliktig intäkt. Till sådan skall i framtiden hänföras även terminslön enligt lägre tariffen på det förut anförda skäl, att densamma utgör ersättning för tjänstgöring under mera krävande förhållanden. Däremot skall enligt förslaget det belopp, varmed terminslönen enligt högre tariffen överstiger samma lön enligt lägre tariffen, vara skattefritt, enär detta överskjutande belopp utgör gottgörelse för ökade ekonomiska kostnader. Under sjötjänstgöring skall såsom skattepliktig intäkt upptagas den del av terminslönen, som motsvarar sjötillägg, sjötjänstbidrag och uppbördsersättning, däremot icke vad som motsvarar mässpenningar och representationspenningar. Utgår ytterligare tillägg för att summan av angivna förmåner skall bli lik med terminslön efter lägre tariffen, skall detta tillägg upptagas såsom skattepliktig intäkt. Under sjötjänstgöring med rörlig förläggning skall det belopp, som härutöver må utgå för att summan av förmånerna skall bli lik med terminslön enligt högre tariffen, icke upptagas till beskattning. Att krigsutrustningsbidrag och stabsbidrag liksom enligt gällande rätt bli skattefria, framgår av de allmänna principerna för beskattning av inkomst av tjänst.

Vad angår naturaförmånerna under krigstjänstgöring för här avsedd personal böra enligt utredningsmannens förslag desamma tagas till beskattning ej blott som nu för personal av manskaps grad utan även för personal i högre grad (officerare och underofficerare). Såsom motivering för denna ändring anföres i promemorian, att den nuvarande skattefriheten för den högre personalen ställer sig särskilt egendomlig beträffande dylik personal i

sjötjänstgöring, som förutom skattefria naturaförmåner även uppbär bl. a. ett skattefritt belopp, motsvarande mässpenningarna under fredstjänstgöring. I fråga om denna grupp befattningshavare syntes därför alla skäl tala för att naturaförmånerna under krigstjänstgöring borde upptagas till beskattning. Även beträffande övriga officerare och underofficerare syntes denna extra förmån under krigstjänstgöring rätteligen böra beskattas; någon härande grund för skattefrihet i detta fall syntes icke kunna åberopas.

I fråga om den tekniska utformningen av författningsförslaget torde jag få hänvisa till vad härom anföres i fjärde kapitlet av promemorian. Jag vill här endast anmärka att i avseende å beskattningen av de värnpliktigas förmåner enligt förslaget bestämmelser uttryckligen meddelats endast om de förmåner, som helt eller delvis skola bli skattefria. I och med att stadgandet i punkt 1 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen om skattefrihet för värnpliktigas förmåner blir upphävt, har det av de allmänna reglerna om inkomst av tjänst ansetts utan vidare följa, att familjebidrag, flygtillägg och andra förmåner, för vilka skattefrihet ej uttryckligen stadgats, skola tagas till beskattning.

Yttrandena.

I de över promemorian avgivna yttrandena har allmänt vitsordats, att en omarbetning av beskattningsbestämmelserna på förevarande område är av behovet påkallad. I detta sammanhang må nämnas, att någon erinran icke framställt mot den tolkning, utredningsmannen givit gällande bestämmelser i ämnet.

Överbefälhavaren över rikets försvarskrafter, marinförvaltningen, överståthållarämbetet, samtliga sju hörda länsstyrelser samt *styrelsen för svenska landskommunernas förbund* ha tillstyrkt eller i allt väsentligt lämnat utan erinran de i promemorian framlagda förslagen. *Styrelsen för svenska stadsförbundet*, vilken inskränkt sig till att yttra sig om beskattningen av familjebidragen, tillstyrker förslaget i denna del.

Vid refererandet av övriga yttranden torde — i anslutning till den disposition som kommit till användning i några av de mera utförliga utlåtandena — först få upptagas frågan om beskattningen av den fast anställda personalens löne- och övriga förmåner. Olika meningar råda härvid om beskattningen av krigslön och naturaförmåner under krigstjänstgöring. *Kammarrätten, arméförvaltningen och flygförvaltningen* anse att den i krigslönen ingående terminslönen bör vara helt skattefri, under det att *övriga hörda myndigheter* ansluta sig till den i promemorian hävdade uppfattningen, att terminslönen bör vara skattefri endast i den mån den överstiger terminslön enligt lägre tariffen. Vad angår naturaförmånerna äro *kammarrätten* och *flygförvaltningen* av den uppfattningen, att sagda förmåner böra beskattas för personal av manskaps grad men vara skattefria för personal i högre grad. *Överbefälhavaren över rikets försvarskrafter* yrkar, att frågan om beskattningen av naturaförmåner till officerare och un-

derofficerare underkastas förnyad prövning. *Arméförvaltningen* hävdar som sin mening, att naturaförmånerna böra vara skattefria såväl för högre som lägre personal. *Övriga myndigheter* tillstyrka utredningsmannens förslag, enligt vilket ifrågavarande förmåner skola tagas till beskattning i både det ena och det andra fallet.

De myndigheter, som i förevarande hänseende ha en från promemorian avvikande uppfattning, hänvisa till stöd för sitt ståndpunkttagande till förarbetena till 1939 års krigsavlöningsreglemente. Ur desamma skall förden skull här återgivas följande.

Försvarsväsendets lönenämnd anförde i sitt den 7 december 1937 avgivna betänkande med förslag till krigsavlöningsreglemente bland annat, att lönenämnden med hänsyn till den relativt oerfarna personal, som i vissa fall måste användas för handläggning av kassa- och avlöningsärenden, sökt att såvitt möjligt undvika förekomsten av traktamentsersättning under krigstjänstgöring. En förutsättning härför vore emellertid, att krigsavlöningen utmättes på sådant sätt, att personalen därigenom erhöle kompensation för den traktamentsersättning, som vid tjänstgöring under motsvarande förhållanden eljest skulle hava utgått enligt gällande fredsavlöningsbestämmelser. I detta syfte föreslogs, att personalen i stället för traktamentsersättning skulle erhålla dels fri förläggning och förplägnad och dels ett tillägg till lönen, benämnt terminslön. Den lägre terminslönen bestämdes med utgångspunkt från den reducerade traktamentsersättning, som enligt då gällande bestämmelser utginge under vanlig tjänstgöring med trupp utom förläggningssorten, och den högre terminslönen, som avsågs skola utgå under tjänstgöring under förhållanden, som i stort sett kunde jämföras med fälttjänstövningar och viss annan tjänstgöring under fredstid, därvid full traktamentsersättning åtnjötes, bestämdes till dubbla beloppet av den lägre terminslönen. Såsom motivering för förslaget anförde lönenämnden bland annat (se prop. 246/1939, sid. 38, 39):

Enligt gällande planer skola truppförbanden vid mobilisering med hänsyn till risken för flyganfall i regel lämna sina kaserner och intaga fältmässiga förläggningar. Tjänsten i hemorten kommer under alla förhållanden att bli betydligt intensivare och mera krävande än under fredstid. Övningar måste ofta äga rum utom förläggningssorten eller eljest under fältmässiga förhållanden av sådan beskaffenhet, att även i fredstid traktamentsersättning därunder skulle utgå. Särskilda avdelningar måste i stor utsträckning användas för bevaknings- och luftskyddstjänst å skilda platser o. s. v. Allt detta gör, att det enligt lönenämndens åsikt är rättvist och billigt, att personalen under all krigstjänstgöring kommer i åtnjutande av skäligt tillägg till de avlöningsförmåner, som utgå under fredstjänstgöring, därvid detta tillägg synes böra beräknas till högre belopp vid tjänstgöring inom krigsskådeplats eller inom fästning i belägringstillstånd än i övriga fall. I stort sett torde tjänstgöringen under först angivna förhållanden kunna jämföras med fälttjänstövningar under fredstid, därvid full traktamentsersättning enligt resereglementet åtnjutes, medan krigstjänstgöring i övrigt synes kunna jämföras med sådan tjänstgöring i fredstid, för vilken reducerat tjänstgörings-traktamente utgår. — — — För officerare, underofficerare och likställda har lönenämnden vid bestämmande av terminslönebeloppen enligt den läg-

re tariffen utgått från det enligt 8 kap. 3 § tilläggsbestämmelserna till de militära fredsavlöningsreglementena vid viss tjänstgöring med egen trupp utom förläggningssorten utgående reducerade tjänstgöringstraktamentet, minskat med hänsyn till att krigsportion tillkommer all krigstjänstskyldig personal.

Föredragande departementschefen anförde bl. a. (prop. 246/1939 sid. 49):

Av vad tidigare anförts rörande förhållandet mellan avlöning till officerare och underofficerare enligt det föreslagna krigsavlöningsreglementet samt fredsavlönningen framgår, att terminslön enligt den högre tariffen motsvarar det lägre tjänstgöringstraktamentet och att sådan lön enligt den lägre tariffen har sin närmaste motsvarighet i truppövningstraktamentet.

Statsutskottet anförde bl. a. (utlåtande 136/1939 sid. 14):

Det nu föreslagna systemet att uppdelat krigslönen i månadslön, som är avsedd att huvudsakligen motsvara fredslönen för därtill berättigade, och terminslön, i viss mån motsvarande de för tjänstgöring utom förläggningssorten i fredstid utgående traktamentena, anser utskottet ändamålsenligt och tillstyrker detsamma.

Riksdagen godkände statsutskottets utlåtande (skrivelse nr 239).

Kammarrätten anför i sitt nu avgivna yttrande — efter att ha refererat förarbetena på denna punkt — i huvudsak följande:

Då terminslönen, såsom av det anförda framgår, i huvudsak trätt i stället för under motsvarande tjänstgöring i fredstid utgående traktamentsersättning, anser kammarrätten, att icke någon del av terminslönen enligt 6 § krigsavlöningsreglementet bör upptagas till beskattning. Härför talar även det förhållandet, att terminslönen skall utbetalas å den ort, där beställningshavaren befinner sig vid början av varje lönetermin, vadan skyldigheten att lämna uppgift om terminslönebelopp, som varje termin utbetalas till olika beställningshavare, skulle medföra en alltför betungande arbetsbelastning för vederbörande redogörare.

Vad här anförts gäller i tillämpliga delar även beträffande terminslön, som enligt 7 § krigsavlöningsreglementet åtnjutes under sjötjänstgöring, vilket innebär, att i sådan terminslön ingående belopp skola upptagas till beskattning endast till den del, som motsvarar däri ingående sjöstillägg (ersättning för uppbörd) och sjötjänstbidrag.

Enligt kammarrättens mening böra under krigstjänstgöring till här avsedda personalgrupper utgående naturaförmåner — lika litet som motsvarande under fredstjänstgöring beställningshavaren tillkommande förmåner, vilka trätt i stället för en del av tidigare utgående tjänstgöringstraktamente — icke upptagas till beskattning.

Däremot synas värdet av de naturaförmåner, som enligt manskapsavlöningsreglementet utgå till annan där avsedd personal än högbåtsmän och flaggkorpraler, böra beskattas såväl under krigs- som under fredstjänstgöring.

De i promemorian föreslagna reglerna för beskattning av särskilda, under sjötjänstgöring utgående förmåner synas alltför invecklade för att lämpligen komma till användning. För att ernå största möjliga överensstämmelse med vad som föreslagits skola gälla under annan tjänstgöring synes böra föreskrivas, att den under sjötjänstgöring utgående terminslönen, sådan densamma bestämts i 7 § av krigsavlöningsreglementet jämlikt dess lydelse enligt kungö-

relsen den 24 november 1939, nr 819, skall upptagas till beskattning i den mån densamma överstiger, under sjöttjänstgöring med rörlig förläggning terminslönen enligt den i 6 § intagna högre tariffen och eljest den lägre tariffen enligt samma paragraf.

En ledamot av kammarrätten var skiljaktig och yttrade:

Jag kan icke dela majoritetens åsikt, att de under krigstjänstgöring till fast anställd personal av officers- och underofficers grad utgående naturaförmånerna skola vara fria från beskattning. Anledning synes mig saknas att behandla dessa annorlunda än de naturaförmåner, som utgå till personal av manskaps grad. Jag biträder alltså härutinnan promemorieförfattarens förslag.

Ej heller synas mig tillräckliga skäl föreligga att från beskattning helt undantaga det konglomerat av olika slags ersättningar, som benämnas terminslön. I likhet med promemorians författare håller jag före, att här en uppdelning bör ske. Då emellertid de förslag, promemorian härutinnan innehålla, förefalla alltför invecklade, ifrågasätter jag, huruvida icke beträffande fast anställd personal från skatteplikt borde undantagas allenast så stor del av terminslönen, som motsvarar vad som utgår såsom tjänstgöringstraktamente under motsvarande tjänstgöring i fredstid.

Arméförvaltningen finner det av förarbetena till krigsavlöningsreglementet framgå, att terminslön enligt den högre tariffen till arten närmast motsvarar vid fälttjänstövningar i fredstid utgående tjänstgöringstraktamenten och enligt den lägre tariffen dylika traktamenten för deltagande i övningsmarscher och annan till vanliga vapenövningar och skolor hänförlig tjänstgöring med trupp utom förläggningssorten.

Ämbetsverket fortsätter i sitt yttrande:

Enligt de av lönenämnden i dess förslag åsyftade fredsbestämmelserna ägde officerare och underofficerare för deltagande i fälttjänstövningar åtnjuta tjänstgöringstraktamente med belopp motsvarande traktamentsersättning enligt resereglementet, medan för deltagande i övningsmarscher utgick visst reducerat tjänstgöringstraktamente. Härutinnan gälla numera ändrade bestämmelser. Sålunda åtnjuta officerare och underofficerare för deltagande i såväl fälttjänstövningar som övningsmarscher fri förplägnad och fri förläggning samt därjämte visst i förhållande till traktamentsersättning enligt resereglementet reducerat tjänstgöringstraktamente. (Se härom kungörelsen den 22 juni 1939, nr 479, med tilläggsbestämmelser till militära avlöningsreglementet 6 kap. 2 och 3 §§.) De sålunda utgående tjänstgöringstraktamentena äro så avpassade, att beloppen därav jämte värdet av fri förplägnad och fri inkvartering i varje fall komma att understiga traktamentsersättning enligt resereglementet. Då dylik traktamentsersättning icke är att anse såsom skattepliktig inkomst, lära icke heller de för deltagande i olika slag av övningar utgående förmåner i kontant och in natura böra beskattas. Med utgångspunkt härifrån och då, på sätt av den ovan lämnade redogörelsen framgår, terminslönebeloppen avvägs i förhållande till de för deltagande i angivna olika slag av övningar utgående tjänstgöringstraktamentena, kan arméförvaltningen icke finna det rättvist och riktigt, att vare sig terminslön eller de för krigstjänstgöring utgående naturaförmånerna hänföras till skattepliktig inkomst.

I syfte att erhålla så enkla och enhetliga skatteregler som möjligt böra icke heller motsvarande till — — — fast anställt manskap utgående krigsavlöningsförmåner beskattas.

Flygförvaltningen anför i fråga om beskattning av terminslönen liknande synpunkter som *arméförvaltningen*. Beträffande förmånen av fri förplägnad yttrar *flygförvaltningen* följande:

Terminslönen har — — — i viss mån ersatt tjänstgöringstraktamentet, men den täcker icke alla de utgifter, varmed detta traktamente skulle bestridas. Om kronan icke tillhandahölle även portion, skulle terminslönen i allmänhet helt åtgå för att bekosta personalens kosthåll. Det måste därför vara principiellt oriktigt att lägga förplägnad, som tillhandahålles personal, vilken annars icke uppbär denna förmån, under beskattning.

Erinras må, att enligt sjölagen skall envar av ett fartygs besättning åtnjuta förplägnad. Å flottans fartyg tillkommer officerare m. fl. i stället för portion kontant ersättning i form av mässpenningar m. m. Dessa senare förmåner äro fria från beskattning.

Det ligger i sakens natur, att kronan måste sörja för förplägnaden för krigsmaktens personal under krigstid. Om under fred den förmån, som personalen åtnjuter för att bekosta sin förplägnad under övningar, tjänstgöringstraktamente, icke beskattas, så bör rimligen icke heller förplägnad under krigstid göras till föremål för beskattning.

Beträffande beskattningen av den fast anställda personalens förmåner under fredstjänstgöring har i yttrandena endast uppmärksamats frågan om den skatterättsliga behandlingen av ekiperingshjälpen och det årliga ekiperingsbidraget.

Arméförvaltningen anför härom:

Enligt § 2 mom. 1 intendenturmaterielreglementet tillhandahåller kronan för tjänstebruk åt officerare och underofficerare samt likställda samtlig i vederbörliga fältutrustningslistor för sådan personal upptagen utrustning med undantag av beklädnadsmateriel. Sådan utrustning är huvudsakligen att hänföra till tre olika kategorier 1) utrednings- och remytgsmateriel såsom livremmar, hjälm, pistolfodral m. m., 2) skidmateriel, 3) materiel för utspisning (kantiner) och för förläggning (sovsäck, tält m. m.). Ekiperingshjälpen och -bidraget torde sålunda i huvudsak få anses avse beklädnadsmateriel.

Avdrag för »instrument och dylikt, som varit nödvändigt för tjänstens fullgörande» torde få ske enligt bestämmelse i 33 § kommunalskattelagen.

Kammarrätten påpekar, att då enligt numera gällande föreskrifter staten tillhandahåller officerare och underofficerare samtliga i promemorian upptagna persedlar o. dyl. med undantag av sabel och sabelhandrem, det föreslagna undantaget från de allmänna bestämmelserna i 2 punkten av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen knappast torde vara erforderligt.

Överståthållarämbetet uttalar tvekan om, huruvida någon del av ekiperingshjälpen bör beskattas, och anför därvid:

Ekiperingshjälpen utgör ett engångsbidrag, som icke kan sägas utgöra ersättning för under året fullgjord tjänst, utan torde hava tillkommit av billighetsskäl. Visserligen ingår däri ersättning för klädespersedlar, som flera andra befattningshavare måste för sin tjänstgöring själva bekosta utan att erhålla avdrag vid beskattningen, men å andra sidan torde för militär personal denna kostnad till sin omfattning vara i betydande grad högre än eljes. Ekiperingshjälpen skulle sålunda till större delen kunna betraktas som ersättning för fördyrade kostnader i samband med tjänsten.

