

Nr 8

Bevillningsutskottets betänkande med anledning av motioner om rätt till avdrag vid beskattningen för periodiskt understöd till studerande m. m.

(2:a avd.)

Bevillningsutskottet behandlar i ett sammanhang följande motioner

1) de likalydande motionerna I: 81 av herrar *Wirtén* och *Stefanson* samt II: 89 av fru *Frænkel* och herr *Mundebo*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär förslag till riksdagen rörande avdragsrätt vid beskattningen för periodiskt understöd till studerande;

2) de likalydande motionerna I: 274 av herrar *Hansson* och *Hjorth* samt II: 308 av herr *Pettersson* i Lund *m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär utredning angående inskränkningar i avdragsrätten för s. k. periodiskt understöd;

3) de likalydande motionerna I: 709 av herrar *Wallmark* och *Strandberg* samt II: 801 av fru *Kristensson*, i vilka hemställts, att riksdagen beslutar att kostnader i samband med vidareutbildning — såsom kursavgifter, resor, uppehälle vid tentamina och examina — fr. o. m. den 1 juli 1969 skall vara avdragsgilla i skattehänseende;

4) motionen II: 777 av herrar *Antonsson* och *Elmstedt*, vari hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär skyndsamt utredning om rätt till skatteavdrag för periodiskt understöd till studerande i enlighet med vad i motionen anförts.

Gällande rätt

Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla skall enligt 20 § kommunalskattelagen från förvärvskällans intäkter avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag får därvid inte ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, såsom kostnader för studier och annan utbildning. Har kostnaderna direkt samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet är emellertid avdrag medgivet. Sådant samband anses föreligga bl. a. om oavkortad lön utgår under utbildningstiden. I rättspraxis har däremot lärare, som erhållit tjänstledighet med B-avdrag för studier, icke erhållit avdrag för kostnader p. g. a. dessa studier.

Enligt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen äger skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, i hemortskommunen njuta avdrag för bl. a. periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som inte får avdragas från inkomsten av särskild förvärvskälla, dock att avdrag inte får ske för vad som utgått till person, tillhörande givarens hushåll, och ej heller, där understödet icke utgjort skadestånd, för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran. I 31 § och 32 § 1 mom. stadgas, att till intäkt av tjänst hänföres periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, därest givaren enligt bl. a. 46 § är berättigad till avdrag därför. Samma bestämmelser med avseende å avdragsrätt och skattskyldighet för periodiskt understöd gäller jämväl enligt 2 § och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt vid den statliga beskattningen.

Frågornas tidigare behandling

I sitt år 1950 avgivna betänkande nr IV (SOU 1950: 21) framlade 1944 års allmänna skattekommitté förslag angående bl. a. ändrade bestämmelser för beskattning av periodiskt understöd. I fråga om periodiskt understöd till undervisning eller uppfostran föreslog kommittén att avdrag skulle medges under förutsättning bl. a. att mottagaren fyllt 17 år och icke tillhörde givarens hushåll. Vidare föreslog kommittén att avdrag å 700 kronor skulle medges skattskyldig, vilken underhållit hemmavarande barn över 16 år, som åtnjutit heltidsundervisning vid läroanstalt. Mot dessa förslag reserverade sig två av kommitténs ledamöter.

År 1951 avgav 1944 års allmänna skattekommitté betänkande nr V (SOU 1951: 13) angående studiekostnaders behandling i beskattningshänseende, vari föreslogs införande av rätt till avdrag under vissa förutsättningar för amortering av studieskulder. En ledamot av kommittén anförde reservation mot detta förslag.

I ett den 20 december 1956 avgivet betänkande med förslag till bestämmelser om avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd samt om avdragsrätt för studieunderstöd, m. m., (stencilerat) har *skattelagssakkunniga* föreslagit en genomgripande omdaning av beskattningsreglerna rörande periodiska understöd. Enligt förslaget skulle de nuvarande avdragsmöjligheterna för periodiska utbetalningar inskränkas väsentligt. Avdrag skulle i princip medges endast i fråga om understöd på grund av bindande förpliktelser eller då behov av understöd förelåg. Å andra sidan borde enligt de sakkunnigas mening understöd från föräldrar till barn under dessas studietid i viss omfattning vara avdragsgilla. Det föreslogs att barnen inte skulle beskattas för dylikt studieunderstöd.

