

# Fysiska personers inkomstbeskattning i Sovjetunionen

Av skattejuristen Hans Liljeson.

## 1. Inledning

### 1.1 Historik

I sekelskiftets Ryssland och årtiondena före revolutionen utgjordes statsinkomsterna övervägande av konsumtionsskatter. Enligt statistik från 1893 motsvarade de direkta skatterna (inklusive stämpelskatter) endast en tredjedel av konsumtionsskatterna; av dessa sistnämnda inbringade skatten på vodka och andra starka drycker mer än hälften. Bakgrunden var att tsaren 1882 hade nödgats befria bönderna från direkt skatt; de var alltför fattiga för att kunna bära denna pålaga<sup>1</sup> och många av dem hade dessutom jorden skuldsatt efter inlösen i samband med livegenskapens upphävande. Att öka de direkta skatterna för andra samhällsskikt var politiskt omöjligt. Regimen förlorade efter hand kontrollen över statsutgifterna (överdimensionerad förvaltningsapparat, krigsmaktens underhåll), det kapitalistiska ekonomiska systemet kollapsade och bäddade för revolutionen.

Vid revolutionen infördes 1917 extraordinära direkta skatter av konfiskatorisk art, däribland *kontributsija* som verksamt bidrog till att ruinera bourgeoisie. Tvångsleveranserna av livsmedel på landsbygden fick 1918 formen av en naturaskatt, som 1923 omvandlades till en skatt i pengar; denna kom senare att bli ett verktyg för att genomföra kollektiviseringen av jordbruket. Inkomsterna av kolchozböndernas kvarvarande privata jordlotter beskattades vanligtvis enligt starkt progressiva skatteskalor till Stalins död 1953, då man övergick till beskattning baserad på jordens areal. Bördan av denna lantbruksskatt har efter hand något mildrats liksom för skatten på kolchozernas överskott. En högsta marginalskatt av 13% på "de arbetande massornas" löneinkomster fastställdes 1943.

## 1.2 Statsinkomster och skatter i nuläget

För att komma tillrätta med bristerna i den statliga planhushållningen och servicen till medborgarna har Sovjetunionen (SSSR), liksom i fråga om jordbruket, inte kunnat undvara en privat sektor med fria yrkesutövare såsom advokater, arkitekter, läkare, tandläkare, hantverkare och lärare. Enskilda kan också inneha och hyra ut hus och mark. Alla dessa kategorier medborgare har dock av naturliga skäl fått finna sig i att inkomstbeskattas efter strängare progressiva skatteskalor än den stora massan löneanställda arbetare och tjänstemän. Högsta skattesatsen för vanlig löneinkomst är alltså 13% och med hänsyn till lönebeskattningens ringa betydelse för statsinkomsterna beslöts under Chrusjtjeps regim 1960 att denna beskattning i princip skulle avskaffas. Det slutliga genomförandet har dock uppskjutits.

De sammanlagda direkta skatterna från enskilda svarar i nuläget endast för ca 8% av SSSR:s statsinkomster; i övrigt utgörs dessa huvudsakligen av indirekta skatter, främst omsättningsskatten, och de vinstmedel som företagen efter vissa fonderingar överför till staten.

## 1.3 Särskilda inkomstslag och skatte kategorier

Som delvis redan framgått är det sovjetiska inkomstskattesystemet uppbyggt av skatter på särskilda inkomstslag.<sup>2</sup> För varje inkomstkategori gäller särskilda regler och skatteskalor; inkomst tillhörande den ena eller den andra skatte kategorin kan dessutom vara underlag för parallellt uttagande av en helt fristående skatt. I den fortsatta framställningen beträffande de olika inkomstslagen är av intresse att särskilja beskattningen av

- inkomst av tjänst på ordinarie arbetsplats
- inkomst av bisysslor utanför ordinarie arbetsplats
- inkomst av vetenskaplig, litterär och artistisk verksamhet m m.
- inkomst av fritt yrke
- inkomst av hemslöjd och hantverk
- hyresinkomst och övriga inkomster
- lantbruk.

Förutom dels inkomstskatten (*podochodnyj nalog*) omfattande ovanstående inkomstslag, dels skatten på lantbruk, finns stämpelskatter som drabbar enskilda personer samt lokala skatter på fast egendom och transportmedel vilka här förbigås. Förmögenhetsskatt av västerländsk modell saknas. Tidigare utgående arvsskatt avskaffades 1943 och har ersatts med stämpelavgift.<sup>3</sup>

Skattebestämmelserna i SSSR utfärdas i form av *ukaz* från Högsta Sovjets presidium eller som förordning, *postanovlenije*, från Ministerrådet. Kompletterande *instruktsii* utfärdas av SSSR:s finansministerium. Vissa lokala skatter och avgifter beslutas av de olika unionsrepublikernas lagstiftande organ. Omfattande ändringar rörande inkomstskatten och lantbruksskatten beslöts 1983.<sup>4</sup>

## 2. Inkomstskatten

Vem som är skattskyldig och vad som är skattepliktigt behandlas längre fram i samband med de olika inkomstlagen. Eftersom undantagen är karakteristiska för systemet må det vara tillåtet att enligt gängse sovjetiska framställningar först behandla några allmänna undantag.<sup>5</sup>

### 2.1 Befrielse från skattskyldighet

I Sovjetunionen indelas medborgarna i ett stort antal kategorier som åtnjuter olika grader av befrielse från skattskyldighet. Skattebefrielse helt eller delvis (*lgota*) kan vara förestavad av sociala skäl, på grund av en verksamhets "sammällsnytta", som stimuleras i "socialistisk tävlan" eller som kompensation för bosättning i strängt klimat.