Länsstyrelsen i Malmöhus län ifrågasätter, huruvida icke från ekiperingshjälp och årligt ekiperingsbidrag avdrag borde få göras jämväl för visst belopp motsvarande den merkostnad, som hållandet av uniform väl alltid torde få innebära i jämförelse med civil beklädnad.

Vad angår beskattningen av de värnpliktigas förmåner har promemorians förslag, att familjebidragen skola tagas till beskattning, allmänt tillstyrkts. Endast *arméförvaltningen* har på denna punkt anmält avvikande uppfattning. Enligt arméförvaltningens mening äro familjebidragen ej att anse såsom en den värnpliktiges avlöning — såsom av det följande framgår godkänner ämbetsverket icke den i promemorian hävdade uppfattningen, att värnpliktigs förmåner i princip äro att anse såsom inkomst av tjänst — utan de utgöra ett — i flertalet fall efter behovsprövning utgående — bidrag av allmänna medel till underhåll av den värnpliktiges familj. Arméförvaltningen anser det fördenskull tveksamt om familjebidrag under fredstjänstgöring böra beskattas. Annorlunda kunde frågan ställa sig beträffande de för krigstjänstgöring utgående förmånerna. I varje fall syntes dock familjepeningen böra vara skattefri, medan däremot bostads- och näringsbidrag måhända borde betraktas såsom skattepliktiga.

De myndigheter, som tillstyrkt förslaget om beskattning av familjebidragen, ha i allmänhet åberopat de skäl som i promemorian anförts för förslaget. *Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller, att promemorians ståndpunkt angående familjebidragens beskattning av sociala skäl möjligen kan väntas bliva föremål för gensagor. Häremot syntes kunna göras gällande, att beskattningsnämnderna genom tillämpning av bestämmelserna angående avdrag vid nedsett skatteförmåga kunde förhindra, att oskäligen beskattning drabbade personer, som av sociala skäl borde skonas. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* erinrar, att i en provins, där skattetrycket vore så högt genomsnittligt och skattekraften under ogynnsamma förhållanden bleve så hastigt reducerad till ett minimum som i Bohuslän, hänsynen till kommunernas behov av skatte-kronor utan tvekan krävde, att dessa tillvaratoges genom att hittillsvarande skattefrihet för bland annat värnpliktigas familjebidrag upphävdes såväl vid freds- som krigstjänstgöring.

Styrelsen för svenska stadsförbundet anför bland annat:

Från olika håll och i skilda sammanhang har med styrka hävdats, att familjebidragen icke böra betraktas såsom understöd utan som ersättning för att staten tar den värnpliktiges arbetskraft i anspråk. Staten har därvid sörjt för att en inkomstmöjlighet beretts honom i stället för den, som militärtjänstgöringen hindrat honom att själv förskaffa sig. Någon principiell skillnad ur skattesynpunkt mellan arbetsinkomst från enskild arbetsgivare och inkomst, som staten ger den värnpliktige till familjen, föreligger med denna uppfattning näppeligen. Att de båda inkomstslagen böra jämsställas framträder väl fullt klart, om inkomsten i båda fallen blir densamma. Som i promemorian framhålles torde detta förhållande inträda för betydande samhällsgrupper. Där inkomsten under militärtjänstgöringen blir mindre, blir skatten också lägre.

Skäligheten i promemorians ståndpunkt i denna fråga framstår så mycket

klarare mot bakgrunden av det förhållandet, att i gällande praxis arbetslöshetsunderstöd ansetts beskattningsbart. I båda fallen har staten i ett onormalt läge trätt hjälpende emellan. Arbetslöshetshjälpen skulle väl snarare än familjebidragen sättas i paritet med fattigvårdshjälp, när det gäller att bedöma beskattningsfrågan. Med landets nuvarande utrikespolitiska och finansiella läge torde mången enskild bli hänvisad till ett statens stöd antingen genom familjebidragen eller genom arbetslöshetshjälp i någon form och de båda hjälpformernas särskiljande ur beskattningssynpunkt vore just nu mer än eljest betänkligt.

För kommunerna måste, såsom i promemorian kraftigt understrykes, det bli av stor ekonomisk betydelse under nuvarande förhållanden, om familjebidragen allttjämt skulle bli skattefria. En beräkning av skatteförlusten med den omfattning av militärtjänstgöringen, som för närvarande är den aktuella, skulle säkerligen visa för kommunerna i gemen avskräckande resultat. Framför allt för samhällen med betydande industriell verksamhet och med stor yngre manlig arbetarstam, torde konsekvenserna av en skattefrihet för familjebidragen bli mycket kännbara. Det må i detta sammanhang särskilt beaktas, att man här har att räkna icke blott med familjepennningen utan också med närings- och bostadsbidrag. Styrelsen har på sin tid bestämt avstyrkt förslaget, att kommunerna skulle svara för en del av familjebidragen. Statsmakterna bibehöllo emellertid, om än med begränsning, denna ansvarighet. Att kommunerna utöver sin andel i kostnaderna för familjebidragen och kostnaderna för administrationen av desamma också skulle gå förlustiga skatteinkomsten av bidragen synes föga skäligt. Även i fråga om arbetslöshetsunderstödens beskattande framfördes på sin tid kommunalfinansiella synpunkter.

Vid ett genomförande av promemorians förslag på nu ifrågavarande punkt bör givetvis skälig hänsyn icke minst i nuvarande läge visas de värnpliktiga. Därvid torde uppmärksamheten böra främst inriktas på en undersökning, om de lättnader i fråga om uppbörd och indrivning av de värnpliktigas skatter, som redan finnas, kunna behöva utbyggas eller justeras. Det är ett för kommunerna och de värnpliktiga sammanfallande intresse, att skattebetalningen underlättas. Men de svårigheter, som i de olika fallen kunna uppstå, synas icke böra få utgöra någon grund för en *generell* skattebefrielse för inkomst av familjebidragens natur.

I fråga om övriga förmåner, som i och för tjänstgöringen utgå till de värnpliktiga, ha från promemorians förslag avvikande meningar kommit till uttryck endast beträffande beskattningen av den under krigstjänstgöringen utgående krigslönen. Av denna skulle enligt utredningsmannens förslag, såsom förut nämnts, månadslönen städse utgöra skattepliktig inkomst, varemot terminslönen borde tagas till beskattning allenast i den mån densamma, beräknad enligt lägre tariffen, överstiger sådan terminslön för menig, som fullgjort soldat-(rekryt-)utbildning. *Kammarrätten*, *arméförvaltningen* och *flygförvaltningen* yrka i sina yttranden, att terminslönen under alla omständigheter skall vara skattefri; *arméförvaltningen* vill utsträcka skattefriheten att avse även månadslönen.

Kammarrätten hänvisar till stöd för sin ståndpunkt beträffande de värnpliktigas terminslön, att kammarrätten — på sätt framgår av det föregående — ansett till personal å aktiv stat enligt krigsavlöningsreglementet utgående terminslön, såsom i huvudsak utgörande ersättning för under fredstjänstgö-

ring utgående tjänstgöringstraktamente, icke böra anses utgöra skattepliktig intäkt. Kammarrätten anför vidare:

Vid sådant förhållande synes ej heller terminslönen till värnpliktiga under krigstjänstgöring, vilken utgår med samma belopp som till fast anställd personal i motsvarande grader, böra till någon del upptagas till beskattning. Att anse hela det belopp, varmed terminslön enligt den högre tariffen överstiger terminslön enligt lägre tariffen, böra utgöra ersättning för ökade utgifter men däremot delvis anlägga annan synpunkt på terminslönen enligt den lägre tariffen synes icke vara konsekvent. Kammarrätten anser därför terminslön för värnpliktiga böra helt undantagas från beskattning. Om man emellertid i likhet med promemorieförfattaren skulle anse någon del av terminslönen böra hänföras till skattepliktig inkomst, synes frågan knappast kunna erhålla en i praktiken godtagbar lösning på annat sätt än att från beskattning undantagas vissa enhetsbelopp, exempelvis de belopp, som gälla för 2 krigslöneklassen, eller 10 kronor för lönetermin, då den lägre tariffen gäller, och 15 kronor, när den högre tariffen tillämpas. Emot beskattning av viss del av terminslönen, särskilt om detta skulle ske enligt det i promemorian framställda förslaget, talar även den arbetsbelastning, detta skulle medföra för vederbörande utbetalande myndighet, som ofta utgöres av mindre erfaren personal. Enligt gällande bestämmelser skall nämligen såsom förut nämnts terminslönen utbetalas vid den del av försvarsväsendet, där löntagaren vid löneterminens början vistas, vilket kan medföra, att uppgifter rörande en och samma person måste lämnas från ett flertal krigskassaavdelningar. Enahanda svårigheter föreligga icke beträffande månadslönen, som i regel utbetalas vid en och samma krigskassaavdelning för hela inkallelsetiden.

Den förut omnämnde *skiljaktige ledamoten av kammarrätten* anser, att även för de värnpliktiga terminslönen bör beskattas dock med avdrag för visst fixt belopp som skäligen kan anses utgöra ersättning för ökade levnadskostnader.

Arméförvaltningen hävdar beträffande värnpliktstjänstgöringen en annan principiell uppfattning än som kommit till uttryck i promemorian. Härom anføres bland annat:

I promemorian anføres, att frågan om beskattningen av de förut i promemorian angivna förmånerna tydligtvis vore att i huvudsak besvara med hänsyn tagen till gällande bestämmelser rörande beskattning av *inkomst av tjänst*.

Vad sålunda anförts kan enligt arméförvaltningens mening uppenbarligen icke gälla beträffande värnpliktiga.

Den värnpliktiges tjänstgöring i fredstid torde nämligen vara att betrakta såsom en utbildning av särskilt slag, vilken principiellt ålagts envar manlig medborgare. De kontanta förmåner, som utgå för dylik tjänstgöring, kunna ingalunda betraktas såsom en vederbörandes avlöning för det arbete, han utför för statens räkning. Redan den omständigheten, att den kontanta gottgörelsen benämnes penningbidrag, ger vid handen, att här icke är fråga om någon form av avlöning. Att ett fullgörande av värnpliktstjänstgöring icke är att likställa med mot avlöning utfört arbete i statens tjänst torde bland annat framgå därav, att värnpliktig ej är att anse såsom arbetare enligt gällande olycksfallsförsäkringslag. Ersättning åt dem för olycksfall m. m. regleras — utan att de uttryckligen undantagits från olycksfallslagens bestämmelser — enligt särskild författning.

Enligt promemorian skulle det lägre penningbidrag, som utgår för 180 dagars tjänstgöring, kunna anses såsom en av staten anvisad ersättning för bestridande av vissa med värnpliktstjänstgöringen förenade kostnader och på den grund icke upptagas till beskattning. Det betonas emellertid, att denna tankegång icke kan gälla den förhöjning av penningbidraget, som utgår vid längre tids tjänstgöring. Arméförvaltningen kan icke dela denna mening utan vill för sin del, i anslutning till vad ovan anförts, hävda den uppfattningen, att penningbidraget till värnpliktiga, vare sig det utgår med högre eller lägre belopp, icke är att betrakta såsom en avlöning för ett åt staten utfört arbete.

Vad särskilt angår de värnpliktigas terminslön anser ämbetsverket på de skäl som anförts beträffande samma lön till det fast anställda manskapet, att densamma icke bör beskattas. I fråga om de värnpliktigas månadslön syntes enligt arméförvaltningens mening — även om vad av ämbetsverket anförts rörande arten av de för värnpliktstjänstgöring utgående förmåner härvidlag måhända icke med samma skäl kunde åberopas — likväl praktiska skäl tala för att även månadslön till värnpliktiga undantogs från beskattning. De belopp, varom här vore fråga, vore nämligen i det övervägande flertalet fall så ringa, att anledning syntes saknas att upptaga ifrågavarande förmån såsom skattepliktig inkomst.

I tekniskt avseende ha vissa erinringar framställts mot förslaget, de flesta avseende detaljer. *Överbefälhavaren över rikets försvarskrafter* har ansett det för vinnande av tydlighet vara erforderligt, att punkt 10 i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen kompletterades med en uttömmande uppräkningslista av de förmåner, som skulle upptagas till beskattning.

I åtskilliga yttranden har uppmärksamhet fästs vid den ökning av uppgiftsskyldigheten rörande löner samt övriga förmåner till den militära personalen, som skulle bli en följd av förslagets genomförande. Av förut lämnat referat av *kammarrättens* yttrande framgår, att kammarrätten uppmärksammat den arbetsbelastning, som den föreslagna beskattningen av viss del av de värnpliktigas terminslön skulle medföra för utbetalningsmyndigheten. *Arméförvaltningen* yttrar i detta avseende:

Det må framhållas, att det är uteslutet, att de avlöningsutbetalande organen vid armén skulle kunna till skattemyndigheterna lämna uppgifter om de värnpliktigas avlöning under krigstjänstgöring. Det komme att innebära en extra arbetsbelastning av sådana mått, att den förvisso icke kunde bemästras. Av de för dylik tjänstgöring utgående förmånerna utbetalas terminslön vid den avdelning av krigsmakten, där vederbörande vid lönetermi- nens början vistas, månadslön i förekommande fall av postgirokontoret efter anvisningar av krigskassaavdelning vid vederbörlig hemortsdepå samt famil- jebidrag av civil myndighet. För fastställande av den värnpliktiges förmå- ner skulle alltså krävas uppgifter från minst tre olika håll, sannolikt från än flera, enär — beroende på vederbörandes tjänstgöringsförhållanden — terminslön tid efter annan kan komma att utbetalas av skilda krigskassa- avdelningar. Dessa avdelningar hava icke heller i flertalet fall någon mot-

svarighet i fred utan utgöra under krigsförhållanden upprättade organisationer. På grund av nödvändiga ändringar i vidtagna dispositioner måste man även räkna med att åtskilliga av dem icke komma att vara i funktion vid tiden, då avlämnandet av angivna avlöningsuppgifter skall ske. Icke heller genom central myndighet är det möjligt att tillhandahålla dylika avlöningsuppgifter. Därest alltså — i olikhet mot vad arméförvaltningen föreslagit — värnpliktig för krigstjänstgöring tillkommande kontanta förmåner skola upptagas såsom skattepliktig inkomst, måste i varje fall de avlöningsutbetalande myndigheterna befrias från eljest bruklig uppgiftsskyldighet till skattemyndigheterna. Nu anförda förhållanden i fråga om värnpliktiga hava uppenbarligen samma giltighet i fråga om den vid krigsmakten fast anställda personalens förmåner under krigstjänstgöring av terminslön samt inkvartering och förplägnad.

Överbefälhavaren föreslår, att tidpunkten för löneuppgifternas inlämnande framflyttas från den 15 februari till den 15 mars samt att det i 37 § taxeringsförordningen stadgade sättet för avgivande av uppgifterna förenklas i den mån det är möjligt. *Flygförvaltningen* ifrågasätter, huruvida icke lämpligen särskilda anvisningar, förslagsvis genom centralt för hela försvarsväsendet fastställda uppgiftsblanketter, borde tillhandahållas de militära kassaförvaltningarna. Flera av de hörda *länsstyrelserna* uttala sig i samma riktning samt understryka önskvärldheten av att formulären göras på en gång fullständiga och lättfattliga. En länsstyrelse finner det önskvärt, att de militära myndigheterna och familjebidragsnämnderna åläggas att i god tid före den 15 februari varje år tillhandahålla envar skattskyldig uppgift angående det belopp, som av honom bör upptagas i självdeklaration.

*Departements-
chefen.*

Av den föreliggande utredningen framgår klart behovet av en omarbetning av gällande bestämmelser rörande beskattningen av de värnpliktigas och den fast anställda militära personalens löne- och övriga förmåner. En översyn av skattelagstiftningen på detta område har aktualiserats icke blott genom de nya författningar rörande avlöningsförhållanden och familjebidrag som tillkommit på senaste tiden utan även därav att vid organiserandet av neutralitetsvakten under en avsevärd tidrymd tillämpats krigsavlöningsreglementet med dess för krigsförhållanden närmast avsedda, för personalen förmånligare bestämmelser.

Enligt gällande rätt äro samtliga till de värnpliktiga utgående förmåner, såväl under krigs- som fredstjänstgöring, skattefria. En inskränkning av skattefriheten synes ofrånkomlig, om också meningarna kunna vara delade beträffande gränsdragningen.

Vad först angår de värnpliktigas naturaförmåner samt det under fredstjänstgöring utgående penningbidraget (för närvarande högst en krona för dag) anser jag i likhet med utredningsmannen och de hörda myndigheterna, att skattefriheten bör bibehållas. Däremot torde, på sätt i promemorian föreslagits, till värnpliktiga under fredstjänstgöring i vissa fall utgående flygtillägg och sjöförmåner böra vara underkastade skatteplikt. Dessa

tillägg utgå nämligen enligt i huvudsak samma regler som för fast anställt manskap, vilket är skattskyldigt för samma förmåner.

Den mest betydelsefulla utvidgningen av skatteplikten enligt det i promemorian framlagda förslaget avser familjebidragen. Såsom framgår av det förut lämnade referatet av yttrandena har förslaget nästan undantagslöst tillstyrkts på denna punkt. Själv är jag också av den uppfattningen att — huru önskvärt det ur social synpunkt än må vara att genom skattefrihet för familjebidragen lätta bördan för de inkallade — det dock icke kan undvikas att familjebidragen tagas till beskattning. Icke minst kommunernas intresse av att skatteunderlaget i tider av vikande konjunkturer icke ytterligare minskas genom de militära inkallelserna talar starkt för ett upphävande av den nuvarande skattefriheten, vilken för övrigt knappast från början varit avsedd att omfatta familjebidrag av den storleksordning varom nu är fråga. Härtill kommer, såsom i promemorian särskilt understrukits, att i många fall familjebidraget tillsammans med den värnpliktiges krigslön och värdet av hans naturaförmåner är nästan lika stort som den avlöning han åtnjuter i det civila arbetet. Vad nu sagts äger närmast tillämpning på de nu utgående familjebidragen under krigstjänstgöring, men anledning torde saknas att behandla familjebidrag enligt fredsfamiljebidragsförordningen på annat sätt i skattehänseende.