Även frågan om avdragsrätt för studiekostnader i övrigt har behandlats

av skattelagssakkunniga. I ett den 20 januari 1960 dagtecknat betänkande (SOU 1960:6) har de sakkunniga utarbetat ett författningsförslag med bestämmelser om avdrag i vissa fall för amorteringar å studieskulder. I betänkandet lämnas redogörelse för skälen för och emot hänsynstagande vid beskattningen till kostnader för utbildning. De sakkunniga framhåller emellertid i samband härmed att, för den händelse hänsyn från det allmännas sida anses böra tas till det förhållandet att vissa personer med dyrbarare utbildning tyngs av studieskulder, denna grupps speciella förhållanden i stället kan beaktas genom direkta statsbidrag till amorteringarna. De sakkunniga tillägger att åtskilliga skäl kan anföras för att stödet till personer med tyngande studieskulder ges denna form. De sakkunniga har likväl inte ansett det ligga inom ramen för sitt uppdrag att såsom alternativ till de ifrågavarande avdragsreglerna upprätta förslag till statsbidrag enligt de nu antydda grunderna. Med hänsyn till de betänkligheter, som de sakkunniga funnit att avdragsalternativet obestriddigen är ägnat att framkalla, har de sakkunniga ansett ett system med direkta bidrag vara förtjänt att närmare övervägas, om särskilda åtgärder anses erforderliga för att minska bördan för personer som tyngs av studieskulder.

För finansiering av studier vid universitet och högskolor samt vid vissa andra läroanstalter och utbildningslinjer tillhandahåller staten numera studiemedel enligt *studiemedelsförordningen* den 4 juni 1964. Studiemedel utgår f. n. med 8 120 kr. för år. Härav utgör högst 1 750 kr. studiebidrag. Återstoden (6 370 kr.) utgör återbetalningspliktiga studiemedel. Studerande, som har vårdnaden om barn under 16 års ålder eller som är skyldig att utge underhållsbidrag till sådant barn, kan erhålla studiemedelstillägg. Om synnerliga skäl föreligger kan extra studiemedel utgå.

Återbetalning av studiemedel sker medelst årliga avgifter. Avgiftsbetalningen skall påbörjas tredje året efter det under vilket studiemedel senast utgått och i allmänhet pågå t. o. m. det år då studiemedelstagaren fyller 50 år. Återbetalningstiden omfattar således i allmänhet 20—25 år. Om den återbetalningsskyldiges och/eller hans makes inkomst och förmögenhet inte uppgår till vissa i studiemedelsförordningen närmare angivna värden («avgiftsgränser») har studiemedelstagaren en ovillkorlig rätt till uppskov med återbetalningen.

På återbetalningspliktiga studiemedel utgår inte någon ränta. Systemet har emellertid ändå till följd att den återbetalningspliktige kan få betala tillbaka ett belopp som sammanlagt är större i kronor räknat än det han mottagit i återbetalningspliktiga studiemedel. Detta sammanhänger med att de återbetalningspliktiga studiemedlen skall omräknas till basbelopp och att återbetalningarna skall omfatta lika många basbelopp som den återbetalningsskyldige erhållit i återbetalningspliktiga studiemedel. En universitetsstuderande som under åren 1966—1968 uppbär studiemedel med belopp motsvarande 3 basbelopp om vardera 5 800 kr. eller tillhoppa 17 400 kr. är alltså

— om basbeloppet då återbetalningen skall ske stigit till i genomsnitt 6 500 kr. — i princip skyldig återbetala ($3 \times 6\,500 =$) 19 500 kr. Om indexregleringen medför att återbetalning i fast penningvärde blir ofördelaktigare än ett vanligt lån äger den återbetalningsskyldige rätt till återbäring av för mycket inbetalda avgifter. Låneräntan skall därvid antas ha uppgått till 60 % av den vid varje tidpunkt gällande normalräntan för lån från statens utlåningsfonder. Detta innebär att den återbetalningsskyldige — med nu gällande normalränta om 6 % — inte behöver betala mer än 3,6 % ränta på återbetalningspliktiga studiemedel.

Genom beslut av 1968 års riksdag har antagits regler av innebörd att avdrag inte skall få göras vid inkomsttaxeringen för studiemedelsavgifter men att vid förmögenhetstaxeringen de återbetalningspliktiga studiemedlen skall behandlas som skuld.