### 2.2 Generellt skattebefriade

Skattefrihet för all inkomst åtnjuter Sovjetunionens Hjältar samt innehavare av vissa andra ärofulla utmärkelser ävensom krigsinvalid. Personer, vilka såsom tillhörande sovjetarmén deltog i inbördeskriget 1918—20 respektive andra världskriget, får skatten på alla sina inkomster reducerad med 50 %.

### 2.3 Skattebefriade för vissa inkomster

Följande kategorier kan tjäna som exempel på personer vilka är frikallade från skatt på vissa inkomster:

- Leninpristagare: för den erhållna prissumman
- värnpliktiga: för ersättningar i militärtjänsten
- kolchozmedlemmar: för arbetsinkomst från kolchozen
- löntagare, studenter m fl som av företag (institution) sänts ut i skördarbete på kolchoz: för inkomster därav
- studenter med undervisande uppgifter: för inkomsten därav
- fast anställda jägare: för vissa ersättningar
- alla inkomstagare: för inkomster av annat slag än anställningsinkomst ej överstigande 300 rubel per år
- gravt synskadade: för all inkomst av tjänst
- uppfinnare och innovatörer: för den del av belöning etc som ej överstiger 1 000 rubel per uppfinning
- invånare i "Yttersta Norden": för inkomst av jakt och hemslöjd.

### 2.4 Inkomster av icke skattepliktig natur

Till inkomster av icke skattepliktig natur räknas bl a:

- ränta på statsobligationer samt lotterivinster
- bankräntor och försäkringsbonus

- realisationsvinster på fast eller lös egendom
- arv och gåvor (utom ärvd upphovsmannaroyalty)
- pensioner
- underhållsbidrag
- barnbidrag
- ersättningar vid förlust av arbetsförmåga (vid kroppsskada) eller av familjeförsörjare
- vissa ersättningar enligt statlig socialförsäkring
- likvider för sålda produkter (djur, frukt, grönsaker osv) från privata jordlotter
- likvider (ej överstigande statligt upphandlingspris) för försäljning av vilda bär, svamp, nötter och läkeörter
- ersättning till blodgivare och för lämnande av modersmjölk.

### **3 Inkomst av tjänst**

#### **3.1 Inkomst av tjänst på ordinarie arbetsplats**

Som arbetares eller tjänstemans ordinarie arbetsplats räknas det företag där den anställdes arbetsbok föres.

Skattskyldiga personer är, förutom arbetare och tjänstemän, bl a

- militärer (under förlängd tjänstgöring)
- studenter (som praktiserar)
- advokater (för arbete på rättshjälpsbyråer)
- boskaps- och trädgårdsskötare
- anställda i kooperativa bostadsbyggnadsföretag
- kursledare i studiecirklar
- försäkringsombud

Vid beräkning av skatten på inkomst av tjänst (*nalog s zarabotnoj platy*) föreligger skatteplikt både för kontanta inkomster (lön, semesterersättning o s v) och i princip för naturaförmåner. Skattefritt är däremot bl a: bidrag av social understödsnatur, traktamentsersättningar, ersättning för avstående från tjänstebostadsförmån, avskedsersättning, gåvor in natura från företagen samt värdet av livsmedel och beklädning som tillhandahållits "enligt vederbörliga beslut av SSSR:s regering". — Avdrag för omkostnader i förvärvskällan förekommer inte vilket uppvägs av att traktamentsersättningar och ersättningar avseende egna arbetsredskap m m är skattefria.

Skatten, som har karaktär av definitiv källskatt, uträknas med tillämpning av gällande bestämmelser genom företagets försorg och innehålles vid utbetalning av månadslönen. Sedan 1972 gällande minimilön 70 rubel är skattefri.<sup>6</sup> Skattetabellen har följande utseende (belopp i rubel):

Månadslön	Skatt	Månadslön	Skatt	Månadslön	Skatt
0—70	0,00	79	3,07	88	6,13
71	0,25	80	3,41	89	6,47
72	0,59	81	3,75	90	6,81
73	0,93	82	4,09	91	7,12
74	1,30	83	4,43	92—100	7,12 + 12%
75	1,65	84	4,77		inom skiktet
76	2,00	85	5,11	101—	8,20 + 13%
77	2,39	86	5,45		inom skiktet
78	2,73	87	5,79		

Källa: *Vedomosti V.S.SSSR* 1983 Nr 43:653.

### 3.2 Inkomst av bisyssla utanför ordinarie arbetsplats

Skattskyldiga personer är löntagare med extraförtjänst (*dopolnitelnyj zarabotok*) hos annat företag eller i hemmet t ex i form av maskinskrivningsarbete. Hit räknas även hemsömmerskor, konsulter inom film, radio och TV samt personer som erhåller belöning för uppfinning, rationaliseringsförslag e dyl överstigande 1 000 rubel.

Oberoende av vilket företag som utbetalar ersättningen skall utbetalaren verkställa skatteavdrag, vilket beräknas på extraförtjänstens *hela* belopp (i förekommande fall enligt ovan minskat med 1 000 rubel) med användande av en särskild skatteskala, vari lägsta skattesatsen är 1,5% och den högsta 13% räknat från 100 rubel i månatlig inkomst.

## 4 Inkomstbeskattning av familj m m

Hithörande regler har praktisk betydelse huvudsakligen för skattskyldiga med inkomst av tjänst och behandlas därför i anslutning till detta inkomstslag. Sambeskattnig genom sammanläggning av makars (och ev barns) inkomster förekommer inte i det sovjetiska skattesystemet. Varje fysisk person beskattas för sig med användande av tillämplig skatteskala för respektive inkomstslag och enligt reglerna för varje särskild skatteform. Sammanlevnad i registrerat äktenskap medför vissa skattefördelar som saknas vid enkelt samboende, detta på grund av särskilda regler om skattefrihet m m. I den mån en samboende räknas som försörjd av sin partner, kan förhållandet ha skatterättsliga verkningar.