Beträffande beskattningen av de värnpliktigas krigslön (månadslön och terminslön) ha skilda meningar kommit till uttryck. I promemorian har föreslagits, att månadslönen — som utgår till värnpliktiga av högre grad än vicekorpral — alltid skall beskattas, varemot den till alla värnpliktiga utgående terminslönen endast skall beskattas delvis, nämligen i mån densamma, beräknad efter lägre tariffen i krigsavlöningsreglementet, överstiger dylik terminslön för menig, som fullgjort soldat-(rekryt-)utbildning. Den föreslagna uppdelningen i skattefri och skattepliktig inkomst har, såsom förut anförts, i huvudsak motiverats med att skattefrihet borde medgivas endast i den mån lönen tages i anspråk för kostnader, föranledda av värnpliktstjänstgöringen. I vissa yttranden, icke blott sådana från militärt håll utan även från kammarrätten, har yrkats att de värnpliktigas terminslön helt skulle fritagas från beskattning.

Enligt min mening tala goda skäl för en lösning av frågan enligt den sist antydda linjen, alltså att medgiva fullständig skattefrihet för terminslönen men beskatta månadslönen. Dessa skäl äro i någon mån av praktisk natur; en bestämmelse av detta innehåll skulle sålunda för taxeringsmyndigheterna bliva lättare att tillämpa än den i promemorian föreslagna och uppgiftsskyldigheten rörande utbetalda löner skulle i hög grad förenklas. Men även rent sakligt synes mig skattefriheten för terminslönen vara motiverad. För de inkallade, särskilt äldre sådana och framför allt familjeförsörjare, uppkomma i samband med beredskapstjänstgöringen, som i regel fullgöres utom hemorten, merkostnader av olika slag, för vilka terminslönen i huvudsak är avsedd att utgöra ersättning. Enligt de allmänna principerna för be-

skattningen bör sådan ersättning vara skattefri. Jag vill erinra om att även enligt utredningsmannens förslag full skattefrihet för terminslönen skulle föreligga för alla värnpliktiga, som icke nått vicekorprals grad, samt att de ekonomiska konsekvenserna av skattefrihet beträffande terminslönen jämväl för övriga värnpliktiga icke kunna anses stora. Oavsett vad nu sagts torde vid sjö tjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv den del av terminslönen, som motsvarar sjö tjänstbidrag under fredstjänstgöring, böra vara underkastad skatteplikt. Vad de värnpliktigas månadslön beträffar synas de skäl, som i avseende å terminslönen anförts för skattefrihet, icke kunna göras gällande med samma styrka. En jämförelse med den fast anställda personalens lön ligger här nära. Förslaget om att månadslönen för de värnpliktiga skall anses såsom skattepliktig intäkt har också så gott som genomgående tillstyrkts, och jag finner mig böra förorda detsamma.

Beträffande beskattningen av den fast anställda militära personalens avlöningsförmåner under fredstjänstgöring har i promemorian icke ifrågasatts annan ändring i gällande bestämmelser än att uttryckligen borde stadgas rätt för den som erhållit ekiperingshjälp eller årligt ekiperingsbidrag att få avdrag för sådana ekiperingskostnader, som icke avse inköp eller underhåll av klädespersedlar. Då enligt vad som upplysts i arméförvaltningens yttrande kronan tillhandahåller officerare och underofficerare nödig utrustning med undantag av beklädnadsmaterial, torde såsom jämväl kammarrätten framhållit det föreslagna undantaget icke vara erforderligt. Skäl synas mig icke heller föreligga att, på sätt i några yttranden ifrågasatts, stadga rätt till avdrag från ekiperingshjälp eller ekiperingsbidrag med visst belopp, som skulle motsvara merkostnaden på grund av hållandet av uniform.

I fråga om den fast anställda personalens förmåner under krigstjänstgöring innebär utredningsmannens förslag att icke blott månadslön, som ju motsvarar fredslönen, utan även naturaförmåner och terminslön — med undantag dock, när terminslön utgår enligt högre tariffen, för skillnaden mellan denna lön och terminslön enligt lägre tariffen — skola tagas till beskattning. Denna ståndpunkt har, såsom framgår av referatet över yttrandena, blivit föremål för kritik såväl från militärt håll som från kammarrätten. Skattefrihet har därvid yrkats för hela terminslönen samt dessutom, beträffande officerare och underofficerare, för naturaförmåner. Arméförvaltningen har ansett skattefriheten för naturaförmåner böra utsträckas även till det fast anställda manskapet, som redan enligt nu gällande regler beskattas för nämnda förmåner både under freds- och krigstjänstgöring.

För egen del är jag i likhet med utredningsmannen av den uppfattningen, att under de förhållanden som råda, då krigsavlöningsreglementet är tillämpligt, skäl saknas att medgiva skattefrihet beträffande naturaförmåner till den fast anställda personalen. Det är här nästan undantagslöst fråga om en längre tids tjänstgöring i fält, som icke kan jämföras med de övningar i fred,

under vilka traktamentsersättning utgår. Att i detta fall göra någon skillnad i beskattningshänseende mellan å ena sidan officerare och underofficerare och å andra sidan fast anställt manskap kan icke ifrågakomma. Den kontant-ersättning, som i vissa fall utgår i stället för naturaförmåner, bör givetvis även beskattas. Beträffande terminslönen är förhållandet ett annat. Den torde i huvudsak få betraktas såsom en ersättning för merkostnader, som uppkomma för den skattskyldige genom att han för fullgörande av militär tjänstgöring måst vistas utom den vanliga bostads- eller verksamhetsorten. Terminslönen bör därför enligt de allmänna principerna för beskattningen av inkomst av tjänst vara skattefri, men berörda merkostnader böra ej få avdragas såsom utgift, även om terminslönen ej skulle förslå till deras bestri-dande. Vad nu sagts gäller icke, om befattningshavaren kunnat fullgöra sin tjänstgöring utan att lämna den vanliga bostads- eller verksamhetsorten. För den tid så varit fallet bör terminslönen givetvis beskattas, enär den utgör en förmån som icke motsvaras av några merkostnader. Vid sjötjänstgöring och tjänstgöring i sjöreserv synas särskilda regler böra gälla; av terminslönen torde här böra tagas till beskattning den del, som motsvarar sjötillägg eller uppbördsersättning.

I yttrandena ha uttalats vissa farhågor beträffande möjligheterna för de militära myndigheterna att lämna de uppgifter rörande löner och övriga förmåner åt den militära personalen, som skulle bli en följd av förslagets genomförande. Enligt stadgandena i 33 § taxeringsförordningen föreligger skyldighet för arbetsgivaren — i detta fall staten — att till ledning vid taxeringen lämna uppgift angående den militära personalens förmåner i avlöning, arvode eller annan ersättning. Skall nödig kontroll å taxeringen erhållas, kan denna uppgiftsskyldighet icke eftergivas. Genom de ändringar i utredningsmannens förslag, som jag förordat, särskilt i vad avser bibehållandet av skattefriheten för de värnpliktigas terminslöner, har emellertid uppgiftsskyldigheten förenklats. Beträffande familjebidragen kommer den att åvila civil myndighet. Det lär icke kunna undvikas att uppgifterna åtminstone första året komma att bli ofullständiga och att svårigheter vid de skattskyldigas identifiering kunna uppstå. Detta synes emellertid icke kunna åberopas såsom ett avgörande skäl mot de ifrågasatta ändringarna i fråga om principerna för beskattningen. Några ändringar i taxeringsförordningen, vare sig i 33 § eller i 36 § 3 mom. eller 37 § 1 mom. om tid och sätt för uppgifternas avlämnande, synas icke vara erforderliga. Det torde ankomma å Kungl. Maj:t att i administrativ ordning utfärda närmare bestämmelser rörande vilka myndigheter som ha att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt att fastställa erforderliga formulär för uppgifterna. Det torde möjligen komma att visa sig praktiskt att fastställa särskilda anvisningar för de värnpliktiga och övrig personal vid krigsmakten till ledning vid avgivande av självdeklaration.

I anledning av de ändringar i utredningsmannens förslag, som av mig här förordats, har det vid promemorian fogade författningsutkastet underkastats överarbetning inom finansdepartementet. Beträffande det *förslag till lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)*, som nu föreligger, torde utöver vad förut anförts följande få framhållas.

Utredningsmannen har i tekniskt avseende löst frågan om beskattningen av de värnpliktigas förmåner på det sätt, att i punkt 1 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen föreslagits skola utgå orden »natura- och andra förmåner, som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen», varefter närmare bestämmelser i ämnet lämnats i en ny punkt av anvisningarna till 32 §. Härvid har förutsatts att, sedan berörda stadgande om skattefrihet i anvisningarna till 19 § upphävts, spörsmålet är att bedöma ur de synpunkter och enligt de regler, som i allmänhet gälla beträffande förvärvskällan »inkomst av tjänst». Värnpliktstjänstgöringen skulle med andra ord anses utgöra eller jämiställas med vad kommunalskattelagen inbegriper under uttrycket »tjänst». Emot denna utgångspunkt har jag i huvudsak intet att erinra. Uttrycket »tjänst» har enligt nämnda lag en vidsträckt betydelse och innefattar ej allenast inkomster på grund av tjänsteanställning i vanlig mening. Då de nya bestämmelserna om skattefrihet beträffande vissa förmåner för de värnpliktiga avsetts skola intagas i anvisningarna till 32 §, förutsattes emellertid, att fråga är om en närmare tillämpning av den i själva paragrafen intagna regeln om vad som *icke* är att hänföra till intäkt av tjänst (32 § 3 mom.), nämligen att såsom intäkt icke skall upptagas vad av staten anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader. Beträffande naturaförmånerna kan det visserligen ifrågasättas, om de verkligen kunna anses normalt hänförliga till sistnämnda kategori av inkomster. Även då värnpliktstjänstgöring icke fullgöres måste ju vederbörande erhålla kost och husrum. Denna omständighet är uppenbarligen anledningen till att frågan nu regleras i anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen, vilken paragraf avhandlar vad som principiellt icke är att hänföra till inkomst i kommunalskattelagens mening, och kunde väl utgöra ett skäl att alltjämt upptaga frågan om naturaförmånerna i sistnämnda anvisningar. Då det emellertid ur praktiska synpunkter kan vara lämpligt att ha samtliga stadganden rörande de värnpliktigas beskattning samlade på ett ställe, anser jag mig kunna godkänna förslaget, att jämväl bestämmelsen om skattefrihet för naturaförmåner intages i anvisningarna till 32 §, under framhållande att en analogisk tillämpning av föreskriften på andra kategorier än dem som stadgandet enligt sin lydelse avser ej bör ifrågakomma.

Stadgandena beträffande beskattningen av såväl de värnpliktigas som den fast anställda militära personalens förmåner ha i det överarbetade författningsförslaget sammanförts till en punkt, betecknad 6, av anvisningarna till 32 §. I samband därmed ha de nuvarande punkterna 6—9 fått numren 7—10, varjämte en hänvisning i punkt 3 ändrats.

För innehållet i den nya punkten 6 har redogörelse lämnats i det föregående. Såsom utredningsmannen framhållit, har det icke kunnat undgås att vissa ur militära reglementen hämtade lönetekniska termer kommit till användning i författningstexten. Detta kan visserligen anses vara en nackdel såtillvida att vid blivande omläggningar av det militära avlöningssystemet motsvarande ändringar måste göras i skatteförfattningarna. Enligt min mening är det dock på ifrågavarande område nödvändigt att formuleringarna icke hållas för allmänna utan att genom direkta hänvisningar till termer i gällande lönebestämmelser all tvekan undanröjes om bestämmelsernas innebörd. I promemorian har med avseende å den formella avfattningen av den nya punkten ansetts tillräckligt att meddela bestämmelser om de förmåner, som avsetts skola vara helt eller delvis skattefria. Därav skulle utan vidare följa att övriga förmåner, såsom familjebidrag, flygtillägg etc., om vilka intet uttryckligen angåves, skulle tagas till beskattning. Även om denna slutsats i och för sig torde vara riktig, synes det dock i detta fall för vinnande av största möjliga klarhet och fullständighet vara lämpligast att i lagrummet uttryckligen angivas de förmåner, som skola beskattas.

I promemorians författningsförslag har såsom motsats till begreppet »värnpliktiga» ställts »fast anställd militär personal». Efter påpekande av marinförvaltningen har för större tydlighets skull sistnämnda uttryck utbytt mot »annan under krigsavlöningsreglementet hänförlig personal» (än värnpliktiga). Till kategorien värnpliktiga bör i förevarande avseende hänföras även sådan personal vid krigsmakten (frivilliga), som avlönas enligt de för värnpliktiga gällande grunder.

Enligt § 9 mom. 3 kungörelsen den 5 mars 1926 (nr 60) angående avlöning för rullförings-(sjö-rullförings-)befäl och värnpliktiga under fredstid m. m., sådant detta författningsrum lyder enligt kungörelse den 14 oktober 1939, nr 752, erhåller värnpliktig, som jämlikt § 27 mom. 3 F värnpliktslagen tjänstgör, sedan tiden för den tjänstgöring, till vilken han inkallats, gått till ända, ersättning för den överskjutande tjänstetiden enligt de i mom. 1 av samma paragraf angivna grunder (penningbidrag och sjötjänstbidrag), dock lägst med 1 krona. Det är givet, att å sådan ersättning böra tillämpas de regler rörande beskattningen, som gälla beträffande penningbidrag respektive sjötjänstbidrag.

De föreslagna författningsändringarna äro avsedda att träda i kraft den 1 januari 1941. De nya bestämmelserna skulle således komma att första gången tillämpas vid 1941 års taxering och därvid avse 1940 års inkomster.

Föredraganden hemställer härefter, att förenämnda förslag till lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

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

Ur protokollet:

Birger Öhman.

Bilaga.

P r o m e m o r i a**angående beskattning av förmåner, utgående under värnplikts-tjänstgöring och till fast anställd militär personal,**

jämlikt uppdrag av chefen för finansdepartementet utarbetad av
t. f. underståthållaren **K. G. A. Sandström.**

KAP 1.**Förmåner, utgående under värnpliktstjänstgöring samt till fast anställd personal.**

Med avseende å hithörande förmåner, måste skillnad göras mellan förmåner, som utgå under *fredstjänstgöring* och sådana, som utgå under *krigstjänstgöring*. Begreppet krigstjänstgöring bestämmes i krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939 (S. F. 278/1939), 1 §. Krigstjänstgöring anses fullgöras av den, som tillhör mobiliserad del av försvarsväsendet. Sker annorledes än genom mobilisering inkallelse av personal för ändamål, som omförmåles i § 28 mom. 1 och § 36 mom. 2 värnpliktslagen (d. v. s. för rikets försvar eller med hänsyn till dess säkerhet), äger Kungl. Maj:t föreskriva om och i vad mån stadgandena i krigsavlöningsreglementet skola gälla i fråga om tjänstgöring vid icke mobiliserad del av krigsmakten, som beröres av inkallelsen; och skall därvid å sådan tjänstgöring tillämpas vad i reglementet stadgas om krigstjänstgöring.

Tjänstgöring, som icke enligt dessa regler utgör krigstjänstgöring, är att anse som fredstjänstgöring.

§ 1.**Förmåner, utgående under värnpliktstjänstgöring.****A. Under fredstjänstgöring.**

Värnpliktiga erhålla till en början förmåner in natura, nämligen fri förplägnad, inkvartering, utrustning och sjukvård (Jfr S. F. 60/1926, § 9, 1, i dess lydelse före S. F. 752/1939).

Härjämte utgå emellertid till de värnpliktiga vissa kontanta belopp enligt olika grunder. Härvidlag må erinras om, att det ligger i värnpliktens idé, att något anspråk på ekonomisk ekvivalent för värnpliktstjänstgöringen från den värnpliktiges sida icke kan resas.¹ Vad särskilt angår den tid, då de värnpliktiga åtnjuta *utbildning* för uppfyllande av den försvarsplikt, som åligger medborgaren, har även uttalats, att de icke borde uppbära avlöning härför i vanlig mening.² De kontanta förmåner, som kunde utgå, voro endast avsedda att sätta den värnpliktige i stånd att bestrida förekommande mindre utgifter under övningstiden;³ manskapet måste ju självt hålla sig med en del till den personliga utrustningen hörande smärre persedlar m. m., såsom näsdukar, borstdon, tvål, putsmedel o. d.³

¹ Sociala beredskapskommitténs bet. Del I, Stockholm 1939, sid. 24.

² Prop. 1906:113, sid. 4.

³ Jfr prop. 1921:350, sid. 43.

Från denna principiella ståndpunkt att icke lämna någon ersättning för själva värnpliktstjänstgöringen, gjordes emellertid ett avsteg redan år 1906, i det att ett särskilt, låt vara obetydligt penningtillskott tillerkändes värnpliktig vid specialvapnen under den tid, hans tjänstgöring översteg den eljest vanliga om 240 dagar. Detta särskilda tillskott fick således karaktären av en direkt ersättning för den längre tjänstgöringen.¹

Denna uppdelning av penningbidraget bibehölls i kungörelsen den 5 mars 1926 angående avlöning för rullförings- (sjörrullförings-) befäl och värnpliktiga under fredstid m. m. (S. F. 60/1926). Enligt § 9 i sagda kungörelse enligt dess nuvarande lydelse² utgår till en början penningbidrag med 50 öre per dag; detta belopp motsvarar det ursprungliga, för nödvändiga personliga omkostnader avsedda. Emellertid höjes penningbidraget till 1 krona per dag efter 180 dagars tjänstgöring; det överskjutande beloppet måste här alltfört betraktas såsom en, låt vara ringa ersättning för den längre tjänstgöringen. Det högre bidragsbeloppet utgår även under beredskapsövning, landstormsrepetitionsovning, landstormsbefälsövning och vid tjänstgöring, som anbefalles enligt § 28 mom. 1 eller § 36 mom. 2 värnpliktslagen, d. v. s. vid särskild inkallelse, då rikets försvar det kräver.

Utöver dessa penningbidrag utgå emellertid även särskilda penningtillskott i vissa fall enligt S. F. 752/1939:

1) Under sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv utgår *sjötjänstbidrag* till vissa värnpliktiga:

a) Till å sjömanshus inskriven värnpliktig, som avses i § 27 mom. 1 A c) värnpliktslagen (d. v. s. som uttagits till linjetjänst och ej tillhör klass B, vilken klass innefattar studenter, sjökaptener m. m.) utgår dylikt sjötjänstbidrag *efter minst 210 dagars tjänstgöring med 1 krona om dagen*.