Frågan om de periodiska understödens och studiekostnadernas behandling i skattehänseende har vid upprepade tillfällen varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. Utskottet har vid sin prövning av denna fråga (jfr BeU 1966: 14, 1967: 4 och 1968: 60) framhållit att den nya lagstiftningen om studiehjälp och studiemedel får anses innebära ett stadfästade av principen att utbildningen, på såväl låg- som högstadiet, bör främjas genom statliga stödåtgärder och att det inte kan anses rimligt att jämsides med den avsevärda utgiftsökning, som den studiesociala reformen medfört för staten, införa en avdragsrätt för periodiskt understöd till studerande och för studiekostnader, som skulle innebära ett högst avsevärt skattebortfall. Utskottet har också understrukit att införandet av en rätt till avdrag för studiekostnader skulle innebära ett genombrytande av den i svensk skattelagstiftning upprätthållna principen att avdrag ej medges för kapitalavbetalning på skuld. De erinringar som riktats mot gällande föreskrifter om avdrag för periodiskt understöd har utskottet inte ansett utgöra skäl för att ytterligare vidga rätten till sådant avdrag.

Motionerna

I: 81 och II: 89

Gällande bestämmelser om rätt till avdrag för periodiskt understöd medger avdragsrätt i det fall understöd utgår till en som går sysslolös men inte då understöd utgår till en studerande. Detta förefaller stötande och har knappast stöd i det allmänna rättsmedvetandet. Vid 1967 års riksdag väcktes en motion om avdragsrätt för periodiskt understöd till studerande. Det framhölls därvid att riksdagen vid flera tillfällen under 1950- och 1960-talen givit uttryck för att periodiskt understöd till annans undervisning, utbildning eller uppfostran bör ge rätt till avdrag för givaren och skatteplikt för mottagaren. På grundval av förefintligt utredningsmaterial bör det vara möjligt att skyndsamt genomföra en sådan reform. Utgivandet av periodiskt understöd mins-

kar givetvis givarens skatteförmåga, medan för mottagaren en motsvarande förbättring av skatteförmågan inträder. Skatteförmågeprincipen bör vara utslagsgivande för skatteplikt respektive avdragsrätt för periodiskt understöd om inte andra skäl med betydande styrka talar emot en sådan lösning. Sådana skäl föreligger, när det gäller periodiskt understöd i fall där givare och mottagare lever i gemensamt hushåll. I fråga om periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran föreligger däremot inte skäl att frångå skatteförmågeprincipen.

Bevillningsutskottets majoritet anförde endast — med samma motivering som de två föregående åren — att utskottet inte ansåg det rimligt att jämsides med den avsevärda utgiftsökning som 1964 års studiesociala reform medfört för staten införa en avdragsrätt för periodiskt understöd till studerande, eftersom detta skulle innebära ett visst skattebortfall. Det är emellertid viktigt att ett mera principiellt synsätt anläggs på detta rättvisekrav. Utskottet har tyvärr inte gått in härpå.

I: 274 och II: 308

Det är givet att den vidsträckta avdragsrätten för periodiskt understöd i förening med att några egentliga begränsningar i avdragsbeloppens storlek inte uppställs av skattelagstiftningen, liksom att det inte heller föreskrivs någon form av behovsprövning från skattemyndigheternas sida, inbjuder till missbruk av gällande avdragsrätt för periodiskt understöd.

Dessutom innebär själva avdragsrättens konstruktion att ju högre inkomst en givare har, desto större skattelättnad kan han tillgodogöra sig. Gällande skatteregler för s. k. periodiskt understöd har alltså den effekten att de systematiskt gynnar höginkomsttagare framför givare med lägre och medelstora inkomster.

Enligt uppgifter som under hand lämnats från källskatteutredningen uppgick vid 1966 års taxering antalet avdrag för periodiskt understöd till ca 150 000 och det avdragna beloppet var totalt 275 milj. kr.

Riksrevisionsverket har nu sammanställt en motsvarande statistik avseende 1968 års taxering. Det visar sig då att antalet avdrag låg kvar på ungefär samma nivå som år 1966, medan det avdragna beloppet hade stigit till hela 343 milj. kr.

Av samma källa framgår också att mottagare i Sverige av periodiskt understöd endast skattade för 182 av dessa 343 milj. kr.