### 4.1 Anställda inkomstagare

Den som beskattas för inkomst av tjänst på sin ordinarie arbetsplats och har minst fyra andra personer att försörja, får den enligt tabellen uträknade

skatten minskad med 30%. Som försörjda räknas även obesläktade men däremot inte personer med egen inkomst. Har båda makarna inkomst och minst fyra andra personer att försörja, beviljas denna skattenedsättning bara en av makarna efter eget val; är de fyra försörjda personerna makarnas gemensamma barn, erhåller dock båda föräldrarna nämnda skattenedsättning var för sig.

Antalet försörjda som berättigar till skattenedsättning skall styrkas årligen med intyg från den kommunala bostadsförvaltningen eller bysovjeten. Intyget lämnas till arbetsgivaren senast den 15 januari och nedsättningen tillämpas till årets slut. Vid nyanställning eller ökning av antalet försörjda under året inges intyget i anslutning till ifrågavarande händelse. Lagen innehåller en utförlig katalog över vilka som skall anses försörjda eller inte. Som försörjt räknas exempelvis barn för vilket den anställde betalar underhållsbidrag, d v s även om barnet inte bor hos den underhållsskyldige. Bland försörjda inräknas däremot inte vissa studerande eller barn som omhändertagits på barnhem.

#### 4.2 Övriga inkomstagare/inkomster

Vid tillämpningen av skattetabellerna avseende bisyssla och övriga inkomstslag tas inte hänsyn till försörjningsbörda. Den kan däremot få aktualitet vid taxering till den s k ungarlsskatten, se nedan.

#### 4.3 Ungkarlar och barnlösa makar

För att möjliggöra en ökning av det statliga stödet till mödrar med många barn infördes under andra världskriget en särskild inkomstskatt med den officiella benämningen ”skatten på unkarlar, ensamstående och andra sovjetmedborgare med liten familj”. Numera anslås intäkterna av denna skatt huvudsakligen till undervisning, barnhem m m.

##### 4.3.1 Skattskyldighet och skatteplikt

”Ungkarlsskatten” åvilar endast sovjetiska medborgare med egen inkomst. Utomlands bosatt sovjetmedborgare med inkomst i SSSR påföres ”ungkarlsskatten” i samma ordning som i SSSR bosatta skattskyldiga. Skatten drabbar personer *utan barn*: män i åldern 20—50 år och gifta kvinnor i åldern 20—45 år. Ensamstående kvinnor beskattas inte. Från 1 februari 1987 gäller att nygifta är skattebefriade första året räknat från dagen för äktenskapets registrering.

Skattepliktiga är samma inkomster som är föremål för inkomstskatt d v s inkomster av tjänst, författarskap, fritt yrke, hemslöjd och uthyrning m m. I den mån medborgaren åtnjuter skattefrihet i sådana inkomstkällor gäller skattefriheten också ”ungkarlsskatten”. Skatten uttages dock i vissa fall på sådana eljest inkomstskattefria royaltybelopp som inte överstiger 1 000 rubel.

#### 4.3.2 Skattefrihet

Förekomsten av barn grundar således skattefrihet. Som barn räknas eget barn oavsett ålder liksom adoptivbarn. Barn medräknas oberoende av om föräldrarna är gifta eller inte. Gift inkomsttagare kan medräkna makes barn i tidigare äktenskap, om inkomsttagaren bidrar till barnets försörjning. Familjesituationen skall styrkas med föreskrivna intyg och antecknas på den anställdes arbetskort respektive anmälas till lokala skattemyndigheten. Ändringar handläggs i motsvarande ordning. Avlider barn fortsätter skattefriheten att gälla ett år från dödsdagen.

Vissa kategorier medborgare åtnjuter skattefrihet trots att de saknar barn. Total skattefrihet tillkommer:

- Sovjetunionens Hjältar och vissa innehavare av ordnar
- generaler och andra officerare stationerade utomlands
- värnpliktiga i vissa kategorier
- hustrur till ovannämnda militärer
- föräldrar vars barn stupat i krig m m
- vissa manliga och kvinnliga studerande t o m 25 års ålder
- invalider, sinnessjuka m fl.

Skattefrihet partiellt för vissa inkomster tillkommer:

- personer tillhörande hushåll underkastade lantbruksskatten: för inkomst underkastad den vanliga inkomstskatten
- pälsjägare m fl: för vissa inkomster
- den vars inkomst av respektive inkomstslag ej uppgår till beskattningsbart belopp.

#### 4.3.3 "Ungkarlsskattens" skatteskala och uttagsprocent

För skattskyldiga med inkomst av tjänst (enligt 3.1) innehålls skatten som definitiv källskatt beräknad enligt progressiv skala på lönebelopp överstigande 70 rubel i månaden med lägsta skattesats 0,28% och högsta 6% räknat på lönebelopp över 90 rubel. För anställda med inkomst av bisyssla (enligt 3.2) innehålls 6% "ungkarlsskatt" på varje ersättning som överstiger 4 rubel.

För skattskyldiga som — vid sidan av eventuell tjänsteinkomst — har självständiga inkomstkällor av typen privatpraktik och uthyrning, utgör "ungkarlsskatten" 6% av de inkomstbelopp som enligt ovan beskattas i respektive inkomstkälla.

### 5 Inkomster av vetenskaplig, litterär och artistisk verksamhet m m

Upphovsmannaroyalty och andra inkomster av rubricerat slag (*avtorskije voznagrazdenija*, nedan: rojaltyinkomst) beskattas som inkomst av tjänst

men skatten innehålles och beräknas enligt skatteskalor baserade på royaltyinkomstens *årsbelopp* samt utan tillgodoräknande av skattefritt grundbelopp och skattereduktion för försörjningsbörda. Ursprungligen användes en enda skatteskala men när SSSR 1973 tillträdde Världskonventionen om upphovsrätt infördes tre progressiva skalor differentierade med hänsyn till det skyddade verkets användningsområde och inkomsttagarens ställning m m. Rangordnas skatteskallorna efter progressionens höjd med den lindrigaste först, erhålles nedanstående kategoriuppdelning av royaltyinkomsterna. De beskattas utan avräkning av kostnaderna för verkets skapande.