En motsvarande bestämmelse tillkom i samband med 1939 års riksdagsbeslut angående utsträckning av övningstiden för dessa värnpliktiga från 200 dagar till 340 dagar och var avsedd som en särskild kompensation för den ökade börda, som sålunda pålades dessa värnpliktiga.³ Genom den senare gjorda ändringen utgår ersättning endast under sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv, vilken tjänstgöring dessa värnpliktiga dock regelmässigt fullgöra.

b) Till värnpliktig vid marinen, som inkallats jämlikt § 28 mom. 1 eller § 36 mom. 2 värnpliktslagen (d. v. s. särskild inkallelse, då rikets försvar det kräver) utgår sjötjänstbidrag enligt samma grunder och med samma belopp, som tillämpas beträffande sjötillägg till fast anställd personal,⁴ dock minst 1 krona.

Detta sjötjänstbidrag avser att bereda vederlag för det ökade ansvar och arbete, som sjötjänstgöringen medför.

2) Under flygtjänstgöring utgår *flygtillägg* åt värnpliktiga, som tjänstgöra i vissa befattningar med följande belopp *per månad*, nämligen

| | | |
|-----------------|-----|--------|
| flygförare | 150 | kronor |
| flygspanare | 150 | » |
| flygsignalist | 60 | » |
| flygskytt | 60 | » |
| chefsmechaniker | 60 | » |
| mechaniker | 30 | » |
| elevtillägg | 60 | » |

¹ Prop. 1906:113, sid. 4.

² Paragrafen har ändrats genom S. F. 444/1936, 224/1939 och senast 752/1939.

³ Prop. 61/1939 B., sid. 4, S. F. 224/1939.

⁴ Se härom S. F. 567/1921, 6 §. Förslag till nytt manskapsavlöningsreglemente har godkänts av riksdagen, men är ännu ej utfärdat; prop. 127/1940.

Närmare bestämmelser härom hava meddelats i Kungl. brev den 1 december 1939.¹

3) Värnpliktig, som jämlikt § 27 mom. 3 F värnpliktslagen tjänstgör, sedan tiden för den tjänstgöring, till vilken han inkallats, gått till ända, erhåller för den överskjutande tiden ersättning enligt ovan angivna grunder, dock lägst 1 krona per dag. Härmed avses sådana fall, då fartyg, varå den värnpliktige tjänstgör, hindras att återkomma till station av flottan och att avmönstra innan tiden gått till ända för den tjänstgöring, för vilken den värnpliktige inkallats.

4) Till värnpliktiga utgår vidare under vissa förutsättningar *familjebidrag*. Rörande hittills gällande bestämmelser härom torde ingen redogörelse erfordras, då proposition med förslag till nya bestämmelser om familjebidrag åt värnpliktiga under tjänstgöring i fredstid² numera godkänts av riksdagen.

Enligt denna proposition skall under landstormsövning och landstormsbefälsövning utgå 2 kronor för hustru och 50 öre för varje barn under 16 år. Bidraget utgår *utan behovsprövning*.

Under annan tjänstgöring utgår familjebidraget enligt följande tariff, olika för olika ortsgrupper.

| Ortsgrupp | För hustru eller, där bidrag ej utgår för hustru, annan familjemedlem, som förestår den värnpliktiges hem | För annan familjemedlem <i>över</i> 16 år än som avses i kol. 2 | För annan familjemedlem <i>under</i> 16 år än som avses i kol. 2 |
|-----------|---|---|--|
| | kronor | kronor | kronor |
| I | 2: 50 | 1: — | 0: 70 |
| II | 3: 15 | 1: 25 | 0: 80 |
| III | 3: 75 | 1: 50 | 0: 90 |

Såsom medlem av den värnpliktiges familj anses under vissa angivna förutsättningar ej blott hustru och barn utan även föräldrar, hustruns barn samt franskild hustru ävensom husföreståndarinna.

Av familjebidraget utgår för hustru och barn visst belopp *utan behovsprövning*, nämligen 1 krona för hustru och 40 öre för varje barn under 16 år. I övrigt utgår familjebidrag endast i den mån behov därav skäligen kan antagas föreligga.

B. Under krigstjänstgöring.

Huvudbestämmelserna angående värnpliktigas förmåner under krigstjänstgöring återfinnas i krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939 (S. F. 278/1939) med tillägg den 19 januari 1940 (S. F. 52/1940) samt tillämpningsföreskrifter den 3 september 1939 (S. F. 655/1939) och tillämpningsbestämmelser den 19 januari 1940 (S. F. 51/1940).

Liksom under fredstjänstgöring åtnjuta de värnpliktiga förplägnad, inkvartering, utrustning och sjukvård samt därjämte viss fribrevsrätt (S. F. 278/1939, 4 §, 2).

I övrigt uppbära de värnpliktiga, i stället för penningbidrag, särskild *krigs-lön*. För meniga och värnpliktig vicekorpral utgår denna allenast i form av s. k. terminslön, för värnpliktiga av högre grad än vicekorpral i form av såväl månadslön som terminslön. Månadslönen utbetalas månadsvis i efter-skott. I fråga om terminslön uppdelas månaden i tre terminer och terminslön utbetalas den 1, den 11 och den 21 i varje månad i förskott; löneterminen är således i regel tio dagar.

¹ T. L. A nr 90/1939, sid. 309.

² Prop. 1940: 94.

Terminslönen utgår enligt två olika tariffer av vilka som regel den högre tariffen tillämpas å personal, som befinner sig inom krigsskådeplats eller inom fästning, vilken förklarats i belägringstillstånd, ävensom å personal, beträffande vilken Kungl. Maj:t särskilt förordnat att den högre tariffen skall gälla, samt den lägre tariffen å övrig personal.

Vid beräklandet av terminslön enligt den *lägre tariffen* har såsom utgångspunkt tagits de penningbidrag, som under fredstjänstgöring tillkomma värnpliktig personal, d. v. s. 50 öre per dag, respektive efter 180 dagars tjänstgöring, 1 krona per dag. Terminslönen enligt lägre tariffen är således för meniga 5 kronor, respektive 10 kronor, motsvarande — då varje månad omfattar tre terminer — ett belopp av 15, respektive 30 kronor per månad. Emellertid har gränsen mellan dessa båda terminslöner enligt lägre tariffen ej satts vid 180 dagars tjänstgöring, utan gjorts beroende av om den värnpliktige fullgjort soldat-(rekryt-)utbildning. Terminslön enligt den *högre tariffen* utgår med ett med 5 kronor per termin förhöjt belopp, d. v. s. med 30, respektive 45 kronor per månad.

Någon särskild motivering till det belopp, vartill terminslön enligt lägre tariffen bestämts, läser icke vara erforderlig, då densamma motsvarar de under fredstjänstgöring utgående penningbidragen. Terminslönen enligt den högre tariffen, som utgår vid tjänstgöring å krigsskådeplats och inom fästning i belägringstillstånd har motiverats med att ett sådant vederlag överhuvud taget vore erforderligt om icke den under sådana förhållanden tjänstgörande personalen skulle ekonomiskt sett bliva sämre ställd än de i hemorten stationerade.¹

Härvid böra dock observeras följande särskilda bestämmelser:

1) Enligt S. F. 51/1940, 2 § 2, skall beträffande värnpliktig, inkallad till rikets försvar, terminslön utgå efter den *högre tariffen* fr. o. m. den lönetermin, som börjar efter 42 dagars dylik tjänstgöring; detta alltså oberoende av var han tjänstgör.

2) Enligt S. F. 52/1940 skall soldat-(rekryt-)utbildning anses fullgjord efter en sammanlagd tjänstgöringstid av 100 dagar, däri inbegripet tjänstgöring enligt § 27 och § 36 mom. 1 värnpliktslagen. Efter denna tid utgår alltså terminslön efter den lägre tariffen med 10 kronor eller således 30 kronor i månaden.

Till värnpliktigt befäl av högre grad än vicekorpral utgår såväl månadslön som terminslön med stigande belopp t. o. m. majors grad.

Med avseende å nu berörda förmåner må åberopas följande sammanställning:

| | månadslön | terminslön | | Summa | per månad |
|--|-----------|------------|-------|-------|-----------|
| | | högre | lägre | I | II |
| 1) menig, som ej fullgjort soldat-(rekryt-)utbildning..... | — | 10 | 5 | 30 | 15 |
| 2) menig, som fullgjort dylik utbildning..... | — | 15 | 10 | 45 | 30 |
| 3) vicekorpral..... | — | 18 | 11 | 54 | 33 |
| 4) korpral, 1. kl., sjöman..... | 15 | 20 | 12 | 75 | 51 |
| 5) furir, korpral vid marinen m. fl.. | 30 | 25 | 13 | 105 | 69 |
| 6) und. off, av 3. graden vid marinen m. fl..... | 35 | 28 | 14 | 119 | 77 |
| 7) sergeant o. jämställda..... | 45 | 30 | 15 | 135 | 90 |
| 8) fanjunkare, fänrik, underlöjtnant. | 60 | 40 | 20 | 180 | 120 |
| 9) löjtnant o. jämställda..... | 75 | 50 | 25 | 225 | 150 |
| 10) kapten o. jämställda..... | 90 | 60 | 30 | 270 | 180 |
| 11) major o. jämställda..... | 105 | 70 | 35 | 315 | 210 |

¹ Prop. 246/1939 A, sid. 48; jfr sid. 37 o. f.

Under sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv skall terminslön utgå med ett belopp motsvarande vad som enligt fredsbestämmelserna skulle hava utgått till vederbörande i sjöstillägg (ersättning för uppbörd), sjötjänstbidrag, mässpenningar (servisbidrag) och representationspenningar för 10 dagar. Härutöver må värnpliktiga åtnjuta terminslön enligt lägre tariffen. Under sjötjänstgöring med rörlig förläggning får terminslönen dock icke understiga vad som skulle utgått enligt den högre tariffen.

Vid flygtjänstgöring, varom särskilda bestämmelser meddelats genom förberörda Kungl. brev den 1 december 1939,¹ utgår flygtillägg enligt samma grunder som vid fredstjänstgöring men inräknas i månadslönen eller anses, om sådan lön icke uppbäres, utgöra månadslön. Härutöver utgår terminslön enligt den lägre tariffen.

Härutöver utgår även *familjebidrag* åt vissa värnpliktiga. Bestämmelser om dylika familjebidrag åt värnpliktiga under krigstjänstgöring äro meddelade i krigsfamiljebidragsförordningen den 17 april 1940, S. F. 223/1940.

Familjebidrag utgår kontant såsom familjepenning, bostadsbidrag, näringsbidrag och sjukbidrag; dock må Kungl. Maj:t föreskriva att familjebidrag skall helt eller delvis utgå in natura. Bidrag utgår till medlemmarna av den värnpliktiges familj, vartill under vissa förutsättningar räknas ej blott hustru och barn utan även föräldrar, hustruns barn samt fränskild hustru ävensom husföreståndarinna.

Familjepenning utgår med olika belopp för olika ortsgrupper enligt följande tariff:

| Ortsgrupp | För hustru eller, där bidrag ej utgår för hustru, annan familjemedlem, som förestår den värnpliktiges hem | För annan familjemedlem <i>över</i> 16 år än som avses i kol. 2 | För annan familjemedlem <i>under</i> 16 år som avses i kol. 2 |
|-----------|---|---|---|
| | kronor | kronor | kronor |
| I | 1: 75 | 1: — | 0: 70 |
| II | 2: — | 1: 25 | 0: 80 |
| II | 2: 25 | 1: 50 | 0: 90 |

Av denna familjepenning utgår för hustru och barn som regel visst grundbelopp *utan behovsprövning*, nämligen 1 krona för hustru och 40 öre för barn under 16 år. Detta betyder alltså att grundbeloppet utgår oberoende av storleken av den värnpliktiges inkomst och förmögenhet. Därutöver utgår familjepenning endast i den mån behov skäligen kan antagas föreligga.

Vidare kan även *bostadsbidrag* utgå om behov härav föreligger till bestridande av utgifter för en eller flera familjemedlemmar, med vilka den värnpliktige vid inkallelsen sammanbodde. Bostadsbidrag får icke överstiga hyresvärdet för den bostad, den värnpliktige innehade å inställelsedagen, däri inbegripet kostnad för bostadens förseende med värme. — Emellertid kan bostadsbidrag utgå åt värnpliktig, ändå att detsamma ej avser bestridande av bostad åt familjemedlemmar, som ovan sagts, därest den värnpliktige är i behov av bidrag för att kunna behålla sin bostad under värnpliktstjänstgöringen och bostadens avstående skulle för honom medföra synnerlig olägenhet.

Vidare kan Kungl. Maj:t förordna att till värnpliktiga, vilka driva näring eller rörelse, må utgå *näringsbidrag* till avlönande av arbetskraft, som anställts för verksamhetens uppehållande. Dylikt bidrag skall i regel utgå allenast, därest den värnpliktige har familj och denna erhåller sitt uppehälle av näringen eller rörelsen. Emellertid kan näringsbidrag utgå, ändå

¹ T. L. A nr 90/1939.

att värnpliktig icke har familj, om upphörandet av näringen eller rörelsen skulle för den värnpliktige medföra synnerlig olägenhet eller vara ur det allmännas synpunkt till skada. Näringsbidrag må i regel ej överstiga 200 kronor i månaden, men kan uppgå till högst 300 kronor, om verksamhetens uppehållande är av synnerlig betydelse för det allmänna.

I anledning av familjemedlems sjukdom kan värnpliktig erhålla *sjukbidrag* med högst det belopp, vartill kostnaderna för läkare och sjukhusvård etc. uppgå. Även här förutsättes en ekonomisk behovsprövning.

§ 2.

Förmåner, utgående till fast anställd personal.

A. Under fredstjänstgöring.

I fråga om fast anställt manskap gälla ännu bestämmelserna i avlöningsreglementet den 11 maj 1928, S. F. 128/1928.¹ Förslag till nytt manskapsavlöningsreglemente har emellertid av riksdagen godkänts och torde kunna förväntas inom den närmaste tiden. Fast anställt manskap åtnjuter in- kvartering, beklädnad, förplägnad och sjukvård eller ersättning för dylik förmån ävensom kontant lön. Särskild ersättning utgår under sjökommen- dering, under flygtjänstgöring och under utförande av dykeriarbete även- som i vissa andra fall. Därjämte utbetalas anställningspenning, avskeds- premie och begravningshjälp, varjämte i vissa fall skall utgå ekiperings- hjälp och årligt ekiperingsbidrag.

Beträffande officerare och underofficerare och med dem jämställda gäller militära avlöningsreglementet av den 21 juni 1939 S. F. 275/1939 med till- hörande författningar. Förutom lön med fasta lönetillägg och rörligt tillägg utgå till dessa befattningshavare särskilda ersättningar i vissa fall. Den föl- jande framställningen anknyter till innehållet i sistberörda författning. De olika förmånerna äro emellertid, där desamma skola förekomma beträffande fast anställt manskap, av samma karaktär som i fråga om officerare och underofficerare, ehuru beloppen bliva olika. Förmånerna ifråga äro följande:

1) *Kallortstillägg* utgår till befattningshavare, som har sin förläggningsort å plats inom rikets nordliga delar, där vistelsen på grund av klimatiska för- hållanden och levnadsbetingelserna i övrigt kan anses medföra avsevärda olägenheter i fysiologiskt hänseende. Kallortstillägget utgår med ett årligt belopp, lägst 90, högst 720 kronor.

2) *Sjötillägg*² utgår under sjötjänstgöring och tjänstgöring i sjöreserv med växlande belopp alltefter innehavd tjänst och sjötjänstgöringens beskaffen- het. Detta sjötillägg, som av ålder utgått, avser att utgöra ersättning för det ökade ansvar och mera krävande arbete, som åtföljer tjänsten ombord. Sjö- tillägget är högre vid tjänstgöring å undervattensbåt mot vid tjänstgöring å annat fartyg; i båda fallen är dessutom tillägget högre vid rörlig förläggning mot vid stationär sådan. Beträffande annat fartyg än undervattensbåt är dess- utom tillägget, då fråga är om stationär förläggning, uppdelat i två grupper, allteftersom förläggningen sker å egen förläggningsort (lägre tillägg) eller å annan förläggningsort (högre tillägg).

Vid tjänstgöring å undervattensbåt varierar sjötillägget mellan 3 kronor och 9.75 kronor per dag, respektive 4.50 kronor och 13.75 kronor per dag. Vid tjänstgöring å annat fartyg äro högsta och lägsta beloppen respektive 0.70—3.20, 1.05—4.80 och 1.80—8 kronor per dag. Under tjänstgöring i sjöreserv utgår

¹ Ändrat genom S. F. 112/1939, 114/1937, 273/1937.

² Rörande sjötilläggen hänvisas till historiken i 1936 års lönekommittés betänkande angående militärt avlöningsreglemente, Stockholm 1938 (S. O. U. 1938/55), sid. 381.

samma tillägg som vid stationär förläggning av annat fartyg än u-båt å främmande förläggningssort.

Till fartygschef utgår under rörlig förläggning *förhöjning* av sjötillägget med lägst 0.40 kronor och högst 1 krona per dag. Tillägget är motiverat med de maktpåliggande uppgifter och det merendels betydande ansvar, som åvila beställningshavare under utövande av befattning såsom fartygschef.¹

3) Till underofficer vid flottan eller flygvapnet, som under sjötjänstgöring omhänderhar annan uppbörd än penninguppbörd, utgår *uppbördsersättning* med 50 öre per dag. Tillkomsten av denna förmån sammanhänger med den ökade svårigheten att ombord svara för där förekommande förråds- och inventarieuppbörden; densamma har ansetts vara ett medel till skärpande av personalens uppmärksamhet och ansvarskänsla vid handhavandet av den merendels ömtåliga och dyrbara materiel, varom här är fråga.²

4) Under flygtjänstgöring utgår särskilt *flygtillägg*.³ Detta flygtillägg har i huvudsak betraktats såsom en riskpremie, men även såsom ett nödvändigt medel att uppehålla och befordra flygvapnets rekrytering samt såsom en ersättning för det med flygtjänsten förenade ansvarsfulla arbetet.

Flygtilläggen utgå med följande belopp per månad räknat:

| | |
|----------------------------------|---------|
| flygförare och flygspanare | 210—270 |
| provflygare | 270 |
| kontrollflygare | 210 |
| flygsignalist | 150 |
| chefsmekaniker | 60 |
| elevtillägg | 150. |

5) Under tjänstgöring å annan ort inom riket än förläggningssorten äger befattningshavare åtnjuta *tjänstgöringstraktamente*. Beloppet härav anges i kungörelsen den 22 juni 1939 med tilläggsbestämmelser till militära avlöningsreglementet, S. F. 479/1939, 6 kap.