Avdragsbeloppen för periodiskt understöd tycks alltså vara i snabb ökning och därigenom ökar också de skatteförluster som stat och kommun åsamkas, inte bara genom att mottagaren i vissa fall inte är skattepliktig för det mottagna understödet, utan framför allt genom de marginalskatteskillnader som kan antas föreligga mellan givare och mottagare.

Som framgår av ovanstående redovisning är det ännu så länge en ganska liten andel skattebetalare som i deklarationen yrkar avdrag för periodiskt

understöd. Det rör sig i runt tal om cirka 3 procent av samtliga, och det är också dessa som svarar för den starka ökningen i avdragsbeloppen.

Riksrevisionsverkets statistik visar vidare att det föreligger betydande variationer i avdraget belopp. Av de 150 000 hade cirka 50 000 skattebetalare högre avdrag än 2 000 kr. enligt 1968 års taxering och av dessa hade i runt tal 13 000 högre avdragsbelopp än 5 000 kr. Högsta avdragsbeloppet för året låg f. ö. i intervallet 250 000—500 000 kr.

Det finns också — naturligt nog — ett klart samband mellan storleken hos skatteavdraget för periodiskt understöd och inkomstens storlek. Det framgår bl. a. av att skatteavdraget för periodiskt understöd för *samtliga* ensamstående ogifta skattskyldiga med en beskattningsbar inkomst på mellan 12 500—15 000 kr. låg på i genomsnitt 150 kr. Genomsnittssiffran för samma kategori av inkomsttagare med en beskattningsbar inkomst på mellan 50 000—60 000 kr. var något över 2 000 kr. För ensamstående ogifta med en beskattningsbar inkomst på mellan 200 000—300 000 kr. var slutligen det genomsnittliga avdragsbeloppet närmare 16 000 kr.

I samband med riksdagsmotioner om en utvidgning av avdragsrätten för periodiskt understöd till att också gälla studerande har motionärerna ibland hävdad »att då avdrag tillåtes för understöd till folk som ingenting gör, som dagdriver eller som missköter sig, så är det märkligt att avdrag inte skall få göras för bidrag till studier».

Bevillningsutskottet synes dra den rakt motsatta slutsatsen av en sådan jämförelse och ställer sig i stället kritiskt till den hittillsvarande alltför generösa rätten till skatteavdrag för periodiskt understöd.

Med hänsyn till de starka invändningar som kan riktas mot nuvarande bestämmelser om skatteavdrag för s. k. periodiskt understöd från jämlikhetssynpunkt, från kontroll- och skatteflyktssynpunkt samt med avseende på likformighet vid beskattningen bör tiden nu vara mogen för en översyn av gällande bestämmelser i riktning mot kraftiga inskränkningar i rätten till skatteavdrag för detta ändamål.

En utredning bör bl. a. pröva om det över huvud taget kan vara befogat med avdragsrätt för givaren när mottagaren befinner sig utomlands inte minst med hänsyn till de stora kontrollsvårigheter som därvid föreligger. Ytterligare skäl för en sådan inskränkning är dels att någon beskattning av mottagaren av naturliga skäl inte kan göras i Sverige och dels att nuvarande bestämmelser torde innebära en extra stimulans till valutautflöde. Den mest närliggande lösningen av de skatteproblem som sammanhänger med periodiskt understöd vore givetvis att skatteavdrag för givaren över huvud taget inte medgavs. Speciella undantagsregler torde dock i sådant fall behöva utfärdas bl. a. för utdömt underhåll av icke hemmavarande barn och liknande fall.

Skulle man av olika skäl inte vilja gå så långt som till att i ett sammanhang avskaffa avdragsrätten för periodiskt understöd bör utredningen kon-

centrera sin uppmärksamhet såväl på problem som sammanhänger med behovsprövning som maximering av avdragsgillt belopp.

I: 709 och II: 801

För att skaffa sig aktuella kunskaper, trygga sin anställning etc. söker den enskilde löntagaren, som oftast är tjänsteman, vidareutbildning på eget initiativ. Starka skäl talar för att denna verksamhet kommer att öka i accelererande tempo. Åtskilliga anställda bekostar själva denna vidareutbildning, som kan ha formen av korrespondensstudier, kvällsgymnasiestudier, universitetsstudier på fritid etc. Det är den enskilde som helt och hållet bär kostnaden för denna utbildning. Nuvarande taxeringsbestämmelser medger inte ens rätt till avdrag från »inkomsternas förvärvande» för kostnader av detta slag. Detta är klart otillfredsställande. Skattereglerna borde stimulera till personliga insatser på detta område. Personer, som genom samhällets försorg erhåller motsvarande utbildning utan avgift inom det ordinarie skolväsendet, har här en klar förmån.