### 5.1 *Royaltyinkomst i allmänhet*

I skatteskalan är lägsta skattesatsen 1,5% och den högsta 13% räknat från 1 200 rubel i årlig inkomst, d v s samma som för tjänsteinkomst av bisyssla men omräknat för helt år. Denna skatteskala tillämpas på:

- ersättning till sovjetisk eller utländsk upphovsman för skyddat verks utnyttjande i SSSR
- ersättning från utlandet till sovjetisk upphovsman för utnyttjande utomlands — i överensstämmelse med sovjetiska bestämmelser — av verk som särskilt skapats för sådant utnyttjande
- ersättning till anställda för vetenskapligt, litterärt och artistiskt arbete, varav inkomsten enligt gällande regler inte hänföres till inkomst av tjänst.

### 5.2 *Viss royaltyinkomst från utlandet*

I hithörande skatteskala är lägsta skattesatsen 30% och den högsta 75% räknat från 5 000 rubel i årlig inkomst. Denna skatteskala tillämpas på:

- ersättning från utlandet till sovjetisk eller utländsk upphovsman med fast bostad i SSSR för skyddat verks utnyttjande utomlands i andra fall än enligt 5.1 ovan.

Om ersättningen avser verks utnyttjande i annan socialistisk stat och inte överstiger 1 000 rubel för helt år, minskas skattebeloppet med 50%. Överstiger ersättningen 1 000 rubel, får skattereduktionen endast avse nämnda första 1 000 rubel.

### 5.3 *Arvingars royaltyinkomster*

I här ifrågavarande skatteskala är lägsta skattesatsen 60% och den högsta 90% räknat från 15 000 rubel i årlig inkomst. De höga skattesatserna förklaras av en "kvardröjande motvilja mot ärvda rikedomar i allmänhet och mot ärvd upphovsmannaroyalty i synnerhet".<sup>7</sup> Den som är upphovsmans rättshavare på annan grund än arv beskattas inte enligt denna skatteskala utan likställes vid beskattningen med upphovsmannen själv. Skatteskalan tillämpas på:

— royaltyinkomster som tillfaller sovjetiska och utländska upphovsmäns arvingar respektive dessas rättsinnehavare.

Om ersättningen inte överstiger 1 000 rubel för helt år, minskas skattebeloppet med 50% för arvingar som är under 16 år, studerande under 23 år, män fyllda 60 år, kvinnor fyllda 55 år eller för arvingar som uppbär invalidpension.

Rättsinnehavare, som är *utländsk juridisk person*, beskattas i vissa fall enligt den skatteskala som skulle ha gällt för den fysiska personens inkomst oaktat skatten på utländska juridiska personers inkomst eljest är fixerad till 40%.

#### 5.4 Kumulation m m

Skatten på royaltyinkomster uttages vid källan. Vid varje utbetalningstillfälle efter det första under ett kalenderår beräknas skatteavdraget med hänsyn tagen även till samtliga ersättningar som erhållits från samma utbetalningsställe tidigare under året. Royaltyinkomst för utnyttjande av verk i SSSR respektive sådan inkomst, som avser utnyttjande av verk utomlands i överensstämmelse med sovjetiska bestämmelser, sammanläggs inte med royaltyinkomst av annat slag från utlandet.

#### 6 Allmänt om beskattning av fritt yrke m m

Inkomster av privat verksamhet i SSSR hänföres till något av inkomstslagen

- inkomst av fritt yrke
- inkomst av hemslöjd och hantverk
- hyresinkomst och övriga inkomster

Skatten på här ifrågakommande inkomster fastställs normalt vid taxering med användande av den för varje inkomstslag gällande särskilda skatteskalen. Avdrag för intäkternas förvärvande medges; underskott i förvärvskälla är dock inte avdragsgillt och kan inte heller utnyttjas till förlustutjämning. Den skattskyldige betalar själv in skatten enligt erhållen debetsedel.

Utövande av privat verksamhet (*individualnaja trudovaja dejatelnost*) regleras i lag som trätt i kraft 1 maj 1987.<sup>8</sup> Lagen innehåller en katalog över tillåtna och förbjudna former av verksamhet men myndigheterna kan tillåta respektive förbjuda verksamheter som inte anges i lagen. Yrkesutövaren får i verksamheten principiellt inte biträdas av andra än hemmavarande familjemedlemmar över 16 år. Tillstånd att bedriva privat verksamhet lämnas av den lokala sovjetens exekutivkommitté och gäller i högst fem år. Registreringsbevis utfärdas men vissa yrkeskategorier kan tilldelas s k patent. I stället för inkomstskatt betalar patenthavaren en årlig ”patentavgift” som skall motsva-

ra den genomsnittliga inkomstskatten för jämförliga yrkesutövare. Överträdelse av bestämmelserna kan medföra näringsförbud och andra påföljder (se 15 nedan). Ett vidlyftigt kontrollsystem finns sedan tidigare. De sovjetiska skattekontrollanternas metoder skiljer sig inte nämnvärt från de svenska kollegornas.

## **7 Inkomst av fritt yrke**

### **7.1 Skattskyldiga personer**

Som exempel på utövare av fritt yrke (*tjastnaja praktika*) kan nämnas advokater, arkitekter, ingenjörer, läkare, tandläkare och vissa lärare. Den för deras yrkesinkomster gällande särskilda skatteskalan har också gjorts tillämplig på ”kyrkans tjänare”, organister m fl.