För deltagande i övningsmarscher och annan till vanliga vapenövningar eller skolor hänförlig tjänstgöring med trupp utom förläggningssorten äger vederbörande som regel åtnjuta fri förläggning och fri förplägnad samt, om för tjänstgöringen tages i anspråk längre tid än 24 timmar, dessutom tjänstgöringstraktamente enligt viss lägre tariff.

6) Under sjötjänstgöring utgå *mässpenningar*, vilka äro att jämställa med traktamentsersättning under tjänstgöring i land.⁴ Närmare bestämmelser här- om hava meddelats i S. F. 479/1939, 7 kap.

Beträffande mässpenningarnas belopp må åberopas följande kortfattade översikt, utvisande belopp per dag, som utgå till olika befattningshavare.

- a) den som håller kajutbord..... 7: 20 kr.
- b) den som mässar vid kajutbord..... 5: 75 kr.
- c) den som mässar vid gunrumsbord m. fl:
 - off. 4—4: 70 kr.
 - und. off. 3: 05—3: 60 kr.

7) Under sjötjänstgöring utgå vidare *representationspenningar* under rörlig förläggning. De utgå till befälhavare i kaptens eller högre grad och variera till beloppet mellan 2 och 10 kronor per dag. S. F. 479/1939, 7 kap., 1 § 2.

8) *Ersättning för flyttningskostnad* utgår i vissa fall. Närmare bestämmelser härom återfinnas i kungörelsen den 22 juni 1939 angående ersättning för flyttningskostnad enligt civila och militära avlöningsreglementena.

¹ S. O. U. 1938: 55, sid. 199.

² S. O. U. 1938: 55, sid. 200.

³ S. O. U. 1938: 55, sid. 391 o. f.

⁴ S. O. U. 1938: 55, sid. 390.

9) Den, som å tjänstens vägnar handhar penninguppbörd eller verkställer kontant utbetalning av medel, må kunna erhålla *felräkningspenningar* till belopp, som bestämmes med hänsyn till de omständigheter, under vilka uppbörd eller utbetalning sker och i förhållande till uppbördens eller utbetalningens omfattning. Vid en och samma befattning är högsta beloppet av felräkningspenningarna 600 kronor.

10) Till beställningshavare vid armén — dock ej krigskassör — som ej tillhör intendenturkåren men som förordnas att uppehålla antingen befattning, varmed är förenat uppdrag såsom chef för kassaförvaltning eller ock befattning, vilken är avsedd för förvaltare eller för regementskassör, utgår *ansvarsarvode* med 4.50 kronor, respektive 2.25 kronor för dag. Detta arvode avser att i fall, där dylika befattningar tillfälligtvis uppehållas av personal, som ej undergått fackutbildning eller genom regelbunden tjänstgöring förvärvat och uppehållit nödig rutin på förevarande område, bereda ersättning för det ökade ekonomiska ansvaret.¹

11) *Begravningshjälp* utgår med ett belopp av minst 400 kronor.

12) Den, som är pliktig att under tjänstgöring vara iförd tjänstedräkt (uniform), äger vid tillträdandet av första ordinarie beställning uppbära *ekiperingshjälp* med 500 kronor.

13) Nyss angiven befattningshavare äger att för underhåll och förnyelse av uniformspersedlar, vilka ingå i föreskriven fältutrustning eller vilka det eljest åligger honom att anskaffa, uppbära *årligt ekiperingsbidrag* med 180 kronor.

Den särskilda ersättning för *dykeriarbete*, som i vissa fall utgår, är tydligtvis avsedd som gottgörelse för detta arbetes mera krävande art.

B. Under krigstjänstgöring.

Bestämmelserna återfinnas i krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939, S. F. 278/1939, vilket är tillämpligt å *all* personal.

Personalen åtnjuter, oberoende av grad, förplägnad, inkvartering, utrustning, sjukvård samt viss fribrevsrätt. Med fri förplägnad förstås krigsportion, d. v. s. erforderlig proviant för man och dag.²

Vidare utgår *krigslön*, uppdelad i månadslön och terminslön. Månadslönen, som utgår i efterskott, utgör $\frac{1}{12}$ av årslönen. Terminslönen utgår med stigande belopp alltefter innehavd grad (se 6 §) och utbetalas i förskott för varje termin den 1, den 11 och den 21 i varje månad. Terminslönen utgår efter två tariffer, en högre och en lägre, av vilka den högre tillämpas å personal inom krigsskådeplats eller inom fästning, som förklarats i belägringstillstånd även som å personal, beträffande vilken Kungl. Maj:t därom förordnat.

Under sjötjänstgöring skall emellertid terminslönen vara lika med summan av vad som enligt fredsbestämmelserna skulle hava utgått i sjö tillägg (uppbördsersättning), sjötjänstbidrag, mässpenningar (servisbidrag) och representationspenningar för tio dagar. Terminslönen må dock vid sjötjänstgöring med stationär förläggning eller tjänstgöring i sjöreserv icke understiga vad som enligt vanliga regler om terminslön skulle hava utgått, och vid sjötjänstgöring med rörlig förläggning får terminslönen icke understiga den vanliga terminslönen enligt den högre tariffen.

Beträffande fast anställd personal av manskaps grad, som icke mässar i underofficersmäss, gäller att utöver terminslön, beräknad på först angivet sätt, skall ytterligare utgå terminslön enligt den lägre tariffen.

Under flygtjänstgöring utgår flygtillägg, mekanikertillägg och elevtillägg med tillägg av terminslön enligt den lägre tariffen.

¹ S. O. U. 1938:55, sid. 216.

² Kungl. brev den 16 september 1932, T. L., A nr 37.

Vidare utgår *krigsutrustningsbidrag* med 250 kronor till personal, som är skyldig att hålla sig med uniformspersedlar; bidraget är avsett till fullständigande av egen personlig krigsutrustning.

Till högre befälhavare kunna *stabsbidrag* utgå för bestridande av sådana med tjänsten förenade utgifter, vilka icke lämpligen kunna redovisas i vanlig ordning, såsom kostnader för förplägnad av tillfälligt besökande, representationskostnader m. m.

Flyttningersättning utgår enligt i fredstid gällande grunder.

Begravningshjälp utgår enligt de i fredstid gällande grunder, därest begravningen sker genom dödsboets försorg.

KAP. 2.

Beskattningen av ifrågavarande förmåner enligt gällande rätt.

§ 1.

Allmänna principer för beskattningen.

Frågan om beskattningen av förut angivna förmåner är tydligtvis att i huvudsak besvara med hänsyn tagen till gällande bestämmelser rörande beskattning av *inkomst av tjänst*.

Någon definition å själva begreppet *inkomst* lämnas icke i skattelagarna. Författningarna hava ej heller uttömmande angivit omfånget av varje särskild förvärvskälla, utan lagtexten har avsiktligt givits en sådan avfattning, att vid lagtillämpningen kunna till intäkt av viss förvärvskälla hänföras intäkter, vilka till sin natur äro likartade med dem, som i författningstexten uttryckligen angivas vara hänförliga till förvärvskällan.¹

Å andra sidan har i särskilda fall uttryckligen angivits, att vissa den skattskyldige tillkommande förmåner icke skola upptagas till beskattning. Bestämmelserna härom återfinnas i K.L. 19 § med anvisningar samt, såvitt fråga är om inkomst av tjänst, K.L. 32 och 33 §§ med anvisningar.

I 1910 års författningar om inkomst- och förmögenhetsskatt samt om bevillning av fast egendom samt av inkomst återfinnas flertalet av de skattefria förmåner, som nu återgå i K.L. 19 § och 32 § 3 mom., men då sammanförda i en enda paragraf (8 § i envar av de båda äldre författningarna). Den vid 1928 års lagstiftning gjorda uppdelningen av de skattefria förmånerna i två grupper har skett i anslutning till såväl inkomstskattesakkunnigas som 1921 års kommunalskattekommittés förslag.² Någon motivering härtill återfinnes icke i kommunalskattekommitténs betänkande, men däremot i det betänkande, inkomstskattesakkunniga avgåvo. I dessas förslag motsvarar 8 § 1 mom. i huvudsak K. L. 19 §, och de sakkunniga angåvo uttryckligen, att 8 § 1 mom. i förslaget innehöll exempel å intäkter, som »enligt grunderna för denna förordning» icke voro skattepliktiga; m. a. o., intäkter, som enligt de mer eller mindre grundläggande principerna för den föreslagna lagstiftningen icke skulle beskattas. 8 § 2 mom. i förslaget motsvarar K.L. 32 § 3 mom. och angavs innehålla en uttömmande uppräknings av intäkter, som enligt den föreslagna förordningens grunder väl voro skattepliktiga, men som ändock av olika skäl undantogs från skatteplikt. Härunder föllo två grupper av intäkter.

¹ Prop. 1927:102, sid. 340.

² Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt, I, Stockholm 1923 (S. O. U. 1923:69), sid. 11. Betänkande angående den kommunala beskattningen, I, Stockholm 1924 (S. O. U. 1924:53), sid. 12 och 20.

a) Vad som av staten anvisats till bestridande av de med erhållna tjänster eller uppdrag förenade särskilda kostnader, såsom resekostnadsersättning m. m. Rätteligen skulle dessa särskilda ersättningar hava upptagits såsom inkomst och avdrag skett för de verkligen havda kostnaderna. Av praktiska skäl föredrog man att i stället undantaga ersättningarna i fråga från beskattning, i det man utgick från att ersättningsbeloppen icke voro större än att de genomgående förbrukades för det avsedda ändamålet.

b) »Natura- och andra förmåner, som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen; underhåll, som lämnats fänge eller patient å hospital; fattigunderstöd; begravningshjälp med mera dylikt». Såväl i anvisningarna¹ som i motiveringen² uttalades, såsom nyss erinrats, att genom bl. a. detta stadgande undantogs från skatteplikt vissa intäkter, som enligt förordningens grunder (resp. »enligt sin natur») eljest skolat vara skattepliktiga.

1921 års kommunalskattekommitté avvek såtillvida från inkomstskatte-sakkunnigas förslag, att i en särskild paragraf under rubriken »skattepliktig inkomst» upptogs de fall, som av principiella skäl icke ansågos hänförliga till dylik inkomst (25 §), medan under rubriken »inkomst av tjänst eller anställning» angavs bl. a. att såsom intäkt icke skulle upptagas vad som av staten anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader. Den ovan under b) angivna gruppen (natura- och andra förmåner till värnpliktig etc.) upptogs icke i lagtexten, men väl — med viss betydelsefull redaktionell ändring — i anvisningarna till 25 §, vilken ju upptog fall, där av principiella skäl skatteplikt icke förelåg. Den slutliga lagtexten utformades på motsvarande sätt.

Nu gällande K.L. 19 § torde i förevarande sammanhang sakna betydelse. Desto större betydelse äger emellertid punkt 1 av anvisningarna därtill. På sätt föregående framställning torde utvisa, ansågo inkomstskattesakkunniga däri angivna fall utgöra i princip skattepliktig inkomst, ehuru man, tydligen av billighetsskäl ansåg sig icke böra beskatta dem. Placeringen i anvisningarna till nu gällande K.L. 19 § synes däremot utmärka, att lagstiftaren för sin del ansett här vara fråga om förmåner, vilka av principiella skäl icke voro skattepliktiga.

En närmare undersökning av huru härmed förhåller sig torde vara av visst intresse för förevarande utrednings syfte.

De olika i punkt 1 av anvisningarna till K.L. 19 § angivna fallen äro följande:

1) *Fattigunderstöd.*

Med avseende härå lärar utan vidare vara klart, att dylikt understöd *icke* utgör beskattningsbar inkomst, enär detsamma är förenat med återbetalningsskyldighet.³ Fattigunderstöd är närmast att jämställa med »vad som erhållits genom upplåning», vilket av inkomstskattesakkunniga hänfördes till »enligt grunderna för denna förordning icke skattepliktiga intäkter»⁴. Då emellertid lagstiftaren följde kommunalskattekommitténs uppfattning, att icke inrymma bestämmelser om sådant »som för den allmänna uppfattningen framstår såsom så självklart, att ett särskilt omnämnande därav skulle vara ägnat mera att grumla inkomstbegreppet än att reda detsamma»⁵ borde näppeligen heller hava särskilt angivits, att fattigunderstöd ej är beskattningsbar inkomst. I norsk och dansk skattelagstiftning omnämnas icke detta

¹ S. O. U. 1923: 69, sid. 40.

² S. O. U. 1923: 63, sid. 110.

³ Jfr R. 1934: ref. 55 och Hedelius, Arbetslöshetsunderstöden, i Svensk skattetidning 1934, sid. 73.

⁴ S. O. U. 1923: 69, sid. 4.

⁵ S. O. U. 1924: 53, sid. 407.

fall, ehuru någon beskattning av fattigunderstöd naturligen icke förekommer; finsk skattelagstiftning har däremot i denna del, liksom i stor utsträckning eljest, följt det svenska exemplet.

2) *Begravningshjälp.*

Beträffande begravningshjälp lär återigen vara lika klart, att detta är en i princip skattepliktig inkomst, i vart fall när densamma har samband med innehavd tjänst. Föreskriften om skattefrihet härför synes därför, om nu densamma anses böra av humanitära skäl bibehållas,¹ icke hava sin plats i anvisningarna till K.L. 19 § utan i stället i K.L. 32 § eller anvisningarna därtill.

3) *Underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital.*

Såsom motivering till skattefriheten i detta fall har på senare tid åberopats »förmånernas egenskap att utgå utan mottagarens samtycke».² Denna förklaring synes svårbegriplig. Vederbörande fånge eller hospitalspatient har givetvis berövats friheten utan eget samtycke, men därifrån och till att påstå, att han icke heller samtycker till att mottaga underhåll under vistelsen å straffanstalt eller hospital är förvisso ett stort steg. Att skatt icke skall utgå för underhåll av nu angivet slag har säkerligen en annan, närmare till hands liggande förklaring. Straffet är ett brottslingen av samhället avsiktligt tillfogat lidande och att beteckna undergåendet härav såsom likställt med ett tjänsteförhållande vore ju orimligt; det underhåll, som lämnats fången, är därför icke hänförligt till inkomst av tjänst och naturligtvis ej heller till någon av de övriga i författningen angivna inkomstkällorna och följaktligen med nödvändighet ej skattepliktigt.³

Vidkommande underhåll av patient å hospital kan här rimligtvis endast åsyftas icke betalande patient, som vårdas utan skyldighet att återbetala vårdkostnaden, enär eljest bestämmelsen om fattigunderstöd är tillämplig. De enda hithörande fallen torde vara, då tilltalad eller annan intagits för undersökning av sinnesbeskaffenheten enligt 77 § 3. sinnessjukstadgan (S.F. 328/1929) samt möjligen då fånge intagits å sinnessjukavdelning enligt 48 § sinnessjuklagen. Härvidlag föreligger emellertid exekverandet av en samhällets skyddsåtgärd, och även här är varje jämförelse med ett tjänsteförhållande utesluten.

I övrigt må anmärkas att avfattningen av förevarande stadgande är mindre lycklig. Såsom icke skattepliktig inkomst angives allenast »underhåll» åt fånge eller hospitalspatient; de kontant utgående flitpengarna till vissa fångar skulle med denna formulering närmast vara att anse såsom skattepliktig inkomst. Så kan dock icke rimligen vara förhållandet å nyss angivet skäl, nämligen att inkomsten icke härflyter ur någon av de i författningen avsedda inkomstkällorna, och någon beskattning av dessa kontanta förmåner har givetvis aldrig ifrågasatts.

4) *Natura- och andra förmåner, som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen.*

Någon motivering har icke givits till denna bestämmelses införande. Emellertid har gjorts gällande, att grunden till dessa förmåners undantagande kunde sammanhånga med att värnplikten är en skyldighet, som principiellt fullgöres utan vederlag.⁴

Den första fråga, som här uppkommer, är givetvis, om värnpliktstjänst-

¹ Behovet härav kan möjligen ifrågasättas med hänsyn till de nya bestämmelserna rörande skattebefrielse för dödsbo samt till den nya lagstiftningen om understödsföreningar.

² Svensk skattetidning 1934, sid. 74.

³ Jfr Sandström, Om taxering, Stockholm 1940, sid. 78.

⁴ Svensk skattetidning 1934, sid. 73.

göring utgör eller kan jämföras med vad skattelagarna inbegripa under uttrycket »tjänst». Som skäl häremot skulle kunna åberopas, att värnplikten är en medborgerlig skyldighet, som utkräves tvångsvis och där alltså medborgaren saknar frihet att själv besluta om han vill fullgöra värnplikten eller ej. Emellertid torde denna synpunkt icke kunna tillmätas avgörande betydelse, enär även i andra fall staten kan tvångsvis påkalla arbetsprestationer, t. ex. enligt tjänstepliktslagen, utan att fördenskull då utgående ersättning rimligen kunde antagas bliva skattefri.

En annan sak är att den till värnpliktiga utgående ersättningen i penningar under fredstid som regel är synnerligen blygsam och då som regel endast avsedd för nödvändiga personliga utgifter. En inkomsts storlek saknar emellertid betydelse för frågan om inkomsten till sin art är skattepliktig eller ej; här ingriper i stället regeln om skattefritt existensminimum såsom regulator.

Förklaringen till att ifrågavarande förmåner av lagstiftaren hänförs till icke skattepliktig inkomst synes i stället vara att billighetshänsyn fått fälla utslaget. Då staten på detta sätt tager medborgarens arbetskraft i anspråk utan annan ersättning än vad som fordras för de oundgängliga levnadsbehoven har man ansett billigheten kräva, att det allmänna icke därutöver uttager skatt å de lämnade förmånerna. Med denna uppfattning bliva alltså förmånerna i fråga, på sätt även inkomstskattesakkunniga uttalat, principiellt sett att hänföra till skattepliktig inkomst, ehuru väl på anförda skäl ett undantag sedan gjorts för dessa förmåner. Detta undantag har emellertid, om den angivna utgångspunkten är riktig, icke sin plats i anvisningarna till K.L. 19 § utan i K.L. 32 § eller anvisningarna därtill.

5) »m. m. dyl.»

Uppräkningen av nyttigheter, som icke äro att hänföra till skattepliktig inkomst, avslutas med orden »m. m. dyl.». Dessa tillagda ord, som synas angiva att den föregående uppräkningsen endast är en exemplifiering och att således åtskilliga andra nyttigheter av liknande slag skulle vara fria från beskattning, hava vållat mycken ovisshet och orsakat åtskilliga onödiga taxeringsprocesser.