II: 777

Trots 1964 års studiesociala reform är det av mycket stor betydelse, att föräldrar understöder sina barns studier. Det är då givetvis angeläget att samhället stimulerar till s. k. periodiskt understöd till studerande.

Från regeln om rätt till avdrag för periodiskt understöd gör gällande beskattningsbestämmelser det undantaget, att avdragsrätt inte får gälla periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran, såvida understödet inte utgjort skadestånd. Studieunderstödet är det enda av detta slag som på detta sätt belagts med undantag i vårt skattesystem. En skattskyldig kan med rätt till avdrag vid taxeringen lämna periodiskt understöd till barn som försörjer sig självt, under förutsättning att det inte längre tillhör föräldrarnas hushåll. Avdragsrätten gäller även för understöd till barn som inte arbetar. Men bedriver barnet studier, faller avdragsrätten bort.

Det kan inte gärna sägas att denna inkonsekvens i bestämmelserna om avdragsrätten utgör ett skäligen och riktigt beaktande av det värde som föräldrarnas understöd av barnens studier alltjämt måste anses ha från samhällets synpunkt. De frivilliga ekonomiska uppoffringar som görs för att möjliggöra ungdomars utbildning bör skattemässigt givetvis inte behandlas med större restriktivitet än andra former av periodiskt understöd.

Det är också väsentligt, att avdragsreglerna får en utformning som inte påverkar olika inkomstgruppers möjligheter att lämna stöd. Särskilt när det gäller stöd till barnens utbildning bör det vara angeläget att stödet blir likvärdigt för olika grupper. Skatteförmån i proportion till understödsbeloppet kan garanteras genom avdrag direkt på den slutliga skatten.

Utskottet

Enligt 20 § kommunalskattelagen skall vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag får därvid inte göras för levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. Till sådana utgifter hänförs i allmänhet kostnader för studier. För kostnader för facklitteratur och för sådan utbildning som har direkt samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet medges emellertid avdrag, såsom t. ex. då full lön utgår under utbildningstiden.

Enligt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen får skattskyldig inte åtnjuta avdrag för periodiskt understöd för belopp, som annorledes än i form av skadestånd utgått till annans undervisning eller uppfostran.

Motionerna I: 81 och II: 89 samt motionen II: 777 syftar till införande av bestämmelser som medger avdrag för periodiskt understöd även i sådana fall då understödet utgår till studerande. I motionerna I: 274 och II: 308 begärs utredning om inskränkningar i rätten till avdrag för periodiskt understöd, medan motionärerna i motionerna I: 709 och II: 801 yrkar att kostnader i samband med vidareutbildning skall vara avdragsgilla vid beskattningen.

Genom beslut av 1964 års riksdag har en omläggning genomförts av de studiesociala stödåtgärderna för all utbildning efter den obligatoriska skolan. Studiehjälpen för studerande inom de gymnasiala skolformerna, vilken regleras i studiehjälpsreglementet den 4 juni 1964, innefattar ett begränsat antal typer av förmåner, som utgår efter enkla och schablonmässiga regler. Vid de eftergymnasiala utbildningslinjerna har staten påtagit sig att tillhandahålla medel för finansieringen av de studerandes utgifter under utbildningstiden. Regler härom återfinns i studiemedelsförordningen den 4 juni 1964.

Bevillningsutskottet har tidigare flera gånger uttalat, att 1964 års studiesociala reform får anses innebära ett stadfästande av principen att utbildningen på såväl låg- som högstadiet bör främjas genom statliga stödåtgärder och att det inte kan anses rimligt att — jämsides med den avsevärda utgiftsökning som nämnda reform medfört för staten — införa en rätt till avdrag för studieunderstöd och för studiekostnader, som otvivelaktigt skulle komma att innebära ett högst betydande skattebortfall.