### **7.2 Skatteskala m m**

Ovanpå ett skattefritt grundbelopp av 300 rubel (per år) är lägsta skattesatsen 10% samt den högsta 69% räknat från 7 000 rubel årlig inkomst. Inkomst av fritt yrke beskattas alltid separat från annan inkomst; om t ex en tandläkare hyr ut ett rum beskattas hyresinkomsten för sig. Nedsättning av skatten på inkomster av fritt yrke på grund av stor försörjningsbörda e dyl medges inte.

### **7.3 Privatpraktiserande läkare**

Läkarna utgör en viktig kategori privatpraktiserande i SSSR och kontrollen av dem är rigorös. Förutom en av hälsovårdsmyndigheten på visst sätt förseglad bunden patientjournal skall läkaren föra en av lokala skattemyndigheten likaledes förseglad bunden bok, den s k kassaboken, i vilken antecknas arvode, besöksdatum m m för varje patient. Kassaboken kontrolleras av lokala skattemyndighetens inspektörer minst två gånger om året. Vid denna s k allmänna kontroll undersöks bl a tillämpade arvoden, medeltalet patientbesök per månad och tidsåtgången per patient, tillämpade mottagningsdagar och klockslag, genomsnittlig frånvaro och kostnaderna för praktiken. Enligt instruktionen görs också s k periodiska kontroller och detta ”även på icke-mottagningsdagar och -tider tills läkarmottagningen stängs för dagen så att skatteinspektören kan samspråka med patienterna medan granskningen pågår”.<sup>9</sup> Skönstaxering kan åsättas.

## **8 Inkomst av hemslöjd och hantverk m m**

### **8.1 Skattskyldiga personer och skatteskala**

Skatteskalan för fria yrkesutövare tillämpades tidigare även på personer sysselsatta för egen räkning med hemslöjd, hantverk och olika slags serviceverksamhet (*kustarno-remeslennyje promysli*). För att stimulera dessa yrkesutövare till ökade insatser fick de 1970 en egen skatteskala med lägre progression. Ovanför ett skattefritt grundbelopp av 840 rubel (per år) tillämpas

sålunda upp till inkomstnivån 3 000 rubel samma skatteskala som gäller månadsinkomst av tjänst (avsnitt 3.1) d v s efter erforderlig omräkning till årsinkomst. I skiktet 3 000—5 000 rubel är marginalskatten 60% och ovanför detta skikt högst 65%.

Män över 60 och kvinnor över 55 år är befriade från all inkomst av hemslöjd och hantverk om deras hushåll är befriat från lantbruksskatten (se nedan) och inkomsten ej härrör från kyrklig organisation eller någons privata praktik. Särskild skattebefrielse för försörjningsbördan kan inte erhållas.

### 8.2 Skattekontroll m m

En omfattande kontrollapparat är även här erforderlig bl a med hänsyn till att verksamheten i regel är en deltidssyssla. Skatteinspektörerna skall därför särskilt kontrollera arbetsdagens längd genom besök hos den skattskyldige ”vid olika klockslag och genom utfrågning av personer som på grund av sin sysselsättning eller av annan orsak känner honom och vet när han börjar och slutar sitt arbete”.<sup>10</sup> Att arbeta svart är för många sovjetmedborgare en tvingande nödvändighet och sådant arbete är vanligast i serviceyrkena. En artikel i *Pravda* 12.1.1987 påtalar missförhållandena och kräver skarpt lagstiftning mot skattefusk och svart arbete.

## 9 Hyresinkomst och övriga inkomster

Inkomst genom uthyrning (*sdatja vnajom*) av fast och lös egendom samt inkomst av verksamhet, som inte beskattas inom ramen för annat inkomstslag, taxeras enligt en särskild skatteskala där lägsta skattesatsen — ovanför det skattefria grundbeloppet 300 rubel — är 15% samt den högsta 81% räknat från 7 000 rubel årlig inkomst.

I detta sammanhang erinras om den generella skattefriheten för inkomst genom försäljning av produkter från privata jordlotter liksom av vilda bär, svamp m m. Vidare är kolchozmedlemmar befriade från inkomstskatt på inkomst av arbete på den egna kolchozen. Dessa kategorier är ofta underkastade lantbruksskatten, se nedan.

## 10 Lantbruksskatten

Lantbruksskatten (*selskochozjajstvennyj nalog*) är en skatt på jord vilken innehas av respektive hushåll som ingår i en kolchoz. Om jorden ligger i ett lands- eller stadsdistrikt saknar betydelse. Skatten påföres hushållet, inte dess medlemmar, men drabbar i praktiken ändå dessa. Kolchozmedlemmarnas personliga status har i själva verket avgörande betydelse för skattens storlek och uttagande från hushållet. Skatten drabbar även hushåll, vilkas medlemmar inte ingår i kolchoz, om de tilldelats jordlotter i ett landsdistrikt.

Skatten beräknas efter jordens enligt vissa regler bestämda areal. Jordlotter

ej överstigande 50 kvm är skattefria. För skatteuträkningen gäller genomsnittstabeller, särskilda för varje unionsrepublik beroende på jordens kvalitet m m. I RSFSR utgör den genomsnittliga skatten 85 kopek per hundra hektar, i det bördigare Georgien 1 rubel 30 kopek o s v.

Skattenedsättning eller befrielse medges beroende på antalet icke arbetsföra eller därmed jämställda hushållsmedlemmar. Som ej arbetsföra anses män över 60 och kvinnor över 55 år samt barn under 16 år. Vidare finns ett tjugotal olika kategorier familjemedlemmar som kan berättiga till skattebefrielse, bl a agronomer, byskollärare, militärer och vissa officerare tillhörande KGB.

## 11 Sovjetmedborgarna och SSSR:s internationella skatteregler

Skyldigheten att betala skatt till SSSR baseras på territorialitetsprincipen med beaktande i viss utsträckning även av nationalitet. Reglerna är delvis olika för sovjetiska och utländska medborgare. För sovjetiska medborgare gäller i huvudsak följande.