Ursprunget till punkt 1 av anvisningarna till K.L. 19 § är, såsom förut angivits, att söka i inkomstskattesakkunnigas förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, 8 § 2 mom. Emellertid angavs uttryckligen i motiveringen till detta stadgande, att »det ligger i sakens natur att denna uppräkning är avsedd att vara uttömmande».¹ Visserligen förekommo även i detta förslag orden »med mera dylikt», men desamma hänförde sig *icke* till hela uppräkningsen av förmåner till värnpliktiga, underhåll åt fånge etc. utan allenast till ordet »begravningshjälp»;² stadgandet slutade med orden »fattigunderstöd; begravningshjälp med mera dylikt». Vid den omredigering, som gjordes av kommunalskattekommittén och som återgår i lagtexten, ändrades såväl ordningsföljden mellan de uppräknade nyttigheterna som ock interpunkteringen, men uppräkningsen avslutades fortfarande med orden »m. m. dyl.». Dessa ord kommo således, troligen oavsiktligt, att hänföra sig till hela ifrågavarande uppräkning i stället för enbart till »begravningshjälp» samt förvandlade därmed den såsom »uttömmande» avsedda uppräkningsen till att bliva allenast en exemplifiering.

Spörsmålet om de övriga nyttigheter, som med hänsyn till angivna formulering kunde avses inbegripna under anvisningarna till K.L. 19 § blev på sin tid särskilt aktuellt i fråga om arbetslöshetsunderstöden. I vissa län ansågos

¹ S. O. U. 1923: 69, sid. 107.

² Jfr den ovan under b) återgivna avfattningen av stadgandet i denna del.

dessa understöd skattefria, i andra beskattades desamma.¹ Denna fråga löstes slutligen genom ett utslag av regeringsrätten,² som fann arbetslöshetsunderstöden utgöra skattepliktig inkomst.

Vidkommande K.L. 32 och 33 §§ erbjuder tillämpningen föga svårighet, därest den grundläggande principståndpunkten fasthålls. All inkomst av tjänst — med de i 19 § jämte anvisningarna därtill angivna undantag — är principiellt skattepliktig. Avdrag får emellertid ske för alla utgifter, som äro att anse såsom kostnader för fullgörande av tjänsten; den uppräknig av dylika avdragsgilla kostnader, som förekommer i 33 §, är på intet sätt uttömmande utan är, såsom av ordalagen tydligt framgår, allenast en exemplifiering. Av praktiska skäl har emellertid en förenkling skett beträffande »vad som av *staten* anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader». Här skulle rätteligen även dessa förmåner upptagas såsom inkomst och sedan avdrag få ske med beloppet för de verkliga havda kostnaderna i fråga. Emellertid presumeras för enkelhetens skull att de anvisade förmånerna genomgående helt förbrukas för det avsedda ändamålet, och förmånerna behöva därför enligt K.L. 32 § 3 mom. ej upptagas såsom intäkt. Skulle utgiften bli större än den anvisade ersättningen får återigen icke avdrag ske för det överskjutande beloppet, för såvitt icke den anvisade ersättningen endast var avsedd som ett mindre bidrag till kostnadernas bestridande, se punkt 4 av anvisningarna till K.L. 32 §.

Å andra sidan är givet, att av staten anvisade särskilda ersättningar, som icke äro avsedda att förbrukas till bestridande av med tjänsten förenade särskilda kostnader utan avse t. ex. att vara gottgörelse för tjänstgöring under mera krävande eller besvärliga förhållanden, alltid skola upptagas till beskattning. Detta är även uttryckligen uttalat i punkt 1 av anvisningarna till K.L. 32 §.

§ 2.

Beskattning av förmåner, utgående under värnpliktstjänstgöring.

Av föreskriften i punkt 1 av anvisningarna till K.L. 19 § framgår omedelbart, att naturaförmånerna och det kontanta penningbidraget åt värnpliktiga icke utgöra skattepliktig inkomst.

Tvekan kunde däremot råda beträffande sjötjänstbidrag och flygtillägg, enär punkt 1 av anvisningarna till K.L. 32 § uttryckligen anger, att »ersättning till personal vid armén och marinen under flygtjänstgöring» samt »sjötillägg till beställningshavare vid flottan och kustartilleriet» äro att hänföra till intäkt av tjänst. Emellertid torde av författningens uppställning få anses framgå, att K.L. 19 § med anvisningar innehåller den primära huvudregeln angående skattefrihet samt att följande paragrafer endast reglera beskattningen inom det område, som ej enligt 19 § undantagits. Ehuru ordvalet i anvisningarna till 32 § är föga lyckligt — under uttrycket »personal» inbegripas nämligen ej blott personal på aktiv stat, över stat, på reservstat, på övergångsstat och i reserven, utan även värnpliktiga och krigsfrivilliga³ — måste därför anses att även nu angivna förmåner för värnpliktiga icke äro hänförliga till skattepliktig inkomst. Ett visst stöd härför kan även anses ligga däri, att vid kommunalskattelagens tillkomst sjötillägg endast utgick till fast anställd personal samt att författningen i förevarande sammanhang an-

¹ Se härom Svensk skattetidning 1934, sid. 75.

² R. 1934, ref. 55.

³ Se krigsavlöningsreglementet, 2 §, 1.

vänder uttrycken »befattningshavare» och »beställningshavare» såsom synonyma med »personal».

Vad ovan sagts angående skattefrihet för förmåner, som utgå till värnpliktiga under värnpliktstjänstgöring, gäller tydligen även vid krigstjänstgöring. Även där såväl månadslön som terminslön utgå till värnpliktigt befäl, måste samtliga förmåner och således även dessa kontanta avlöningsförmåner vara undandragna beskattning enligt anvisningarna till K.L. 19 §.

Vad nu sagts har endast avsett frågan om beskattning av förmåner, som utgå direkt till den värnpliktige själv. Det återstår att undersöka, i vad mån samma betraktelsesätt bör anläggas å de såväl under freds- som krigstjänstgöring utgående *familjebidragen*.

Så vitt fråga var om de första bestämmelserna rörande familjeunderstöd, vilka tillkommo år 1904, gällde att understödet utgick till den värnpliktiges hushåll och fick lyftas av honom själv, därest han slutat tjänstgöringen vid understödets utbetalande. Med hänsyn härtill torde näppeligen tvekan kunna råda därom, att det år 1904 utgående understödet var att betrakta såsom en förmån, som utgick till den värnpliktige själv i och för värnpliktstjänstgöringen. Med avseende å de familjeunderstöd, som utgått enligt närmast följande, 1912 och 1931 års författningar, kunde förhållandet däremot synas mera tveksamt. Som skäl härför har åberopats, att understödet här skulle utbetalas, icke till den värnpliktige själv, utan till hans hustru eller den, som eljest hade vårdnaden av barnen.¹

Emellertid måste från början fasthållas att frågan, huruvida familjeunderstödet är en den värnpliktige eller enbart hans hustru och barn tillkommande förmån, icke har något som helst samband med frågan om vem, som har självständig rätt att lyfta bidraget.² Ett belopp kan naturligtvis vara tillerkänt en person, medan rätten att lyfta detsamma är tillagd en annan, exempelvis då en person icke får lyfta viss del av sin lön utan denna skall utbetalas åt annan; så är ju fallet vid införsel i lön. Detta förhållande hindrar icke att *hela* lönen — och alltså även den till annan utbetalade delen — naturligtvis utgör en den anställdes inkomst.

Bortser man i detta sammanhang från spörsmålet om lyftningsrätten till familjeunderstödet, synes man i övrigt kunna anlägga följande synpunkt.

En man är skyldig att utan samhällets betungande försörja sin hustru och sina minderåriga barn, vare sig desamma äro födda inom eller utom äktenskap. Så vitt fråga är om försörjningsskyldighet under bestående äktenskap, är beloppet härav icke till siffran fixerat. I samband med äktenskapsupplösning sker emellertid ett dylikt fixerande av visst bidragsbelopp, likaså sker detta numera regelrätt beträffande barn utom äktenskap.

Då försörjningsskyldigheten på detta sätt utkristalliserats i form av vissa belopp, så innebär ju detta, att den allmänna försörjningsplikten ersatts av en i kontanta penningar fastställd betalningsskyldighet — en betalningsskyldighet, som i den mån densamma icke fullgöres, övergår till förfallen skuld och vilken kan uttagas bl. a. genom införsel. Om en man, som t. ex. är skyldig betala 20 kronor i månaden till barn utom äktenskap, inkallas till sex månaders militärtjänstgöring och då icke kan fullgöra underhållsskyldigheten, innebär detta, att han under militärtjänstgöringen ådrager sig en skuld på 120 kronor, som han har skyldighet att senare betala. Nu erhåller en emellertid i stället familjeunderstöd i den form, att till vederbörande barnavårdsman av statsmedel utbetalas 20 kronor i månaden under militärtjänstgöringens fullgörande. Detta betyder ej blott, att staten övertagit försörjningsskyl-

¹ Dock kunde även här fall förekomma, då understödet utbetalades till den värnpliktige själv, nämligen om han var änklings eller fränskild och själv omhändertog vårdnaden av barnen.

² Jfr S. O. U. 1939:26, sid. 24.

digheten under tjänstgöringstiden, utan det betyder även, att staten därigenom befriat den värnpliktige från en eljest uppkommande skuld. Att understödet i ett fall som detta måste betraktas såsom en förmån, som utgår till den värnpliktige i och för värnpliktstjänstgöring — ehuru beloppet utbetalas till annan — synes näppeligen kunna ifrågasättas. På enahanda sätt förhåller sig ifråga om underhållsskyldighet under hemskillnad och efter äktenskaps-skillnad.

Vad härefter angår familjeförsörjare i bestående äktenskap eller med barn i egen vårdnad, torde till en början kunna sägas, att om familjeunderstödet måste anses såsom en förmån för den värnpliktige själv, då han har barn utom äktenskap eller är hemskild eller franskild, måste så vara fallet även för det fall, att han lever i bestående äktenskap eller har barn under sin egen vård. Understödet principiella karaktär kan ju icke rimligen förändras allt efter den värnpliktiges privaträttsliga familjeförhållanden. Hårtill kommer, att även i dessa fall familjeunderstödet i större eller mindre grad befriar den värnpliktige från att ikläda sig ekonomiska förbindelser, som han eljest kanske måst ingå för att bereda familjen nödigt underhåll.

Med denna utgångspunkt måste resultatet bliva, att familjeunderstödet är att anse såsom en sådan förmån för den värnpliktige, som enligt anvisningarna till 19 § K.L. *icke* är skattepliktig.

Ett starkt belägg för denna uppfattnings riktighet synes därjämte vara tillfinnandes i att sociala försvarsberedskapskommittén i det betänkande, som ligger till grund för de nya författningsförslagen, ansett det riktigast att betrakta familjebidraget såsom en *den värnpliktige* tillkommande förmån samt att departementschefen synes hava anslutit sig till kommitténs förslag även i denna del.¹

Denna uppfattning rörande familjebidragens ställning i beskattningshänseende torde jämväl hava vunnit anslutning bland taxeringsmyndigheterna i riket.

Sammanfattning. Enligt gällande rätt torde samtliga till värnpliktiga i och för värnpliktstjänstgöringen utgående förmåner, familjebidrag däri inbegripna, vara skattefria, oberoende av förmånernas storlek.

§ 3.

Beskattning av förmåner, utgående till fast anställd personal.

A. Under fredstjänstgöring.

De naturaförmåner, som utgå till fast anställd personal av manskaps grad upptagas regelmässigt till beskattning.² I Stockholm beräknas sålunda för manskap vid armén värdet av inkvartering i kasern till 60 kronor, värdet av fri kost till 450 kronor och värdet av fri beklädnad 140 kronor, allt för år räknat, medan för manskap vid marinen motsvarande värden äro 60, 420 och 120 kronor, likaledes för år räknat.

Den kontanta avlöningen är givetvis skattepliktig.

Anställningspenning och avskedspremie utgöra likaledes skattepliktig in-täkt.

Beträffande övriga särskilda ersättningar gälla i beskattningshänseende följande bestämmelser, av lika innehåll för manskap samt för officerare och underofficerare:

1) *Kallortstillägg* skall beskattas enligt föreskrift i punkt 1 av anvisningarna till K.L. 32 §.

¹ Jfr prop. 93/1940, sid. 21.

² Jfr R. 1914: not. 122.

2) *Sjötillägg* skall likaledes beskattas enligt samma bestämmelse.

3) Enahanda är förhållandet med *dykeriersättning*.

4) *Uppbördsersättning* utgör en gottgörelse för den ökade svårigheten att under sjötjänstgöring svara för förråds- och inventarieuppbörd och avser icke att täcka ökade kostnader vid tjänstens fullgörande. Jämlikt den allmänna regeln i punkt 1 av anvisningarna till K.L. 32 § skall därför uppbördsersättningen beskattas; även punkt 2 av anvisningarna kan åberopas till stöd härför.

5) *Flygtillägg* skall beskattas enligt uttrycklig bestämmelse i punkt 1 av anvisningarna till K.L. 32 §.

6) Beträffande *tjänstgöringstraktamente* gäller stadgandet i K.L. 32 § 3 mom., sjunde stycket, att »resekostnads- och traktamentsersättning» icke skall upptagas såsom intäkt. Detta gäller även sådan ersättning, som utgår vid tjänstgöring med trupp utom förlägningsorten.

7) *Mässpennningar* hava av staten anvisats för bestridande av särskilda under sjötjänstgöring uppkommande kostnader och äro skattefria; se punkt 5 av anvisningarna till K.L. 32 §.

8) *Representationspenningar* utgöra likaledes icke skattepliktig inkomst; se punkt 6, sista stycket, av anvisningarna till K.L. 32 §.

9) *Ersättning för flyttningskostnad* är skattefri; se punkt 6, första stycket, av anvisningarna till K.L. 32 §.

10) *Felräkningspenningar* äro däremot att anse såsom intäkt i tjänsten och således beskattningsbara, punkt 2 av anvisningarna till K.L. 32 §. Å andra sidan får avdrag ske för genom felräkning liden förlust, även om denna överstiger felräkningspenningarnas belopp; dock får så ej ske, där-
est ersättnings- eller återbetalningsskyldighet grundar sig på av den skattskyldige begången förskingring eller annan »kriminell» handling, punkt 2 av anvisningarna till K.L. 33 §.

11) *Ansvarsarvode*, som utgör ersättning för ökat ekonomiskt ansvar, skall beskattas enligt den allmänna regeln i punkt 1 av anvisningarna till K.L. 32 §.

12) *Begravningshjälp* är enligt anvisningarna till K.L. 19 § icke att hänföra till skattepliktig inkomst.

13) Beträffande *ekiperingshjälp*, som erhålles vid tillträddandet av första ordinarie beställning, kunde måhända olika uppfattningar råda. I den mån denna ersättning åtgår till bestridande av beklädnad, skall ersättningsbeloppet visserligen beskattas enligt uttrycklig bestämmelse i punkt 2 av anvisningarna till K.L. 32 §. I den mån åter ekiperingshjälpen åtgår för inköp av vapen, utredningspersedlar såsom kartfodral, kikare o. dyl., eller remtygspersedlar såsom pistolfodral, sabelkoppel m. m. kunde icke utan fog göras gällande, att i denna del vore fråga om bestridande av särskilda av tjänsten föranledda kostnader, vilka icke avsett att fylla något personligt behov. I vart fall kunde en analogi åberopas med bestämmelsen i 33 §, enligt vilken från intäkt av tjänst får göras avdrag för kostnad för »instrument och dylikt, som varit nödvändigt för tjänstens fullgörande».

Föreliggande rättsfall synas dock tala för en motsatt lagtillämpning. Enligt ett av regeringsrätten år 1928 meddelat utslag¹ förvägrades en officer avdrag bl. a. för underhåll och nyanskaffning av fältutrustningspersedlar (vid ifrågavarande tidpunkt utgick icke någon ekiperingshjälp). Vid detta rättsfall behövde dock icke alltför stort avseende fästas, när någon bestämmelse rörande rätt till avdrag för »instrument och dylikt» då icke

¹ R. 1928: not. 689.

fanns. Emellertid förvägrade regeringsrätten år 1937¹ en fanjunkare avdrag för kostnaden för inköp av en sabel i anledning av befordran från sergeant² (ej heller i detta fall utgick ekiperingshjälp) och härav kan måhända slutas, att enligt rådande praxis den numera utgående ekiperingshjälpén skall beskattas utan rätt till avdrag för inköp av persedlar för tjänsten; med full säkerhet kan dock något uttalande härom icke göras, enär det kan tänkas, att regeringsrätten ansett sabeln vara mera hänförlig till beklädnad än till annan utrustning.

14) Beträffande årligt ekiperingsbidrag torde förhållandet ställa sig något annorlunda.

Detta bidrag synes böra upptagas till beskattning, men vissa avdrag därifrån medgivas. Dock kan, med hänsyn till stadgandet i punkt 2 av anvisningarna till K.L. 32 §, avdrag icke medgivas för nyanskaffning eller underhåll av beklädnadspersedlar. Däremot synes hinder icke möta att avdraga kostnad för nyanskaffning av annan materiel, som under tjänsten förstörts eller skadats; sålunda medgav regeringsrätten redan år 1928, att avdrag fick ske för kostnad för inköp av sabel i stället för en sådan, som under tjänstgöring skadats.³

B. Under krigstjänstgöring.

Såsom exempel å »vad som av staten anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader» upptager K.L. 32 § 3 mom. bl. a.:

»avlöningsförmåner enligt särskilda angående avlöning vid armén och marinen på krigsfot meddelade föreskrifter, i den mån dessa avlöningsförmåner överstiga de för fredstid gällande».

Här avsedda särskilda avlöningsförmåner hava gamla anor. Alltsedan år 1635 utgick under krigstjänstgöring dels fredsavlöningen, dels ock därutöver särskild månadsläning, vilken utgjorde ersättning för ökade levnadskostnader under fälttåg; denna läning minskades, då proviant lämnades in natura och utbetalades vanligen var tionde dag. Detta system har under de följande århundradena kvarstått i huvudsak orubbat och lönesatserna fastställdes intill 1800-talets början för varje krig i särskilda s. k. fältavlöningsstater.

I bevillningsförordningarna under 1800-talets första del stadgades i anslutning härtill befrielse från bevillning för lön, såvitt fråga var om »fältavlöning i krig på längre eller kortare tid». Sista gången detta uttryck förekom var i bevillningsförordningen den 6 april 1858, § 142, mom. 1.