Det torde inte kunna bestridas att bestämmelserna om rätt till studiemedel är förmånliga för de studerande såväl när det gäller behovsprövningen och storleken av de belopp som kan utgå som i fråga om principerna för återbetalningen. Utskottet vill erinra om att en studiemedelstagare — med nuvarande normalränta för lån från statens utlåningsfonder om 6 % — aldrig behöver betala mer än 3,6 % ränta på återbetalningspliktiga studiemedel, en fördelaktig räntesats inte minst med hänsyn till att det för er-

hållande av studiemedel inte krävs att studiemedelstagaren ställer någon säkerhet.

Vad särskilt angår lagstiftningsyrkandet i motionerna I: 709 och II: 801 vill utskottet erinra om att studiemedel f. n. kan utgå t. o. m. den termin då den studerande fyller 40 år eller om särskilda skäl föreligger ännu längre och att av bilaga 10 till årets statsverksproposition (s. 452) framgår, att chefen för utbildningsdepartementet avser att i särskild proposition lägga fram förslag om bl. a. förstärkning av inkomstprövat tillägg till studiebidrag, ändrade regler om åldersgränsen för åtnjutande av förhöjt studiebidrag samt om studiestöd för studerande. — I de fall däremot, då utbildningskostnaderna är att hänföra till den skattskyldiges förvärvsverksamhet, är kostnaderna som framgår av den tidigare redogörelsen avdragsgilla. I den mån motionärerna avser dessa fall är deras yrkande således åtminstone i viss utsträckning redan tillgodosett.

Med det anförda avstyrker utskottet bifall till motionerna I: 81 och II: 89, I: 709 och II: 801 samt till motionen II: 777.

Utskottet har slutligen att behandla utredningsyrkandet i motionerna I: 274 och II: 308 om begränsning av rätten till avdrag för periodiskt understöd.

Periodiskt understöd intar så till vida en särställning bland avdragen att — om man bortser från vissa begränsningar i avdragsrätten, gällande understöd som utgår till studerande och till personer tillhörande givarens hushåll — avdrag medges utan större hänsyn till ändamålet med utbetalningen och under förutsättning enbart att den sker med någon periodicitet. Ett avdrag av förevarande art kommer naturligt nog att omfatta utgifter av starkt varierande beskaffenhet. Detta i förening med det förhållandet att avdraget för periodiskt understöd inte är maximerat är givetvis ägnat att inbjuda till missbruk av avdragsreglerna.

De periodiska understödens skattemässiga behandling, som efter hand blivit en fråga mera om avdragsrätt för givaren än om skatteplikt för mottagaren, har i olika sammanhang utsatts för stark kritik. Det har gjorts gällande att genom avdraget skattelindring uppnås i åtskilliga fall där en sådan lindring är opåkallad med hänsyn till beskattningsreglernas verkningar i övrigt. Man har därvid pekat bl. a. på att den genom avdragsrätten uppkommande skattelättnaden med hänsyn till progressionen i den statliga beskattningen blir störst i högre inkomstkikt, trots att nedsättningen av skatteförmågan till följd av avdraget torde vara minst i dessa inkomstkikt. Man har vidare framhållit att bestämmelserna i sin nuvarande utformning kan utnyttjas för rena kapitalöverflyttningar mellan varandra närstående skattskyldiga och man har riktat erinringar mot att vissa understödsformer intar en förmånligare ställning i beskattningshänseende än andra.

Enligt en av riksrevisionsverket sammanställd statistik, utförd på grund-

val av en urvalsundersökning av 15 000 skattskyldiga i hela landet, uppgick vid 1968 års taxering antalet avdrag för periodiskt understöd till ca 150 000 och det avdragna beloppet till 343 milj. kr. Enligt uppgifter som lämnats av källskatteutredningen var antalet sådana avdrag vid 1966 års taxering ungefär detsamma, medan det avdragna beloppet totalt uppgick till endast 270 milj. kr. Av riksrevisionsverkets statistik framgår vidare att det förelegat betydande variationer i understödens storlek. Av samtliga 150 000 understöd låg nämligen 50 000 över 2 000 kr. och 13 000 över 5 000 kr. Av riksrevisionsverkets uppgifter framgår vidare att det förelegat ett klart samband mellan storleken av yrkat avdrag och inkomstens storlek. För ensamstående ogifta skattskyldiga med en beskattningsbar inkomst på mellan 12 500 och 15 000 kr. uppgick avdragen till i genomsnitt 150 kr. För samma kategori inkomsttagare utgjorde genomsnittsavdraget för periodiskt understöd i inkomstskikten 50 000—60 000 kr. något över 2 000 kr. och i inkomstskikten 200 000—300 000 kr. närmare 16 000 kr.