— Sovjetmedborgare, som är stadigvarande bosatt (*postojanno prozjivajusjtij*) i SSSR, är obegränsat skattskyldig för inkomst som förvärvats i SSSR eller i utlandet.

— Sovjetmedborgare, som inte är stadigvarande bosatt i SSSR, är skattskyldig för inkomst från källor i SSSR.

Sovjetmedborgare, som på grund av sin tjänst vistas och arbetar utomlands, kan likväl under utlandsvistelsen beskattas i SSSR t ex för sin lön från utländskt företag. Likaså beskattas i SSSR lön som den utlandsverksamme erhåller i rubel från sovjetiskt företag; utbetalar företaget lönen i utländsk valuta, beskattas den däremot inte. Sovjetmedborgare utomlands med lön från sovjetiskt företag kan således vara partiellt skattskyldig härför i SSSR beroende på utbetalningssättet<sup>11</sup>.

## 12 Utlänningarna och SSSR:s internationella skatteregler

### 12.1 Allmänna regler

Före den 1 juli 1978 betalade utlänningar i praktiken ingen skatt i SSSR trots att de i princip var skattskyldiga. Med verkan från nämnda datum påbjöds emellertid att utlänningar skall beskattas enligt samma riktlinjer som sovjetmedborgare<sup>12</sup>. Utlänning kan enligt 1978 års ifrågavarande författningar om ”inkomstskatt på utländska juridiska och fysiska personer” drabbas av såväl inkomstskatten som lantbruksskatten men däremot inte av ”ungkarlsskatten” (avsnitt 4.3).

Enligt 1978 års författningar betingas skattskyldigheten i SSSR av att inkomsten antingen är resultat av utlänningens verksamhet i landet (*dejatelnost na territorii SSSR*) eller utbetalas från en i SSSR belägen källa. Några bestämmelser om beskattning av utlänningars inkomster från utländsk källa, vilka inte hänförs till verksamhet i SSSR, finns inte i nämnda författningar<sup>13</sup>.

### 12.2 Undantagsregler

Vid beskattningen av utlänningar är de sovjetiska myndigheterna inte bundna av de *skattesatser* som gäller för de egna medborgarna. Om sovjetmedborgare i viss utländsk stat beskattas efter högre eller lägre skattesats för likartade kategorier inkomster, kan i stället denna högre eller lägre skattesats tillämpas av de sovjetiska myndigheterna vid beskattningen av medborgare från denna stat. Beskattning efter högre skattesats kan dock vara utesluten till följd av diskrimineringsförbud i dubbelbeskattningsavtal. Sådant förbud finns i 1981 års svensk-sovjetiska avtal *art 17*.

I avsaknad av dubbelbeskattningsavtal kan sovjetiska skattemyndigheter medge *unilateral skattebefrielse* för vissa, i 1978 års författningar exemplifierade inkomster, under förutsättning att sovjetiska medborgare i utlänningens hemland är befriade från skatt på motsvarande inkomst. Ifrågavarande skattebefrielse i SSSR, vilken inte är avhängig av att inkomsttagaren själv beskattas i hemlandet för inkomsten, kan avse bl a:

- lön från utländskt företag för den däri anställdes arbete i SSSR
- ersättning för gästspel och andra framträdanden i SSSR av enskilda artister och grupper
- ersättning från sovjetisk utrikeshandelsorganisation i samband med affärsuppställning vartill organisationen medverkat.

### 13 Dubbelbeskattningsavtalet Sverige — Sovjetunionen

SSSR har ett tiotal allmänna dubbelbeskattningsavtal med länder utanför kommunistblocket. Flertalet avtal har liksom avtalet med Sverige (SFS 1982:708) tillkommit för att undvika den dubbelbeskattning som skulle ha följt av 1978 års sovjetiska lagstiftning. Avtalet med Sverige tillämpas retroaktivt från och med inkomståret 1979. Tillämpningsföreskrifter, se SFS 1982:1227.

#### 13.1 Metod för undvikande av dubbelbeskattning

För undvikande av dubbelbeskattning tillämpar båda staterna enligt avtalet *exempt-metoden* i stället för den i svenska avtal eljest vanliga *credit of tax-metoden*. Skälet skulle vara att "credit of tax-metoden med tanke på de särskilda skatteförhållandena i Sovjetunionen kunde antas vålla administrativa svårigheter vid tillämpningen i Sverige" (Prop. 1981/82:108 s 23). Den valda metoden är närmare bestämt "full exempt". Metoden "exempt with progression" skulle inte ha medfört reciprocitet eftersom progressionshöjning i SSSR skulle inträda endast i de undantagsfall när den skattskyldige även haft annan inkomst i samma förvärvskälla.

#### 13.2 Skatterättsligt hemvist m m

Enligt avtalets *art 1* har fysisk person hemvist (*postojannoje mestoprebyvanije*) i den stat, där han anses skatterättsligt bosatt. Vid s k dubbel bosättning

bestäms hemvistet enligt OECD:s modellavtal. Avvikande regler om hemvist gäller emellertid för de personkategorier, som finns uppräknade i avtalets *art 12 p 2*. Denna handlar om lön till bl a lärare, forskare, korrespondenter och anställda vid turistorganisationer. Sådana personer skall under vistelse för arbete i den ena staten "vid tillämpning av detta avtal inte anses ha förlorat sitt hemvist" i den andra staten om de hade hemvist där omedelbart före vistelsen i arbetslandet, *art 12 p 3*. Avtalet innehåller således två olika hemvistbegrepp: det ena avseende vissa kategorier inkomstagare om de flyttat direkt mellan Sverige och SSSR, det andra avseende alla övriga fysiska personer.