I bevillningsförordningen den 17 maj 1861, § 7, punkt 2, återfinnes motsvarande stadgande, men avser då »fältavlöning under krigstid». Någon som helst motivering till denna ändrade formulering har icke kunnat återfinnas i förarbetena. Det synes vid sådant förhållande icke obefogat antaga, att man endast velat förkorta den förutvarande något omständliga avfattningen och sålunda i stället för uttrycket »i krig på längre eller kortare tid» använt uttrycket »under krigstid».

Nyssberörda uttryck »fältavlöning under krigstid» kvarstod sedan oförändrat till 1928 års skattelagstiftning. Under världskriget 1914—1918 var vid flera tillfällen frågan uppe om detta uttrycks tolkning, enär under dåvarande förhållanden s. k. krigsavlöning utgick till viss mobiliserad personal. Därvid ansåg emellertid regeringsrätten genomgående, att dylik under mobilisering uppburen krigsavlöning utgjorde skattepliktig inkomst. Moti-

¹ R. 1937: ref. 22.

² Fanjunkare här sabel av officersmodell, som helt skiljer sig från sergeantsabeln.

³ R. 1928: not. 689.

veringen var allenast, att ifrågavarande avlöning icke kunde anses författningsenligt undantagen från beskattning.¹

Tydligtvis har man härvidlag tolkat orden fältavlöning under krigstid såsom allenast avseende sådan avlöning, som utginge sedan krigstillstånd inträtt.

I 1928 års kommunalskattelag, 32 §, utbyttes emellertid orden »fältavlöning under krigstid» mot de förut angivna »avlöningsförmåner vid armén och marinen på krigsfot». Denna ändring skedde på förslag av 1921 års kommunalskattekommitté.² Såsom motivering anförde kommunalskattekommittén följande:

»Såsom intäkt skall enligt gällande författningar icke upptagas, bland annat, 'fältavlöning under krigstid'. Då någon så betecknad avlöningsförmån numera icke förekommer, har uttrycket i fråga utbytt mot 'avlöningsförmåner enligt särskilda angående avlöning vid armén och marinen på krigsfot meddelade föreskrifter'. Om och i den mån dessa avlöningsförmåner överstiga vad som kan tillkomma befattningshavare i motsvarande grad under fredstid, bör enligt kommitténs mening allenast överskottet från beskattning undantagas.»

Den omformulering av uttrycket, som sålunda ägt rum, anknyter tydligtvis till två år 1918 utfärdade författningar (nr: 505 och 507) nämligen Kungl. reglementet för avlöning vid armén på krigsfot (krigsavlöningsreglementet) och K. F. med särskilda föreskrifter angående avlöningsförmåner m. m. vid marinen på krigsfot. Anmärkas må emellertid, att sistnämnda båda författningar endast gällde till och med utgången av år 1919 och därefter icke förnyades.³ När kommunalskattekommittén år 1924 avgav sitt betänkande, var visserligen sant att uttrycket »fältavlöning under krigstid» då icke längre förekom, men det fanns ej heller vid denna tidpunkt några särskilda föreskrifter angående avlöningen vid armén och marinen på krigsfot. Först år 1939 utfärdades nytt krigsavlöningsreglemente.

Då emellertid är uppenbart, att den lydelse, 32 § K.L. erhöll år 1928, direkt anknöt till nyssberörda författningar rörande avlöning vid armén och marinen på krigsfot, lär uttrycket »på krigsfot» rimligtvis böra tolkas på enahanda sätt i kommunalskattelagen som i nyssberörda krigsavlöningsreglementen. Enligt båda dessa författningar gällde, att desamma skulle vara tillämpliga vid allmän mobilisering och vid partiell mobilisering i den omfattning, Kungl. Maj:t bestämde, varjämte föreskrevs, att om personal, som icke var anställd på aktiv stat, inkallades till tjänstgöring för rikets försvar utan att mobilisering samtidigt anbefalldes, skulle Kungl. Maj:t i varje fall föreskriva, huruvida och i vad mån krigsavlöningsreglementet skulle tillämpas.

Båda dessa avlöningsreglementen avse alltså avlöning, då försvarsmakten ställts »på krigsfot». Enligt båda författningarna skall avlöning utgå vid allmän mobilisering samt, under angiven förutsättning, vid partiell mobilisering samt vid inkallelse av personal, som icke var anställd på aktiv stat, till tjänstgöring för rikets försvar, även då mobilisering icke ägt rum.

Uttrycket »på krigsfot» i 32 § K.L. måste då rimligen, eftersom detsamma anknyter till krigsavlöningsreglementena av år 1918, avse avlöning, som enligt krigsavlöningsreglementena kunde utgå vid tjänstgöring såväl under allmän som partiell mobilisering, som ock vid annan inkallelse till tjänstgöring för rikets försvar.

Det nya krigsavlöningsreglementet av den 15 juni 1939 talar emellertid icke om avlöning vid armén och marinen »på krigsfot» utan om avlöning för per-

¹ Se t. ex. R. Å. 1917, ref. 48.

² S. O. U. 1924:53, sid. 21.

³ Jfr prop. 246/1939 A, sid. 17 och 19.

sonal vid försvarsväsendet under krigstjänstgöring. På sätt förut anmärkts, anses enligt reglementet krigstjänstgöring fullgöras av den, som tillhör mobiliserad del av försvarsväsendet ävensom, i den mån Konungen så förordnat, av den som eljest inkallats till rikets försvar.

Någon ändring av 32 § K.L. skedde icke i samband med utfärdandet av nya krigsavlöningsreglementet. Uppenbarligen måste dock 32 § K.L. nu tolkas såsom innefattande en hänvisning till det nya krigsavlöningsreglementet. Därav följer emellertid icke, att stadgandet i 32 § K.L. utan vidare skulle vara tillämpligt å alla de tjänstgöringsformer, som krigsavlöningsreglementet avser. Då emellertid de äldre avlöningsreglementena med tjänstgöring »på krigsfot» åsyftade enhanda fall av militärtjänstgöring, som nu avses i nya krigsavlöningsreglementet, måste uppenbarligen slutsatsen bli, att vid all krigstjänstgöring, som föranleder tillämpning av krigsavlöningsreglementet, jämväl bestämmelserna i 32 § K.L. äga tillämpning. Därav följer alltså, att de avlöningsförmåner, som utgå enligt 1939 års krigsavlöningsreglemente och som överstiga de för fredstid gällande, icke äro skattepliktiga.

Såsom resultat av det ovan anförda torde således följa, att för den, som fullgör nu omförmäld tjänstgöring, skall för närvarande till beskattning tagas den utgående månadslönen, men däremot icke terminslön, vare sig enligt lägre eller högre tariff.

Ett särförhållande inträder emellertid vid sjötjänstgöring, då ju terminslönen beräknas på särskilt sätt. Här blir tydligtvis resultatet att även viss del av terminslönen skall upptagas till beskattning, nämligen den, som till beloppet motsvarar *sjötillägg* (sjötjänstbidraget) ävensom i förekommande fall *uppbördsersättningen*; till dessa delar överstiger icke terminslönen den i fredstid utgående avlöningsförmånen.

På samma sätt och av samma skäl skall även under krigstid beskattning ske av *flygtillägg*.

Beträffande övriga särskilda ersättningar märkes att det särskilda *krigsutrustningsbidraget* tydligtvis blir skattefritt, enär detta innebär en särskild avlöningsförmån utöver de för fredstid gällande.

Stabsbidrag är tydligtvis skattefritt, likaså av tidigare anförda skäl *flyttningersättning* och *begravningshjälp*.

Beträffande personalen tillkommande *naturaförmåner* av olika slag blir förhållandet olika beträffande personal av manskaps grad, å ena, och personal av högre grad, å andra sidan. Personal av manskaps grad åtnjuter redan i fredstid dessa förmåner, vilka alltså icke vid krigstjänstgöring utgöra en förmån utöver vad i fredstid gäller. Denna personal måste därför fortfarande skatta för naturaförmånerna.

I fråga om personal i högre grad äro däremot naturaförmånerna ett tillskott utöver vad i fredstid utgår och bliva därför skattefria enligt K.L. 32 § 3 mom.

Sammanfattning. Terminslön upptages enligt nuvarande bestämmelser icke till beskattning, dock med undantag för terminslön vid sjötjänstgöring, som beskattas till den del densamma motsvarar *sjötillägg* (sjötjänstbidrag) och *uppbördsersättning*.

Övriga avlöningsförmåner beskattas enligt de vid fredstjänstgöring gällande grunder; krigsutrustningsbidrag och stabsbidrag äro dock skattefria. Naturaförmåner beskattas beträffande personal i manskaps grad men äro skattefria i fråga om personal av högre grad.

KAP. 3.

Kritik av gällande beskattningsregler samt principdiskussion rörande ändringar däri.

Vad först angår förmåner utgående till *värnpliktiga* i och för värnplikts-tjänstgöringen lära väl delade meningar icke råda därom, att naturaförmånerna och i vart fall det lägre penningbidraget, avsett till oundgänglig personlig utrustning som icke tillhandahålles in natura, med all rätt böra vara skattefria. Billighetsskålen göra sig här med styrka gällande, men ståndpunkten torde även kunna teoretiskt försvaras. Vad staten anvisat för bestridande av särskilda med en tjänst förenade kostnader skall icke upptagas till beskattning. Värnplikten innebär en tjänstgöring, som principiellt fullgöres utan ersättning. För att kunna fullgöra denna tjänst måste dock de värnpliktiga bekosta eller på annat sätt erhålla kost och husrum och nödvändig personlig utrustning. Då nu staten tillhandahåller dessa förmåner, i huvudsak in natura men till mindre del genom penningbidrag, äro dessa att anse såsom förmåner, vilka utgå i och för tjänstens bestridande, och dessamma skola därför icke upptagas såsom skattepliktig intäkt.

Sist angivna tankegång låter sig emellertid icke utsträcka att gälla den förhöjning av penningbidraget, som utgår såsom ersättning för längre tids tjänstgöring, och ännu mindre till sjötjänstbidragen, flygtilläggen och familjebidragen.

Vore endast fråga om förhöjningen av penningbidragen vid längre tids tjänstgöring kunde naturligen billighetssynpunkten även här åberopas; måhända även beträffande sjötjänstbidragen. Beträffande flygtilläggen, i vart fall de högre, samt familjebidragen synes detta däremot icke kunna ske.

Vad särskilt angår familjebidragen under krigstjänstgöring synas följande förhållanden böra uppmärksammas:

a) På sätt departementschefen påpekat,¹ torde för en familj av genomsnittlig storlek det föreslagna familjebidraget jämte den värnpliktiges krigslön och värdet av hans naturaförmåner i allmänhet icke komma att avsevärt understiga de löner, som utgå enligt gällande kollektivavtal inom industrien. En jämförelse med avlöningsförhållandena inom jordbruket torde måhända utfalla ännu gynnsammare beträffande värdet av de värnpliktigas angivna förmåner. Vid sådant förhållande kan sägas, att den övervägande delen av ifrågavarande värnpliktiga under sin tjänstgöring åtnjuta förmåner, som icke avsevärt understiga vad hans icke inkallade kamrater åtnjuta — kanske under med stöd av tjänstepliktslagen anbefallt arbete — eller vad han själv i det civila uppbär. Det lär då ej kunna göras gällande, att billigheten kräver att skattefrihet skall, kanske för ett och samma inkomstbe-
lopp väl inträda under värnpliktstjänstgöring men icke under civilt arbete. Häremot kan näppeligen invändas, att militärtjänstgöringen på grund av sin riskfyllda art borde föranleda en särställning vid förmånernas beskattning. Dylika hänsyn kunna icke tagas och hava icke tagits vid beskattningsväsendets utformning; tvärtom anges ju uttryckligen, att den särskilda gottgörelse, som utgår för tjänstgöring under mera krävande förhållanden, t. ex. flygtillägg, skall beskattas. För övrigt lär arbetet i hemorten under ett krig icke vara mycket mindre riskfyllt än militärtjänstgöringen.

b) Viss del av familjebidraget utgår utan varje behovsprövning och kommer således även den till del som är ekonomiskt fullt oberoende eller som under militärtjänstgöringen åtnjuter full lön från sin arbetsgivare. Varje an-

¹ Prop. 1940:93, sid. 33.

ledning torde i dylikt fall saknas att åberopa billighetshänsyn såsom anledning till skattebefrielse ifråga om familjebidraget.

c) I de fall, där näringsbidrag utgår, innebär detta ett statsunderstöd till viss näring, vilket i andra fall är beskattningsbart. Om en person genom dylikt bidrag sättes i stånd att i förutvarande omfattning hålla sin rörelse i gång och därmed åtnjuta samma inkomst av rörelsen, som då han själv driver densamma, synes ej heller rimligen kunna påstås, att billigheten kräver att näringsbidraget blir skattefritt.

d) Spörsmålet har icke blott statsfinansiell betydelse utan är därjämte redan under nuvarande förhållanden men än mera i händelse av allmän mobilisering, av synnerlig betydelse för kommunernas finanser. Denna synpunkt framfördes även under diskussionen om arbetslöshetsunderstödens beskattning¹ och torde icke tarva närmare utveckling. Ett bibehållande i full utsträckning av nuvarande regler angående skattefrihet för de värnpliktigas förmåner komme att i många fall nödga till betydande höjningar av kommunalskatten för de icke värnpliktiga och därmed drabba dessa på ett sätt, som föga överensstämmer med billighetens krav. Väsentligt ökade krav på skattebidrag från statsmakternas sida till dessa skattetyngda kommuner skulle därav troligen bli en följd och detta just i tider, då det statsfinansiella läget är mera bekymmersamt än eljest.

Ett övervägande av nu berörda fråga ur olika anförda synpunkter synes därför närmast böra föranleda till sådana ändrade bestämmelser, att familjebidrag under krigstjänstgöring hänföres till skattepliktig intäkt.

Inlager man denna ståndpunkt i nu angivet fall synes anledning icke föreligga att annorledes behandla de familjebidrag, som utgå under fredstjänstgöring. Även här äro beloppen av sådan storleksordning, att de åtminstone i åtskilliga fall kunna — beträffande ynglingar under första värnpliktstjänstgöring — motsvara vad de under civil tjänstgöring uppbära. Även här gäller dessutom, att viss del av familjebidraget utgår utan behovsprövning. Vad angår familjebidrag under landstormsövning synas näppeligen skäl föreligga att här bryta mot den allmänna regeln, därest man i övrigt anser familjebidrag böra utgöra skattepliktig intäkt.

Vidkommande frågan om beskattningen av värnpliktigas förmåner i övrigt är denna givetvis ur finansiell synpunkt av mindre betydelse. En sådan synpunkt kan dock icke läggas till grund för en skattelagstiftning. Fastmera synes väl därvid, för vinnande av klarhet och överskådlighet och därmed även ett underlättande av författningens tillämpning, i görlig mån en ledande princip böra läggas till grund. Någon svårighet härför läser icke förefinnas om man godlager den förut framförda uppfattningen, att vissa de värnpliktigas förmåner av staten anvisats till bestridande av eller träda i stället för kostnaderna för värnpliktstjänstgöringens fullgörande. Därvid måste dock tillses, att en lösning å denna grundval icke leder till obilliga resultat.

Såsom förut anmärkts äro ur angivna synpunkter de utgående naturaförmånerna samt det lägre penningbidraget utan vidare att anse såsom sådan intäkt, vilken icke behöver upplagas till beskattning. Denna skattebefrielse synes även utan erinran kunna utsträckas till det högre penningbidrag, som utgår efter viss längre tids värnpliktstjänst. Visserligen är denna ökning av penningbidraget närmast att anse såsom en ersättning för den längre tjänstgöringen, men förhöjningen är icke större — 50 öre per dag — än att även detta belopp kan inbegripas under de för oundgängliga levnadsbehov erforderliga medel. Samma ståndpunkt torde kunna intagas till det i lika måtto

¹ Se härom Svensk skattetidning 1934, sid. 74.

förhöjda penningbidraget under beredskapsövning etc.; här är ju dessutom fråga om äldre män, för vilka begreppet nödvändiga levnadsomkostnader väl får anses något mera omfattande.

Däremot skulle, med nu angivna ståndpunkt, såsom skattepliktig intäkt upptagas sjöttjänstbidrag, flygtillägg och ersättning vid tjänstgöring jämlikt värnpliktslagen § 27 mom. 3 F. Det principiellt riktiga härutinnan synes — med den ståndpunkt, K.L. i anvisningarna till 32 § intagit beträffande motsvarande förmåner till fast anställd personal — knappast kunna ifrågasättas. Däremot uppkommer, såsom nyss erinrats, spørgsmålet om billigheten bör föranleda skattefrihet även i nu angivna fall. Beträffande flygtillägg åt flygförare och flygspanare är detta av sådan storleksordning, att varje skäl till nuvarande skattebefrielse även för denna förmån lär saknas. Övriga ifrågakomna bidrag äro däremot mindre betydande, och här kunde således med större fog billighetssynpunkter åberopas.

Emellertid bör observeras, att — i och med naturaförmånernas och penningbidragets undantagande från beskattning — det skattefria ortsavdraget ingriper reglerande i fråga om mindre inkomster av nu angiven art. Skulle dessa inkomster, eventuellt tillsammans med under året uppburen intäkt av civil verksamhet, lämna beskattningsbart överskott efter gjorda dylika avdrag, synes näppeligen anledning vara för handen att ändock stipulera skattefrihet. Givetvis blir härav dock en följd, att kanske i flertalet fall, där familjebidrag utgår, komma även sjöttjänstbidrag o. dyl. att regelmässigt öka det beskattningsbara beloppet. I dessa fall närma sig dock, såsom förut påpekats, summan av den värnpliktiges förmåner en industriarbetares lön enligt kollektivavtalet. Någon anledning att då lämna ytterligare skattebefrielse, utöver den ej obetydliga, som följer av att naturaförmåner och penningbidrag undantagas från beskattning, synes icke föreligga.

Beträffande värnpliktigas förmåner under krigstjänstgöring lär utän vidare vara uppenbart, att naturaförmånerna, som redan under fredstjänstgöring äro skattefria, skola vara det även under krigstjänstgöring.

I fråga om kontanta avlöningsförmåner gäller, att desamma ej längre utgå såsom penningbidrag utan såsom månadslön och terminslön, respektive enbart terminslön till meniga och vicekorpraler. I fråga om sistnämnda kategorier är emellertid terminslönen enligt *lägre tariffen* lika stor som penningbidragen under motsvarande tids fredstjänstgöring¹ och bör därför å förut anförda skäl vara skattefri; lönenämnden framhöll jämväl på sin tid² att de belopp, som ansetts böra utgå till dessa kategorier värnpliktiga, ej voro större än att de helt torde behöva tagas i anspråk för personalens egna behov.

Den höjning av terminslönen, som inträder enligt *högre tariffen*, har, såsom förut framhållits, motiverats av ökade levnadskostnader under tjänstgöring å krigsskådeplats och i fästning, som förklarats i belägringstillstånd. Denna förhöjning bör således enligt de allmänna grunderna för inkomstbeskattningen ej upptagas såsom skattepliktig intäkt.

Värnpliktiga i korprals grad och i högre grader uppbära däremot månadslön och dessutom högre terminslön än nyss omförmålda värnpliktiga. Dessa förmåner skola utgöra någon ersättning för de ökade skyldigheter och det större ansvar, som konstituering till högre tjänsteställning medför.²

Ur förut angiven utgångspunkt torde i dessa fall rätteligen böra från summan av månadslön och terminslön enligt *lägre tariffen* avdragas ett belopp

¹ Att vicekorpral uppbär 3 kronor mera i månaden i terminslön torde saklöst kunna bortses ifrån.

² Prop. 1939 A: 246, sid. 25.

om trettio kronor i månaden och återstoden beskattas, medan den merinkomst, som inträder då terminslön utgår enligt högre tariffen, alltid bör vara skattefri. Emellertid kunde synas, som om i manskapsgraderna de därefter återstående beskattningsbara beloppen bleve så ringa, att man av praktiska skäl borde från beskattning helt undantaga samtliga i dessa grader utgående förmåner. Här gäller dock fortfarande, att i fall, då ingen annan inkomst finnes, bestämmelserna om ortsavdrag torde tillfyllest reglera fallen; finnes åter annan inkomst, ofta naturligen i form av familjebidrag, synes egentlig anledning saknas att medgiva skattefrihet för ifrågavarande belopp, som icke äro avsedda till bestridande av helt nödvändiga personliga behov.

Under tjänstgöring vid flygvapnet, då förutom flygtillägget — vilket ingår i eller anses såsom månadslön — även utgår terminslön, ehuru alltid enligt lägre tariffen, synes motsvarande avdrag av trettio kronor i månaden böra äga rum.

Vid ett biträdande av ovan anförda synpunkter skulle man framkomma till följande resultat: Värnpliktiga tillkommande naturaförmåner skola icke upptagas såsom skattepliktig intäkt. Beträffande värnpliktiga tillkommande kontanta ersättningar skall *under fredstjänstgöring* det s. k. penningbidraget icke upptagas såsom skattepliktig intäkt men däremot andra kontanta ersättningar, såsom sjöttjänstbidrag, flygtillägg och familjebidrag. *Under krigstjänstgöring* skall beträffande värnpliktiga, som endast uppbära terminslön, denna icke upptagas såsom skattepliktig intäkt. Beträffande övriga värnpliktiga skall icke såsom skattepliktig intäkt upptagas det belopp, varmed utgående terminslön enligt högre tariffen överskjuter terminslön enligt lägre tariffen, varjämte från övriga kontanta ersättningsbelopp må för omkostnader avdragas ett belopp, motsvarande terminslön enligt lägre tariffen för menig, som fullgjort soldat-(rekryt-)utbildning. Några särbestämmelser synas i detta fall icke påkallade beträffande terminslönen under sjöttjänstgöring.

Beträffande *fast anställd personal* synes anledning icke föreligga att föreslå någon egentlig ändring av beskattningsreglerna, såvitt fråga är om avlöningsförmånerna *under fredstjänstgöring*. Dock torde i detta sammanhang lämpligen böra tagas ståndpunkt till frågan om beskattningen av ekiperingshjälp och årligt ekiperingsbidrag. I anslutning till vad tidigare anförts synes härvidlag böra stadgas, att från beloppet av dessa ersättningar avdrag må äga rum för sådana ekiperingskostnader, som icke avse inköp eller underhåll av klädespersedlar.

I fråga om avlöningsförmåner åt fast anställd personal *under krigstjänstgöring* synas nuvarande föråldrade bestämmelser i K.L. 32 § böra utgå. Dessa bestämmelser motsvarade givetvis rådande förhållandena, så länge löneökningen under krigstjänstgöringen — varmed för övrigt före år 1928 endast förstods tjänstgöring sedan krigstillstånd inträtt — utgick som ersättning för kostnader för det dagliga underhållet i fält. I och med att även andra synpunkter lagts till grund för krigsavlöningen synes beskattningsfrågan här böra bedömas med hänsyn till sålunda ändrat utgångsläge.

Vad först angår de kontanta avlöningsförmånerna är givetvis månadslönen att hänföra till skattepliktig intäkt. Till sådan intäkt bör även hänföras terminslön enligt lägre tariffen å det förut anförda skäl, att densamma utgör ersättning för tjänstgöring under mera krävande förhållanden. Däremot bör det belopp, varmed terminslönen enligt högre tariffen överstiger samma lön enligt lägre tariffen, vara skattefritt, enär ju detta överskjutande belopp utgör gottgörelse för ökade ekonomiska kostnader. Att

krigsutrustningsbidrag och stabsbidrag bliva skattefria, framgår av de allmänna principerna för beskattning av inkomst av tjänst.

Beträffande terminslönen under sjötjänstgöring uppkomma dock vissa svårigheter vid bedömandet av dess karaktär ur beskattningssynpunkt med hänsyn till de särskilda grunderna för dess bestämmande. Närmast till hands liggande vore kanske att anse den del av terminslönen, som motsvarade sjötillägg, uppbördsersättning och sjötjänstbidrag, vara beskattningsbar samt återstående del av terminslönen skattefri. Emellertid får terminslönen, på förut angivet sätt beräknad, aldrig understiga vad som enligt vanliga regler om terminslön skulle hava utgått, och vid sjötjänstgöring med rörlig förläggning får terminslönen icke understiga den vanliga terminslönen enligt den högre tariffen. Följaktligen kunna olika fall här uppkomma:

I. *Under sjötjänstgöring med stationär förläggning eller i sjöreserv.*

a) Summan av sjötillägg, uppbördsersättning, sjötjänstbidrag, mässpenningar och representationspenningar *överstiger* terminslönen enligt lägre tariffen. I detta fall måste tydligtvis beskattning ske allenast av de belopp, som motsvara sjötillägg, uppbördsersättning och sjötjänstbidrag.

b) Angivna summa *understiger* terminslönen enligt lägre tariffen. Här bör till en början gälla samma regel, som under a) angivits, men därjämte bör det belopp, som ytterligare utgår för att summan skall bliva lika med den lägre terminslönen, även beskattas, detta med hänsyn till den lägre terminslönens nyss angivna karaktär.

II. *Under sjötjänstgöring med rörlig förläggning.*

a) Summan av sjötillägg etc. *överstiger* terminslönen enligt den högre tariffen. Här synes samma regel böra bliva tillämplig, som angivits ovan under I, a).

b) Summan i fråga *understiger* terminslönen enligt högre tariffen och skall följaktligen höjas till överensstämmelse därmed. Därest summan av förut angivna förmåner även understiger terminslönen enligt lägre tariffen, blir tydligtvis förhöjningen upp till detta belopp beskattningsbar. Förhöjningen därutöver blir enligt angiven regel skattefri. Överstiger summan av sjötillägg etc. den lägre terminslönens belopp, blir hela tillskottet skattefritt.

I den mån utöver på förut angivet sätt beräknad terminslön ytterligare till personal i manskaps grad utgår särskild terminslön enligt lägre tariffen, bör densamma tydligtvis beskattas.

Särskilt anmärkningsvärt ställer sig för närvarande förhållandet med beskattningen av naturaförmåner. Under fredstjänstgöring åtnjutas sådana, såvitt här är i fråga, endast av personal i manskaps grad, som beskattas för dessa förmåners värde. De skola tydligtvis beskattas därför även under krigstjänstgöring. Under krigstjänstgöring åtnjutas dylika förmåner även av personal i officers och underofficers grad, och denna personal blir fri från beskattning härför jämlikt K.L. 32 § 3 mom. Särdeles egendomligt ställer sig detta beträffande dylik personal i sjötjänstgöring, som förutom skattefria naturaförmåner även uppbär bl. a. ett skattefritt belopp, motsvarande mässpenningarna under fredstjänstgöring. Beträffande denna grupp befattningshavare synas därför alla skäl tala för att naturaförmånerna under krigstjänstgöring böra upptagas till beskattning. Även beträffande övriga officerare och underofficerare synes denna extra förmån under krigstjänstgöring rätteligen böra beskattas; någon bärande grund för skattefrihet i detta fall synes icke kunna åberopas.

Vad sålunda anförts skulle leda till följande resultat. Beträffande *fast anställd personal* skola under *fredstjänstgöring* utgående avlöningsförmåner beskattas, i den mån icke förmånerna äro anvisade till bestridande av särskilda med tjänsten förenade kostnader. Ekiperingshjälp och årligt ekiperingsbidrag skall upptagas till beskattning, men avdrag må därå ske för inköp och underhåll av annan utrustning än klädespersedlar.

Under *krigstjänstgöring* skola natura- och andra förmåner upptagas till beskattning, dock icke, då terminslön utgår enligt högre tariffen, det belopp, varmed denna lön överstiger terminslön enligt lägre tariffen, samt ej heller eljest utgående särskilda ersättningar för av krigstjänstgöringen föranledda ökade kostnader. Under *sjötjänstgöring* skall såsom skattepliktig intäkt upptagas den del av terminslönen, som motsvarar sjötillägg, sjö-tjänstbidrag och uppbördsersättning, däremot icke vad som motsvarar mässpenningar och representationspenningar. Utgår ytterligare tillägg för att summan av angivna förmåner skall bliva lika med terminslön efter lägre tariffen, skall detta tillägg upptagas såsom skattepliktig intäkt. Under *sjötjänstgöring* med rörlig förläggning skall det belopp, som härutöver må utgå för att summan av förmånerna skall bliva lika med terminslön enligt högre tariffen, *icke* upptagas till beskattning.

KAP. 4.

Förslag till ändrade bestämmelser.

Därest den föregående framställningen i huvudsak rätt återgivit nuvarande beskattningsregler och deras tillämpning, synes näppeligen kunna fränkommas att behov föreligger av ändrade bestämmelser härutinnan. Det är emellertid städse en besvärlig åtgärd att i en eller annan punkt ändra ett sammanhängande författningskomplex. En dylik ändring kan komma att stå i strid med eljest givna bestämmelser, kan komma att påverka tolkningen av andra föreskrifter och kan överhuvud taget leda till helt andra resultat, än som åsyftats. Ej minst vår skattelagstiftning har under århundradenas lopp burit tydliga vittnesbörd härom.

I sådana fall, då en författningsändring emellertid anses erforderlig, bjuder därför tydligen försiktigheten att densamma begränsas till det absolut nödvändiga. Övriga låt vara aldrig så önskvärda ändringar böra anstå till dess en fullständig överarbetning äger rum av ifrågavarande författningsområde.

Ehuruväl i det föregående framhållits åtskilliga fall, då en ändrad avfattning av vissa bestämmelser synes motiverad, ej minst av principiella skäl, framlägges i detta samband intet förslag härutinnan i vidare mån än som direkt påfordras för reglering av beskattningen av de under militärtjänstgöring utgående förmånerna.

De föreslagna ändringarna, härvid fogade såsom särskild bilaga, avse K.L. 32 § 3 mom. samt anvisningarna till 19 och 32 §§.

32 § 3 mom.

På förut anförda skäl föreslås att det stycke i sagda moment skall utgå, som avser »avlöningsförmåner enligt särskilda angående avlöning vid armén och marinen på krigsfot meddelade föreskrifter, i den mån dessa avlöningsförmåner överstiga de för fredstid gällande;».

Härefter borde egentligen icke erfordras vidare föreskrift om beskattning-

en av fast anställd militärpersonals avlöningsförmåner under krigstjänstgöring; reglerandet härav kan ske genom direkt tillämpning av regeln, att såsom intäkt upptages icke vad som av staten anvisats till bestridande av särskilda med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader. Emellertid förutsätter en dylik tillämpning av sagda regler viss kunskap om det militära krigsavlöningsreglementet, vilken kunskap icke över lag torde vara tillfinnandes inom beskattningsnämnderna. Med hänsyn härtill föreslås att en ny punkt — på anförda skäl eljest obehöfvig — införes i anvisningarna till 32 §, behandlande angivna fråga.

Anvisningar

till 19 §.

I punkt 1 av dessa anvisningar föreslås till en början att orden »natura- och andra förmåner som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen» skola utgå. Närmare bestämmelser rörande beskattningen av dessa förmåner föreslås skola meddelas i en ny punkt av anvisningarna till 32 §. Dessa bestämmelser föreslås intagna i anvisningarna till 32 § dels därför att desamma synas direkt hänförliga till reglerna om beskattning av inkomst av tjänst och dels därför att i anvisningarna till 32 § föreslås motsvarande stadganden rörande fast anställd militärpersonal under krigstjänstgöring.

Vidare föreslås i detta sammanhang att orden »m. m. dyl.» i punkt 1 av anvisningarna till 19 § skola utgå. Med avseende å motiveringen härför hänvisas till den föregående framställningen. Här må endast erinras om att den sålunda föreslagna ändringen endast torde utgöra en rättelse av en tidigare gjord felredigering.

Ehuru åtskilliga erinringar äro att göra mot innehållet i övrigt i punkt 1 av anvisningarna till 19 § föreslås ingen ändring härutinnan. Vid en förestående allmän omarbetning av K.L. torde dessa erinringar, i den mån de anses befogade, måhända kunna vinna beaktande.

till 32 §.

2. Här föreslås en ny mening tillagd, enligt vilken avdrag medges å ekiperingshjälp och årligt ekiperingsbidrag med belopp, som åtgått för andra ekiperingskostnader än inköp eller underhåll av beklädnad. Då en allmän revision föreslås av reglerna för beskattningen av förmåner, som utgå under militär tjänstgöring, synes även denna fråga böra vinna sin lösning. Med avseende å de närmare skälen till föreslagna tillägget åberopas den tidigare framställningen.

10. Såsom en ny punkt föreslås att här intagas förut angivna närmare bestämmelser rörande beskattningen av de förmåner, som utgå till värnpliktiga under freds- och krigstjänstgöring.

Med avseende å den formella avfattningen har ansetts tillräckligt att meddela bestämmelser om de förmåner, som helt eller delvis skola vara skattefria. Därav lär utgå vidare följande att övriga förmåner, såsom familjebidrag, flygtillägg m. m. skola upptagas till beskattning.

För att icke tynga författningstexten med längre definitioner av begreppen fredstjänstgöring och krigstjänstgöring har sistnämnda uttryck undvikits, i stället föreslås särskilda bestämmelser för sådana fall, då krigslön utgår. Övrig tjänstgöring blir givetvis att anse såsom fredstjänstgöring.

Givetvis hade varit önskvärt, att överhuvud taget icke behöva i anvisningarna laborera med termer, hämtade ur krigsavlöningsreglementet. Härav blir nämligen bl. a. en följd att vid ändringar i sagda reglemente även

ändringar kunna påkallas i K.L. Emellertid lär en dylik kombination av de två författningarna näppeligen kunna undvikas, därest något så när tydliga bestämmelser i beskattningshänseende skola ernås. Redan i nu gällande bestämmelser i K.L. förekomma för övrigt dylika ur olika (tidigare) militära reglementen hämtade, avlöningstekniska uttryck.

11. I denna nya punkt föreslås slutligen vissa regler angående beskattningen av avlöningsförmånerna under krigstjänstgöring för fast anställd militär personal. Ovan har redan framhållits, att en dylik bestämmelse principiellt sett är omotiverad men att densamma av hänsyn till beskattningsnämnderna här upptagits.

Stockholm den 4 maj 1940.

Bilaga till promemorian.

Förslag

till

Lag

om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas att kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt anvisningarna till samma lag skola i nedan angivna delar hava följande ändrade lydelse samt att till anvisningarna till 32 § nämnda lag skola fogas två nya punkter, betecknade 10 och 11, av nedan angiven lydelse.

32 § 3 mom.

Såsom — — — båtlega;
till beställningshavare vid armén utgående hästgottgörelse för egna tjänstehästar;
reskostnads- och traktamentsersättning;
arvode — — — utgifter.

Anvisningar

till 19 §.

1. Fattigunderstöd, begravningshjälp samt underhåll som lämnats fånge eller patient å hospital är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Dessamma — — — stycket).

till 32 §.

2. Till — — — 33 §). Såsom skattepliktig intäkt räknas vidare ekiperingshjälp och årligt ekiperingsbidrag men därå må avdrag ske för ekiperingskostnader, som icke gälla klädespersedlar.

10. *Värnpliktig* tillkommande naturaförmåner upptagas icke såsom skattepliktig intäkt.

Det under fredstjänstgöring utgående s. k. penningbidraget upptages ej heller såsom skattepliktig intäkt.

Beträffande värnpliktig, som uppbär krigslön, skall därav såsom skattepliktig intäkt upptagas allenast månadslön, där sådan utgår, och terminslön enligt lägre tariffen i krigsavlöningsreglementet, terminslön dock endast i den mån densamma överstiger dylik terminslön för menig, som fullgjort soldat-(rekryt-)utbildning.

11. Beträffande *fast anställd militär personal* skall, då *krigslön* utgår, icke såsom skattepliktig intäkt upptagas det belopp, varmed terminslön enligt högre tariffen i krigsavlöningsreglementet överstiger terminslön enligt lägre tariffen. Under sjötjänstgöring skall såsom skattepliktig intäkt upptagas den del av terminslönen, som motsvarar sjötillägg, sjötjänstbidrag och uppbördsersättning, däremot icke vad som motsvarar mässpenningar

och representationspenningar. Utgår ytterligare tillägg för att summan av angivna förmåner skall bliva lika med terminslön efter lägre tariffen, skall detta tillägg upptagas såsom skattepliktig intäkt. Under sjötjänstgöring med rörlig förläggning skall det belopp, som härutöver må utgå för att summan av förmånerna skall bliva lika med terminslön enligt högre tariffen, *icke* upptagas till beskattning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1941.