Utskottet, som tidigare uttalat, att bestämmelserna om avdrag för periodiskt understöd i deras nuvarande utformning måste anses otillfredsställande, är medvetet om de stora svårigheter som är förenade med att åstadkomma avdragsregler som — utan att åsidosätta principen att skatt bör utgå efter förmåga — likväl begränsar den nuvarande rätten till avdrag för periodiskt understöd. Mot bakgrunden inte minst av den av riksrevisionsverket redovisade statistiken anser utskottet emellertid angeläget att man undersöker möjligheterna att åstadkomma en sådan begränsning av avdragsrätten.

På grund av det anförda anser utskottet sig böra tillstyrka bifall till utredningsyrkandet i motionerna I: 274 och II: 308.

Med hänvisning till det anförda hemställer utskottet
att riksdagen

A) med bifall till motionerna I: 274 och II: 308 i skrivelse till Kungl. Maj:t begär utredning angående möjligheterna att begränsa rätten till avdrag för periodiskt understöd;

B) avslår

1) motionerna I: 81 och II: 89

2) motionerna I: 709 och II: 801 samt

3) motionen II: 777.

Stockholm den 27 februari 1969

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande

från första kammaren: herr John Ericsson (s), fröken Ranmark (s), herrar Tage Johansson (s), Gösta Jacobsson (m), Tistad (fp), Paul Jansson (s), Stadling (s), Annerås (fp), Karl Pettersson (m) och Johan Olsson (cp); samt

från andra kammaren: herr Brandt (s), fru Holmqvist (s), fru Nettelbrandt (fp), herrar Kristenson (s), Carlstein (s), Eriksson i Bäckmora (cp), Hammarsten (s), Josefsson i Halmstad (s), Enarsson (m) och Josefson i Arrie (cp).

Reservation

av herrar Gösta Jacobsson (m), Tistad (fp), Annerås (fp), Karl Pettersson (m), Johan Olsson (cp), fru Nettelbrandt (fp), Eriksson i Bäckmora (cp), Enarsson (m) och Josefson i Arrie (cp), vilka ansett

dels att det avsnitt av utskottets yttrande som börjar på s. 8 med »Genom beslut» och slutar på s. 10 med »och II: 308.» bort ha följande lydelse:

En grundläggande princip i den svenska beskattningsrätten är att skatt skall utgå efter förmåga. Grunden för avdragsrätten för periodiskt understöd liksom andra allmänna avdrag är sålunda att utbetalningar av förevarande slag nedsätter den skattskyldiges skatteförmåga. Av två inkomsttagare i samma inkomstskikt har den som nödgas utbetala periodiska understöd till sina barns utbildning otvivelaktigt en i förhållande till understödets storlek mindre skattekraft än den som inte har sådana utgifter. Eftersom grunden för avdragsrätten således är skatteförmågeprincipen och nedsättningen av skatteförmågan måste anses vara lika stor oavsett hur mottagaren använt det mottagna understödet bör enligt utskottets mening avdrag rimligen kunna medges även för periodiskt understöd som utgått till annans undervisning eller uppfostran, under förutsättning att mottagaren inte tillhör givarens hushåll.

Utskottet vill erinra om att 1944 års allmänna skattekommitté (SOU 1950: 21) föreslog införande av rätt till avdrag för periodiskt understöd även då detta utgått till undervisning eller uppfostran och att detta förslag tillstyrktes av en majoritet av remissinstanserna. Även skattelagssakkunniga, som i ett den 20 december 1956 avgivet stencilerat betänkande förordade en väsentlig inskränkning av möjligheterna till avdrag för periodiskt understöd, ansåg att understöd från föräldrar till barn under dessas studietid borde vara i viss omfattning avdragsgilla.

Avdraget för periodiskt understöd har under årens lopp utsatts för kritik. Det har gjorts gällande att den skattelättnad som uppkommer till följd

av avdragsrätten är irrationell till sina verkningar, eftersom skattelättnaden med hänsyn till den statliga beskattningens progressivitet blir störst i de inkomstskikt, där nedsättningen av skatteförmågan till följd av understödet är minst. Man har också hävdad att bestämmelserna i sin nuvarande utformning kan utnyttjas för rena kapitalöverflyttningar mellan varandra närstående skattskyldiga och att vissa understödsformer röner en förmånligare behandling i beskattningshänseende än andra.

Det säger sig självt att en avdragsrätt som i princip varken är maximerad eller ändamålsbetingad kan inbjuda till missbruk. Å andra sidan torde inte kunna bestridas att det nu gällande förbudet mot avdragsrätt för periodiskt understöd till studerande framstår som både ogrundat och orättvist. Om skatt skall utmätas efter den verkliga skatteförmågan bör i princip givaren av ett periodiskt understöd alltid vara berättigad till avdrag för vad han utbetalat och mottagaren alltid skattepliktig för vad han erhållit. Denna grundprincip fastslogs redan i förarbetena till den nu gällande kommunalskattelagen. Inte minst med hänsyn härtill framstår förbudet mot avdragsrätt som anmärkningsvärt, i synnerhet som det när det gäller studieunderstöd knappast finns större — utan snarare mindre — anledning än i fråga om många andra understödsformer misstänka att det haft till syfte att överföra förmögenhet från givaren till mottagaren eller att lindra progressionen vid givarens beskattning.

Av det anförda torde framgå att det är utskottets uppfattning att man inte onödigtvis bör ställa hinder i vägen för utgivande av periodiska understöd men att man likväl bör spärra möjligheterna till uppenbara missbruk av avdragsrätten. Utskottet kan således inte biträda ett yrkande som utslutande tar sikte på en begränsning av nu gällande möjligheter till avdrag. Däremot förordar utskottet en allsidig och förutsättningslös utredning av frågan om avdrag för periodiskt understöd. En sådan utredning bör — som framgår av det föregående — söka åstadkomma bestämmelser som både möjliggör en likformigare behandling av olika understödsformer och i möjligaste mån förhindrar tillfällen till skatteflykt. Utskottet anser sig därmed ha besvarat motionerna I: 81 och II: 89, I: 274 och II: 308 samt motionen II: 777.

I motionerna I: 709 och II: 801 yrkas att kostnader i samband med vidareutbildning skall vara avdragsgilla i skattehänseende fr. o. m. den 1 juli 1969.

Som framgår av den inledningsvis lämnade redogörelsen kan under vissa förutsättningar avdrag erhållas för kostnader för fortbildning inom ett och samma yrke. Den som vill vidareutbilda sig för att erhålla en annan och bättre anställning saknar däremot möjlighet att erhålla avdrag, eftersom kostnaden i detta fall inte anses vara en kostnad »i och för tjänsten».

Vad utskottet anför i det föregående i fråga om avdrag för periodiskt

understöd kan med fog göras gällande också då det gäller kostnader för vidareutbildning. Den som — ofta på kvällstid och kanske med stora personliga och ekonomiska uppoffringar — söker skaffa sig utbildning för ett mer kvalificerat och inkomstbringande arbete för att förbättra sin och sin familjs och — indirekt — också statens ekonomi bör enligt utskottets uppfattning rimligtvis ha avdrag för av denna utbildning föranledda kostnader. Ingen torde vilja bestrida att den som skaffar sig extraarbete och därmed stärker sin skattekraft skall vara skattepliktig för den inkomst som detta arbete inbringar. På samma sätt bör enligt utskottets uppfattning den som vidareutbildar sig ha möjlighet till avdrag för ett belopp som motsvarar nedsättningen av hans skattekraft under utbildningstiden. Frågan om avdrag för kostnader i samband med vidareutbildning rymmer många och svårlösta problem. Utskottet kan därför inte biträda motionärernas yrkande om omedelbar lagstiftning. Däremot vill utskottet inte motsätta sig att en utredning i ämnet kommer till stånd.

dels att utskottet bort hemställa

I) under punkterna A samt B 1 och 3

att riksdagen med anledning av följande motioner

a) motionerna I: 81 och II:89,

b) motionerna I: 274 och II: 308 samt

c) motionen II: 777

i skrivelse till Kungl. Maj:t begär utredning av frågan om avdrag för periodiskt understöd i syfte att åstadkomma bestämmelser, som både innebär att olika understödsformer kan röna en likformig behandling i skattehänseende och spärrar möjligheterna till uppenbara missbruk av avdragsrätten.

II) under punkten B 2

att riksdagen med anledning av motionerna I: 709 och II: 801 i skrivelse till Kungl. Maj:t begär utredning av frågan om rätt till avdrag för kostnader i samband med vidareutbildning.