### *13.3 Beskattningen av icke statlig lön m m*

Lön av här ifrågavarande slag beskattas i princip i den stat där arbetet utföres men vid kortare vistelser, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under ett kalenderår (365 dagar under två på varandra följande kalenderår i fråga om tekniska specialister), skall lönen vara undantagen från beskattning i arbetslandet och kan då enligt avtalet endast beskattas i hemviststaten, *art 12 p 1*.

Oberoende av dessa tidsbegränsningar undantages från beskattning i arbetslandet lön till de tidigare omnämnda personkategorier som finns uppräknade i *art 12 p 2*. För sådant undantagande gäller varjehanda villkor och i några fall *annan* tidsbegränsning. Lönen kan även i dessa fall endast beskattas i hemviststaten.

Om "hemviststaten" inte genom interna skatteregler gör bruk av sin beskattningsrätt enligt avtalet, blir lönen skattefri. Sålunda kan skattefrihet inträda om en forskare eller tidningskorrespondent flyttat från Sverige till SSSR och inte behållit annan anknytning till Sverige än lönen; vederbörande kan då bli begränsat skattskyldig i Sverige enligt 53 § KL. Inte heller SSSR kan beskatta lönen så länge beskattningsrätten enligt avtalet är förbehållen Sverige. Även de svenska sexmånaders- och ettårsreglerna kan på motsvarande sätt medföra skattefrihet för lön under vistelse i SSSR <sup>14</sup>.

### *13.4 Beskattningen av statlig lön m m*

Lön utbetalad av staten eller statlig institution till den egna statens medborgare beskattas endast i den utbetalande staten, *art 13*. Detsamma gäller statliga pensioner till nämnda medborgare samt bidrag som utbetalas enligt nämnda stats socialförsäkringslagstiftning, t ex svensk ATP och folkpension. Frågan huruvida de tjänster, som föranlett löne- eller pensionsutbetalningen, skall anses utförda för staten (statlig institution) bedöms enligt den statens egna lagstiftning. Det bör här observeras att den som *inte* är medborgare i den utbetalande staten beskattas enligt *art 12* för statlig lön och enligt *art 14* för statlig pension.

### *13.5 Beskattningen av vissa andra inkomstslag*

Beträffande andra inkomstslag än fastighetsinkomster och löner m m — där frågan om beskattningsrätten lösts på skilda sätt — tillkommer beskattningsrätten huvudsakligen endast hemviststaten. Så är fallet beträffande upphovsmannaroyalty (*art 7*), ränta (*art 9*), realisationsvinster (*art 11*), ävensom privata livräntor och pensioner liksom andra i avtalet inte särskilt behandlade inkomster (*art 14*) vilka förvärvats av person med avtalsenligt hemvist i en av staterna från källa i den andra staten<sup>15</sup>. Hemvistreglernas utformning kan leda till skattefrihet även för här nämnda inkomster om inkomsttagaren i fråga om lön och liknande ersättning hör till de i *art 12 p 2* uppräknade personkategorierna.

## **14 Deklaration, taxering och uppbörd**

### *14.1 Anställda m fl*

Inkomsttagare, vilkas skatt innehålles i form av definitiv källskatt (avsnitt 3—5) och som inte har andra inkomster, slipper deklarerera. Vanliga löntagare, som vill erhålla nedsättning av källskatten (t ex på grund av försörjningsbörda) har i stället att förete föreskrivna intyg (avsnitt 4). Reglerna för skattenedsättning och för skatteuträkningen vid anställnings början och slut, semester och annan frånvaro, arbetspremier, sidoinkomster o s v är komplexa och tillämpas ofta felaktigt<sup>16</sup>. Om rättelse inte erhålles genom hänvändelse till företagsledningen anföres klagomål hos den lokala skattemyndigheten (*finansovj otdel*). Restitution kan avse skatt som innehållits för mycket inom ett år före uppdagandet av felaktigheten. Felaktigt underlåtet skatteavdrag får verkställas i efterhand om det avser löneutbetalning högst tre månader tidigare. När det gäller inkomst av litterär verksamhet m m (*royaltyinkomst*, avsnitt 5) får såväl återbetalning som uttagande av resterande skatt längst omfatta kalenderåret före det år felaktigheten uppdagades.

### *14.2 Fria yrkesutövare m fl*

Deklaration för inkomståret lämnas senast 15 januari följande år. På basis härav verkställer lokala skattemyndigheten taxering och utfärdar debetsedel. Skatten erlägges kvartalsvis med första inbetalning senast 15 mars. Vid påbörjande av skattepliktig verksamhet deklareraras den för resten av året beräknade inkomsten samt betalas skatt i motsvarande ordning. Jämkningsmöjlighet föreligger vid väsentlig inkomständring under året. Om den erlagda skatten vid årets utgång under- eller överstiger skatten på samma års faktiska inkomst, utkrävs eller återbetalas mellanskillnaden inom en 15-dagarsfrist. Eftertaxering kan ske för närmast föregående två kalenderår. Klagomål anföres hos lokala skattemyndigheten.

### 14.3 Utlänningar

Utlänning med skattepliktig inkomst från källa inom eller utom SSSR och som vistats i SSSR i en månads tid skall lämna *preliminär deklaration* till lokala skattemyndigheten vid utgången av denna tid samt *slutlig deklaration* avseende årets faktiska inkomst senast 15 januari följande år. Deklarations-skyldighet åligger dock inte utlänning för lön, som härrör av anställning vid sovjetiskt företag, eller för inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning i SSSR.

Enligt 1978 års *instruksija* (avsnitt 12 ovan) drabbas i princip utlännings samtliga skattepliktiga inkomster i SSSR av källskatt, som för varje utbetalning — utom när det gäller inkomst av tjänst — beräknas enligt tillämplig progressiv skatteskala med hänsyn till eventuella tidigare utbetalningar under året.

Med anledning av lämnad deklaration skall debetsedel utfärdas inom 15 dagar och i den mån skatt skall betalas utöver innehållen källskatt anges betalningsterminerna på debetsedeln. Skatten kan betalas i rubel eller utländsk valuta och efter den skattskyldiges val i en klumpsumma för hela året.

Klagomål över lokala skattemyndighetens beslut kan anföras hos SSSR:s finansministerium inom ett år efter skattens erläggande. Ej åtnjuten skatteförmån kan efter klagomål beviljas i efterhand från dagen för inträdet av förmånen, dock inte för längre tid än ett år.

### 15 Straffbestämmelser m m

Enligt 1986 års lag om ”hårdare kamp mot oförtjänta inkomster”<sup>17</sup> kan underlåten deklaration eller uppsåtligt lämnande av oriktig uppgift i deklaration föranleda administrativ bestraffning i form av *varning* eller *böter från 50 till 100 rubel*. Påföljden framstår som en mild västanfläkt jämförd med de svenska bestämmelserna om högst sex års fängelse för motsvarande förseelser. Först vid upprepad deklara-tionsförseelse inträder i SSSR straff som för brottsligt förfarande, varvid kan utdömas straffarbete i högst två år eller böter från 200 till 1 000 rubel.

Påföljderna drabbar *deklarationsskyldiga* d v s huvudsakligen utövare av fritt yrke eller annan privat verksamhet. I den mån tillstånd till verksamheten erfordras, riskerar den skattskyldige vid allvarlig överträdelse att tillståndet återkallas, läkare kan få sin legitimation indragen o s v. Sistnämnda påföljd kan också drabba läkare som vid kontroll visat sig inte ha fört ”kassaboken” i föreskriven ordning. Den som utövar tillåtlig verksamhet utan tillstånd eller som bedriver i lag förbjuden verksamhet beskattas inte för inkomsten därav; hela inkomsten kan istället förklaras förverkad till staten.<sup>18</sup>

#### Noter

- 1 Pålaga motsvarar ordagrant *nalóg*, det gängse ryska ordet för skatt.
- 2 Sedulärskatter, av latin *scedula* = papyrusremsa på vilken för beskattningsändamål uppskrevs inkomster av viss kategori.
- 3 Avgiften uttages för officiella intyg om arvsrätt enligt en progressiv skala med högst 10% (i skiktet över 1 000 rubel).
- 4 *Ukaz* 20.10.1983 (*Vedomosti V.S.SSSR* 1983 Nr 43:653) och *Instruktsija* 30.12.1983 Nr 182 (*Bjulleten normativnych aktov ministerstv i vedomstv SSSR* 1984 Nr 12). Den nya lagstiftningen sammanfattas i V.A. Tur och S.N. Dyrhov *Novoje zakonodatelstvo o podochnom i selskochozjajstvennom nalogach s naselenija*, Finansy SSSR 1984:4 s. 10 f.
- 5 Bland källor antecknas här V.A. Tur *Nalogi s naselenija* (175 s., Moskva 1986).
- 6 Enligt *The USSR in Figures for 1985* (Moskva 1986) var sovjetiska arbetares och tjänstemäns genomsnittliga månadslön 190 rubel (1 rubel är ca 10 kr).
- 7 Michael Newcity *Recent changes in Soviet personal taxation*, *Review of Socialist Law* 1986:12 s 181.
- 8 Lag 19.11.1986 (*Vedomosti V.S.SSSR* 1986 Nr 47:964-965)
- 9 V.A.Tur *Nalogi s naselenija* s. 51.
- 10 A.a.s. 47.
- 11 Med betalning i utländsk valuta jämställs löneutbetalning i rubel enligt visst växlingsförfarande, *invaljutnyj oklad*.
- 12 *Ukaz* 12.5.1978 (*Vedomosti V.S.SSSR* 1978 Nr 20:313) och *Instruktsija* 5.10.1978 utfärdad av SSSR:s finansministerium.
- 13 Utlännings stadigvarande bosättning i SSSR har enligt de interna reglerna endast undantagsvis självständig betydelse i skattehänseende, se 5.2 om upphovsmannaroyalty.
- 14 Jfr Innovationsskatteutredningen Ds Fi 1984:16 s. 37.
- 15 Skatten på *aktieutdelning* får enligt *art 8* i källstaten uppgå till högst 15%. I övrigt saknas regler om beskattningen av aktieutdelning, som vid avtalets tillkomst inte förekom i SSSR. Utdelningsbeskattningen aktualiseras emellertid av 1987 års sovjetiska lagstiftning om "joint ventures" (*Ukaz* 13.1.1987, *Vedomosti V.S.SSSR* 1987 Nr 2:35).
- 16 Bristerna påtalas av RSFSR:s högste skattedirektör P.P. Makarov: *Ustranit nedostatki v istjiznlenii i vzimanii nalogov s naselenija*, Finansy SSSR 1985:1 s. 32 ff.
- 17 *Ukaz* 23.5.1986 (*Vedomosti V.S.SSSR* 1986 Nr 22:364)
- 18 Lag 19.11.1986 (*ibid.* Nr 47:964)

#### Bibliografi

En rikhaltig förteckning över sovjetisk och utländsk litteratur om beskattningen i Sovjetunionen finns hos Michael Newcity *Taxation in the Soviet Union* (Praeger Publishers, New York, 1986).

## Äldre Skattelitteratur m m

Regeringsrättens årsböcker, Sv Skattetidning, Skattenytt,  
Propositioner, betänkanden NJA m m  
Snogeholms Utbildnings AB tel 040/722 85

# ”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs – för fortsatt ledamotskap i förbundet – en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med  $\Delta$ .



# SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

**SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND**

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.

**50 ÅR**

**Goda Råd gratis!**

Ja tack, skicka mig broschyren Goda Råd och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Namn .....

Företag .....

Adress .....

.....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND 