

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 30 oktober 1997 bemyndigade regeringen statsrådet Thomas Östros att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader m.m.

Med stöd av regeringens bemyndigande förordnades fr.o.m. den 24 november 1997 lagmannen Bertil Ekholm som särskild utredare.

Att som experter biträda utredningen förordnades fr.o.m. den 1 februari 1998 utredaren Bengt Blomqvist, departementssekreteraren Robert Boije, rådmannen Monica Dahlbom, docenten Leif Edvardsson, förbundsekonomen Lillemor Gladh, skattedirektören Monika Linder, skattejuristen Kerstin Nyquist och kammarrättsassessorn Ulf Rehnberg.

Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 12 januari 1998 kammarrättsassessorn Peter Kristiansson och jur.kand. Eva Lindeblad.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om ökade levnadskostnader m.m.

Utredningen har tidigare lämnat delbetänkandet Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete (SOU 1998:56).

Härmed överlämnas utredningens slutbetänkande Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94).

Utredningens uppdrag är härmed slutfört.

Stockholm i september 1999

Bertil Ekholm

/Peter Kristiansson
Eva Lindeblad

Innehåll

Sammanfattning	9
Författningsförslag	13
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	13
2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000).....	20
3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	39
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.....	40
5 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:359) om arvoden till statsråden m.m.....	42
6 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1065) om ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter.....	43
7 Förslag till förordning om ändring i utlandsreseförordningen (1991:1754)	45
1 Utredningsuppdraget	49
1.1 Inledning.....	49
1.2 Beskattning av förmåner	50
1.3 Avdrag för ökade levnadskostnader	51
2 Beskattning av förmåner	55
2.1 Gällande rätt.....	55
2.1.1 Inkomsttaxeringen.....	55
2.1.2 Avdrag för preliminär skatt.....	57
2.1.3 Kontrolluppgifter	58
2.1.4 Socialavgifter	59
2.1.5 Pensionsgrundande inkomst.....	59
2.2 Rättsutvecklingen.....	59

3	Begreppet förmån	61
3.1	Överväganden och förslag	61
4	Begreppet anställd	65
4.1	Överväganden och förslag	65
5	Förmåner av mindre värde	71
5.1	Rättsutvecklingen	71
5.2	Överväganden och förslag	74
6	Utbildning under pågående anställning	81
6.1	Rättsutvecklingen	81
6.2	Rättstillämpningen	83
6.3	Överväganden	87
7	Övriga frågor rörande beskattning av förmåner	91
7.1	Förmån av motion	91
7.1.1	Rättsutvecklingen	91
7.1.2	Överväganden och förslag	93
7.2	Värdering av kostförmåner	95
8	Avdrag för ökade levnadskostnader m.m.	97
8.1	Gällande rätt	97
8.1.1	Inkomsttaxeringen	97
8.1.2	Avdrag för preliminär skatt	101
8.1.3	Kontrolluppgifter och självdeklaration	102
8.1.4	Socialavgifter	103
8.1.5	Pensionsgrundande inkomst	103
9	Tjänsteresa och tjänsteställe	105
9.1	Tjänsteställe – gällande rätt	105
9.2	Tjänsteställe – allmänt	108
9.3	Definition av tjänsteresa	110
9.3.1	Bakgrund	110
9.3.2	Överväganden och förslag	111

10	Tjänsteställe för vissa yrkesgrupper.....	117
10.1	Tjänsteställe – distansarbetare m.fl.....	117
10.2	Tjänsteställe – instruktörer inom frivillig försvars- utbildning	120
10.3	Tjänsteställe – kortvariga arbeten och uppdrag	121
11	Särskilt om kortvariga arbeten och uppdrag.....	125
11.1	Beskattningskonsekvenserna.....	125
11.2	Särskilt om avdrag för kostnader för inställelseresor	128
11.2.1	Avdragsbegränsningen – rättsutveckling.....	128
11.2.2	Avdragsbegränsningen – överväganden och förslag.....	131
11.3	Särskilt om socialavgifter, skatteavdrag och pensions- grundande inkomst.....	133
11.3.1	Tyst kvittning	134
11.3.2	Överväganden och förslag.....	138
12	Avdrag för ökade levnadskostnader – inledning	143
12.1	Begreppen maximibelopp och normalbelopp.....	143
12.2	Hel och halv dag.....	145
13	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa.....	147
13.1	Samordning av bestämmelserna.....	147
13.1.1	Bakgrund.....	147
13.1.2	Överväganden och förslag.....	148
13.2	Rätt till avdrag för skattskyldiga som inte erhåller traktamente.....	149
13.3	Begreppet ort.....	151
13.3.1	Gällande rätt och rättsutveckling	151
13.3.2	Överväganden och förslag.....	152
13.4	Vistelse i mer än ett land	159
13.5	Skyldighet att lämna kontrolluppgift.....	159
14	Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete	161
14.1	Bakgrund och gällande rätt.....	161
14.2	Rättstillämpningen	163
14.3	Överväganden och förslag.....	166

15	Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning	173
15.1	Gällande rätt och rättsutveckling	173
15.2	Rättstillämpningen	175
15.3	Överväganden och förslag	180
16	Särskilt om ökade levnadskostnader vid tjänstgöring utomlands.....	189
16.1	Former för prisinsamling.....	189
16.1.1	Bakgrund.....	189
16.1.2	Överväganden.....	192
16.2	Valutakursförändringar	194
16.2.1	Överväganden.....	194
16.3	Vilka kostnader bör beaktas vid beräkning av normalbeloppens storlek?.....	195
16.3.1	Bakgrund.....	195
16.3.2	Överväganden.....	196
17	Hemresor, inställelseresor och intervjuresor.....	199
17.1	Gällande rätt och rättsutveckling	199
17.2	Överväganden och förslag	201
18	Ekonomiska och övriga konsekvenser	203
18.1	Ekonomiska effekter	203
18.2	Generella direktiv.....	205
19	Författningskommentar	207
19.1	Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	207
19.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000).....	209
19.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	219
19.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.....	220
19.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:359) om arvoden till statsråden m.m.....	221
19.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1065) om ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter.....	222
19.7	Förslaget till förordning om ändring i utlandsreseförordningen (1991:1754)	223

Bilagor:

1	Kommittédirektiv	225
2	12 kap. inkomstkattelagen – lydelse enligt lagråds- remiss.....	235
3	12 kap. inkomstkattelagen – föreslagen lydelse.....	247

Sammanfattning

Vårt uppdrag har varit att se över reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten och dubbel bosättning. Vi har också haft i uppdrag att klarlägga om beskattningen av förmåner är förenad med några problem och om så är fallet föreslå lämpliga ändringar.

Beskattningen av förmåner

Förmån av tjänst skall idag tas upp till beskattning om inte förmånen är särskilt undantagen från beskattning. Någon definition ges inte av vad som skall förstås med förmån. Vi har övervägt om det inte borde införas en sådan men stannat för att inte lämna något sådant förslag. Vi menar att beskattningen av förmåner täcker ett så vitt område att en definition skulle bli mycket allmänt hållen och därigenom inte kunna tillföra regelsystemet något av värde. Vi har inte heller funnit att den nuvarande ordningen med en generell beskattning av förmåner skulle kunna ersättas med en uppräkningslista av de skattepliktiga förmånerna. Vi anser däremot att det föreligger ett behov av ett förtydligande av vad som skall förstås med anställd. Vi föreslår därför att det bör framgå att med anställd och arbetsgivare skall i 11 kap. inkomstskattelagen likställas uppdragstagare respektive uppdragsgivare, såvida inte något annat anges.

Någon beloppsmässig begränsning föreligger idag inte vid förmånsbeskattning. Detta förhållande kan medföra att beskattning sker av förmåner vars värde är försumbart. Vi föreslår att förmåner av mindre värde inte skall tas upp till beskattning om förmånen utges vid särskilda tillfällen. Vi tänker då på förmåner vars värde inte överstiger 500 kr. Det ligger i sakens natur att den föreslagna regeln skall ses som ett undantag med mycket snävt tillämpningsområde. Förslaget skall inte ses som ett avsteg från de principer som var vägledande för inkomstskattereformen.

Värdet av utbildning som den anställde får skall inte tas upp till beskattning om utbildningen betingas av arbetsgivarens verksamhet. Vi har övervägt om detta skulle behöva regleras särskilt men har funnit att

rättsläget är klart och att något behov av lagstiftning på området inte föreligger.

Utrymmet för skattefri av arbetsgivaren betald motion är idag begränsat. Som reglerna är utformade saknar i praktiken många arbetsgivare möjligheter att finansiera de anställdas motion utan att detta leder till förmånsbeskattning för de anställdas del. Detta gäller i synnerhet arbetsplatser med ett fåtal anställda som saknar egen motionsanläggning och som inte kan abonnera en anläggning. Vi föreslår att om den anställde erhåller ett terminskort på en motionsanläggning skall detta vara skattefritt under förutsättning att erbjudande om fri motion lämnats till hela personalen och att det är fråga om motion av enklare slag.

Avdrag för ökade levnadskostnader

Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av vad som skall förstås med tjänsteresa. Vi anser att lagstiftningen skulle vinna på att det infördes en sådan definition. Vi föreslår att med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur. Vi är medvetna om att den föreslagna definitionen är allmän men menar att inte minst pedagogiska vinster kan göras med ett sådant tillägg.

Tjänstestället utgörs i flertalet fall av den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sina arbetsuppgifter. För vissa skattskyldiga kan bostaden utgöra tjänstestället. Vi föreslår inte någon ändring i detta avseende. För instruktörer inom frivillig försvarsutbildning skall bostaden utgöra tjänstestället, i likhet med vad som gäller för reserv-officerare.

För den som har kortvariga arbeten och uppdrag gäller i allmänhet att arbetsorten är tjänsteställe. Det medför att resor som uppdragstagaren gör till och från arbetsorten inte blir att anse som tjänsteresor. För uppdragstagaren kan detta många gånger medföra att rätten till avdrag för resor och ökade levnadskostnader blir mer begränsad än om han ansågs vara på tjänsteresa. För att förbättra situationen vid kortvariga arbeten och uppdrag föreslår vi att den avdragsbegränsning som idag gäller för s.k. inställeleresor skall slopas och att rätt till avdrag skall föreligga också för resekostnader som understiger 7 000 kr per år. Vi föreslår också att om uppdragstagaren erhåller ersättning för resan av uppdragsgivaren skall denna ersättning vara skattefri. Förslagen är inte begränsade till att gälla vid kortvariga uppdrag utan kommer att gälla alla inställeleresor. Störst betydelse torde förslaget emellertid få vid kortvariga uppdrag. Däremot anser vi inte att tjänstestället skall bestämmas på annat sätt för denna grupp, som är mycket heterogen, än vad som allmänt gäller.

Vi lämnar i detta betänkande inte något förslag till ändring av de belopp som skall vara avdragsgilla vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Vi föreslår emellertid att de som är på tjänsteresa skall behandlas på samma sätt ur avdragssynpunkt oberoende av om de uppbär traktamente eller ej. Avdrag skall för båda kategorierna medges enligt de regler som för närvarande gäller för skattskyldiga som erhåller traktamente.

Vid tjänsteresa införs ett nytt begrepp, tillfällig verksamhetsort, för att lättare kunna avgöra när en löpande tjänsteresa skall anses bruten. Med tillfällig verksamhetsort avses ett område inom 30 kilometer från den plats där den skattskyldige utför sina arbetsuppgifter under den inledande tiden av tjänsteresan.

Vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablon skall begreppet maximibelopp användas oavsett om det är fråga om tjänsteresa m.m. i Sverige eller utomlands.

Fråga har väckts om formerna för prisinsamling vid bestämmande av normalbeloppens (numera föreslagna maximibeloppens) storlek. Enligt vår mening bör Riksskatteverket ha möjlighet att inhämta prisuppgifter på det sätt verket finner lämpligt. Härutöver har vi övervägt om ytterligare utgifter bör beaktas vid bestämmande av maximibeloppen vid utrikes tjänstgöring, men funnit att så inte bör vara fallet.

Förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten behandlades i vårt delbetänkande och har också föranlett ny lagstiftning. Vi föreslår endast lagtekniska ändringar på detta område för att uppnå en förenkling av regelsystemet. När det gäller rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning är det vår mening att reglerna i huvudsak skall kvarstå i oförändrat skick. Avdrag för ökade levnadskostnader skall således i denna situation också i fortsättningen kunna medges under en tid av som längst tre år. Vi föreslår emellertid att rätten till avdrag skall knytas till förhållanden som lätt kan bestämmas och att inslaget av skälighetsbedömning så långt möjligt skall utmönstras för att öka förutsebarheten beträffande avdragsrätt.

Flera av de förslag vi lämnar har karaktär av tekniska förändringar med syfte att ytterligare förenkla lagstiftningen eller att eliminera tillämpningsproblem, som rör avgränsade grupper av skattskyldiga och som vi har blivit uppmärksammade på under utredningsarbetet. Vi lämnar inte någon sammanfattande redovisning av förslagen utan hänvisar i denna del till respektive avsnitt i betänkandet.

Våra förslag bygger på det förslag till inkomstskattelag som lagts fram och föreslås träda i kraft den 1 januari 2001. Vi föreslår att detsamma skall gälla beträffande våra förslag. Lämnade förslag till

förbättring av situationen för personer med kortvariga uppdrag föreslås emellertid genomföras snabbare och gälla från den 1 januari 2000.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 19 §, 33 § 2 mom., punkten 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §¹

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas icke:
vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskiftat bo eller gåva;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1997:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning

¹ Senaste lydelse 1999:200

som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring, samt belopp som arbetsgivare utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut och som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring, i den mån beloppet inte väsentligt överstiger vad som utgår för befattningshavare i statens tjänst;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser annan byggnad än privatbostad eller markanläggning, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet, dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för näringsverksamhet, dels för sådan försäkringsersättning som avses i lagen (1999:199) om skatteregler för ersättning från insättningsgaranti och investerarskydd i den omfattning ersättningen avser ersättning för ränta och finansiella instrument;

ersättning för förlust eller skada på egendom vid fartygs förolyckande som redare utger till sådan arbetstagare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 49 §;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendium för mottagarens utbildning, dock inte sådant stipendium som anges i punkt 12 sjunde stycket av anvisningarna till 32 §;

stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning, dock inte ett sådant stipendium som anges i punkt 12 sjunde stycket av anvisningarna till 32 §;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internationella bidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma

lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav de bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

introduktionsersättning enligt lagen (1992:1068) om introduktionsersättning för flyktingar och vissa andra utlänningar;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag, samt barnpension enligt lagen om allmän försäkring till den del pensionen för varje månad den avser inte överstiger en tolfedel av fyrtio procent eller, vid pension efter båda föräldrarna, åttio procent, av prisbasbeloppet den månad pensionen avser samt sådan i 17 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring angiven livränta i form av efterlevandelivränta till barn enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller enligt annan i nämnda lagrum angiven författning till den del livräntan föranlett minskning av sådan del av barnpension som inte är skattepliktig;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, vårdbidrag till den del det utgör ersättning för merkostnader enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag, ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap. 7 a § samma lag, särskilt pensionstillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till folkpension för långvarig vård av sjukt eller handikappat barn samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utges av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

assistansersättning enligt lagen (1993:389) om assistansersättning och ekonomiskt stöd till kostnader för personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade;

bostadstillägg enligt lagen (1994:308) om bostadstillägg till pensionärer;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag och lagen (1993:737) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

bidrag enligt lagen (1992:148) om särskilt bidrag till ensamstående med barn;

ersättning som lämnas av kommunen enligt lagen (1997:1268) om kommuners ansvar för ungdomar mellan 20 och 24 år;

ersättning som fastställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som – utan att det skett yrkesmässigt – inställt sig inför

domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

förmån av fri resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller kostnadsersättning för sådan resa och, såvitt gäller ersättningen, till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 §;

förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna och, såvitt gäller ersättningen, till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 §;

hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;

sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;

tävlingsvinst som inte hänförs till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,03 prisbasbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett

beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmån;

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisreglerings-avgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivnings-myndigheter, 33 § tullagen (1994:1550) eller 19 kap. 2 och 12–14 §§ skattebetalningslagen (1997:483);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 3 och 4 lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

ränta enligt 22 § tredje stycket lagen (1993:737) om bostadsbidrag;

vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Om mervärdesskatt ändå har räknats med vid inkomst-redovisningen anses skatten, om den betalats till staten, som en sådan speciell skatt för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen enligt denna lag. Till följd av detta utgör belopp som har fallit bort, och för vilket avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen.

Beträffande ersättning som utfaller på grund av avtals-grupp-sjukförsäkring gäller särskilda bestämmelser i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §.

33 §

*2 mom.*² Avdrag för kostnader som avses i punkt 4 av anvisningarna får göras endast till den del kostnaderna överstiger 7 000 kronor och för övriga kostnader till den del kostnaderna överstiger 1 000 kronor. Vad nu sagts gäller dock inte i fråga om kostnader som avses i 1 mom. tredje stycket, punkterna 3–3 c och 7 av anvisningarna samt färdkostnad för resa i tjänsten.

2 mom. Avdrag för kostnader som avses i punkt 4 av anvisningarna får göras endast till den del kostnaderna överstiger 7 000 kronor och för övriga kostnader till den del kostnaderna överstiger 1 000 kronor. Vad nu sagts gäller dock inte i fråga om kostnader som avses i 1 mom. tredje stycket, punkterna 3–3 c, *4 fjärde stycket* och 7 av anvisningarna samt färdkostnad för resa i tjänsten.

² Senaste lydelse 1997:950

Anvisningar

till 33 §

4.³ Även för det fall, att skattskyldig enligt punkt 3 här ovan icke är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader, äger han dock rätt avdraga skäligen kostnad för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till minst fem kilometer och det klart framgår att användandet av egen bil för resa till och från arbetsplatsen regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel medges avdrag för kostnader för resa med egen bil. Sådant avdrag medges också om den skattskyldige använder bilen i tjänsten under minst 60 dagar för år räknat de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat medges avdrag under alla de dagar som bilen används för resor mellan bostad och arbetsplats. Användningen i tjänsten beaktas dock endast om den uppgår till minst 300 mil för år räknat. Avdrag för andra kostnader än sådana som avses i femte stycket medges med 1 krona och 50 öre per körd kilometer.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra stycket. Detsamma gäller skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last.

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har rätt till skäligen avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har rätt till skäligen avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket. *Skattskyldig som för dessa resor fått sådan kostnadsersättning som enligt 19 § inte räknas till skattepliktig inkomst, har inte rätt till avdrag för de kostnader som ersättningen varit avsedd att täcka.*

³ Senaste lydelse 1997:950

Har den skattskyldige vid resorna haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Om den som är skattskyldig för bilförmån har företagit resor som avses i första eller fjärde stycket med förmånsbilen medges avdrag under de förutsättningar som anges i denna punkt. Avdrag medges för kostnaden för dieselolja med 50 öre per körd kilometer och för kostnaden för annat drivmedel med 80 öre per körd kilometer.

Detsamma gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resorna med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § är skattskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering.

Äldre bestämmelser tillämpas dock för ersättning för resor som företagits före den 1 januari 2000.

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:000)⁴
dels att rubriken närmast före 12 kap. 20 § skall utgå,
dels att 11 kap. 1, 11, 12, 14, 15 och 26 §§, 12 kap. 2, 4–25 och
 30 §§, 60 kap. 3 § samt rubrikerna närmast före 12 kap. 5–7, 10, 17–
 19, 21 och 22 §§, skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 11 kap. 1 a och
 25 a §§ samt närmast före 11 kap. 1 a, 12 och 25 a §§, 12 kap. 8, 9, 11
 och 15 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

1 §

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla
 andra inkomster som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt,
 om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap.

*Med anställd respektive
 arbetsgivare likställs i detta
 kapitel uppdragstagare respek-
 tive uppdragsgivare, om inte
 något annat anges.*

I inkomstslaget tjänst tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget
 näringsverksamhet om

- mervärdesskatt i 15 kap. 6 §, och
- återföring av avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 19 §.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 60
 kap.

Förmåner av mindre värde

1 a §

*Förmåner av mindre värde
 som utges vid särskilda tillfällen
 skall inte tas upp.*

⁴ Lydelse enligt av regeringen den 3 september 1998 till lagrådet överlämnad
 remiss med förslag till inkomstskattelag (dnr 97/79).

11 §

Personalvårdsförmåner skall inte tas upp. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan består av enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmåner räknas inte

1. rabatter,
2. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,
3. förmåner som inte riktar sig till hela personalen, och
4. andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

(12 § första stycket första meningen)

Till personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid.

Till personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid.

Motion och annan friskvård

12 §

Till personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid. Hit räknas också möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård som

– utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren,

– utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,

– är av kollektiv natur, eller

– i andra fall i ringa om-

Förmån av enklare slag av motion och annan friskvård som riktar sig till hela den stadigvarande personalen skall inte tas upp.

fattning utövas av den anställda.

14 §

Följande gåvor skall inte tas upp:

1. julgåvor av mindre värde till anställda,

2. sedvanliga jubileumsgåvor till anställda, och

3. minnesgåvor till varaktigt anställda, om gåvans värde inte överstiger 6 000 kronor och den ges i samband med att den anställda uppnår en viss ålder eller efter viss anställningstid eller när en anställning upphör, dock vid högst ett tillfälle förutom när anställningen upphör.

Första stycket gäller inte om en gåva lämnas i pengar eller annan kontant ersättning.

Följande gåvor skall inte tas upp:

1. sedvanliga jubileumsgåvor till anställda, och

2. minnesgåvor till varaktigt anställda, om gåvans värde inte överstiger 6 000 kronor och den ges i samband med att den anställda uppnår en viss ålder eller efter viss anställningstid eller när en anställning upphör, dock vid högst ett tillfälle förutom när anställningen upphör.

15 §

Om en anställd i ett aktiebolag förvärvar aktier i bolaget eller i ett bolag som ingår i samma koncern som bolaget, till ett pris som understiger marknadsvärdet, skall förmånen inte tas upp om

1. aktier enligt ett samtidigt erbjudande förvärvas även av andra än bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktieägare i andra bolag som ingår i samma koncern som bolaget, på samma villkor som gällt för de anställda,

2. sådana anställda och aktieägare som nämns under 1 sammanlagt inte förvärvar mer än 20 procent av det totala antalet utbudna aktier, och

3. den anställda på grund av anställningen inte förvärvar aktier för ett belopp som överstiger 30 000 kronor.

Beräkningen enligt första stycket 2 skall även omfatta sådana aktier för vilka en aktieägare avyttrar sin företrädesrätt att förvärva aktier till andra än de anställda och aktieägarna.

Vad som sägs om aktier gäller också konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis, skuldebrev förenade med option och liknande värdepapper som ger innehavaren en rätt att förvärva aktier.

Med anställda likställs

Med anställda likställs *enligt*

styrelseledamöter och styrelse-
suppleanter.

denna bestämmelse styrelse-
ledamöter och styrelse-
suppleanter.

Inställeleresor

25 a §

Förmån av resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall inte tas upp under förutsättning att både arbetsorten och hemorten ligger i Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

26 §

Förmån av resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

Förmån av resa till eller från anställningsintervju skall inte tas upp om resan företagits mellan två platser i Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

12 kap.

2 §

Utgifter som avses i följande paragrafer skall dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

– vid tjänsteresor enligt 5–

Utgifter som avses i följande paragrafer skall dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

– med anledning av

17 §§,

– vid tillfälligt arbete på annan ort *eller vid dubbel bosättning* enligt 18–22 och 30 §§,

– för hemresor enligt 24 och 30 §§,

– för egenavgifter enligt 35 §, och

– i hobbyverksamhet enligt 36 §.

Utgifter för *inställelseresor enligt 25 § och* för resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen enligt 26–30 §§ skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Övriga utgifter skall dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor.

Skattskyldiga som har sjöinkomst har inte rätt till avdrag som avses i 6–24 §§ vid tjänstgöring ombord. Sådana skattskyldiga anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar.

Tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil

tjänsteresa enligt 5 §,

– vid tillfälligt arbete på annan ort enligt 15–18 och 30 §§,

– *vid dubbel bosättning enligt 19–22 §§,*

– för hemresor enligt 24 och 30 §§,

– *för inställelseresor enligt 25 §,*

– för egenavgifter enligt 35 §, och

– i hobbyverksamhet enligt 36 §.

Utgifter för resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen enligt 26–30 §§ skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Övriga utgifter skall dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor.

4 §

Skattskyldiga som har sjöinkomst har inte rätt till avdrag som avses i 10–24 §§ vid tjänstgöring ombord. Sådana skattskyldiga anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar.

Tjänsteresa

5 §

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på någon annan plats än tjänstestället.

En tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur.

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Tjänsteställe

(8 §)

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

För reservofficerare anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller för nämnde-män, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattenämnd eller arrendenämnd.

(9 §)

En skattskyldig som under en begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men som får den huvudsakliga lönen för arbetet

6 §

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

För reservofficerare och instruktörer inom frivillig försvarsutbildning anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattenämnd eller arrendenämnd.

En skattskyldig som under en begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men som får den huvudsakliga lönen för arbetet

från en annan arbets-givare anses – om han begär det – under längst tre år ha sitt tjänsteställe hos sistnämnda arbetsgivare. För en sådan skatt-skyldig tillämpas inte 7 § andra stycket för en bostad på arbetsorten om

- denna bostad är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, och
- den skattskyldige har en annan permanentbostad.

Vanlig verksamhetsort och tjänsteställe

(5 §)

Utgifter för tjänsteresor med egen bil skall dras av med 1 krona och 50 öre för varje kilometer.

Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, skall utgifter för dieselolja dras av med 50 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 80 öre för varje kilometer.

(6 § första stycket tredje meningen)

Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, kostnadsökning för måltider samt diverse småutgifter.

(10 § första stycket andra

från en annan arbets-givare anses – om han begär det – under längst tre år ha sitt tjänsteställe hos sistnämnda arbetsgivare. För en sådan skatt-skyldig tillämpas inte 11 § andra stycket för en bostad på arbetsorten om

- denna bostad är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, och
- den skattskyldige har en annan permanentbostad.

Tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil

7 §

Utgifter för tjänsteresor med egen bil skall dras av med 1 krona och 50 öre för varje kilometer.

Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, skall utgifter för dieselolja dras av med 50 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 80 öre för varje kilometer.

Avdrag för ökade levnadskostnader

8 §

Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, kostnadsökning för måltider samt diverse småutgifter.

meningen)

Avdraget beräknas för hel eller halv dag.

(10 § andra stycket)

Som hel dag behandlas *också* avresedagen om resan påbörjas före klockan 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare.

(10 § första stycket första meningen)

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands ett normalbelopp.

(11 §)

Maximibeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor.

Normalbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får *normalbeloppet* avse kostnadsökning för måltider på en restaurang av bättre standard.

Avdrag för ökade levnadskostnader beräknas för hel dag. Som hel dag behandlas avresedagen om resan påbörjas före klockan 14.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 14.00. En tjänsteresa som påbörjas efter kl. 14.00 och avslutas följande dag före kl. 14.00 skall behandlas som en hel dag.

Maximibeloppet

9 §

Vid beräkningen av avdraget för ökade levnadskostnader används ett maximibelopp för respektive land.

Maximibeloppet för Sverige är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor.

Maximibeloppet för varje annat land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får *maximi-beloppet enligt detta stycke* avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

Maximibelopp och normalbelopp

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Förutsättningar för avdrag

10 §

(6 § första stycket första och andra meningarna)

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han *i tjänsten* vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, skall dras av i den utsträckning som följer av 7–17 §§. Avdrag skall göras bara vid resor som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten.

(6 § andra och tredje styckena)

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, skall de ökade levnadskostnaderna i stället dras av enligt bestämmelserna i 17–21 §§. En löpande tjänsteresa anses bruten bara av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en *annan ort* under minst fyra veckor.

Med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för honom.

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han *vid tjänsteresa* vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, skall dras av i den utsträckning som följer av 11–14 §§. Avdrag skall göras bara vid resor som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten.

En löpande tjänsteresa anses bruten bara av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en *plats utanför den tillfälliga verksamhetsorten* under minst fyra veckor.

Med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för honom.

Vanlig och tillfällig verksamhetsort

11 §

(7 §)

Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe.

Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad.

Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe.

Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad.

Med tillfällig verksamhetsort avses ett område inom 30 kilometer från den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sina arbetsuppgifter under den inledande tiden av tjänsteresan.

12 §

Om den anställda under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (06.00–24.00).

Om den anställda under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (06.00–24.00).

Vid en sådan tjänsteresa som avses i 8 § andra stycket tredje meningen bestäms avdraget i stället efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av tjänsteresan (14.00–24.00 och 06.00–14.00).

13 §

Utgift för logi skall dras av. Kan den skattskyldige inte visa utgiften, skall ett belopp som

Utgift för logi skall dras av. Kan den skattskyldige inte visa utgiften, skall ett belopp som

motsvarar ersättning från arbetsgivaren (nattractamente) dras av. I sådant fall skall dock inte mer än ett halvt maximibelopp per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

(21 § första stycket)

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. För tjänsteresor som har pågått under längre tid än tre månader gäller dock bestämmelserna i 13 §, om logiutgiften inte kan visas.

(14 §)

Om den skattskyldige fått ersättning för kostnadsökning för måltider och småutgifter (dagtractamente) för en tjänsteresa i Sverige, skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan skall avdraget dock uppgå till högst ett maximibelopp och för varje halv dag till högst ett halvt maximibelopp.

Visar den skattskyldige att den sammanlagda kostnadsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

(15 §)

motsvarar ett halvt maximibelopp per natt dras av.

14 §

Kostnadsökning för måltider och småutgifter skall dras av antingen med ett belopp som beräknas enligt schablon eller med den faktiska kostnadsökningen.

Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas för varje dag som tagits i anspråk för resan till ett helt maximibelopp under de tre första månaderna av tjänsteresan, till 70 procent av helt maximibelopp under tiden därefter och fram till två års bortovaro och till 50 procent av helt maximibelopp för tiden därefter.

Visar den skattskyldige att den sammanlagda kostnadsökningen under samtliga tjänsteresor i Sverige under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda

Om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands, skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan skall avdraget dock uppgå till högst ett normalbelopp och för varje halv dag till högst ett halvt normalbelopp.

Visar den skattskyldige att kostnadsökningen under en tjänsteresa varit större än avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

(16 §)

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade kostnader för måltider och småutgifter, skall avdrag göras för varje hel dag med ett halvt maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

(17 §)

Avdrag för ökade levnads-kostnader enligt 6–16 §§ skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte skall tas upp.

(21 § andra stycket första punkten)

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den

avdraget, beräknat enligt andra stycket, skall ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

Visar den skattskyldige att kostnadsökningen under en tjänsteresa utomlands varit större än avdraget, beräknat enligt andra stycket, skall ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

Avdraget skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte skall tas upp.

faktiska kostnadsökningen eller beräknad enligt schablon. Den schablonmässiga

kostnadsökningen beräknas för

1. skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som fortfarande får kostnadsersättning från arbetsgivaren, till ett belopp som motsvarar denna ersättning, dock högst 70 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i Sverige och 70 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands,

Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort

Förutsättningar för avdrag

15 §

(18 §)

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än där han har sin bostad skall dras av bara om

1. arbetet avser en kortare tid,
2. arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur *eller sådant att det kräver en fast anknytning till den tidigare bostadsorten,*

3. arbetet skall bedrivas på flera olika platser, eller

4. det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än där han har sin bostad skall dras av, *i den utsträckning som följer av 16–18 §§, bara om*

1. arbetet avser en kortare tid,
2. arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur,

3. arbetet skall bedrivas på flera olika platser, eller

4. det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

16 §

(20§)

Ökade levnadskostnader enligt 18 och 19 §§ skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Ökade levnadskostnader skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Utgift för logi

17 §

(21 § första stycket första meningen)

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m.

Tillfälligt arbete på annan ort

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. *Kan den skattskyldige inte visa utgiften, skall ett belopp som motsvarar ett halvt maximibelopp per natt dras av.*

Kostnadsökning för måltider och småutgifter

18 §

(21 § andra stycket punkterna 2 och 3)

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller *beräknad* enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas för

2. skattskyldiga med arbetsorten i Sverige som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller *med ett belopp som beräknas* enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas till 50 procent av maximibeloppet per dag under de tre första månaderna av vistelsen

maximibeloppet per *hel* dag under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av maximibeloppet per *hel* dag därefter,

3. *skattskyldiga med arbetsorten utomlands som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av normalbeloppet per hel dag under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag för tiden därefter, och*

(22 §)

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 18–21 §§ skall minskas med värdet av kostförmåner som tillhandahållits den skattskyldige. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte skall tas upp.

Dubbel bosättning

Ökade levnadskostnader skall även dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skälig på grund av

1. makens eller sambons förvärvsverksamhet,

2. svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller

och till 30 procent av maximibeloppet per dag för tiden därefter.

Avdraget skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

Ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning

Förutsättningar för avdrag

19 §

Ökade levnadskostnader skall dras av, i den utsträckning som följer av 20–22 §§, om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort och om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten på grund av

1. makens eller sambons förvärvsverksamhet, eller

2. någon annan särskild omständighet.

3. någon annan särskild omständighet.

Ökade levnadskostnader enligt 18 och 19 §§ skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Ökade levnadskostnader enligt 18 § skall dras av under längst två år och enligt 19 § under längst tre år för gifta och sambor och längst ett år för övriga skattskyldiga. I den angivna tiden skall sådan tid räknas in under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt bestämmelserna i 6–17 §§.

Ökade levnadskostnader skall dock dras av för längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Beräkningen av avdragen

(21 § första stycket första meningen)

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

20 §

Ökade levnadskostnader skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan den tidigare bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Ökade levnadskostnader skall dras av under längst tre år för gifta och sambor och längst ett år för övriga skattskyldiga.

Utgift för logi

21 §

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

Minskning på grund av kostförmåner

(21 § andra stycket punkten 4)

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller *beräknad* enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas *för*

4. skattskyldiga som gör avdrag enligt 19 §, till 30 procent per hel dag av maximibeloppet om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent per hel dag av normalbeloppet om arbetsorten ligger utomlands.

(22 §)

Avdrag för ökade levnads-kostnader enligt 18–21 §§ skall minskas med värdet av kostförmåner som tillhanda-hållits den skattskyldige. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte skall tas upp.

Om en skattskyldig vid vistelse utomlands har rätt till avdrag för ökade levnads-kostnader under en viss tid enligt 6–17 §§, skall utgifter för medföljande barns grund-läggande skolgång under samma tid dras av.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans

Kostnadsökning för måltider och småutgifter

22 §

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller *med ett belopp som beräknas* enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas till 30 procent av maximibeloppet *per dag*.

Avdraget skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

23 §

Om en skattskyldig vid vistelse utomlands har rätt till avdrag för ökade levnads-kostnader under en viss tid enligt 10–14 §§, skall utgifter för medföljande barns grund-läggande skolgång under samma tid dras av.

24 §

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans

familj bor, skall utgifter för *hemresor* dras av, om avståndet mellan *hemorten och arbetsorten* är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och *bara för utgifter för resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna*.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färd sättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock alltid dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som hans sambo eller en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

25 §

Utgifter för särskilda resor *inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna* i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Utgifter för särskilda resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av *under förutsättning att både arbetsorten och hemorten ligger i Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna*. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Om den skattskyldige får sådan kostnadsersättning som enligt 11 kap. 25 a § inte skall tas upp, skall de kostnader som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

30 §

Skattskyldiga som har skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 11 kap. 17 § har rätt till avdrag enligt 2 § och 26–29 §§ för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller

åtgärden. Om den skattskyldige har utgifter för både sådana resor och arbetsresor, skall begränsningen i 2 § andra stycket avse de sammanlagda utgifterna.

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, skall avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga *vare sig upp- buren ersättning eller* de schablonbelopp som anges i 21 §.

Avdrag skall inte göras för tid efter första året efter uppsägnings- tidens utgång.

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, skall avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i 15 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga de schablonbelopp som anges i 17 och 18 §§.

60 kap.

3 §

Kostförmån skall för hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *tio*tal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för hel dag.

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar förmånsvärdet enligt första stycket på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, skall förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden.

Kostförmån skall för hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *fem*tal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för hel dag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

Äldre bestämmelser tillämpas dock för ersättning för resor som företagits före den 1 januari 2001.

3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)
dels att 8 kap. 24 §⁵ skall upphöra att gälla,
dels att rubriken närmast 8 kap. 24 § skall utgå,
dels att 8 kap. 19 §⁶ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Från ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i *punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370)* skall skatteavdrag göras endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i *punkt 3 respektive 3 a* eller, när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften.

Föreslagen lydelse

8 kap.

19 §

Från ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i *12 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:000)* skall skatteavdrag göras endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i *12 kap. 14 § inkomstskattelagen* eller, när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 2000. Ändringen i 8 kap. 19 § tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 2001.

⁵ Senaste lydelse 1997:483

⁶ Senaste lydelse 1999:316.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 14 § och 3 kap. 5 § lagen (1990:325) om självdeklaration om kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

14 §⁷

I självdeklarationen behöver uppgift inte lämnas om ersättning som, enligt bestämmelserna i 3 kap. 5 § första stycket 3, först efter föreläggande av skattemyndigheten behöver tas upp i kontrolluppgift.

Om den skattskyldige yrkar avdrag för ökade levnads-kostnader enligt *punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunal-skattelagen (1928: 370)* skall han lämna de uppgifter som behövs om ersättning som uppburits för att täcka kostnaderna.

Om den skattskyldige yrkar avdrag för ökade levnads-kostnader enligt *12 kap. 10–14 §§ inkomstskattelagen (1999: 000)* skall han lämna de uppgifter som behövs om ersättning som uppburits för att täcka kostnaderna.

3 kap.

5 §⁸

Uppgiftsskyldighet enligt 4 § föreligger först efter föreläggande av skattemyndigheten beträffande

1. ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete, som getts ut av fysisk person eller dödsbo och inte utgör omkostnad i näringsverksamhet, om skatteavdrag inte har gjorts och det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året,

2. ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete i andra fall än som avses i 1 om det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året samt förmån av fritt logi ombord för arbetstagare som avses i *punkt 1*

2. ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete i andra fall än som avses i 1 om det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året samt förmån av fritt logi ombord för arbetstagare som avses i *63 kap.*

⁷ Senaste lydelse 1994:1991

⁸ Senaste lydelse 1997:548

av anvisningarna till 49 § kommunalskattelagen (1928: 370),

3 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:000),

3. följande slag av ersättningar om det har angetts i kontrolluppgiften att sådan ersättning har lämnats

a) kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänt kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi, motsvarande gjorda utlägg,

b) kostnadsersättning för logi vid sådan resa i tjänsten som avses i *punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen*, motsvarande gjorda utlägg.

b) kostnadsersättning för logi vid sådan resa i tjänsten som avses i *12 kap. 10 § inkomstskattelagen*, motsvarande gjorda utlägg.

c) representationsersättning, motsvarande gjorda utlägg,

d) ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan resa i tjänsten som avses i *punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen* eller för kostnader för resa med egen bil i tjänsten eller kostnader för drivmedel för bilförmanhavares resa med förmånsbilen i tjänsten, i den mån ersättningarna enligt 8 kap. 19 och 20 §§ skattebetalningslagen (1997:483) inte skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag.

d) ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan resa i tjänsten som avses i *12 kap. 10 § inkomstskattelagen* eller för kostnader för resa med egen bil i tjänsten eller kostnader för drivmedel för bilförmanhavares resa med förmånsbilen i tjänsten, i den mån ersättningarna enligt 8 kap. 19 och 20 §§ skattebetalningslagen (1997:483) inte skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:359) om arvoden till statsråden m.m.

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1991:359) om arvoden till statsråden m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Ett statsråd som har längre färdväg än 70 km från bostaden på hemorten till regeringskansliet har, om förutsättningarna för avdrag i 12 kap. 18–20 §§ inkomstskattelagen (1999:000) är uppfyllda, rätt till avlösningsförsäkring och tillägg för logikostnad med de belopp som gäller för tjänstemän med tidsbegränsad anställning i regeringskansliet. För resor mellan Stockholm och hemorten betalas dessutom resekostnadsersättning.

Föreslagen lydelse

6 §⁹

Ett statsråd som har längre färdväg än 70 km från bostaden på hemorten till regeringskansliet har, om förutsättningarna för avdrag i 12 kap. 15 och 16 eller 19 och 20 §§ inkomstskattelagen (1999:000) är uppfyllda, rätt till avlösningsförsäkring och tillägg för logikostnad med de belopp som gäller för tjänstemän med tidsbegränsad anställning i regeringskansliet. För resor mellan Stockholm och hemorten betalas dessutom resekostnadsersättning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

⁹ Lydelse enligt av regeringen till lagrådet den 4 mars 1999 överlämnad remiss med förslag till följdändringar med anledning av den föreslagna inkomstskattelagen.

6 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1065) om ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 1 § lagen (1994:1065) om ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

En ledamot har rätt till traktement enligt andra–fjärde styckena om förutsättningarna för avdrag för ökade levnads-kostnader är uppfyllda enligt 12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:000).

Dagtraktamente vid flerdygnsförrättning i Sverige betalas för varje hel dag som tagits i anspråk för förrättningen med ett belopp som motsvarar en etthundratjugondel av *basbeloppet* enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring avrundat till närmaste tiotal kronor. Har förrättningen påbörjats *efter* kl. 12.00 avresedagen eller avslutas *före* kl. 19.00 hemresedagen skall traktamente betalas *med halva det nämnda beloppet*.

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 §¹⁰

En ledamot har rätt till traktement enligt andra–fjärde styckena om förutsättningarna för avdrag för ökade levnads-kostnader är uppfyllda enligt 12 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:000).

Dagtraktamente vid flerdygnsförrättning i Sverige betalas för varje hel dag som tagits i anspråk för förrättningen med ett belopp som motsvarar en etthundratjugondel av *prisbasbeloppet* enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring avrundat till närmaste tiotal kronor. Har förrättningen påbörjats *före* kl. 14.00 avresedagen eller avslutats *efter* kl. 14.00 hemresedagen skall traktamente betalas *såsom för hel dag*. *Har förrättningen påbörjats efter kl. 14.00 avresedagen och avslutats följande dag före kl. 14.00 skall traktamente för hela förrättningen betalas såsom för en hel dag.*

¹⁰ Lydelse enligt av regeringen till lagrådet den 4 mars 1999 överlämnad remiss med förslag till följändringar med anledning av den föreslagna inkomstskattelagen.

Har ledamot som har rätt till dagtraktamente tillhandahållits kostförmån skall traktamentet reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt. Ersättning för logikostnad i Sverige (nattraktamente) betalas med belopp motsvarande visad kostnad upp till ett högsta belopp per månad som riksdagens förvaltningskontor bestämmer. Vid särskild tjänsteförrättning i Sverige mer än fem mil från bostaden och Riksdagshuset betalas dock ersättning för faktisk logikostnad som föranleds av förrättningen.

Vid flerdygnsförrättning utomlands betalas ersättning för ökade levnadskostnader enligt de villkor och med de belopp som gäller för tjänstemän inom den inre riksdagsförvaltningen och fastställs av riksdagens förvaltningskontor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001.

Äldre bestämmelser tillämpas dock för ersättning för resor som företagits före den 1 januari 2001.

7 Förslag till förordning om ändring i utlandsreseförordningen (1991:1754)

Härigenom föreskrivs att 2, 6, 9, 10 och 13 §§ utlandsreseförordningen (1991:1754) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

I denna förordning avses med

— myndighet: den myndighet som beslutar om ersättning och traktamente m.m. till resenären,

— dag: tiden på dygnet mellan klockan 6.00 och 24.00,

— natt: tiden på dygnet mellan klockan 0.00 och 6.00,

— tjänsteställe: detsamma som i *punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370)*,

— tjänsteställe: detsamma som i *12 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:000)*,

— vanliga verksamhetsorten: detsamma som i *punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen*,

— vanliga verksamhetsorten: detsamma som i *12 kap. 11 § inkomstskattelagen*,

— stationeringsort utomlands: den ort utomlands där en tjänsteman skall vara placerad enligt ett anställningsbeslut eller ett beslut om förflyttning,

— utrikes förrättning: tjänstgöring eller uppdrag som fullgörs utom Sverige på någon annan ort än den vanliga verksamhetsorten eller stationeringsorten utomlands,

— utrikes tjänsteresa: en resa som är direkt föranledd av en utrikes förrättning eller en resa som den som är stationerad i utlandet företar till eller från Sverige för statens räkning.

6 §

Vid resor i tjänsten med egen bil betalas *ersättning* med högst det belopp som anges i *punkt 3 c av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370)*

Ersättning för tjänsteresor med egen bil betalas med högst det belopp som anges i *12 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:000)*.

9 §¹¹

Vid en utrikes förrättning och tjänsteresa som är förenad med övernattnings utomlands utanför den vanliga verksamhetsorten, eller stationeringsorten utomlands, betalas traktamente för dag *enligt* bestämmelserna i punkten 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370). Traktamente betalas med det *normalbelopp* som Riksskatteverket rekommenderar för kalenderåret för det land eller område där resenären vistas, om inte något annat följer av 14 eller 15 § eller av föreskrifter eller beslut som meddelats med stöd av 3 § första stycket.

Vid en utrikes förrättning och tjänsteresa som är förenad med övernattnings utomlands utanför den vanliga verksamhetsorten, eller stationeringsorten utomlands, betalas traktamente för dag *i enlighet med* bestämmelserna i 12 kap. 10–14 §§ inkomstskattelagen (1999:000). Traktamente betalas med det *maximibelopp* som Riksskatteverket rekommenderar för kalenderår för det land eller område där resenären vistas, om inte något annat följer av 14 eller 15 § eller av föreskrifter eller beslut som meddelats med stöd av 3 § första stycket.

10 §

Vistas resenären under samma dag i flera länder, betalas traktamente med beloppet för det land där resenären vistas den längsta tiden.

Vid en sådan tjänsteresa som avses i 13 § andra meningen betalas traktamente med beloppet för det land där resenären vistas den längsta delen av tjänsteresan (14.00–24.00 och 06.00–14.00).

Om resenären vistas största delen av tjänsteresetiden i Sverige, betalas traktamente för den dagen enligt bestämmelserna i kollektivavtal som gäller för statstjänstemän i allmänhet.

13 §

Helt traktamente betalas för avresedagen om resan har påbörjats före klockan 12.00 och för hemresedagen om resan avslutats efter klockan 19.00. *Om resan har påbörjats senare eller*

Helt traktamente betalas för avresedagen om resan har påbörjats före klockan 14.00 och för hemresedagen om resan avslutats efter klockan 14.00. *Om tjänsteresan påbörjas efter*

¹¹ Senaste lydelse 1994:1534

*avslutats tidigare, betalas halvt
traktamente.*

*klockan 14.00 och avslutas
följande dag före klockan 14.00
betalas ett helt traktamente.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2001.

Äldre bestämmelser tillämpas dock för ersättning för resor som företagits före den 1 januari 2001.

1 Utredningsuppdraget

1.1 Inledning

Utredningens direktiv (1997:128) beslutades av regeringen den 30 oktober 1997. Uppdraget, som skall redovisas senast den 1 september 1999, berör i princip två delar av inkomstbeskattningen; dels beskattning av förmåner, dels avdrag för ökade levnadskostnader. Vi har valt att redovisa uppdraget i nämnd ordning men när fråga uppkommit som berör båda avsnitten redovisas detta i det kapitel som för ändamålet funnits lämpligast.

Enligt direktiven skall utredaren hålla sig underrättad om den fortsatta beredningen av Skattelagskommitténs betänkanden Inkomstskattelag (SOU 1997:2) och Uppföljning av inkomstskattelagen (SOU 1997:77). Regeringen har den 3 september 1998 beslutat att inhämta lagrådets yttrande i förslag till inkomstskattelag.¹² Förslaget innebär bland annat att lagen skall träda i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Eftersom vi föreslår att ett flertal av ändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2001 har vi ansett att det inte är ändamålsenligt att föreslå ändringar i kommunalskattelagen. Vi har i stället arbetat utifrån att inkomstskattelagen i dess lydelse i lagrådsremissen utgör gällande rätt. Vi har beaktat ändringar i kommunalskattelagen, vilka inte inarbetats i inkomstskattelagen enligt dess lydelse enligt lagrådsremissen. Vi föreslår att ändringarna i bestämmelserna om s.k. inställelseresor skall träda i kraft den 1 januari 2000. I denna fråga föreslår vi således ändringar av vissa bestämmelser i kommunalskattelagen samt motsvarande ändringar i inkomstskattelagen när denna lag träder i kraft.

Vi har den 14 maj 1998 överlämnat delbetänkandet Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete (SOU 1998:56). Riksdagen har därefter beslutat (prop. 1998/99:83, SkU 17, rskr. 206)

¹² 12 kap. inkomstskattelagen finns i bilaga 2.

om vissa ändringar av bestämmelserna om avdrag för ökade levnads-kostnader. Genom ändringarna slopades den tvåårsgräns som varit gällande för avdrag för ökade levnads-kostnader vid tillfälligt arbete på annan ort. I stället skall avdrag medges så länge det tillfälliga arbetet pågår och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. När det gäller logikostnader skall avdraget härför beräknas enligt schablon även när arbetsgivaren inte betalar ut något traktamente. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1999 men tillämpades redan vid 1999 års taxering.

För att få en bättre inblick i de praktiska problem som förekommer vid den årliga taxeringen när det gäller avdrag för ökade levnads-kostnader har vi sänt ut ett frågeformulär till 15 lokala skattekontor vid skattemyndigheterna och frågorna har besvarats av ca 5 skatte-handläggare vid varje kontor. Det som framkommit härvid redovisas under respektive avsnitt när så har funnits relevant.

Vi återger i bilaga 2 utformningen av 12 kap. inkomstskattelagen i dess lydelse enligt lagrådsremissen. I bilaga 3 finns nämnda kapitel efter det att våra författningsförslag beaktats.

1.2 Beskattning av förmåner

I detta och efterföljande avsnitt redovisas bland annat valda delar av kommittédirektiven.

I direktiven uttalas att olika förmåner som ges ut som ersättning för utförda prestationer utgör skattepliktig intäkt av tjänst, såvida inte förmånen är undantagen från skatteplikt. I princip är förmånen skattepliktig oberoende av värdet och beräknas ofta efter en schablon. Värdet av fri lunch som arbetsgivaren bjuder den anställda på är t.ex. 52 kronor. I princip är också en anställds privata telefonsamtal från arbetsgivarens telefon en skattepliktig förmån. I och med att principerna för beskattningen även omfattar förmåner av mycket litet värde leder det ofta till olika frågor i det praktiska arbetet, där den konsekventa beskattningen av förmåner många gånger kan uppfattas som småaktig och löjlig i stället för ändamålsenlig.

När det gäller beskattning av förmåner skall utredaren överväga om det behöver tydliggöras i lagstiftningen vad som avses med skatte-pliktig förmån och i det sammanhanget undersöka om det finns behov av att återinföra ett särskilt undantag för förmåner av mindre värde.

En särskild fråga som har diskuterats när det gäller förmåns-beskattning rör utbildning under pågående anställning. Det har hävdats att reglerna i detta avseende är oklara och att detta kan hindra att nödvändig personalutbildning kommer till stånd. Utredaren skall därför

närmare undersöka om det behövs särskilda regler för utbildning under pågående anställning.

Utredaren skall vidare söka finna lösningar som medför att förmåner som kan antas motsvara en avdragsgill kostnad för mottagaren inte läggs till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, vilket för närvarande främst torde bli aktuellt vid förmåner i samband med tillfälliga anställningar eller uppdrag. Konsekvenserna av att den s.k. tysta kvittningen slopats är en fråga som bör belysas i det sammanhanget. Den tysta kvittningen innebar att en förmån inte skulle tas upp som intäkt om motsvarande kostnad hade utgjort en avdragsgill kostnad för mottagaren, om hon eller han själv stått för den. En konsekvent förmånsbeskattning är emellertid viktig för att undvika samhälls-ekonomiska snedvridningar. Det skall t.ex. inte vara möjligt att undgå beskattning av arbetsinkomster genom att arbetsgivaren i stället för kontant lön utger naturaförmåner. Även från kontrollsynpunkt är det viktigt att olika förmåner blir synliga genom att vara skattepliktiga, även om förmånen kan motsvara en avdragsgill kostnad för mottagaren. En förändring av beskattningen av förmåner måste således avspegla en lämplig avvägning mellan dessa i viss mån motstående intressen. Denna fråga – som i och för sig är en fråga om beskattning m.m. av förmåner – behandlas i kapitel 11 som särskilt tar upp problematiken för dem som antar kortvariga arbeten och uppdrag.

I de frågor som gäller beskattning av förmåner skall utredaren ägna särskild uppmärksamhet åt förmåner som utgår i samband med arbete i ideella föreningar som är frikallade från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Betänkandets första del, kapitel 2–7, omfattar frågor om beskattning av förmåner. Vi tar i denna del ställning till om det behöver förtydligas vad som avses med förmån och vilka som är att betrakta som anställda enligt bestämmelserna i 11 kap. inkomstskattelagen. Förmåner av mindre värde, utbildning under pågående anställning samt motion och annan friskvård är särskilda områden som behandlas. Slutligen tar vi även ställning till om beräkningen av förmånsvärdet för fri kost behöver förändras.

1.3 Avdrag för ökade levnadskostnader

Enligt direktiven har det i olika sammanhang hävdats att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader, framför allt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, är svåra att tillämpa och att skattemyndigheternas tillämpning av bestämmelserna inte är enhetlig. De olika

tidsgränserna för avdragsrätten har också uppfattats som oklara, särskilt när det gäller i vilka fall det finns skäl att medge avdrag under längre tid än den som uttryckligen anges i lagtexten. I huvudsak saknas också vägledande praxis på området.

Avdrag för ökade levnadskostnader har som regel stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige vid t.ex. ett tillfälligt arbete långt från den egentliga bostadsorten. Inför beslutet att eventuellt börja ett sådant arbete kan det vara av avgörande betydelse att kunna förutse i vilken utsträckning avdrag kan komma att medges. En osäkerhet om de ekonomiska konsekvenserna av att börja t.ex. ett tidsbegränsat arbete på annan ort kan motverka en önskvärd rörlighet på arbetsmarknaden.

Utredaren skall således kartlägga i vilken utsträckning bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten, tillfälligt arbete och dubbel bosättning medför tillämpningsproblem och lämna förslag till hur eventuella problem bör lösas. Utredaren skall särskilt undersöka de tidsgränser som gäller för avdrag för kostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, bedöma om det är lämpligt att bestämmelserna om tillfälligt arbete m.m. tillämpas beträffande tjänsteresor som varar längre tid än tre månader på samma ort och föreslå nödvändiga förändringar i fråga om avdrag för ökade levnadskostnader vid sådana tjänsteresor. Utgångspunkten för analysen skall vara att bestämmelserna inte bör motverka en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden. I delbetänkandet Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete (SOU 1998:56) behandlades särskilt den tvååriga tidsgräns som då gällde för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete. Den bestämmelsen har numera upphört att gälla.

De avdragsgilla schablonbeloppen – normalbeloppen – vid utrikes tjänsteresa har också blivit föremål för kritik. Det gäller framför allt att normalbeloppen inte tillräckligt väl avspeglar prisnivåerna i de olika länderna. Det har hävdats att tillämpliga normalbelopp såväl kan innebära en påtaglig underkompensation som en överkompensation, beroende på till vilket land som resan gjorts. Ett annat påtalat problem är att normalbeloppen inte tar hänsyn till förändringar i valutakurserna under året. En del av kritiken tar vidare sikte på frågor om vilka kostnader som lämpligen skall täckas med traktamentena vid utrikes tjänsteresor.

Utredaren skall därför undersöka i vilken utsträckning normalbeloppen för utrikes tjänsteresor inte motsvarar prisnivåerna i de olika länderna och föreslå nödvändiga förändringar. Utredaren skall också överväga om det finns anledning att ta hänsyn till ytterligare kostnader vid beräkning av normalbeloppens storlek än vad som sker enligt gällande bestämmelser.

En annan fråga som utredaren skall överväga är om bestämmelserna om tjänsteställe utgör en från beskattningssynpunkt lämplig skiljelinje mellan resor i tjänsten och resor av annat slag eller om en annan avgränsning bör eller kan göras. Utredaren skall i det sammanhanget redovisa hur nuvarande bestämmelser tillämpas i praktiken och vilka skattekonsekvenser bestämmelserna får för olika yrkesgrupper.

Betänkandets andra del, kapitel 8–17, innehåller frågor om ökade levnadskostnader m.m. Vi inleder denna del med att ta ställning till om det finns behov av dels en definition av tjänsteresa, dels en förändring av bestämmelserna om tjänsteställe. I detta sammanhang behandlas även beskattningsekvenserna för dem som tar kortvariga arbeten eller uppdrag. I efterföljande kapitel tar vi ställning till om bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete respektive dubbel bosättning behöver förändras på något sätt. Ett kapitel ägnas särskilt åt ökade levnadskostnader som uppkommit till följd av tjänstgöring utomlands. Slutligen tar vi även upp ett problem som berör bestämmelserna om kostnader för hemresor, inställelseresor och intervjuresor.

2 Beskattning av förmåner

2.1 Gällande rätt¹³

2.1.1 Inkomsttaxeringen

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 8 eller 11 kap. inkomstskattelagen.

Förmån av kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och frukost på hotell eller liknande i samband med övernattnig där under tjänsteresa skall inte tas upp, om kosten obligatoriskt ingår i priset för transporten eller övernattningen. Förmån av kost vid representation skall inte heller tas upp. För intern representation gäller detta bara vid sammankomster som är tillfälliga och kortvariga. Förmån av försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa skall inte tas upp.

Förmån av resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa skall, med visst undantag, inte tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst och som har fartyget som tjänsteställe. Förmån av logi ombord på fartyg skall inte tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst.

Förmån av att för privat bruk använda en datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller skall inte tas upp. Detta gäller dock bara om förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen.

Förmån av en vara eller en tjänst som en anställd får av arbetsgivaren skall inte tas upp om varan eller tjänsten är av väsentlig

¹³ Med gällande rätt avses regeringens beslutade lagrådsremiss med förslag till inkomstskattelag samt de förändringar i kommunalskattelagen som genomförts efter regeringens beslut.

betydelse för att den skattskyldige skall kunna utföra sina arbetsuppgifter, förmånen är av begränsat värde för den anställde och förmånen för den anställde inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen.

Personalvårdsförmåner skall inte tas upp. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan består av enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Som personalvårdsförmåner räknas inte rabatter, förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning, förmåner som inte riktar sig till hela personalen, och andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem. Till personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid. Hit räknas också möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård som utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren, utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare, är av kollektiv natur eller i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Personalrabatt vid köp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern skall inte tas upp, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Detta gäller dock inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, överstiger den största rabatt som en konsument kan få på affärsmässiga grunder, uppenbart överstiger den personalrabatt som är sedvanlig i branschen eller lämnas på sådant sätt som anges i bestämmelserna om personalvårdsförmåner.

Julgåvor av mindre värde och sedvanliga jubileumsgåvor till anställda skall inte tas upp. Minnesgåvor till varaktigt anställda skall inte tas upp, om gåvans värde inte överstiger 6 000 kronor och den ges i samband med att den anställde uppnår en viss ålder eller efter viss anställningstid eller när en anställning upphör, dock vid högst ett tillfälle förutom när anställningen upphör. Bestämmelsen gäller dock inte om en gåva lämnas i pengar eller annan kontant ersättning.

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbete skall inte tas upp hos den som riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet. Detta gäller emellertid inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en

enskild näringsidkare gäller bestämmelsen inte för förmåner till anställda som är närstående till arbetsgivaren.

Förmån av hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel skall tas upp om förmånen avser hälso- och sjukvård eller tandvård i Sverige som är offentligt finansierad. Förmånen skall inte tas upp om den avser hälso- och sjukvård eller tandvård utomlands, läkemedel vid vård utomlands, företagshälsovård, förebyggande behandling eller rehabilitering, vaccination som betingas av tjänsten, eller tand-behandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för försvarsmaktens submarina eller flygande personal och för andra med i huvudsak liknande arbetsförhållanden.

Förmån av resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger 1 krona och 50 öre för varje körd kilometer.

Ersättning för utgifter för flyttning när en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar till en ny bostadsort skall inte tas upp, om ersättningen betalas av allmänna medel eller av arbetsgivaren.

Denna redogörelse omfattar inte samtliga bestämmelser om skattefria förmåner. Det finns ytterligare förmåner som, enligt bestämmelser i 11 kap. inkomstskattelagen, inte skall tas upp som intäkt.

Inkomster i annat än pengar skall värderas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.

Särskilda bestämmelser om värdering finns i 60 kap. inkomstskattelagen för bland annat kostförmån. En sådan förmån skall för hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste tiotal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för hel dag.

2.1.2 Avdrag för preliminär skatt

Den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483). Skatteavdrag skall göras från kontant ersättning för arbete. Med kontant ersättning likställs inte utgivna förmåner. Även om skatteavdrag inte skall göras från utgivna förmåner skall för en arbetstagare som, förutom kontant

ersättning för arbete, får andra förmåner, skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde och göras från den kontanta ersättningen.

Skatteavdrag skall inte göras om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kronor. När utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo och det utgivna inte utgör utgift i dennes näringsverksamhet skall skatteavdrag inte göras om den sammanlagda ersättningen understiger 10 000 kronor.

2.1.3 Kontrolluppgifter

Kontrolluppgift om bland annat förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall, enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, lämnas av den som gett ut förmånen. Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall dock lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Kontrolluppgift skall lämnas för den som har fått skattepliktig förmån och kontrolluppgiften skall ta upp utgiven ersättning eller förmån samt avdragen preliminär skatt.

I kontrolluppgiften skall utgiven förmån tas upp oavsett om den utgått kontant eller på annat sätt eller utgjort ersättning för kostnader som mottagaren betalat. Om mottagaren har betalat ersättning för en förmån, skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Det sammanlagda värdet av andra förmåner än bilförmån skall anges särskilt för sig.

Uppgiftsskyldighet föreligger först efter föreläggande av skattemyndigheten beträffande ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete, om det som mottagaren sammanlagt fått, haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året. När utgivaren är en fysisk person eller dödsbo och det utgivna inte utgör omkostnad i näringsverksamhet föreligger inte uppgiftsskyldighet när det utgivna sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor.

2.1.4 Socialavgifter

Underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter är, enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten, dock inte pension, eller andra skattepliktiga förmåner.

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning till en och samme arbetstagare om ersättningen under året inte uppgått till 1 000 kronor.

2.1.5 Pensionsgrundande inkomst

Lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån är pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

2.2 Rättsutvecklingen

Före den 1 januari 1988 innehöll skattelagstiftningen endast knapphändiga bestämmelser om beskattning av förmåner. Beskattningen byggde på principen att alla förmåner som utgått för tjänsten skulle likställas med kontant lön och upptas till beskattning. Värdering av förmånerna skulle ske till ortens pris, dvs. marknadsvärdet. Bestämmelserna kompletterades med anvisningar och föreskrifter utfärdade av Riksskatteverket. År 1946 hade undantag från skatteplikt införts vad gällde förmån av hälso- och sjukvård (prop. 1945:83). Förmån av fri sjuk- eller tandvård skulle inte tas upp som intäkt eftersom en beskattning ansågs strida mot skatteförmåge-principen. Som kommer att framgå nedan infördes år 1956 skattefrihet för förmåner av mindre värde om förmånen inte kunde antas ha varit avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete.

Förmånsbeskattningskommittén lämnade under 1980-talet två betänkanden, Beskattning av naturaförmåner I och II (Ds Fi 1985:13 och Ds Fi 1986:27). Dessa betänkanden låg delvis till grund för den lagstiftning och de väsentliga förändringar som genomfördes 1988 (prop. 1987/88:52). Förmånerna kom att delas in i två kategorier; personalvårdsförmåner och övriga naturaförmåner. Personalvårds-förmånerna,

som var skattefria hos den anställde och vilka kostnader arbetsgivaren fick avdrag för, kännetecknades bland annat av att de inte var avsedda att vara ett direkt vederlag för utfört arbete utan i stället var ett led i arbetsgivarens personalvård. Hit hörde t.ex. trivselförmåner på arbetsplatsen och personalrabatter i arbetsgivarens utbud av varor och tjänster. Andra naturaförmåner än personalvårdsförmåner och förmån av sjukvård skulle vara skattepliktiga. För vissa förmåner – fri eller subventionerad lunch och semesterbostad – infördes, i likhet med vad som redan gällde för bilförmån, bestämmelser om värdering enligt schablon. Vid samma tillfälle infördes även den s.k. 600-kronorsregeln, vilken redovisas utförligare nedan.

Skattereformen medförde inte några större förändringar av förmånsbeskattningen. Den för vårt vidkommande mest intressanta förändringen var att 600-kronorsregeln slopades.

Efter skattereformen har vissa förmåner varit föremål för utredning. Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning gjorde en översyn av reglerna om kostförmån och personalvårdsförmån (SOU 1992:57) samt bostadsförmån, reseförmån och personalvårdsförmån (SOU 1993:44). Utredningen om beskattning av förmåner behandlade förmån av fri hälso- och sjukvård m.m., personalrabatter, arbetsredskap o.d. av betydelse för den anställde och reseförmåner (SOU 1994:98). Utredningen om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning behandlade förmån av utbildning m.m. i allmänhet samt vid personalavveckling (SOU 1995:94). En del av förslagen har lett till ändringar av kommunalskattelagen.

En mer detaljerad redogörelse av rättsutvecklingen avseende de frågor som behandlas i detta betänkande återfinns nedan under respektive kapitel.

3 Begreppet förmån

Förslag: Någon definition införs inte.

Enligt direktiven skall utredaren överväga om det behöver tydliggöras i lagstiftningen vad som avses med skattepliktig förmån. Av inkomstskattelagen framgår att förmåner som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Begreppet förmån har förekommit inom skattelagstiftningen alltsedan kommunalskattelagen infördes år 1928. I lagen om socialavgifter förekom tidigare begreppet naturaförmån men i samband med skattereformen infördes begreppet förmån även i denna lag för att härigenom åstadkomma en enhetlig betydelse. Någon utförligare definition av begreppet har inte förekommit.

3.1 Överväganden och förslag

Det första vi har att ta ställning till är om det finns ett behov av att i inkomstskattelagen tydliggöra vad som avses med begreppet förmån. Av avgörande betydelse för detta ställningstagande anser vi vara hur det nuvarande systemet av beskattning av förmåner är uppbyggt. Det är idag inte särskilt angivet vilka förmåner som är skattepliktiga. I stället anges det vilka förmåner som skall vara skattefria. Undantagen är nödvändiga eftersom utgångspunkten är att förmåner är skattepliktiga. Förmåner som arbetsgivaren utger kan vara av skilda slag. Det kan vara fråga om vardagliga ting, såsom fri frukt och kaffe under arbetstid till förmåner med mer betydande värde, såsom fri bostad, dator och gåvor av allehanda slag. En förmån kan alltså i princip bestå av all slags egendom som arbetsgivaren ger ut och som ges ut på grund av det anställningsförhållande som föreligger mellan arbetsgivaren och den anställde. Det nämnda vill visa att det kan vara mycket vanskligt att definiera vad som avses med förmån. Det nuvarande systemet med att särskilt reglera vilka förmåner som inte skall vara skattepliktiga är enligt

vår mening att föredra. Vi anser ändå att det kan vara motiverat att i detta kapitel redogöra för de generella principerna för bedömningen av om en förmån föreligger eller inte. Vikten av dessa principer kommer att framgå med större tydlighet när det gäller frågan om utbildning under pågående anställning är att betrakta som en förmån eller inte. Ett annat problem som vi blivit uppmärksammade på är frågan om vilka som omfattas av bestämmelserna om skattefria förmåner. Till denna problematik återkommer vi i kapitel 4.

För att man överhuvudtaget skall tala om förmån som intäktsbegrepp förutsätter detta att fråga är om annat än kontanter. Ersättning i form av kontanter är princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har mottagaren ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån i lagens mening. Detta innebär att någon beskattning inte skall ske. Som vi ser det kan det härvid uppkomma svårbedömbara situationer eftersom det utgivna även kan utnyttjas privat. Om de privata inslagen är så starka att de väger tyngre än behovet i och för arbetet uppkommer en skattepliktig förmån som skall beskattas såvida det inte finns ett uttryckligt undantag. Att ett begränsat privat värde är för handen utesluter å andra sidan inte att det utgivna faller utanför vad som är att hänföra till förmån.

Detta synes närmast visa att en förmån skall beskattas när det utgivna snarast är att betrakta som en form av finansiering av den anställdes privata levnadskostnader. En fråga som uppkommit är huruvida den inbesparing i levnadskostnaden som kan förekomma skall anses som en skattepliktig förmån. Det ovan redovisade synsättet om att det i princip är den anställdes privata levnadskostnader som blivit finansierade skulle närmast tyda på att även en inbesparing i levnadskostnaden primärt skulle vara att betrakta som en skattepliktig förmån. En inbesparing är emellertid inte – till skillnad mot de förmåner som är beskattningsbara – ett av arbetsgivaren utgivet objekt. Det är i stället en högst individuell följd av andra omständigheter. Det kan även ifrågasättas om en sådan beskattning inte skulle strida mot skatteförmågeprincipen. En beskattning skulle dessutom medföra avsevärda tillämpningsproblem. Det är vår bestämda uppfattning att det skulle vara att tänja de nuvarande bestämmelserna alltför långt om dessa skulle tolkas på så sätt att en eventuell inbesparing i levnadskostnaden skulle tas upp till beskattning.

En fråga som uppkommit är hur en övernattningskostnad skall betraktas när denna sker på arbetsgivarens bekostnad under en tjänsteresa inom den vanliga verksamhetsorten. Skall detta betraktas som en skattepliktig bostadsförmån? För avdragsrätt räcker det inte att övernattningskostnad har företagits utan denna måste dessutom ha företagits utanför den vanliga

verksamhetsorten. Att rätt till avdrag för ökade levnadskostnader inte föreligger innebär inte automatiskt att beskattning skall ske såsom för förmån. Det är fråga om två helt olika beskattningsfrågor och skall också behandlas isolerade från varandra. Det förhållandet att avdragsrätt skulle föreläggas om den anställde haft kostnaden är inte en omständighet som är avgörande för om förmånen skall beskattas eller inte. Det avgörande för denna fråga är huruvida övernattningen skett i tjänsten eller inte. Är det fråga om övernattning mellan två kursdagar är det fråga om en övernattning i tjänsten. Denna övernattning kan inte betraktas som en bostadsförmån oavsett om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader föreligger eller ej. Denna linje stämmer väl överens med vår ovan redovisade uppfattning att bestämmelserna om vad som utgör en förmån som är skattepliktig inte får ges en alltför vidsträckt tolkning.

Sammanfattningsvis är det vår uppfattning att med nuvarande utformning av regelsystemet skulle inte en definition av vad som skall anses utgöra en skattepliktig förmån passa in. En definition skulle med nödvändighet bli allmänt hållen för att täcka den mångfald av situationer som kan uppkomma. Redan utan definition följer av regelsystemet att förmån endast gäller värden som inte utgörs av kontanta ersättningar och som utges i ett anställnings- eller uppdrags-förhållande. Något behov av en definition anser vi inte heller ha gjort sig gällande och föreslår inte någon ändring i det grundläggande systemet för beskattning av förmåner.

Bestämmelser om värdering av förmåner återfinns i 60 kap. inkomstskattelagen. Huvudregeln är att förmånen skall värderas till marknadsvärdet, men t.ex. bil- och kostförmåner skall värderas enligt schablon. När den skattskyldige har erlagt ersättning som täcker hela eller del av kostnaden för det utgivna är denna del inte att betrakta som en förmån. Bestämmelserna om värdering av bil- respektive kostförmån kan emellertid uppfattas som att med förmån skall avses även den del som ersättning har lämnats för. Det skulle därför finnas skäl att se över terminologin i 60 kap. inkomstskattelagen. Detta är emellertid inte en fråga som omfattas av direktiven och det har inte heller varit möjligt att inom ramen för detta uppdrag företa en översyn av värderingsreglerna.

4 Begreppet anställd

Förslag: Med anställd respektive arbetsgivare likställs i 11 kap. inkomstskattelagen uppdragstagare respektive uppdragsgivare om inte något annat anges.

Det föreligger inte några enhetliga begrepp för utgivare respektive mottagare av förmåner. Även om avsaknaden av enhetliga begrepp inte är ett problem som omnämns i direktiven anser vi att det finns skäl att göra en närmare genomgång av gällande rätt och lägga fram vår syn på problematiken och eventuellt föreslå förändringar.

4.1 Överväganden och förslag

Förmåner som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 11 kap. inkomstskattelagen. Med tjänst avses, enligt 10 kap. 1 § samma lag, anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Förmåner som en uppdragstagare erhåller utgör således skattepliktig intäkt, såvida inte annat anges i 11 kap. inkomstskattelagen. Det kapitlet innehåller även bestämmelser med innebörd att vissa ersättningar skall tas upp som intäkt.

I vissa bestämmelser som undantar förmåner från beskattning förekommer begreppen anställd och arbetsgivare. Fråga är om detta innebär att bestämmelsen inte är tillämplig när det föreligger ett uppdragsförhållande. Begreppet anställd infördes första gången inom förmånsbeskattningens område år 1988. Förmån av en vara eller tjänst som en anställd får av arbetsgivaren (s.k. arbetsredskap) skall under vissa förutsättningar inte tas upp till beskattning. Vidare skall julgåvor, sedvanliga jubileumsgåvor och minnesgåvor till anställda inte tas upp. Det är dessutom särskilt föreskrivet att skattefriheten för utbildning i samband med personalavveckling inte gäller förmån från fåmansföretag

eller fåmansägt handelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person.

I de övriga bestämmelser som finns, omnämns inte vilka personer som förmånen skall ha utgått till för att den skall vara skattefri. En fråga som uppkommer är vilka personer som är att betrakta som anställda samt om det skall göras någon åtskillnad när det inte är särskilt föreskrivet att förmånen skall ha utgått till en anställd. Kan t.ex. en styrelseledamot anses som anställd? Kan en uppdragstagare i allmänhet betraktas som anställd och därigenom kunna erhålla t.ex. en skattefri julgåva från varje uppdragsgivare?

Bestämmelser har införts som möjliggör att en arbetsgivare tillhåller datorutrustning för privat bruk utan att någon förmånsbeskattning sker. En förutsättning för detta är bland annat att förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen. Av förarbetena (1996/97:173 s. 60) framgår bland annat följande.

Med kravet att erbjudandet skall väsentligen gälla hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen bör i första hand förstås att erbjudandet skall komma alla tillsvidareanställda till del. För skattefrihet bör inte krävas att erbjudandet också skall gälla vid olika tidsbegränsade anställningar, t.ex. vikariat, praktikarbete eller feriearbete. Däremot omfattas dessa av skattefriheten om arbetsgivaren erbjuder dem lånedatorer. Om en person som tillhör den stadigvarande personalen blir uppsagd bör han eller hon också under uppsägningstiden anses tillhöra den stadigvarande personalen. Uppdragstagare omfattas inte av bestämmelsen.

Uppdragstagare skulle enligt ordalydelsen i propositionen över huvud taget inte omfattas av skattefriheten. Fråga är emellertid om detta är en korrekt tolkning av bestämmelsen. Bestämmelserna i inkomstslaget tjänst får anses omfatta alla skattskyldiga som uppstår någon form av ersättning som skall beskattas i detta inkomstslag. Av lagtexten framgår det inte att uppdragstagare skulle vara undantagna från bestämmelsen om skattefria lånedatorer. Det aktuella stycket från förarbetena tar upp frågan om vilka som skall anses omfattas av "den stadigvarande personalen". De som inte omfattas av "den stadigvarande personalen" behöver inte bli erbjudna lånedatorer för att skattefrihet skall föreligga för denna grupp. En rimlig tolkning av den sista meningen om att uppdragstagare inte omfattas av bestämmelsen är enligt oss att uppdragstagare inte omfattas av uttrycket "den stadigvarande personalen" och således inte behöver bli erbjudna lånedatorer för att skattefrihet skall föreligga för övrig personal. Om en uppdragstagare blir erbjuden en sådan dator bör denna vara att betrakta som en skattefri förmån. En

sådan tolkning är förenlig med lagtexten och kräver inte någon författningsändring.

Begreppet anställd förekommer också i den bestämmelse som är tillämplig vid anställds förvärv av värdepapper. Det är uttryckligen nämnt att med anställda jämföras styrelseledamöter och styrelsesuppleanter. Bakgrunden till detta var att lagrådet, med anledning av att förslaget remitterats dit, uttalade (prop 1984/85:80 s. 45) följande.

Enligt vad som uttalas av departementschefen bör ledamöter i bolagets styrelse hänföras till kategorin anställda. Det framstår emellertid som tveksamt huruvida sådant uppdrag som styrelseledamotskap innefattar kan inbegripas under begreppet anställning. För att vad som åsyftas med säkerhet skall uppnås förordar lagrådet att en särskild bestämmelse meddelas. Regeln som lämpligen bör omfatta även styrelsesuppleanter kan upptagas som ett nytt fjärde stycke och ges följande lydelse: "Vid tillämpning av denna anvisningspunkt jämföras styrelseledamot och styrelsesuppleant med anställd".

Den gjorda genomgången visar att det inte är uppenbart vilka som omfattas av respektive undantag från skatteplikt. Riksskatteverket har också i rekommendationerna för taxeringsåret 2000 (RSV S 1998:40) uttalat följande.

De i dessa rekommendationer m.m. använda begreppen "arbetsgivare" och "anställd" avser normalt även uppdragsgivare eller annan utgivare av förmån samt uppdragstagare eller annan mottagare av förmån. Det finns emellertid situationer där likhetstecken inte kan sättas mellan de olika begreppen. Frågan måste därför särskilt beaktas när det i det enskilda fallet gäller en uppdragsgivare etc. Det är inte möjligt att uttömmande ange i vilka situationer som likhetstecken inte kan sättas.

För att ytterligare belysa frågeställningen skall även nämnas att Riksskatteverket i rekommendationerna för taxeringsåret 1999 (RSV 1997:18) uttalade följande.

De i dessa rekommendationer m.m. använda begreppen "arbetsgivare" och "anställd" avser även uppdragsgivare eller annan utgivare av förmån samt uppdragstagare eller annan mottagare av förmån.

Hur skall man lösa de problem som föreligger beträffande frågan om vilka som omfattas av bestämmelserna om skattefria förmåner? Ett alternativ skulle kunna vara att använda sig av det begrepp som används inom socialförsäkringsområdet. Som inkomst av anställning räknas

ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension. Detta alternativ anser vi emellertid inte passa in i systemet om skattefria förmåner. Det kan inte anses vara mer klagörande än den definition som finns beträffande vad som avses med tjänst.

Ett annat alternativ är att ange att bestämmelserna om skattefria förmåner inte skall gälla för uppdragstagare. Ett skäl för detta skulle vara att en person kan ha flera uppdrag och därigenom möjlighet att erhålla flera skattefria förmåner. En person som är anställd kan emellertid också ha flera anställningar och därigenom möjlighet att erhålla skattefria förmåner från varje arbetsgivare. Detta är således inte ett problem som enbart gäller för kategorin uppdragstagare och är enligt vår uppfattning inte ett tillräckligt skäl till att låta uppdragstagare "stå utanför systemet". Några andra skäl till att generellt undanta uppdragstagare från skattefria förmåner har vi inte heller funnit.

Utgångspunkten bör enligt vår mening vara att skattefriheten för förmånerna även fortsättningsvis skall, såvida inte något annat anges, gälla samtliga kategorier skattskyldiga som beskattas i inkomstslaget tjänst. De bestämmelser där begreppet anställd nämns har inte i förarbetena uttryckligen undantagit uppdragstagare. Det får i stället antas vara andra skäl som ligger bakom utformningen av lagtexten, t.ex. språkliga. När det gäller förmån av fri hälso- och sjukvård¹⁴ hade begreppet anställd bland annat den innebörden att hälso- och sjukvård inte skulle kunna utges till någon i den anställdes familj utan det skulle enbart vara fråga om vård som direkt riktade sig till den anställde. Av förarbetena (SOU 1994:98 s. 103–104) framgår följande.

Det kan förekomma att arbetsgivaren också svarar för den anställdes familjemedlemmars utgifter för hälso- och sjukvård. Arbetsgivaren kan t.ex. teckna en försäkring som även omfattar den anställdes familjemedlemmar. Eftersom förmånen är en ersättning för tjänsten bör den anställde beskattas för förmånen. Detta är förhållandet redan med nuvarande regler eftersom undantaget från förmånsbeskattning enbart gäller den anställde.

Företagshälsovård och arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder torde inte kunna riktas mot andra än företagets anställda. Arbetsgivarens ansvar på dessa områden gäller endast de anställda. Det saknas skäl att även undanta den anställdes familj från förmån av fri företagshälsovård och arbetslivsinriktad rehabilitering.

När det gäller andra behandlings- och rehabiliteringsåtgärder har undantaget från beskattning av den anställdes förmåner motiverats bl.a.

¹⁴ Enligt lydelsen i 32 § 3 b mom. kommunalskattelagen.

med att det är naturligt att arbetsgivaren i olika situationer tar ett större ansvar för den anställdes rehabilitering... ..Dessa motiv föreligger inte när det gäller den anställdes familjemedlemmar.

Sammanfattningsvis bör de generella skattereglerna tillämpas när förmånerna riktar sig till den anställdes familj. Det innebär att förmånerna skall beskattas och därvid värderas till marknadsvärdet som i regel motsvarar arbetsgivarens kostnader för åtgärderna.

Syftet med att använda begreppet anställd i denna bestämmelse har således varit att undanta den anställdes familjemedlemmar från tillämpningen och har, enligt vår uppfattning, inte varit att särskilt undanta uppdragstagare.

Den enda regel som någorlunda uttryckligen undantar uppdragstagare är den ovan redovisade bestämmelsen om skattefria datorer. Såsom nämnts har detta emellertid inte kommit till uttryck i lagtexten, utan enbart i en mening i förarbetena. Vi anser att det inte finns något hållbart skäl till att inte även denna bestämmelse skall gälla för uppdragstagare. Dock skall det inte vara något krav att även uppdragstagare, i likhet med vad som gäller för t.ex. visstidsanställda, skall bli erbjudna möjligheten att låna datorutrustning för privat bruk.

Vi anser att det inte finns någon anledning att generellt undanta uppdragstagare från någon skattefri förmån. För att detta skall framgå med större tydlighet bör det införas en bestämmelse med innebörd att med anställd och arbetsgivare likställs i 11 kap. inkomstskattelagen uppdragstagare respektive uppdragsgivare om inte något annat anges. Med anställd enligt bestämmelsen om förvärv av värdepapper bör, i enlighet med vad som gällt sedan dess införande, bara likställas styrelseledamöter och suppleanter.

Vissa bestämmelser är utformade på ett sådant sätt att det av övriga förutsättningar framgår att skattefriheten inte kan gälla för den skattskyldige i det enskilda fallet, oberoende av om denne är att betrakta som anställd eller uppdragstagare. Ett exempel på detta är möjligheten till förmån av minnesgåvor. För att denna förmån skall vara skattefri krävs att den riktar sig till varaktigt anställda samt att den utges i samband med vissa tillfällen. Det ligger i sakens natur att en sådan gåva i vissa fall inte kan utges utan beskattningskonsekvenser. Ett annat exempel på en förmån som till sin natur inte kan utges till samtliga skattskyldiga utan beskattningskonsekvenser är förmån av utbildning i samband med personalavveckling. Även om uppdrags-tagare likställs med anställd anser vi inte att det är nödvändigt att särskilt undanta uppdragstagare från de bestämmelser där det av kriterierna för skattefriheten framgår att den inte kan gälla för bland annat en uppdragstagare.

Sammanfattningsvis anser vi således att utgångspunkten bör vara att skattefriheten för förmåner skall gälla både anställda och uppdragstagare, såvida inte något annat anges i 11 kap. inkomstskattelagen eller det av förutsättningarna framgår att uppdragstagare inte kan omfattas. I klagörande syfte anser vi att det bör införas en bestämmelse som likställer uppdragstagare med anställd samt uppdragsgivare med arbetsgivare.

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 1 och 15 §§ inkomstskattelagen.

5 Förmåner av mindre värde

Förslag: Förmåner av mindre värde som utges vid särskilda tillfällen skall inte tas upp som intäkt.

En av de grundläggande tankarna bakom skattereformen var att beskattningen av arbetsinkomster skulle inriktas mot en mer enhetlig och neutral beskattning. Den då gällande 600-kronorsregeln inom förmånsbeskattningens område ansågs inte leva upp till dessa krav och slopades bland annat av den anledningen. Enligt direktiven skall utredaren undersöka om det finns behov av att återinföra ett särskilt undantag för förmåner av mindre värde. I detta kapitel tar vi ställning till om det finns skäl att införa en sådan bestämmelse och om så är fallet, vilket utseende en sådan bestämmelse bör ha.

5.1 Rättsutvecklingen

Skattefrihet för förmåner av mindre värde som utgått i annat än pengar infördes 1956. Förmånen var skattefria om den kunde antas inte ha varit avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete (prop. 1956:150 s. 330–335). Denna bestämmelse i kommunalskattelagen kompletterades med en bestämmelse i den då gällande taxerings-förordningen som innebar att uppgiftsskyldighet inte förelåg för förmåner, om det som mottagaren sammanlagt från den uppgiftsskyldige åtnjöt efter avdrag för vederlag uppenbarligen inte hade ett värde som översteg 400 kronor för helt år räknat. Detta belopp höjdes 1974 till 600 kronor (prop. 1973:106). Det huvudsakliga syftet var att möjliggöra att ”smärre förmåner i natura och liknande” inte skulle behöva rapporteras till myndigheterna. Om något skulle vinnas genom att inskränka arbetsgivarnas uppgiftsskyldighet var det ofrånkomligt att parallellt ändra de materiella bestämmelserna. Departementschefen underströk att det angivna beloppet var valt med tanke på vad som enligt de då nya bestämmelserna i kommunalskattelagen kunde bli bedömt som skatte-

fritt. Det framhölls emellertid att det fastställda beloppet i taxeringsförordningen inte innebar någon norm för värdet på de intäkter som undantogs från beskattning. Vad som var att anse som skattefritt förbehölls praxis att avgöra med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Det innebar inte någon generell skattefrihet för förmåner vars värde understeg 400 kronor utan endast en generell underlåten uppgiftsskyldighet. I praktiken tillämpades emellertid bestämmelsen, i enlighet med Riksskatteverkets anvisningar, på så sätt att skattskyldighet inte ansågs föreligga för s.k. trivsel-förmåner som inte skulle anges på kontrolluppgift.

I Förmånsbeskattningskommitténs betänkande *Beskattning av naturaförmåner I* (Ds Fi 1985:13 s. 85–86) redogörs för den kritik som hade riktats mot nämnda regelsystem. Samtliga berörda förmåner blev skattepliktiga när 600-kronorsgränsen uppnåts. Detta gällde också om var och en av de särskilda förmånerna var förhållandevis bagatellartade. Även andra olägenheter ansågs uppkomma när 600-kronorsgränsen passerades. Skatteplikt inträdde då också för redan under inkomståret tidigare åtnjutna förmåner. För en riktig tillämpning av källskattelegrerna borde en förmåns karaktär av skattepliktig eller skattefri kunna bedömas redan vid den tidpunkt då förmånen utgick. Det hävdades också att den anställde borde ha möjlighet att bedöma frågan om skatteplikt för naturaförmånen redan innan han tog emot förmånen. Kommittén föreslog att bestämmelsen skulle slopas. Detta skulle, enligt kommittén, inte leda till beskattning av förmåner vars värde understeg 500 kronor eftersom detta belopp var skattemyndigheternas s.k. ambitionsnivå. Mot förslaget riktades stark kritik från ett flertal remissinstanser.

Genom lagstiftning som första gången tillämpades vid 1989 års taxering (prop. 1987/88:52 s. 47–50) infördes i kommunalskattelagen bestämmelser som gjorde åtskillnad mellan personalvårdsförmåner och andra förmåner. För att underlätta för arbetsgivaren att dra gränsen mellan skattefri personalvård och skattepliktig naturaförmån skulle gälla att förmåner inte skulle tas upp som intäkt om förmånernas sammanlagda värde per år för en anställd var högst 600 kronor. Vid tillämpningen skulle hänsyn tas till det sammanlagda värdet av förmåner som utgått från en och samme arbetsgivare och till denne knuten personalstiftelse. Denna bestämmelse skulle inte tillämpas för förmåner av bil eller måltid för vilka gällde särskilda bestämmelser och inte heller i fråga om förmåner som den anställde fått åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem.

Departementschefen anförde i förarbetena (s. 49) följande.

Kommittén har ansett att den nuvarande s.k. 600-kronorsregeln bör slopas. Regelns innebörd är att skatteplikt för mer bagatellartade förmåner inte föreligger om deras sammanlagda värde för ett år inte överstiger 600 kr. Kommittén menar att en sådan regel som kräver en summering vid årets slut inte passar in i ett system där arbetsgivaren månadsvis skall svara för en samordnad uppbörd av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter.

Kommittén menar att man med en liberal taxeringspraxis även i framtiden kan undvika att beskatta bagatellartade förmåner. Därmed hänvisar man till bestämmelsen i... ..som ger taxeringsnämnden rätt att underlåta att besluta om avvikelser från en självdeklaration om avvikelserna skulle avse endast mindre belopp. Remissinstanserna har riktat en ganska kraftig kritik mot förslaget i denna del. Kritiken som jag till viss del kan instämma i går ut på att en arbetsgivare som under uppbördsansvar redan vid uppbördstillfället skall göra en riktig bedömning i skattepliktsfrågan inte skall behöva vara beroende av ett framtida ställningstagande av skattemyndigheterna. En regel motsvarande den nuvarande 600-kronorsregeln bör finnas kvar.

Den bör som den nuvarande regeln vara utformad som en gränobeloppregel så att förmånerna blir beskattade från första kronan om deras sammanlagda värde överstiger gränobeloppet. Regelns syfte är inte att öka det skattefria området utan att underlätta för myndigheterna, arbetsgivarna och de skattskyldiga så att de i många fall slipper göra en bedömning i skattepliktsfrågan. Gränobeloppet kan lämpligen bestämmas till 600 kr.

Bestämmelsen slopades vid skattereformen. Föredragande statsråd anförde (prop. 1989/90:110, del 1, s. 333) följande.

Inriktningen av skattereformen mot en mer enhetlig och neutral beskattning av arbetsinkomster innefattande förmåner av skilda slag medför att frågan om 600-kronorsregeln får anses ha kommit i ett nytt läge. Det framstår dessutom som tveksamt om denna bestämmelse i sig är ägnad att underlätta gränsdragningen mellan t.ex. personalvårdsförmåner och förmåner som är skattepliktiga. Det är, bl.a. med hänsyn till den uppstramning jag föreslår av förutsättningarna för att vissa förmåner skall kunna hänföras till personalvård, inte uteslutet att ett slopande av 600-kronorsregeln i själva verket kan bidra till en klarare åtskillnad i framtiden.

Jag föreslår alltså att 600-kronorsregeln... ..slopas och att förmåner som inte utgör personalvård eller är särskilt undantagna från skatteplikt beskattas från första kronan.

Till skattepliktig inkomst räknas inte tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,03 prisbasbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor (1 100 kronor vid 1999 års taxering).

Denna bestämmelse infördes med anledning av att slopandet av 600-kronorsregeln ansågs medföra konsekvenser som inte var önskvärda. Föredragande statsråd anförde (s. 333) följande.

På ett område får dock ett slopande av regeln mindre tilltalade konsekvenser. Jag syftar här på de av Riksidrottsförbundet påtalade effekterna. För närvarande gäller enligt anvisningar som utfärdats av RSV att tävlingsvinster i samband med idrottslig verksamhet i viss utsträckning är undantagna från skatteplikt. Undantaget avser bl.a. medaljer, plaketter o.d. som har karaktären av minnesföremål. Vidare kan vinster i viss utsträckning undantas från beskattning till följd av 600-kronorsregeln.

Även i fortsättningen bör sådana vinster som har karaktär av minnesföremål vara undantagna. Vidare bör tävlingsvinster som består av t.ex. nyttoföremål undantas från skatteplikt om värdet inte överstiger 0,01 basbelopp (*numera 0,03 prisbasbelopp, vår anm.*) avrundat till närmaste hundratal kr, eller för närvarande 300 kr. I dessa fall utgår då givetvis inte heller socialavgifter. Förslaget utgör dessutom en förenkling bl.a. genom att skyldighet att lämna kontrolluppgift inte föreligger om de angivna förutsättningarna är uppfyllda.

5.2 Överväganden och förslag

Enligt direktiven skall vi undersöka om det finns behov av att återinföra ett särskilt undantag från skatteplikt för förmåner av mindre värde. Behovet av en översyn i denna del är en följd av att principerna om beskattning av förmåner även omfattar förmåner av ringa värde. Detta leder ofta till att olika frågor ställs i det praktiska arbetet och upprätthållandet av den konsekventa beskattningen kan många gånger uppfattas som småaktigt i stället för ändamålsenligt. Ett exempel på detta är beskattningen av förmåner av mindre värde som utgår i samband med arbete i en ideell förening. Ett annat exempel är när skattskyldig som vid ett oavlönat uppdrag blir tackad med en gåva av mindre värde.

Denna gåva utgör ersättning för utfört arbete och skall beskattas såsom en förmån. I båda dessa situationer är det erhållna således att betrakta som en förmån vilken är skattepliktig. Ett tredje exempel som kan nämnas är att beskattning av förmåner som generellt uppvisar ett mindre värde kan framstå som icke ändamålsenlig oavsett de bakomliggande omständigheterna i det enskilda fallet. För de två först nämnda exemplen gäller att det är just omständigheterna i det enskilda fallet sammantaget med förmånens ringa värde som talar för att beskattning inte bör ske. I det sist nämnda exemplet är det enbart det ringa värdet som talar för att någon beskattning inte bör ske. Det är av vikt att klargöra i vilka situationer som en bestämmelse avseende förmåner av mindre värde är avsedd att tillämpas, eftersom utformandet av bestämmelsen måste göras utifrån detta syfte. Syftet är att t.ex. förmåner i form av anmälningssavgifter till olika idrottstävlingar på motionsnivå, smärre gåvor till personalen, symboliska presenter i samband med i övrigt oavlönat uppdrag och fri kost i mindre utsträckning i samband med arbete i ideella föreningar skall undgå beskattning.

Det kan antas att gällande regler inte alltid efterlevs. De skattskyldiga och de som utger förmånen redovisar inte alltid detta. Med hänsyn till förmånens ringa värde utreder inte skattemyndigheten detta särskilt.

Vi är av uppfattningen att det finns skäl att återinföra en bestämmelse som möjliggör att arbetsgivaren kan utge förmåner av ringa värde utan att detta utlöser någon beskattning. Vi redogör nedan för fyra olika principer som samtliga – i varierande utsträckning – tar sikte på att förmåner av mindre värde skall undantas från beskattning.

Undantag för förmåner och ersättningar av mindre värde

För erhållna ersättningar och förmåner föreligger – i princip – skatteplikt oavsett storleken på ersättningen respektive värdet på förmånen. Något undantag för ersättningar och förmåner från skatteplikt enbart med hänsyn till värdet finns inte. I fråga om skyldighet att betala in preliminär skatt, skyldighet att betala arbetsgivaravgifter samt skyldighet att lämna kontrolluppgifter finns emellertid undantag för ersättningar och förmåner enbart med hänsyn till värdet. Dessa innebär i korthet följande.

Skatteavdrag skall inte göras om det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kronor.

Socialavgifter skall inte betalas för ersättning till en och samme arbetstagar om ersättningen under året inte uppgått till 1 000 kronor.

Skyldighet att lämna kontrolluppgift finns inte för ersättning och förmån om det som mottagaren sammanlagt fått har haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året. När utgivaren är en fysisk person eller dödsbo föreligger inte uppgiftsskyldighet när det utgivna sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor.

Även om avgiftsplikt respektive uppgiftsskyldighet inte föreligger, kvarstår dock skatteplikten. Fråga är om samma principer bör gälla för skatteplikten, avgiftsplikten samt skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgifter.

En sådan princip är ingalunda ny utan förekommer i viss utsträckning redan i fråga om skatteplikt för räntor. Till skattepliktig inkomst räknas inte ränta som inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor. Av bestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter framgår i korthet att uppgift inte behöver lämnas om ränta om denna uppgår till mindre än 100 kronor.

Fråga är om motsvarande skulle kunna gälla för ersättningar och förmåner som sammanlagt inte uppgår till ett visst belopp.

Bestämmelsen skulle således ta sikte på de situationer där värdet på det erhållna från samme arbetsgivare sammanlagt inte uppgår till ett visst belopp. I direktiven uttalas att vi skall överväga att återinföra en bestämmelse som undantar förmåner av mindre värde från beskattning. Att införa en bestämmelse enligt ovan nämnda princip som enbart tar sikte på förmåner skulle innebära följande. Till skattepliktig inkomst skulle inte räknas förmåner under förutsättning att från samme arbetsgivare erhållna förmåner och övriga ersättningar sammanlagt haft ett lägre värde än ett visst belopp under året. Att införa en sådan bestämmelse som enbart omfattar förmåner anser vi inte vara en framkomlig väg. En bestämmelse enligt denna princip måste utformas på så sätt att även kontanta ersättningar omfattas av skattefriheten och skulle kunna ges följande lydelse. Till skattepliktig inkomst räknas inte ersättning och förmån från en och samma arbetsgivare och en till denne knuten personalstiftelse, om sådan ersättning och förmån sammanlagt har haft ett lägre värde än ett visst i lagtexten angivet belopp. Ur lagteknisk synvinkel är det fullt möjligt med en sådan ordning. Fråga är emellertid om en nu nämnd bestämmelse bör införas.

Inledningsvis redovisades två exempel där beskattning för närvarande sker av utgivna förmåner. Förmåner som utgår i samband med arbete i ideella föreningar samt förmån som utgår i stället för kontant lön i samband med ett tillfälligt uppdrag. Under förutsättning att värdet på utgivna förmåner understiger ett visst belopp skulle dessa förmåner inte utgöra skattepliktig intäkt enligt redovisad princip. En annan förändring är att den som idag erhåller ersättning understigande det beloppet från

samme arbetsgivare fortsättningsvis inte skulle bli beskattad för denna ersättning. I denna del får principen anses utgöra ett stort avsteg från den grundläggande principen om att samtliga arbetsinkomster skall beskattas.

En särskild fråga är vilka skattekonsekvenserna bör vara för de skattskyldiga som under året erhåller ett stort antal mindre ersättningar, dvs. lägre än det belopp som skulle utgöra gränobelopp, från olika arbetsgivare. Med den redovisade principen skulle samtliga dessa ersättningar inte utgöra skattepliktig inkomst. Detta kan te sig vara en konsekvens som inte är önskvärd eftersom det förekommer skattskyldiga som ständigt tar tillfälliga uppdrag och sammanlagt erhåller ett högre belopp. För att förhindra att sammantaget stora belopp undgår beskattning är det nödvändigt att begränsa principen på så sätt att det t.ex. bara får förekomma ett visst antal sådana skattefria ersättningar.

Det skulle innebära att man tar sikte på skattskyldiga som från en och samme arbetsgivare under året erhåller ersättning och förmåner till ett sammanlagt värde om högst ett i lagtexten angivet belopp. Det skulle medföra att en arbetstagare i betydande utsträckning skulle kunna få ett flertal "mindre" ersättningar från olika arbetsgivare utan att någon av dessa ersättningar blir skattepliktig inkomst. Sammanlagt kan det då inte längre vara tal om mindre ersättningar och förmåner där en beskattning framstår som obillig. Att det framstår som obilligt med avgiftsplikt i en sådan situation beror på att det är fråga om ett flertal arbetsgivare som alla betalar ut ett lägre belopp och där varje belopp utifrån arbetsgivarens synvinkel framstår som mindre.

Vi anser inte att en bestämmelse som öppnar möjlighet till att i större utsträckning undgå beskattning är att rekommendera. Bestämmelsen skulle vidare inte träffa samtliga de förmåner som uppvisar ett mindre värde utan enbart de förmåner som sammanlagt med utgiven ersättning uppvisar ett mindre värde. Den skulle således inte alltid uppfylla det av oss eftersträfvade resultatet.

Utvidgning av begreppet personalvårdsförmån

I stället för att införa en särskild bestämmelse för förmåner av mindre värde skulle det nuvarande begreppet personalvårdsförmån kunna utvidgas till att även avse vissa förmåner av ringa värde. Eftersom kraven för skattefrihet enligt den nuvarande bestämmelsen om personalvårdsförmåner bland annat är att förmånen riktar sig till hela personalen samt att förmånen inte utgör en direkt ersättning för utfört arbete skulle bestämmelsen emellertid behöva förändras i vissa väsentliga delar för att gälla i detta avseende åsyftade förmåner. Att de förmåner som för närvarande omfattas av begreppet personalvårds-

förmåner inte är skattepliktiga beror primärt på andra skäl än att förmånen uppvisar ett mindre värde. Det är visserligen ett krav att förmånen skall vara av mindre värde men syftet är att undanta förmåner som kan sägas vara ämnade att skapa trivsel på arbetet eller liknande. Att i detta begrepp inordna förmåner som inte skall vara skattepliktiga primärt av den anledningen att dessa förmåner uppvisar ett mindre värde anser vi inte vara att rekommendera. Om alla förmåner med ett mindre värde skall inordnas anser vi det vara lämpligare att göra en renodlad bestämmelse för dessa förmåner. Det framstår inte heller som helt lätt att i lagtexten uttrycka vilka förmåner som skall undantas eftersom det skulle vara tal om helt olika sorters förmåner.

Undantag för förmåner av mindre värde

En bestämmelse som innebär att förmåner av mindre värde inte skall läggas till grund för beskattning med hänsyn till just värdet kan utformas på olika sätt. Den regel som infördes 1988 omfattade ett belopp om 600 kronor. Detta värde motsvaras av ca 900 kronor i dagens penningvärde.

En bestämmelse skulle kunna utformas på så sätt att skatteplikt inte skall råda för förmåner vars enskilda värde inte överstiger ett visst belopp, t.ex. 1 000 kronor. Det skulle vara tal om ett renodlat undantag för förmåner av mindre värde. Kravet på förutsebarhet, vilket var ett av argumenten emot den tidigare 600-kronorsregeln, skulle uppfyllas. En bestämmelse med denna innebörd skulle vara relativt enkel att tillämpa och skulle bland annat av den anledningen vara att föredra. Möjligheter till missbruk skulle emellertid öppnas genom att lön omvandlas till förmåner understigande 1 000 kronor.

För att förhindra nämnda möjlighet till missbruk skulle bestämmelsen få utformas med en ytterligare beloppsgräns. En bestämmelse skulle kunna ges följande utformning. Den del av det sammanlagda värdet för skattepliktiga förmåner som inte överstiger 1 000 kronor skall inte tas upp till beskattning. Vid tillämpningen skulle hänsyn enbart tas till det sammanlagda värdet för förmåner vars enskilda värde inte överstiger 1 000 kronor och som utgått från en och samme arbetsgivare eller till denne knuten personalstiftelse. Syftet är att undanta förmåner från beskattning enbart med hänsyn till värdet. Den kritik som riktades mot den dåvarande 600-kronorsregeln skulle inte kunna riktas mot denna bestämmelse i samma utsträckning. Det finns emellertid en stor nackdel. Fråga är hur förmåner som utges kontinuerligt, t.ex. kostförmån, skall behandlas. Skall varje kosttillfälle betraktas som en förmån eller skall det sammanlagda värdet för under året erhållna kostförmåner betraktas som en förmån. Oavsett vilket svar man väljer i denna fråga innebär det att bestämmelsen inte fullt ut uppfyller sitt syfte, nämligen att undanta

förmåner av mindre värde från beskattning och att det vid utgivandet skall kunna förutses vilka beskattningskonsekvenserna blir för den enskilda förmånen. För att komma till rätta med detta behövs särregler för t.ex. kostförmåner på så sätt att dessa förmåner generellt inte skall omfattas av skattefriheten för förmåner av mindre värde samt att det regleras att kostförmåner som utges vid enstaka tillfällen inte skall upptas till beskattning. Att behöva införa sådana särregleringar anser vi vara en stor nackdel. Även om vi anser att principen har många fördelar är vi av uppfattningen att en nu nämnd bestämmelse inte bör införas om det är möjligt att finna en annan lösning.

Undantag för förmåner av mindre värde som utges vid särskilda tillfällen

Motivet för en bestämmelse är att beskattning av förmåner av mindre värde ibland framstår som obillig. Många gånger är det förmånens värde och den situation som den utges i som medför att en beskattning framstår som icke ändamålsenlig. Vi har inledningsvis redogjort för ett flertal situationer där en beskattning borde undvikas. Ett problem med en bestämmelse som inte enbart tar sikte på förmånens värde är att det måste uppställas ytterligare förutsättningar för skattefrihet. Eftersom det är fråga om ett stort antal olika förmåner som utges i helt olika situationer framstår det som inte helt enkelt att finna en lydelse som på ett klagörande sätt täcker samtliga situationer. Det är därför ofrånkomligt att en bestämmelse som både tar hänsyn till värdet och bakomliggande omständigheter blir oprecis. En bestämmelse skulle kunna utformas på så sätt att förmåner av mindre värde som utges vid särskilda tillfällen inte skall upptas till beskattning.

Med särskilda tillfällen skulle härvid bland annat avses de i inledningen beskrivna situationerna. Förmåner av mindre värde som utges i samband med ideellt arbete i ideella föreningar skulle inte behöva upptas till beskattning. Ett annat exempel på en förmån som inte skulle behöva upptas till beskattning är när syftet med förmånen är att visa tacksamhet samt symbolisk ersättning för t.ex. mindre uppfinningar eller förändringsidéer på arbetsplatsen. Ett tillfälle som för närvarande är särskilt reglerat är gåvor som lämnas i samband med julhelgen.

Med förmån av mindre värde skulle avses ett belopp upp till ca 500 kronor. Detta får givetvis bedömas från fall till fall. Genom att inte låsa fast det skattefria området till ett visst belopp kan vissa tröskeleffekter undvikas. Förmånen måste med den av oss förespråkade modellen i sin helhet antingen vara skattefri eller skattepliktig. Även om värdet något skulle överstiga 500 kronor bör detta inte leda till beskattning om förutsättning för skattefrihet i övrigt föreligger. Ett

alternativ till uttrycket mindre värde skulle vara ringa värde med vilket skulle avses ett belopp som betydligt understiger 500 kronor. Vi förordar likväl uttrycket mindre värde varmed vi avser ett belopp om ca 500 kronor.

En bestämmelse med nu nämnt innehåll skulle emellertid inte vara lika förutsebar som en bestämmelse med en absolut beloppsgräns. Vi bedömer emellertid att fördelarna är större än denna nackdel. Eftersom det enbart skall vara fråga om förmåner av mindre värde och dessa förmåner skall utges vid särskilda tillfällen bedömer vi även möjligheterna till missbruk vara små. Det bör inte vara acceptabelt att skattefritt utge förmåner av mindre värde kontinuerligt, såvida inte omständigheterna i varje enskilt fall kan utgöra ett särskilt tillfälle med den innebörd vi gett uttryck för.

Sammanfattningsvis föreslår vi att förmåner av mindre värde som utges vid särskilda tillfällen inte skall tas upp som intäkt. Härigenom kommer en del av den beskattning som för närvarande med hänsyn till det ringa värdet och omständigheterna i det enskilda fallet framstår som obillig fortsättningsvis att kunna undvikas.

Den nya bestämmelsen återfinns i 11 kap. 1 a § inkomstskattelagen. Förslaget föranleder även ändring av 11 kap. 14 § samma lag.

6 Utbildning under pågående anställning

Förslag: Någon särskild bestämmelse om skattefrihet för utbildningsförmåner under pågående anställning införs inte.

För utbildning under pågående anställning finns i inkomstskattelagen inte någon särskild bestämmelse. Enligt direktiven har det hävdats att reglerna är oklara och att detta kan hindra att nödvändig personalutbildning kommer till stånd. Utredaren skall därför närmare undersöka om det behövs särskilda bestämmelser för sådan utbildning.

6.1 Rättsutvecklingen

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta skall, enligt 11 kap. 17 § inkomstskattelagen, inte tas upp som intäkt hos den som riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet. Denna bestämmelse gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller bestämmelsen inte för förmåner till anställda som är närstående till arbetsgivaren. Bestämmelsen trädde i kraft den 1 juli 1996 och tillämpades första gången vid 1997 års taxering. Den hade sin grund i det betänkande som lämnades av Utredningen om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning (SOU 1995:94).

I det betänkandet föreslogs även att en bestämmelse rörande beskattning av förmåner i samband med utbildning i allmänhet skulle införas. I utredningsdirektiven nämndes att det i olika sammanhang hade hävdats att reglerna när det gällde av arbetsgivaren betald utbildning var

oklara, i vissa fall ogynnsamma samt inte anpassade till dagens krav på kompetensförnyelse och att det därför var ett måste att reglerna sågs över. Med tanke på den oklarhet som enligt den dåvarande utredningens uppfattning fick anses råda, ansågs ett klagörande krävas i kommunalskattelagen. Utredningen föreslog att en bestämmelse skulle införas med följande lydelse.

Förmån av fri utbildning skall inte heller i andra fall än som avses i första stycket (*utbildning vid personalavveckling, vår anm.*) tas upp som intäkt om utbildningen är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet.

Någon bestämmelse infördes emellertid inte. Regeringen uttalade i förarbetena till införandet av bestämmelsen för utbildning m.m. vid personalavveckling (prop. 1995/96:152 s. 41) följande.

En utbildning som arbetsgivaren bekostar kan naturligtvis ha positiv betydelse för den anställde och även vara till nytta för honom eller henne t.ex. när han eller hon söker ett nytt arbete. Utbildningen kan i och för sig innebära en inbesparing av levnadskostnaderna för den anställde. Såsom framgått... ..beskattas den anställde normalt inte för värdet av utbildning under pågående anställning om utbildningen betingas av verksamheten. Utbildningen jämföras i sådant fall med fullgörande av tjänsten. I vissa fall torde det också vara svårt att särskilja den förmån på grund av utbildningen som den anställde åtnjuter från nyttan av denna i anställningen. Sedan den 1 januari 1996 är enligt 32 § c mom. KL (*11 kap. 8 § inkomstskattelagen, vår anm.*) förmåner, som är av begränsat värde för den anställde men där varan eller tjänsten har en väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter, undantagna från skatteplikt. Många utbildningar torde sålunda vara skattefria med stöd av denna bestämmelse.

Det kan naturligtvis finnas situationer då den anställde skall förmånsbeskattas för en av arbetsgivaren bekostad utbildning. Sådan förmånsbeskattning sker redan enligt gällande regler om utbildningen inte har sådant samband med verksamheten och inte kan anses vara till nytta för företaget (jfr RÅ 1983 1:78 I och II).

Regeringen anser att förmån av fri utbildning i enlighet med gällande praxis inte skall beskattas om utbildningen är att jämföras med fullgörande av tjänsten. Värdet av studieresor och utbildningar som är att anse som löneförmåner skall naturligtvis, såsom redan sker, beskattas. Det avgörande för skattefriheten är nyttan av utbildningen i företaget och inte kostnadens storlek eller var utbildningen genomförs. Bara den omständigheten att utbildningen sker utomlands medför inte att det blir fråga om en skattepliktig förmån. Den omständigheten kan däremot

motivera att skatteförvaltningen gör en noggrannare kontroll av utbildningen. Inte heller bör enbart det förhållande att utbildningen sker på fritiden medföra att den skattskyldige skall beskattas för förmånen.

Enligt regeringens mening fungerar gällande regler och praxis väl. Det är, såsom också några remissinstanser påpekat, inte helt klart att utredningens förslag skulle innebära några egentliga förbättringar utan det kan i stället få till följd att utbildningar som enligt praxis inte förmånsbeskattas blir skattepliktiga. Nya gränsdragningar kan medföra att de för samhället viktiga utbildningsinsatserna på arbetsplatserna får stå tillbaka på grund av risken för förmånsbeskattning. Regeringen lägger därför inte fram något förslag om regler om skattefrihet för utbildningsförmåner under pågående anställning.

När bestämmelsen om förmån av att för privat bruk använda en datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller infördes, uttalade föredragande statsråd (prop. 1996/97:173 s. 52) följande.

Frågan om förmånsbeskattning av personalutbildning under pågående anställning har varit föremål för regeringens ställningstagande i prop. 1995/96 s. 40 f. Där uttalas att det avgörande för om en utbildning skall medföra beskattningskonsekvenser för den anställda är nyttan av utbildningen i företaget och inte kostnadens storlek eller var den genomförs. Regeringen menade att nuvarande regler och praxis beträffande skattefrihet m.m. för utbildning fungerade väl. Denna bedömning torde alltså ha fog för sig. I synnerhet när det gäller normal datautbildning. Om en arbetsgivare låter den anställda genomgå en datautbildning bör utbildningen rimligen vara föranledd av en planerad eller redan genomförd datorisering i verksamheten. Arbetsgivarens nytta i verksamheten av att de anställda får utbildning torde i dessa fall vara odiskutabel. Regeringen utgår från att datautbildningen i dessa fall inte kan anses utgöra en skattepliktig förmån, vare sig den anställda tidigare har datautbildning eller inte. Det finns därför inte skäl att i detta sammanhang närmare gå in på frågor som rör förmånsbeskattning av datautbildningen som sådan.

6.2 Rättstillämpningen

Det finns endast ett fåtal avgöranden där Regeringsrätten har tagit ställning till frågan om värdet av deltagande i utbildning under pågående anställning skall beskattas såsom en förmån.

RÅ 1960 Fi 1502 – Den skattskyldige hade, med bibehållande av sina löneförmåner, genomgått kurser på uppdrag av sin arbetsgivare under tid då han skulle utfört arbete åt denne. Prövningsnämnden upptog till beskattning ett belopp motsvarande av arbetsgivaren betalda avgifter för kurserna. Regeringsrätten konstaterade att vad som framkommit i målet gav vid handen att den skattskyldige bevisat kurserna i och för sin tjänsteställning. Den omständigheten att arbetsgivaren betalat kursavgifterna kunde inte föranleda att den skattskyldige därigenom skulle anses ha åtnjutit skattepliktig förmån i tjänsten.

RÅ83 1:78 I – Fråga var om delägare i fåmansföretag hade åtnjutit skattepliktig förmån genom utlandsresa som han hade deltagit i på företagets bekostnad. Regeringsrätten uttalade följande.

För att deltagande i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostas av bolaget ej skall i sin helhet anses motsvara en löneförmån för delägaren fordras att de studier som resan gett möjlighet till över huvud taget kunnat vara till nytta för företaget. Föremålet för studierna måste ha anknytning till bolagets verksamhet och de kunskaper och erfarenheter som studierna beräknas kunna ge delägaren måste vara av ekonomisk betydelse för verksamheten. Vid prövningen skall beaktas i vad mån studieresan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Överstiger inslagen av rekreation och nöjen vad som anses som normalt vid en studieresa kan förmånsbeskattning inte undgås.

Efter en samlad bedömning av omständigheterna i målet beslutade Regeringsrätten att förmånsbeskatta delägaren för halva resekostnaden. Liknande fråga var även uppe till prövning i RÅ83 1:78 II.

För att belysa att rättstillämpningen i viss mån har varit oklar redovisas två avgöranden från kammarrätterna.

Kammarrättens i Jönköping dom den 12 oktober 1993 (mål nr 4799–1990) – Den skattskyldige genomgick på kvällstid en utbildning vid IHM Business School AB som motsvarade gymnasial utbildning i marknadsföring. Utbildningen bekostades av arbetsgivaren som hade gjort bedömningen att den anställde behövde repetera sina kunskaper med hänsyn till bland annat samhällsutvecklingen. Av anställningsavtalet framgick att den anställde skulle arbeta viss övertid utan att få någon särskild övertidskompensation för detta. Kammarrätten ansåg, bland annat mot bakgrund av att det var oklart om den anställde var skyldig att arbeta kvällstid eller inte, att det inte var utrett om den aktuella kursen var att jämställa med fullgörande av tjänsten. Den skattskyldige beskattades därför för kursavgiften såsom en förmån.

Domen överklagades till Regeringsrätten som den 25 mars 1994 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 6179–1993).

Dom med motsvarande utgång har under 1993 även meddelats av Kammarrätten i Göteborg.

Kammarrättens i Stockholm dom den 4 mars 1999 (mål nr 5277–1998) – Den skattskyldige genomgick en 2-årig ekonomisk utbildning vid IHM Business School AB. Utbildningen bekostades av det fåmansaktiebolag som den skattskyldige var delägare samt verksam i. Den skattskyldige uppgav att utbildningens syfte var att till förmån för hans företag förbättra sina kunskaper om ekonomi- och produktionsstyrning. Skattemyndigheten ansåg att utbildningen inte var helt nödvändig för bolagets verksamhet och att den skattskyldige därför skulle beskattas för utbildningskostnaderna såsom en förmån. Med hänsyn till vad den skattskyldige uppgett angående utbildningens innehåll samt syftet med dennes deltagande i utbildningen ansåg kammarrätten att utbildningen måste ha varit till sådan nytta för företaget att kostnaderna för deltagandet inte skulle tas upp till beskattning. Domen överklagades inte av Riksskatteverket och har vunnit laga kraft.

Det synes inte föreligga något avgörande där Regeringsrätten har tagit ställning till frågan om rätt till avdrag för utbildningskostnader som den skattskyldige själv stått för.

En särskild fråga gäller rätten till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med deltagande i olika utbildningar. Denna fråga har varit föremål för Regeringsrättens prövning vid ett stort antal tillfällen. För samtliga av de refererade rättsfallen, vilka endast utgör en del av samtliga de avgöranden som avser nämnda fråga¹⁵, var utbildningen förlagd till annan ort än den skattskyldiges bostadsort.

RÅ 1967 ref. 52 III – Den skattskyldige genomgick utbildning vid Statens institut för högre utbildning av sjuksköterskor. Hon var under utbildningstiden tjänstledig med bibehållna löneförmåner. Regeringsrätten medgav avdrag för kursen trots att genomgången av kursen var ägnad att medföra högre kompetens.

RÅ71:49 I – Den skattskyldige genomgick utbildning anordnad av Televerket och uppbar under utbildningstiden arvode men inte traktamente. Med hänsyn till att utbildningen ingått som ett led i tjänsten ansåg prövningsnämnden den skattskyldige berättigad till avdrag för därav föranledda merkostnader för logi och kost. Kammarrätten och Regeringsrätten gjorde inte någon annan bedömning.

RÅ 1973 Fi 823 – Den skattskyldige, som var anställd vid landstinget, genomgick utbildning till sjukvårdsbiträde. Under kurs-tiden

¹⁵ I betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning förekommer en utförlig sammanställning av dessa rättsfall (SOU 1995:94 s. 46–54).

utgick oförändrade löneförmåner. Eftersom den skattskyldige under kurstiden behållit sina avlöningsförmåner och deltagandet i kursen med hänsyn till föreliggande förhållanden var att jämställa med fullgörande av tjänst, skulle enligt kammarrätten avlöningsförmånerna beskattas såsom intäkt av tjänst och avdrag medges för därmed förenade merkostnader, trots att genomgången av kursen var ägnad att medföra högre kompetens. Regeringsrätten gjorde ej ändring i domslutet.

RÅ 1975 Aa 222 – Den skattskyldige genomgick utbildningskurs för lärare och erhöll lön med B-avdrag. Den skattskyldige hade dock ägt att uppbära särskild ersättning motsvarande avlöningsförmåner som om han innehaft anställning med full tjänstgöring. Med hänsyn härtill och oaktat att den skattskyldige i stället haft tjänstledighet med B-avdrag ansåg Regeringsrätten genomgången kurs vara att jämställa med fullgörande av tjänst och den skattskyldige var därför berättigad till avdrag för de med kursen förenade merkostnaderna.

RÅ 1975 Aa 618 – Den skattskyldige, som var assistent vid Lantbrukshögskolan, yrkade avdrag för kostnader i samband med deltagande i en kurs ingående i den akademiska utbildningen för agronomie licentiatexamen. Det synes ha varit ostridigt att den skattskyldiges fortbildning för hans arbetsgivare tett sig som mycket önskvärd. Han upprätthöll under kurstiden sin tjänst med bibehållna löneförmåner varvid arbetet utfördes lördagar till och med måndagar. Regeringsrätten uttalade att den skattskyldige under kurstiden med bibehållen lön vistats tre dagar per arbetsvecka på studieorten. Även om denne i någon mån kunnat inarbeta förlorad arbetstid under återstående arbetsdagar och helger, ansågs vid sådant förhållande studiekostnaderna utgöra avdragsgilla kostnader för tjänsteintäkternas förvärvande.

RÅ 1994 not. 55 – Den skattskyldige genomgick utbildning till talpedagog vid universitetet och erhöll utbildningsarvode enligt förordningen om förmåner vid genomgång av utbildning på speciallärarlinje. Han yrkade avdrag för ökade levnadskostnader. Regeringsrätten konstaterade att arvodet utgjorde skattepliktig intäkt och att genomgången av utbildningen var – oavsett att den var ägnad att medföra högre kompetens – att jämställa med fullgörande av tjänst. Den skattskyldige var därför berättigad till avdrag för merkostnader föranledda av utbildningen.

Dessa rättsfall behandlar visserligen frågan om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader men är ändå av visst intresse i denna del. Regeringsrätten har ansett att utbildningarna i nämnda avgöranden har varit att jämställa med fullgörande av tjänsten även om utbildningen i fråga har varit ägnad att medföra högre kompetens. Det framgår inte av referaten om arbetsgivaren har bekostat utbildningarna i någon större utsträckning men eftersom utbildningarna har ansetts vara att jämställa

med den skattskyldiges tjänst skulle det, enligt vår uppfattning, ändå inte blivit tal om någon beskattning av utbildningarna såsom förmån. Att Regeringsrätten har beaktat omständigheten att löneersättning eller liknande utgått skall inte tas till täckning för att detta är en omständighet som skall beaktas när fråga är om det föreligger en skattepliktig förmån eller inte. För att avdrag för ökade levnads-kostnader skall kunna medges måste det föreligga en förvärvad intäkt.

6.3 Överväganden

Frågor som har samband med deltagande i olika utbildningar kan, som ovan framgått, gälla antingen skyldigheten att ta upp värdet för utbildningen till beskattning som en förmån eller rätten till avdrag för utbildningskostnaden. Vårt uppdrag är som redovisats begränsat till att utreda om det finns ett behov av att införa regler för beskattning av förmån av utbildning. För att kunna ta ställning till om ett sådant behov föreligger har vi funnit det nödvändigt att inledningsvis behandla de allmänna principer som gäller vid de två nämnda situationerna och belysa skillnaderna dem emellan. En ytterligare frågeställning är rätten till avdrag för ökade levnadskostnader föranledda av utbildningen. Beträffande sådan avdragsrätt hänvisar vi till rättsfallssammansättningen.

Enligt den grundläggande bestämmelsen för avdragsrätt skall från bruttointäkten alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande dras av. I inkomstslaget tjänst får avdrag göras för samtliga utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. Denna bestämmelse har ofta uttryckts på så sätt att kostnaderna skall ha varit nödvändiga för tjänstens fullgörande. Anses inte kostnaden som nödvändig, betraktas kostnaden i stället som en privat levnadskostnad för vilken avdragsrätt inte föreligger. Denna princip gäller även vid bedömningen av om en utbildningskostnad som den skattskyldige själv stått för är avdragsgill. När en utbildning anses som nödvändig för tjänstens fullgörande föreligger rätt till avdrag för utbildningskostnaden. För att bedöma om en utbildning är att betrakta som nödvändig för tjänstens fullgörande, vid fråga om rätt till avdrag för utbildningskostnaderna, har vid rättstillämpningen i vissa fall hänsyn tagits till om utbildningen är att betrakta som fortbildning eller grundutbildning. Med fortbildning avses ett löpande vidmakthållande av redan förvärvade kunskaper samt sådana kunskaper som erfordras för att hålla sig à jour med utvecklingen för en tjänst som redan innehas. Grundutbildning avser att kvalificera till en högre tjänst. När utbildningen anses vara ett led för

att bibehålla den för tjänsten erforderliga kompetensen (fortbildning) föreligger rätt till avdrag. Den omständigheten att Regeringsrätten medgivit avdrag för ökade levnadskostnader när fråga varit om grundutbildning kan enligt vår uppfattning inte tas till intäkt för att avdrag även skulle ha medgetts för utbildningskostnaden. Det är således även fortsättningsvis av vikt för bedömningen av denna avdragsrätt att avgöra om det är fråga om fortbildning eller inte. Sammanfattningsvis innebär reglerna – enkelt uttryckt – att avgörande för avdragsrätten är om utbildningen är nödvändig för tjänstens fullgörande.

När arbetsgivaren i stället bekostat utbildningen gäller andra principer för att bedöma om någon skattepliktig förmån föreligger. När det utgivna betingas av arbetsgivarens verksamhet föreligger normalt sett inte någon förmån. En utbildning som betingas av verksamheten är alltså inte att betrakta som en förmån som skall tas upp till beskattning. För bedömningen av om en utbildning betingas av verksamheten är det avgörande inte om utbildningen är att anse som fortbildning eller grundutbildning. Detta framgår bland annat av de ovan refererade rättsfallen. Avgörande är i stället utbildningen i sig och vilken nytta denna kan förväntas få för arbetsgivarens verksamhet. Det är alltså innehållet i utbildningen och syftet med deltagandet som är avgörande omständigheter för att bedöma nyttan för den aktuella verksamheten. Det krävs inte att det föreligger ett konkret behov för verksamheten utan det torde räcka att arbetsgivaren gör bedömningen att det kan uppstå ett behov i dennes verksamhet av de kunskaper som kan inhämtas genom deltagande i utbildningen. Om utbildningen genomförs i Sverige eller utomlands eller om den genomförs under normal arbetstid har däremot inte någon avgörande betydelse, inte heller om ersättning har utgått under utbildningstiden.

När den genomgångna utbildningen inte kan anses ha betingats av arbetsgivarens verksamhet föreligger en förmån vilken är beskattningsbar enligt gällande bestämmelser. Vi anser att en sådan förmån även fortsättningsvis bör vara skattepliktig.

Sammanfattningsvis föreligger det enligt vår uppfattning inte något behov av att införa en särskild bestämmelse som undantar utbildningsförmåner från beskattning. Vi har redovisat vår syn, som innebär att när utbildningen betingas av den verksamhet som den skattskyldige arbetar i, är utbildningen inte att betrakta som en förmån. Detta följer av de allmänna principer som gäller inom förmåns-beskattningsområdet. Med detta synsätt saknas det behov av att införa någon bestämmelse med innebörd att utbildning under pågående anställning skall vara skattefri. Vad nu sagts står enligt vår bedömning i överensstämmelse med hur rättsläget har uppfattats och hur det kommit till uttryck i praxis (kammarrättens i Stockholm dom från mars 1999). Vår slutsats är

därför att det inte finns något behov av att införa en särskild bestämmelse om förmånsbeskattning vid genomgången utbildning.

7 Övriga frågor rörande beskattning av förmåner

Utredaren är oförhindrad att ta upp frågor som rör inkomstslaget tjänst och som har nära anknytning till de i direktiven nämnda frågorna. Vi anser att det finns skäl att se över beskattningen av motionsförmåner samt i vissa delar värderingen av kostförmåner.

7.1 Förmån av motion

Förslag: Förmån av enklare slag av motion och annan friskvård skall inte tas upp som intäkt.

Bestämmelsen om förmån av motion m.m. frikopplas från den om personalvårdsförmåner.

7.1.1 Rättsutvecklingen

Personalvårdsförmåner tas under vissa förutsättningar inte upp som intäkt. Enligt 11 kap. 9 § inkomstskattelagen räknas som personalvårdsförmån bland annat möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård om den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en till arbetsgivaren knuten personalstiftelse, den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare, den är av kollektiv natur eller den i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Den nuvarande bestämmelsen infördes genom prop. 1987/88:52 om beskattning av naturaförmåner m.m. Bestämmelsen bygger till viss del på de av Riksskatteverket utfärdade anvisningarna som då var gällande och gav riktlinjer för beskattningen. Anvisningarna byggde på den praxis som hade gällt sedan länge, nämligen att den kostnads-inbesparing som kunde uppkomma för en anställd när en arbetsgivare stödde de anställ-

das motionsidrott inte ansågs skattepliktig. Före-dragande statsråd uttalade (s. 52) att det ligger i arbetsgivarens intresse att personalen är i god fysisk och psykisk balans. Att arbetsgivaren stimulerar de anställda till att motionera ansågs som en självklar form av personalvård.

Beträffande frågan om vilken typ av motionsutövning som skulle vara skattefri uttalade statsrådet (s. 53–54) följande.

Det skattefria området bör dock som kommittén har föreslagit inte bestämmas enbart med utgångspunkt i om enklare eller dyrbarare redskap används. En rimligare begränsning ligger i vilken typ av motionsutövning som det är fråga om. Enligt min mening bör gränsen mot allmänna fritidsaktiviteter dras på så sätt att det skall vara fråga om enklare motionsidrott som kan utövas av i stort sett var och en och i direkt anslutning till arbetstidens början eller slut. Det kan vara fråga om gymnastik, styrketräning, bowling, racketsporter som bordtennis, tennis eller squash. Till det skattefria området bör också räknas vanliga lagidrotter som t.ex. volleyboll, fotboll, handboll och bandy.

Sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning och som oftast utövas skilt från arbetet både i tid och rum som t.ex. golf, segling ridning och utförsåkning på skidor bör inte omfattas av skattefriheten. Någon skarp gräns är inte möjlig att dra men de exempel jag här givit bör ge en godtagbar ledning i rättstillämpningen.

Vidare uttalade statsrådet (s. 54) följande.

Jag har tidigare föreslagit att ett grundläggande kriterium för skattefria personalvårdsförmåner bör vara att förmånerna åtnjuts på arbetsplatsen. Med hänsyn till den centrala betydelse möjligheterna till friskvård och motion har för ett väl fungerande arbete och till den sedvana som har utvecklats på detta område är en begränsning till arbetsplatsen eller dess direkta närhet inte rimlig. Det är inte ovanligt att arbetsgivaren för den anställdes räkning hyr motionsanläggning. Detta leder många gånger till att en del anställdas fritidsintressen i praktiken subventioneras utan skattekonsekvenser i högre omfattning än vad som motsvaras av ett rimligt personalvårdsintresse. En sådan ordning kan emellertid inte godtas. En grundläggande förutsättning för skattefrihet är att förmåner av personalvårdskaraktär åtnjuts i begränsad omfattning. En rimlig avvägning är därför att skattefriheten begränsas till att avse motion inom ägda eller t.ex. hyrda anläggningar som disponeras i sin helhet av arbetsgivaren eller en till denne knuten personalstiftelse under minst ett år. Med en sådan regel finns en viss garanti för att skattefriheten inte sprids ytterligare och når en omfattning som faller utanför vad som inryms i personalvårdsbegreppet.

7.1.2 Överväganden och förslag

Vi anser i likhet med dåvarande statsråd att det ligger i arbetsgivarens intresse att personalen är i god fysisk och psykisk balans samt att det får anses som en självklar form av personalvård att arbetsgivaren stimulerar de anställda till att motionera. Intresset för motion i olika former och medvetandet om vår personliga hälsa har ökat markant det senaste decenniet. En fråga som kan ställas är om motionsutövandet har förändrats på ett sådant sätt att det av denna anledning finns skäl att förändra bestämmelsen om möjlighet till skattefri motion och friskvård.

Det bör även fortsättningsvis vara enklare slag av motion utan alltför omfattande kringutrustning som skall tillhöra det skattefria området. Formerna för motion har emellertid utvecklats oerhört det senaste decenniet. Workout, aerobics, spinning osv. är bara några exempel på olika former av den motion som idag utövas. Vi anser att motion av nu nämnt slag och liknande skall anses utgöra sådan enklare slag av motion som omfattas av bestämmelserna om personalvårds-förmåner. Det är emellertid inte bara motionen som sådan som har förändrats. Det sätt på vilket motionen utövas har även förändrats. De nämnda motionstyperna utövas t.ex. vid särskilt för ändamålet inrättade anläggningar där möjlighet till motion av allehanda slag föreligger. Tillgång till dessa anläggningar har de som köper termins- eller medlemskort. Motion som utövas vid sådana anläggningar har blivit en populär fritidssysselsättning med ett omfattande antal utövare och det är sannolikt att ett flertal av dessa motionerar i anslutning till arbetstidens slut. Såsom gällande bestämmelse är utformad samt mot bakgrund av det förarbetsuttalande som ovan redovisats är motion som utövas vid en sådan anläggning inte att betrakta som en personalvårdsförmån om arbetsgivaren bekostar motionen. Det ekonomiska värdet av denna motion skall således tas upp till beskattning.

Anställda i större företag har ofta tillgång till företagets egna motionshallar och liknande. Medelstora företag har möjlighet att hyra motionshallar för aktiviteter för de anställda. Den motion som härigenom kan tillhandahållas arbetstagaren är att betrakta som personalvårdsförmån, vilken är skattefri. Riksskatteverket har uppmärksammat oss på att detta är svårare för småföretag. För dessa företag är det enklare att köpa terminskort hos motionsanläggningar (simhallar, gym m.m.) till de anställda. Detta kan inte, som nämnts ovan, ske utan beskattningskonsekvenser. Det tycker vi inte är lämpligt med tanke på att den vanligaste formen av motion numera utövas inom anläggningar som är öppna för allmänheten. När en arbetstagare erhåller ett terminskort vid en sådan anläggning bör enligt vår uppfattning detta inte bedömas

annorlunda än när arbetsgivaren abonnerar tid vid en anläggning. Möjligheterna att teckna abonnemang på en sådan anläggning får betraktas som minimala då detta inte kan anses vara ekonomiskt försvarbart i förhållande till att erbjuda sina anställda medlemskort. Arbetsgivaren bör därför ha möjlighet att köpa s.k. terminskort (medlemskort) och erbjuda sin personal dessa kort utan att det skall utlösa någon förmånsbeskattning.

Vi anser alltså att bestämmelserna bör ändras på så sätt att det skall vara möjligt för arbetsgivaren att tillhandahålla personalen medlemskort vid motionsanläggningar utan att värdet av detta kort skall tas upp till beskattning. Det skall inte vara något krav för skattefriheten att motionen utövas inom särskilda anläggningar. Det avgörande skall inte vara var motionen utövas utan endast vilken slags motion som utövas.

För att skattefrihet skall föreligga bör emellertid hela den stadigvarande personalen ha möjlighet att ta del av detta erbjudande. Detta innebär att erbjudandet inte behöver rikta sig till korttidsanställda, uppdragstagare m.fl. Dessa omfattas emellertid av bestämmelsen på så sätt att om arbetsgivaren utger förmån av motion även till personer som omfattas av dessa grupper skall värdet av motionen inte tas upp till beskattning.

Vi anser att det inte är nödvändigt att uppställa något krav på vad kostnaden får uppgå till när motionen utövas inom en motionsanläggning. Ett sådant krav skulle dessutom inte vara neutralt i förhållande vad som gäller om skattefri motion idag. Det finns inte något krav för vad den faktiska kostnaden för arbetsgivaren får uppgå till när det gäller egenägd eller abonnerad anläggning.

Det bör ankomma på Riksskatteverket att utfärda rekommendationer i enlighet med de riktlinjer som departementschefen gav uttryck för i ovan nämnda proposition.

Sammanfattningsvis anser vi således att det skattefria området för arbetsgivarbetald motion bör utvidgas. Det avgörande för skattefriheten bör enbart vara om det är fråga om enklare slag av motion m.m. eller inte.

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 11 och 12 §§ inkomstskattelagen.

7.2 Värdering av kostförmåner

Förslag: Vid beräkning av värdet för kostförmån för hel dag skall beloppet avrundas till närmaste femtal kronor, i stället för till närmaste tiotal kronor.

Kostförmån för hel dag skall beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste tiotal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för hel dag.

När denna bestämmelse infördes, uttalade föredragande statsråd beträffande avrundningsregeln (prop. 1992/93:127 s. 34) följande.

Med nuvarande system kan *värde av kostförmån* komma att hamna på ett belopp som innehåller ören. Detta medför administrativt arbete som inte framstår som motiverat. En avrundning till närmaste hela krontal bör därför i vart fall ske. En avrundning av genomsnittspriset för en lunchmåltid till en hel krona eller femtal kronor medför dock att värdet för helt fri kost kan komma att hamna på värden med öretal. Om man däremot först räknar ut värdet för helt fri kost och avrundar detta belopp till närmaste tiotal kronor och därefter bryter ut värdet av en måltid från detta belopp undviker man att hamna på öretal. Jag anser att en sådan avrundning är motiverad ur förenklingssynpunkt.

För inkomståren 1993–1996 har värdet för helt fri kost fastställts till 120 kronor, för inkomståret 1997 till 130 kronor, för inkomståret 1998 till 120 kronor och för inkomståret 1999 återigen till 130 kronor. Motsvarande värde för fri lunch (40 procent) har då fastställts till 48 kronor för inkomståren 1993–1996 och 1998 respektive 52 kronor för inkomståren 1997 och 1999. Anledningen till att det under senare år varierat mellan 120 kronor och 130 kronor är att det genomsnittliga värdet för helt fri kost utan avrundning har varit "runt" 125 kronor. Det genomsnittliga verkliga värdet för fri lunch har för inkomståret 1996 uppgått till 49,89 kronor (124,72 kronor för helt fri kost) och för inkomståret 1997 till 50,74 kronor (126,85 kronor). Denna verkliga värdeökning om 85 öre medförde emellertid en skattemässig höjning på 4 kronor, dvs. från 48 till 52 kronor. Vi anser att denna skattemässiga höjning i relation till den verkliga ökningen framstår som omotiverad. Syftet med avrundningsbestämmelsen, såsom det givits uttryck för i

förarbetena, är att undvika att ett förmånsvärde med öretal uppkommer. Detta syfte skulle inte uppnås utan någon avrundning. Det finns därför även fortsättningsvis behov av en sådan bestämmelse. Bestämmelsen kan emellertid utformas på så sätt att avrundning skall ske till närmaste femtal kronor. En höjning av det skattemässiga värdet i tvåkronorsintervaller framstår som mer ändamålsenligt då förmånsvärdet skulle komma att hamna i paritet med det genomsnittliga värdet för t.ex. fri lunch. Detta belyses av att förmånsvärdet för fri lunch vid inkomståren 1996 och 1997 skulle ha uppgått till 50 kronor med en sådan avrundning i stället för att som fallet var 48 respektive 52 kronor. Mot bakgrund av att det genomsnittliga verkliga värdet beräknades till 49,89 kronor respektive 50,74 kronor framstår det lämpligare att avrundning görs på så sätt att förmånsvärdet beräknas till 50 kronor i ett sådant fall. Avrundning till närmaste femtal kronor medför inte att förmånsvärde med öretal uppkommer, vare sig vid beräkning av värdet för fri lunch eller middag (40 procent) eller vid beräkning av värdet för fri frukost (20 procent).

En förändring innebärande att avrundning skall göras till närmaste femtal kronor kan medföra att förmånsvärdet förändras oftare än för närvarande. Det kan emellertid även innebära att, såsom ovan redovisats, förmånsvärdet förblir konstant under ett flertal år när det med den nu gällande avrundningsbestämmelsen skulle ha, och även har, förändrats. Vi anser inte att frekvensen av förändringarna vare sig är ett skäl för eller emot en ändring av avrundningsbestämmelsen. Det skall påpekas att de konsekvenser som uppstått de senaste åren med höjning respektive sänkning av förmånsvärdet om vartannat även kan uppstå med en avrundning till närmaste femtal kronor. Detta är en situation som inte går att undvika. Fördelen med en förändring av bestämmelsen är emellertid att när detta inträffar är skillnaden mellan den verkliga höjningen respektive sänkningen och den skattemässiga höjningen respektive sänkningen inte så markant som för närvarande. Fördelen med att ändra bestämmelsen på så sätt att avrundning skall göras till närmaste femtal kronor i stället för till närmaste tiotal kronor är att större överensstämmelse kommer att råda mellan det verkliga värdet och förmånsvärdet utan att för den skull öretal uppkommer vid beräkningen. Det administrativa arbete som en förändring eventuellt kan ge upphov till belastar närmast Riksskatteverket.

Sammanfattningsvis föreslår vi att avrundning skall ske till närmaste femtal kronor. Denna förändring får anses stå i överensstämmelse med motivet till bestämmelsen såsom det gavs uttryck för i förarbetena.

Förslaget föranleder ändring i 60 kap. 3 § inkomstskattelagen.

8 Avdrag för ökade levnads- kostnader m.m.

8.1 Gällande rätt¹⁶

8.1.1 Inkomsttaxeringen

Huvudregeln är, enligt 9 kap. 2 § inkomstskattelagen, att den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter inte skall dras av. Avdrag för ökade levnadskostnader kan emellertid medges i vissa situationer, nämligen vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Bestämmelserna härom finns i 12 kap. 6–22 §§ inkomstskattelagen.

Av 12 kap. 6–17 §§ framgår avseende *tjänsteresor* följande.

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, skall under vissa förutsättningar dras av. Avdrag skall bara göras vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, kostnadsökning för måltider samt diverse småutgifter.

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, skall de ökade levnadskostnaderna i stället dras av enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete och dubbel bosättning. En löpande tjänsteresa anses bruten bara av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

¹⁶ Med gällande rätt avses regeringens beslutade lagrådsremiss med förslag till inkomstskattelag samt de förändringar i kommunalskattelagen som genomförts efter regeringens beslut.

Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe. Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe. För reservofficerare anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattenämnd eller arrendenämnd. En skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men som får den huvudsakliga lönen för arbetet från en annan arbetsgivare anses – om han begär det – under längst tre år ha sitt tjänsteställe hos sistnämnda arbetsgivare. Om bostaden på arbetsorten för en sådan skattskyldig är tillfällig och enbart beror på tjänsteutövningen skall den inte anses som sådan bostad som avses vid bestämmandet av vad som utgör vanlig verksamhetsort, under förutsättning att den skattskyldige har en annan permanentbostad.

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands ett normalbelopp. Avdraget beräknas för hel eller halv dag. Som hel dag behandlas avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare. Maximibeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. Vid 1999 års taxering uppgår ett helt maximibelopp till 180 kronor. Normalbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på en restaurang av bättre standard. Om den anställde under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (06.00–24.00).

Utgift för logi skall dras av. Kan den skattskyldige inte visa utgiften, skall ett belopp som motsvarar ett halvt maximibelopp (90 kronor) vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands dras av.

Om den skattskyldige fått ersättning för kostnadsökning för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan skall avdraget dock uppgå till högst ett maximibelopp och för varje halv dag till högst ett halvt maximibelopp. Visar den skattskyldige att den sammanlagda kostnadsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

Om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands, skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan skall avdraget dock uppgå till högst ett normalbelopp och för varje halv dag till högst ett halvt normalbelopp. Visar den skattskyldige att kostnadsökningen under en tjänsteresa varit större än avdraget skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade kostnader för måltider och småutgifter, skall avdrag göras för varje hel dag med ett halvt maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

Av 12 kap. 18–22 §§ framgår avseende *tillfälligt arbete* och *dubbel bosättning* följande.

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än där han har sin bostad skall dras av bara om arbetet avser en kortare tid, arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till den tidigare bostadsorten, arbetet skall bedrivas på flera olika platser, eller det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

Ökade levnadskostnader skall även dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skäligen på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller någon annan särskild omständighet.

Ökade levnadskostnader enligt dessa bestämmelser skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om dubbel bosättning skall dras av under längst tre år för gifta och sambor och längst ett år för övriga skattskyldiga. Ökade levnadskostnader skall dock dras av för längre tid om särskilda skäl talar för det.

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan skattskyldig som medges avdrag enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete inte visa logiutgiften skall ett belopp som motsvarar ett halvt maximi- respektive normalbelopp dras av.

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnaden eller beräknad enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas för skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt bestämmelserna om tjänsteresor och som fortfarande får kostnadsersättning från arbetsgivaren, till ett belopp som motsvarar denna ersättning, dock högst till 70 procent av maximibeloppet (126 kronor) per hel dag när arbetsorten ligger i Sverige och 70 procent av normalbeloppet när arbetsorten ligger utomlands för tid fram till två års bortovaro och högst till 50 procent av maximi- respektive normalbeloppet för tid därefter. Kostnadsökningen beräknas för skattskyldiga som gör avdrag enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete till 50 procent av maximi- respektive normalbeloppet per hel dag under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av maximi- (54 kronor) respektive normalbeloppet per hel dag för tid därefter. För skattskyldiga som gör avdrag enligt bestämmelserna om dubbel bosättning beräknas kostnadsökningen till 30 procent per hel dag av maximi- respektive normalbeloppet. I de angivna tiderna skall inräknas tid under vilken avdrag för samma förrättning medgetts enligt bestämmelserna om tjänsteresa.

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tjänsteresor, tillfälligt arbete och dubbel bosättning, skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som inte skall tas upp som intäkt.

Om en skattskyldig vid vistelse utomlands har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader under en viss tid enligt bestämmelserna om tjänsteresor, skall utgifter för medföljande barns grundläggande skolgång under samma tid dras av.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Utgifter för särskilda resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresor) skall dras av.

Skäliga utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) skall dras av, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda och även har använt något transportmedel.

Utgifter vid tjänsteresor, vid tillfälligt arbete på annan ort, vid dubbel bosättning och för hemresor skall dras av utan någon belopps-mässig begränsning. Utgifter för inställelseresor och för resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Utgifter för tjänsteresor med egen bil skall dras av med 1 krona och 50 öre för varje kilometer.

8.1.2 Avdrag för preliminär skatt

Preliminär skatt för en skattskyldig skall betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Skattebetalningslagen innehåller bestämmelser om skyldig-heten att betala preliminär skatt och beräkningen av avdraget. Den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skatteavdrag skall göras från kontant ersättning för arbete. Om en arbetstagare, förutom kontant ersättning för arbete, får andra förmåner, skall skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde.

Från ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i inkomstskattelagen skall, enligt 8 kap. 19 §, skatteavdrag göras endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i inkomstskattelagen eller när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften.

På begäran av en utbetalare kan skattemyndigheten besluta att skatteavdrag skall göras utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa med allmänna kommunikationer. Detta gäller dock endast till den del förmånen eller ersättningen inte överstiger det belopp som får dras av.

Vid beräkningen av skatteavdrag skall hänsyn inte tas till förmån av fri resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller till ersättning för kostnader för sådan resa.

8.1.3 Kontrolluppgifter och självdeklaration

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter regleras i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Kontrolluppgifter om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst, skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen.

Uppgiftsskyldighet föreligger först efter föreläggande av skattemyndigheten beträffande dels kostnadsersättning för logi vid tjänsteresa motsvarande gjorda utlägg, dels ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i den mån ersättningen enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen inte skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag. Detta gäller under förutsättning att det har angetts i kontrolluppgiften att sådan ersättning har lämnats.

Ersättning för ökade levnadskostnader som enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag, skall i kontrolluppgift anges som lön, arvode eller motsvarande. Har sådan ersättning utgått för en eller flera tjänsteresor som omfattat en sammanhängande period av mer än tre månader skall detta anges i kontrolluppgift som också skall innehålla upplysning om i vad mån fråga är om inrikes eller utrikes förrättning.

I kontrolluppgiften skall särskilt för sig tas upp det sammanlagda värdet av andra kostnadsersättningar än sådana som skall uppges först efter föreläggande av skattemyndigheten. Dock skall ersättningen, då det är uppenbart att den avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller att den överstiger avdragsgillt belopp, till denna del anges som lön, arvode eller motsvarande.

Uppgift till ledning för egen taxering lämnas i form av självdeklaration och denna skall bland annat innehålla uppgifter om de intäkter och avdrag som är att hänföra till varje inkomstslag. I självdeklaration behöver uppgift dock inte lämnas om ersättning som, i enlighet med vad som nämnts ovan, först efter föreläggande av skattemyndigheten behöver tas upp i kontrolluppgift. Om den skattskyldige yrkar avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tjänsteresor skall han lämna de uppgifter som behövs om ersättning som uppburits för att täcka kostnaderna.

8.1.4 Socialavgifter

Lagen om socialavgifter innehåller bestämmelser om arbetsgivar-avgifter och egenavgifter. Underlag för beräkning av arbetsgivar-avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten, dock inte pension, eller andra skattepliktiga förmåner. Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen undantas vid beräkning av skatteavdrag.

8.1.5 Pensionsgrundande inkomst

Bestämmelser om pensionsgrundande inkomst finns i lagen om inkomstgrundad ålderspension. Lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som en försäkrad har fått som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst, är pensionsgrundande inkomst av anställning. Med lön likställs kostnadsersättning som inte undantas vid beräkning av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen.

9 Tjänsteresa och tjänsteställe

Enligt direktiven skall utredaren överväga om bestämmelserna om tjänsteställe utgör en från beskattningssynpunkt lämplig skiljelinje mellan resor i tjänsten och resor av annat slag eller om en annan avgränsning bör eller kan göras. Utredaren skall i det sammanhanget redovisa hur nuvarande bestämmelser tillämpas i praktiken och vilka skattekonsekvenser bestämmelserna får för olika yrkesgrupper. I detta kapitel tar vi först ställning till kopplingen mellan tjänsteresa och tjänsteställe. Frågor som har samband med tjänsteställets placering för vissa yrkesgrupper tas upp i efterföljande kapitel.

Inkomstskattelagen innehåller inte någon beskrivning av vad som kännetecknar en tjänsteresa. En ytterligare fråga som har väckts är om det finns behov av att förtydliga vad som avses med en sådan resa. Vi kommer därför att i detta kapitel ta ställning till om det finns behov av att i inkomstskattelagen införa en definition och om så befinnes vara fallet, hur en sådan definition bör utformas.

Inledningsvis redogör vi för den lagstiftning som idag berör tjänsteställe samt i viss mån bakgrunden till denna. Några av bestämmelserna berör enbart frågan om tjänsteställets placering men vi har valt att lämna en samlad redovisning i detta avsnitt.

9.1 Tjänsteställe – gällande rätt

Enligt gällande rätt är tjänsteställe den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Om arbetet på varje arbetsplats pågår en begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher, skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe. För reservofficerare skall bostaden anses som tjänsteställe. Detsamma skall gälla för nämndemän,

jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, arrendenämnd eller skattenämnd. En skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller vid Europaskolorna (nedan benämnd nationell expert) men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare skall, under längst tre år, anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det.

Någon direkt koppling mellan tjänsteresa och tjänsteställe finns inte i lagstiftningen idag. I praktiken har emellertid tjänstestället varit en av flera avgörande faktorer vid bedömningen om en tjänsteresa varit för handen eller inte.

Däremot finns det en koppling mellan tjänstestället och rätten till avdrag för ökade levnadskostnader. För rätt till avdrag krävs att den skattskyldige vistas utanför den vanliga verksamhetsorten. Begreppet tjänsteställe infördes i lagtext genom skattereformen som en utgångspunkt vid bestämmande av vad som utgör den skattskyldiges vanliga verksamhetsort. För anställda inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher infördes en bestämmelse som innebär att den skattskyldiges bostad skall anses utgöra tjänsteställe om arbetet på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller inom nämnda branscher. Bestämmelserna kommenterades endast mycket kortfattat i förarbetena (prop. 1989/90:110, del 1, s. 353) eftersom dessa i praktiken hade tillämpats tidigare till följd av att Riksskatteverket hade utfärdat anvisningar med motsvarande innebörd. Några uttryckliga undantag för anställda inom andra branscher än de ovan nämnda, innebärande att bostaden skall anses utgöra tjänsteställe infördes inte vid det tillfället.

Även om tjänsteställets placering för vissa yrkesgrupper inte tas upp i detta kapitel redovisar vi bakgrunden till införandet av dessa bestämmelser.

Reservofficerare skall sedan 1 januari 1994 anses ha bostaden som tjänsteställe. Dessförinnan hade frågan varit uppe till prövning vid Kammarrätten i Göteborg (målnr 4799–1992). Domstolen fann att reservofficerarens bostad inte kunde betraktas som tjänsteställe och uttalade att den omständigheten att de anställda genom avtal medgivits behålla bostadsorten som stationeringsort inte föranledde annan bedömning. Föredragande statsråd uttalade i förarbetena (prop. 1993/94:90 s. 47–48) följande.

Reservofficerares resor till övningar i olika delar av landet rymms oftast inte inom begreppet inställesesor utan är av annan karaktär. De har ett löpande anställningsavtal men tjänstgör endast under begränsade perioder.

Med hänsyn till arbetets speciella art och reservofficerarnas situation finns det särskilda skäl som motiverar att införa ett undantag för dem som innebär att deras resor till och från tjänstgöringsorten kommer att betraktas som tjänsteresor och inte som resor till och från arbetet. Detta kan uppnås genom att man låter bostaden utgöra tjänsteställe.

Bestämmelsen med innebörd att bostaden skall anses utgöra tjänsteställe även för nämndemän m.fl. trädde i kraft den 1 september 1997 men tillämpades för tid från och med den 1 januari 1997. Föredragande statsråd uttalade (prop. 1996/97:133 s. 53–54) följande.

Enligt en dom av Kammarrätten i Jönköping den 2 februari 1996 skall nämndemännens ersättning för resekostnader m.m. i tingsrätt, hovrätt och kammarrätt bedömas som ersättning för resor mellan bostad och arbetsplats. Det beror på att domstolen betraktas som deras tjänsteställe. Därav följer att kostnader för resor till och från domstolen är att se som resor till och från arbetet. Den ersättning för resor eller övernattningskostnader m.m. som nämndemännen får från Domstolsverket blir därmed sådan skattepliktig inkomst för vilken Domstolsverket skall verkställa skatteavdrag.

För nämndemän i länsrätt är dock situationen annorlunda. Deras tjänsteställe anses vara bostaden och resorna till domstolen bedöms därför som tjänsteresor. Skälet är att nämndemän i länsrätt anses utföra huvuddelen av arbetet i bostaden. De får också – till skillnad från övriga nämndemän – arvode för förberedelsearbete. Eftersom bl.a. avdragsmöjligheterna för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats är mer begränsade än vad som gäller för tjänsteresor, kan nuvarande regler innebära att nämndemän i tingsrätt, hovrätt och kammarrätt förorsakas kostnader för att tjänstgöra, vilket självfallet inte är acceptabelt. Det är också otillfredsställande att nämndemännen sinsemellan behandlas olika när det gäller den skattemässiga bedömningen av deras resekostnader i samband med inställelse för uppdraget. Det finns därför skäl att överväga om nuvarande ordning bör ändras.

Vid en avvägning mellan, å ena sidan de nackdelar som ett särskilt undantag från gällande skatterättsliga principer innebär och, å andra sidan vikten av att nämndemannasystemet ges förutsättningar att fungera på ett ändamålsenligt sätt, är ett undantag beträffande nämndemännens tjänsteställe enligt vår mening att föredra. Tjänstestället för samtliga nämndemän bör därför vara bostaden. Därigenom blir deras resor till och från domstolen att betrakta som tjänsteresor.

Den ovan beskrivna ordningen som innebär att nationella experter i vissa fall skall anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen infördes genom prop. 1995/96:152.

I detta sammanhang kan det även vara på sin plats att nämna vilka konsekvenser det får för de resor som den skattskyldige företar, att placera tjänstestället i den skattskyldiges bostad. För samtliga de kategorier skattskyldiga som av olika anledningar har bostaden som tjänsteställe är varje arbete för arbetsgivaren som utförs utanför bostaden att betrakta som en tjänsteresa, låt vara att den medför avdragsrätt för ökade levnadskostnader först om vissa kriterier är uppfyllda. Varje resa som företas i tjänsten mellan bostaden och arbetsplatsen utgör tjänsteresa. Bestämmelserna för dagliga resor mellan bostad och arbetsplats samt bestämmelserna för hemresor torde i allmänhet inte vara tillämpliga för resor mellan tjänstestället (dvs. bostaden) och arbetsplatsen. Resor mellan en tillfällig bostad och arbetsplatsen är att anse som dagliga resor mellan denna tillfälliga bostad och arbetsplatsen. Avståndet mellan bostaden och förrättningsorten bedöms med utgångspunkt i tjänsteställets (bostadens) belägenhet. Detta gäller under förutsättning att bostaden har ansetts utgöra den skattskyldiges tjänsteställe.

9.2 Tjänsteställe – allmänt

Vilken plats som är tjänsteställe, är således idag inte det avgörande för om resan är att betrakta som en resa i tjänsten eller inte. Att bestämma vilken plats som är tjänsteställe har däremot betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader. I praktiken har emellertid bestämmelserna tillämpats på så sätt att när arbetsuppgifterna har utförts på en annan plats än den plats som anses som tjänsteställe, har detta varit att betrakta som en tjänsteresa. På så sätt utgör tjänsteställe en skiljelinje mellan resor i tjänsten och resor av annat slag men även en skiljelinje mellan tjänsteresor och tillfälligt arbete. Ett exempel som i viss mån belyser att tjänsteställe dock inte alltid utgör en skiljelinje mellan resor i tjänsten och resor av annat slag är frågan om hur de dagliga resor som den skattskyldige företar under en pågående tjänste-resa mellan den tillfälliga bostaden och arbetsplatsen skall behandlas ur avdrags-synpunkt. Regeringsrätten har funnit att under vistelse utanför den vanliga verksamhetsorten är den skattskyldige, förutom för avdrag för ökning i levnadskostnaden, berättigad till avdrag för dagliga resor mellan den tillfälliga bostaden och arbetsplatsen (jfr R78 1:100).

För merparten av de skattskyldiga ger bestämmelserna om tjänsteställe inte upphov till några problem. Tjänsteställe är den plats där huvuddelen av arbetet fullgörs.

Det kan dock framföras viss kritik mot bestämmelserna. Tjänsteställe kan uppfattas som ett konstlat begrepp som inte alltid avspeglar de verkliga förhållandena. Denna invändning framstår med större tydlighet när det gäller de yrkesgrupper som av olika anledningar skall anses ha sitt tjänsteställe i bostaden trots att huvuddelen av arbetet utförs på annan plats. Denna särreglering har i viss mån sin orsak i andra skatterättsliga bestämmelser än de som reglerar tjänsteställe. Det framgår av de ovan refererade förarbetena att det främst var beskattningen av ersättningen för resekostnader som gav upphov till den kritik som då riktades mot bestämmelserna. Det var i och för sig inte acceptabelt att nämndemän behandlades olika beroende på vilken domstol de tjänstgjorde i men även denna problematik kan sägas ha sin grund i beskattningen av resekostnadsersättningen, eftersom det var fråga om beskattning av en sådan ersättning som ledde fram till kammarrättens ovan angivna dom.

Skulle begreppet tjänsteställe kunna slopas utan att detta skulle medföra alltför omfattande följdändringar eller ge upphov till tillämpningsproblem? Det skulle, enligt vår uppfattning, även fortsättningsvis finnas ett behov av särskilda bestämmelser för de ovan nämnda yrkesgrupperna. Fördelen med nuvarande system är att genom att förlägga tjänstestället till bostaden anses kostnaderna vara kostnader i tjänsten. Detta innebär i sin tur att det inte behövs några ytterligare följdändringar i andra bestämmelser. Om begreppet tjänsteställe skulle slopas kommer undantagsbestämmelser att krävas i ett flertal lagar för att uppnå samma konsekvenser som för närvarande. Även om vi bortser från dessa yrkesgrupper anser vi att ett slopande skulle medföra att fler tillämpningsproblem skulle uppstå än vad som är fallet för närvarande. Någon fördel skulle således inte vinnas genom att slopa begreppet tjänsteställe. Tvärtom anser vi att det är en stor fördel att behålla begreppet och knyta det än närmre begreppet tjänsteresa än vad som gäller för närvarande.

Sammanfattningsvis föreslår vi inte några förändringar av de grundläggande bestämmelserna om tjänsteställe. Vi anser emellertid att tjänsteställe bör knytas närmare tjänsteresa, vilket även framgår av nästa avsnitt.

9.3 Definition av tjänsteresa

Förslag: En definition av begreppet tjänsteresa införs i inkomstskattelagen.

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på någon annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur.

9.3.1 Bakgrund

I det numera upphävda statliga allmänna resereglementet beskrevs begreppet förrättning som ”tjänstgöring eller uppdrag som på grund av statlig myndighets föreskrifter eller beslut fullgörs för statens räkning på annat ställe än på förrättningsmannens tjänsteställe”. En tjänsteresa uppgavs vara en resa som var direkt föranledd av en förrättning. Med tjänsteresa avsågs således inte själva förrättningen utan endast de därav föranledda resorna. Dessa resor kunde utgöra resan för att påbörja arbetet (förrättningen), resan hem när arbetet avslutats och resa som företogs i detta arbete. I kommunalskattelagen användes begreppet förrättning, men i inkomstskattelagen används i stället begreppet tjänsteresa. Anledningen härtill har inte redovisats men synsättet som legat till grund för den språkliga förändringen torde ha varit att det sist nämnda begreppet i praktiken kommit att avse både arbetet (förrättningen) och de därav föranledda resorna. Begreppet tjänsteresa får också anses mer tidsenligt än det något ålderdomliga uttrycket förrättning. Det är även vår uppfattning att begreppet tjänsteresa bör användas i inkomstskattelagen.

En tjänsteresa kan ha olika innebörd. Varken i kommunalskattelagen eller i inkomstskattelagen finns någon beskrivning av vad som avses med tjänsteresa. De grundläggande förutsättningarna för vad som i flertalet fall konstituerar en sådan resa torde vara allmänt vedertagna. Det skall – något förenklat uttryckt – vara fråga om ett arbete som utförs i den skattskyldiges ordinarie tjänst men på en annan plats än den ordinarie arbetsplatsen. Det är givetvis inte så enkelt utan det föreligger ett flertal andra omständigheter som bör beaktas vid bedömningen. Mer om de grundläggande förutsättningarna och dessa övriga omständigheter kommer vi att redovisa i nästa avsnitt.

Riksskatteverket anger i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering (s. 360–361) följande.

Generellt kan sägas att en tjänsteresa torde föreligga när arbetsgivaren har beordrat den anställda att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats. Ursprungstjänsten finns kvar, den anställda är alltså inte tjänstledig, och den utsändande arbetsgivaren har kvar arbetsgivar-ansvaret för den anställda. Det torde vidare krävas att det arbete som skall utföras på annan plats är en del av det ursprungliga arbetet eller i vart fall kommer den utsändande arbetsgivaren till godo. I regel betalar också den utsändande arbetsgivaren den anställdes lön.

Denna beskrivning av de omständigheter som enligt Riksskatteverkets mening bör beaktas har i viss mån varit vägledande för skattemyndigheternas tillämpning.

9.3.2 Överväganden och förslag

Att avgöra vad som avses med tjänsteresa har inte bara betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader. Det är även av avgörande betydelse för bedömningen av om övriga uppkomna kostnader utgör kostnader i tjänsten eller inte. Ett exempel på en kostnad som är vanligt förekommande i samband med tjänsteresor är resekostnaden. Kostnader i tjänsten medför inte några beskattningskonsekvenser och när kostnadsersättning utges skall inte heller arbetsgivaravgifter tas ut. Det är således av vikt att vid varje tillfälle kunna avgöra om en bortovaro utgör en tjänsteresa eller inte. Detta gäller även om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader inte föreligger, t.ex. på grund av att tjänsteresan inte varit förenad med övernattning.

Det övergripande målet vid tillskapandet av inkomstskattelagen var att utforma ett regelsystem som var överskådligt och språkligt moderniserat. Inkomstskattelagen innehåller inte någon beskrivning av begreppet tjänsteresa. Vi har också övervägt att inte heller föreslå att någon beskrivning införs. Det kan emellertid antas att 12 kap. inkomstskattelagen blir ännu mer överskådligt med någon form av beskrivning av vad som är kännetecknande för en tjänsteresa. Om det är möjligt att tillskapa en definition är införandet av en sådan att föredra, framför alternativet att även fortsättningsvis inte ha någon beskrivning i lagen.

För att kunna utforma en definition måste vi först ta ställning till vilka grundläggande förutsättningar som bör vara uppfyllda för att en tjänsteresa skall anses föreligga. I detta sammanhang bör nämnas att det kan antas att för de flesta skattskyldiga som företar en tjänsteresa uppkommer inga problem med att avgöra om förutsättningarna för en

tjänsteresa är uppfyllda. I flertalet fall behöver således inte någon ingående bedömning av omständigheterna göras.

Med tjänsteresa avses, som ovan nämnts, dels det utförda arbetet (förrättningen), dels de resor som företas i samband med detta arbete. Detta innebär att det föreligger vissa svårigheter med att utforma en definition som tar sikte på både det utförda arbetet och de företagna resorna. Till denna fråga återkommer vi nedan.

En grundläggande förutsättning för att en tjänsteresa skall anses föreligga är att den skattskyldige utför arbetet på en annan plats än den ordinarie arbetsplatsen, dvs. på någon annan plats än tjänstestället. Vi anser att den skiljelinje som tjänsteställe i praktiken kommit att innebära bör lagfästas. Att den skattskyldige skall vistas på annan plats än tjänstestället för att en tjänsteresa skall vara för handen kräver inte någon närmare motivering. När den skattskyldige utför sitt arbete, även om det är fråga om arbetsuppgifter som denne normalt inte utför, på den ordinarie arbetsplatsen kan det aldrig vara fråga om en tjänsteresa. Det grundläggande kravet skulle kunna formuleras på så sätt att en tjänsteresa kan föreligga när den skattskyldige befinner sig på en annan plats än tjänstestället. Med detta skulle avses både den tid under vilket arbetet utförs och de resor som den skattskyldige företar i tjänsten. Detta är emellertid inte det enda kriteriet som måste vara uppfyllt för att en tjänsteresa skall föreligga.

En annan grundläggande förutsättning kan sägas vara att de arbetsuppgifter som den skattskyldige utför – på annan plats än tjänstestället – skall ingå i dennes anställning även om det inte behöver utgöra en del av den skattskyldiges ordinarie arbetsuppgifter. Detta innebär att den skattskyldige givetvis inte kan vara tjänstledig från den anställning som tjänsteresan bedöms utifrån. Om den skattskyldige är ledig från ursprungstjänsten föreligger inte någon tjänsteresa utan det är snarare fråga om en annan anställning. En annan sak är att den skattskyldige i den anställningen kan företa en tjänsteresa. Det grundläggande kravet skulle således kunna formuleras som att arbetet respektive resorna skall företas ”i tjänsten”. Med detta avses inte enbart att den skattskyldige inte får vara ledig från sin ordinarie tjänst utan även andra omständigheter är avgörande vid bedömningen om detta rekvisit är uppfyllt.

Innan vi går närmare in på dessa omständigheter skall här nämnas att med arbete avser vi även det förhållandet att den skattskyldige i tjänsten deltar i olika utbildningar även om denne inte direkt utför några arbetsuppgifter vid de tillfällena.

Det finns flera omständigheter som är av betydelse för att avgöra om ett arbete utförs i tjänsten. Det arbete som skall utföras under tjänsteresan kan många gånger helt eller delvis bestå av samma arbetsuppgifter som den skattskyldige normalt utför i sin anställning. Fråga kan således

vara om den skattskyldiges normala arbetsuppgifter men de utförs på annan plats än tjänstestället. Det kan även vara fråga om arbetsuppgifter som inte är normala för den skattskyldige men denne blir beordrad att utföra dessa för arbetsgivarens räkning. För att en tjänsteresa skall föreligga bör det således vara fråga om arbetsuppgifter som antingen är en del av det arbete som den skattskyldige normalt utför för arbetsgivarens räkning eller på annat sätt kommer denne till godo. Kravet på att arbetet kommer arbetsgivaren till godo bör inte sättas för högt. Om en anställd t.ex. inom en koncern med oförändrade anställningsförhållanden fullgör arbetsuppgifter inom ett annat koncernbolag bör detta rymmas inom vad som avses med tjänsteresa. Andra omständigheter som inte skall bortses ifrån är att det normalt bör vara arbetsgivaren eller företrädare för denne som bestämmer vilka arbetsuppgifter den skattskyldige skall utföra. Om arbetsgivaren inte har kvar denna rätt är det mycket som talar för att det är fråga om en annan tillfällig anställning i stället för en tjänsteresa. Slutligen skall nämnas att arbetsgivaren även bör ha kvar ett visst arbetsgivaransvar för den skattskyldige. Med detta avser vi främst arbetsgivarens skadestånds- och arbetsrättsliga ansvar.

De nu nämnda omständigheterna har olika tyngd och det får avgöras från fall till fall genom en sammanvägning av samtliga relevanta omständigheter huruvida en tjänsteresa är för handen eller inte. Det är vår uppfattning att det inte alltid bör krävas att samtliga omständigheter föreligger. Å andra sidan utgör de nämnda omständigheterna inte någon uttömmande uppräkningslista, utan är endast en del av de omständigheter som kan vara avgörande vid bedömningen.

Utöver dessa omständigheter kan även den tidsmässiga aspekten vara avgörande vid bedömningen. Före skattereformen fanns inte någon lagstadgad tidsgräns för avdragsrätten vid tjänsteresor men i enlighet med Riksskatteverkets rekommendationer gällde en tvåårsgräns. För tid utöver två års bortovaro skulle bestämmelserna om tillfälligt arbete tillämpas. Genom skattereformen infördes en lagstadgad tvåårsgräns för avdrag vid tillfälligt arbete som till följd av samordningsbestämmelsen kom att bli tillämplig även vid tjänsteresor. Avdragsrätt förelåg under längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talade för det. Numera är denna tidsgräns borttagen.

Det som tidsmässigt kännetecknar en tjänsteresa är avsikten att den skattskyldige efter en tid skall återkomma till tjänstestället. När den skattskyldige under en längre tid arbetat på en annan plats än tjänstestället är det rimligt att denna plats vid någon tidpunkt övergår till att utgöra den skattskyldiges tjänsteställe, dvs. den plats där han numera utför den huvudsakliga delen av arbetet. Detta medför att det inte längre pågår någon tjänsteresa. Även om den tvååriga tidsgräns som beskrivits

ovan har slopats, föreligger det ändå enligt vår mening fortsättningsvis behov av en tidsmässig begränsning. För att bedöma hur lång tid en tjänsteresa skall anses kunna pågå kan bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete tjäna som vägledning. Avdrag härför kan bland annat medges om arbetet avser en kortare tid eller det är tidsbegränsat till sin natur. Skillnaderna mellan dessa båda begrepp kommer att redovisas utförligare i avsnitt 14.3. De tidsmässiga likheterna är slående vilket gör att det kan vara lämpligt att även vid tjänsteresa använda sig av de begrepp som gäller vid tillfälligt arbete. Detta skulle innebära att en tjänsteresa kan pågå kortare tid eller annars vara tidsbegränsad till sin natur. Härvid inställer sig frågan vad som skall avses med kortare tid. För bestämning av vad som avses kan ledning hämtas från de tidsgränser som tidigare gällt. En tidsgräns om två år är som nämnts vedertagen som avgränsning för avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa. En sådan gräns anser vi kunna vara en lämplig utgångspunkt vid bestämning av vad som avses med kortare tid. Eftersom uttrycket kortare tid även förekommer i bestämmelserna om tillfälligt arbete, och vi är av uppfattningen att dessa uttryck skall ha en likvärdig innebörd, är de argument som redovisas i aktuellt avseende i kapitel 14 även gällande för vad som avses med kortare tid vid tjänsteresa. Detsamma gäller för kravet att en tjänsteresa annars skall vara tidsbegränsad till sin natur.

Fråga är om det är möjligt att tillskapa en definition som på ett klagörande sätt beskriver de nu nämnda omständigheterna och vilket utseende en sådan definition skulle kunna få.

Ett förslag skulle vara att införa en definition som tog sikte på samtliga de ovan beskrivna omständigheterna. En sådan definition torde få utformas på så sätt att ett stort antal förutsättningar behöver vara uppfyllda för att en tjänsteresa skall anses föreligga. Detta anser vi vara en stor nackdel med en sådan bestämmelse eftersom det bör kunna föreligga en tjänsteresa utan att för den skull samtliga de ovan nämnda omständigheterna är för handen. En annan nackdel med en sådan bestämmelse är givetvis att lagtexten blir oerhört detaljerad. En sådan detaljerad definition anser vi vara ett mindre lämpligt alternativ.

Vi har stannat för att föreslå en definition som upptar endast de allra mest grundläggande förutsättningarna. En sådan definition skulle kunna utformas på det sättet att en tjänsteresa föreligger när den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. När det sedan gäller att avgöra vad som avses med "i tjänsten" bör de ovan beskrivna omständigheterna tjäna som vägledning. Det bör dessutom nämnas i bestämmelsen att tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur. Den invändningen kan naturligtvis göras att en så utformad definition är alltför generell för att vara till ledning för

rättstillämpningen. Vi anser att definitionens främsta värde är att underlätta förståelsen av regelsystemet. I det avseendet fyller en generell definition sin uppgift.

Sammanfattningsvis föreslår vi att det införs en definition av tjänsteresa i inkomstskattelagen. Enligt denna definition skall med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. Vi föreslår vidare att det av lagtexten skall framgå att en tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur. I övrigt skall de ovan nämnda omständigheterna tjäna som vägledning vid bedömningen av om en tjänsteresa föreligger eller inte.

Förslaget om en definition av tjänsteresa återfinns i 12 kap. 5 § inkomstskattelagen.

10 Tjänsteställe för vissa yrkesgrupper

Vi kommer nu att behandla de skattekonsekvenser som tjänsteställets placering föranleder och redovisar därför i detta kapitel hur nuvarande bestämmelser har tillämpats för olika yrkesgrupper. Vi har i föregående kapitel ansett att den nuvarande ordningen med tjänsteställe bör kvarstå samt att kopplingen mellan tjänsteställe och tjänsteresa bör vara starkare än vad som är fallet idag. Vi tar i detta kapitel upp frågan om tjänsteställets placering för dem som arbetar på distans, instruktörer inom frivillig försvarsutbildning samt dem som har kortvariga uppdrag.

10.1 Tjänsteställe – distansarbetare m.fl.

En särskild fråga när det gäller begreppet tjänsteställe hänger ihop med att allt fler i större utsträckning arbetar på distans. För att kunna bedöma vilket utseende regelsystemet bör ha är det av vikt att överblicka hur den framtida arbetsmarknaden kan tänkas se ut. För vår del är det främst den enskildes möjligheter att organisera sitt arbete på annat sätt än det traditionella som är av intresse. För att få denna överblick har vi tagit del av Distansarbetsutredningens betänkande *Distansarbete* (SOU 1998:115). Av detta betänkande kan bland annat följande utläsas.

Eftersom det saknas en enhetlig och överenskommen definition av begreppet distansarbete förekommer det stora skillnader i resultaten från de kartläggningar som gjorts av distansarbetet i Sverige. Antalet personer som distansarbetar i tid motsvarande minst en dag per vecka, uppgår till ungefär en kvarts miljon. Enligt den senaste mätningen från 1998 förlägger 9 procent av samtliga arbetstagare i Sverige arbetet till hemmet regelbundet eller då och då. Distansarbete är vanligast bland tjänstemannayrken och bland personer med hög utbildning. Åldersgruppen 35–54 år är högst representerad bland dem som distansarbetar. I genomsnitt förlägger distansarbetarna drygt en dag i veckan till annan plats än den ordinarie arbetsplatsen. Endast ett fåtal arbetar hela sin arbetstid på distans. Distansarbete förutsätter inte några tekniska hjälpmedel men ungefär hälften av dem som distansarbetar använder

datorstöd i det arbete som utförs på distans. Vid den första mätningen angående distansarbete, som gjordes i Sverige 1986, förutspådde man en ökning motsvarande 400 000 personer. Vid uppföljningen 1995 framkom att antalet distansarbetare var detsamma som 1986. Det oförändrade antalet distansarbetare bekräftades i en senare mätning från 1997. Det är först under det senaste året som en ökning av antalet som förlägger arbete till hemmet uppmätts. I 1998 års mätning hade antalet stigit till 300 000 personer. Den största ökningen är bland dem som arbetar hemma då och då medan ökningen är mindre bland dem som regelbundet arbetar hemma. Att förlägga en del av sin arbetstid till hemmet är den helt dominerande formen av distansarbete. Distansarbete är nästan alltid detsamma som att dela arbetstiden mellan bostaden och arbetsplatsen. Det vanligaste är också att en mindre del av arbetstiden förläggs till bostaden och en större del till arbetsplatsen. Som distansarbete räknas även arbete som förläggs i telestugor, grannskapskontor och telekontor samt arbete som hänför sig till utlokaliserad verksamhet.

När det gäller frågan om tjänsteställe uttalade Distansarbetsutredningen (s. 156) följande.

För en arbetstagarare som arbetar på distans kan frågan om vilken plats som skall räknas som hans eller hennes tjänsteställe bli aktuell. Om arbete utförs på distans en dag i veckan torde det inte vara något problem. Men vilken plats är tjänsteställe om han eller hon arbetar halva arbetstiden i bostaden och halva på den ordinarie arbetsplatsen? Bland annat denna fråga granskas för närvarande av Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. (dir. 1997:128). Frågan om tjänsteställe m.m. har betydelse för fler situationer än vid distansarbete och bör enligt utredningens mening inte övervägas i detta sammanhang. Det bör i stället bli en fråga för Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. att närmare analysera tjänsteställets betydelse vid distansarbete.

Skattekonsekvenserna för dem som arbetar på distans varierar i högsta grad, beroende på i vilken utsträckning arbetet utförs på distans. Även för dessa skattskyldiga föreligger ett skatterättsligt tjänsteställe som utgör utgångspunkten vid bedömningen av om en tjänsteresa föreligger eller inte. Merparten av dem som arbetar på distans gör det enbart i mindre utsträckning. För dessa förekommer det inte några särskilda problem med att bestämma vilken plats som utgör tjänstestället, eftersom det är den plats där den huvudsakliga delen av arbetet utförs.

Det förekommer emellertid att skattskyldiga i så stor utsträckning arbetar på distans, t.ex. i bostaden att bostaden utgör tjänstestället. Detta kan innebära att det, när den skattskyldige arbetar på den plats som arbetsgivaren normalt tillhandahåller som arbetsplats, föreligger en

tjänsteresa. De kostnader som uppkommer utgör kostnader i tjänsten och eventuellt kan rätt till avdrag för ökade levnadskostnader föreligga. Det har gjorts gällande att det inte kan vara acceptabelt att dessa resor skall betraktas som tjänsteresor. Det är emellertid vår uppfattning att det förhållandet att den huvudsakliga delen av arbetet utförs i bostaden inte bör föranleda att andra bestämmelser än de grundläggande om tjänsteställe skall gälla. I flertalet fall är det tänkbart att det redan av anställningsavtalet överenskommit att bostaden skall vara den skattskyldiges normala arbetsplats och därmed dennes tjänsteställe. Att den skattskyldige anses vara på en tjänsteresa när han reser till någon annan plats anser vi inte vara orimligt. Skäl att förändra bestämmelserna enbart med hänsyn till att antalet skattskyldiga som distansarbetar har ökat, anser vi inte föreligga.

Det kan emellertid förekomma vissa problem med att fastställa vilken plats som utgör tjänsteställe när den skattskyldige fördelar sin arbetstid ungefär lika mellan de olika arbetsplatserna. Detta är ett problem som kan förekomma för dem som arbetar på distans men även för övriga skattskyldiga. Ett exempel på en sådan kategori skattskyldiga är lärare som tjänstgör vid två eller flera skolor. Det problematiska är härvid att fastställa tjänsteställets placering. En lösning skulle kunna vara att införa en bestämmelse som möjliggör att i en och samma anställning ha två tjänsteställen. En sådan bestämmelse måste emellertid avgränsas på något sätt och endast gälla vissa situationer. Det skulle bland annat medföra att skattskyldig som enligt anställningsavtal skall tjänstgöra fyra dagar i veckan på en arbetsplats och en dag i veckan på en annan av arbetsgivarens arbetsplatser inte skulle få denna resa betraktad som tjänsteresa. Båda dessa platser skulle anses utgöra tjänsteställe. Det skulle enligt vår mening innebära en omotiverad försämring för ett stort antal skattskyldiga. Vi anser således att nackdelarna med en ordning som medger flera tjänsteställen överstiger fördelarna. Vi föreslår därför inte detta. I en och samma anställning bör således endast ett tjänsteställe föreligga. Om arbetstiden fördelas lika mellan olika arbetsställen får omständigheterna i det enskilda fallet styra var tjänstestället skall anses ligga. Arbetsledningens placering kan därvid vara en faktor som får vara avgörande.

Sammanfattningsvis anser vi att det inte finns något behov av att införa särskilda bestämmelser som tar sikte på dem som arbetar på distans.

10.2 Tjänsteställe – instruktörer inom frivillig försvarsutbildning

Förslag: För instruktörer inom frivillig försvarsutbildning skall bostaden anses utgöra tjänsteställe.

Enligt gällande rätt skall bostaden anses som tjänsteställe för reservofficerarna. Vi har redogjort för bakgrunden till denna bestämmelse i tidigare avsnitt. Bestämmelsen medför att de resor reservofficerna i denna sin tjänsteutövning företar till och från tjänstgöringsplatsen betraktas som resor i tjänsten. Den ersättning som utges är således inte skattepliktig och, i fall inte särskild resekostnads-ersättning utgår, omfattas inte kostnaderna av den avdragsbegränsning som är gällande för resor till och från arbetsplatsen samt inställelse-resor. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa kan dessutom vara tillämpliga.

Vi har blivit uppmärksammade på att en yrkesgrupp som uppvisar stora likheter med reservofficerare är instruktörer inom frivillig försvarsutbildning. Dessa instruktörer omfattas inte av den bestämmelse som förlägger tjänsteställe till bostaden för reserv-officerare. Detta innebär att motsvarande resor för instruktörerna betraktas som resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Den ersättning som utges är skattepliktig och skattekonsekvenserna är beroende av vilka möjligheter till avdrag dessa instruktörer har. Avdrag kan föreligga enligt bestämmelserna om resor mellan bostaden och arbetsplatsen. För dessa resor gäller dock en avdragsbegränsning om för närvarande 7 000 kronor. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor är inte tillämpliga.

Enligt förordningen (1994:522) om förmåner till instruktörer inom frivillig försvarsutbildning får en instruktör som omfattas av förordningen fri resa mellan bostaden eller arbetsplatsen och tjänstgöringsplatsen. Om färdbiljett inte tillhandahålls, har instruktören rätt till resekostnadsersättning. Han har vidare rätt till traktamente m.m. under rese- och utbildningstiden. Enligt uppgift från företrädare för Frivilliga försvarsorganisationernas samarbetskommitté uppgår antalet instruktörer till ett hundratal varje år. Antalet är beroende på hur stora satsningar som under respektive år görs på utbildningar inom Försvarsmakten.

Reservofficerare och instruktörer arbetar inte sällan på samma tjänstgöringsplats. Detta innebär att skillnaderna i den skattemässiga behandlingen av dessa blir markant. Det upplevs som svårförståeligt att

utgivna ersättningar och avdragsmöjligheter skall behandlas så olika beroende på vilken yrkesgrupp vederbörande tillhör. Arbetsförhållandena är i stort sett identiska. Yrkesofficerare behandlas enligt nuvarande ordning sämre skattemässigt än reservofficerare och rekryteringen av yrkesofficerare för tjänstgöring som instruktörer, enligt företrädare för ovan nämnda samarbetskommitté, påverkas därför. Vi kan inte finna skäl att dessa båda yrkesgrupper skall behandlas olika skattemässigt när det gäller utgivna ersättningar och avdragsmöjligheter i samband med tjänstgöringen.

Vår allmänna inställning är att bestämmelserna om tjänsteställe inte skall förändras i större utsträckning än vad som är nödvändigt. De beskattningskonsekvenser som inträffar när det gäller resekostnadsersättningen samt avdragsrätten härfor skulle bland annat kunna undvikas genom att dessa resor inte skulle omfattas av den avdragsbegränsning som gäller för denna typ av resor. Bestämmelserna om reservofficerares tjänsteställe har emellertid inte gett upphov till några praktiska problem och vi har inte för avsikt att föreslå någon annan lösning för denna yrkesgrupp. Den lösning som då framstår som mest naturlig för att komma till rätta med instruktörernas skattemässiga situation är att samma ordning bör gälla för de instruktörer som omfattas av förordningen om förmåner till instruktörer inom frivillig försvarsutbildning som för reservofficerarna. Vi föreslår därför att bostaden skall utgöra tjänsteställe även för nämnda instruktörer.

Den nya bestämmelsen återfinns i 12 kap. 6 § inkomstskattelagen.

10.3 Tjänsteställe – kortvariga arbeten och uppdrag

En annan särskild fråga när det gäller begreppet tjänsteställe är knuten till de personer som tar kortvariga anställningar och uppdrag på annan ort. Det kan vara fråga om vitt skilda yrkesgrupper, såsom musiker, föredragshållare och kursledare men även de personer som medverkar i ett televisionsprogram vid ett enstaka tillfälle. Vi kommer nedan att redogöra för de skillnader i beskattningskonsekvenser som föreligger för dem som utför detta kortvariga arbete dels såsom en tjänsteresa, dels såsom ett tillfälligt arbete.

Av avgörande betydelse är i vilken form den skattskyldiges verksamhet bedrivs. Regeringsrätten har prövat frågan om vad som ansetts utgöra vanlig verksamhetsort för musiker. Dessa rättsfall visar vilken betydelse sättet för verksamhetens bedrivande har för avdrags-

rätten. Såsom ovan nämnts infördes begreppet tjänsteställe först i och med skattereformen.

R79 1:93 – Den skattskyldige var medlem i en dansorkester (Five Teddys). För varje engagemang tecknade orkestern ett anställningsavtal och uppbar såsom traktamente betecknad ersättning. Resorna till de skilda orterna ansågs utgöra resor till de i engagemangsavtalen angivna tjänsteställena. Resorna kunde därför inte betraktas som resor i tjänsten med därtill hörande schablonavdrag. Rätten till avdrag fick i stället bedömas utifrån bestämmelserna om tillfälligt arbete.

RÅ 1987 ref. 175 – Den skattskyldige var medlem i en dansorkester (Drifters). Han var vidare hälftendelägare och anställd av det aktiebolag vars verksamhet bestod av att på uppdrag av arrangörer tillhandahålla orkestern spelningar på olika orter. Bolaget ingick engagemangsavtal och tog emot gager och kostnadsersättningar. Med hänsyn härtill ansågs den skattskyldiges intäkter från bolaget vara att hänföra till inkomst av tjänst från bolaget. Den skattskyldiges bostad borde därför betraktas som den ordinarie verksamhetsorten för honom. Resorna var således att betrakta som resor i tjänsten för vilka avdragsrätt enligt schablon förelåg.

Riksskatteverket uttalar i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering (s. 363) följande.

För turnerande artister och musiker m.fl. utgör bostadsorten i normalfallet deras vanliga verksamhetsort.

RR har i en dom (RÅ 1987 ref. 175) som gällde en orkestermusiker som var delägare och anställd i ett aktiebolag ansett musikerns vanliga verksamhetsort vara den plats där hans arbetsgivare (bolaget) normalt bedriver sin verksamhet/har sitt säte. Denna plats sammanföll i domen med musikerns bostadsort.

Frilansmusiker har normalt inte någon arbetsgivare som sänder ut dem på tjänsteresa. De engageras för varje enskilt uppträdande och har följaktligen sin vanliga verksamhetsort förlagd till engagemangs- (spel-) platsen.

När den aktuella verksamheten bedrivs i aktiebolagsform innebär detta att uppdragsförhållandet är mellan uppdragsgivaren och bolaget. Den skattskyldige är i sin tur anställd av aktiebolaget. När uppdraget utförs är således den skattskyldige utsänd av aktiebolaget. Den skattskyldige anses ha sitt tjänsteställe på den plats där bolaget bedriver sin verksamhet eller har sitt säte. Det är därför en inte helt orimlig konsekvens att bortovaron blir att betrakta som tjänsteresa eftersom den skattskyldige de facto är anställd i bolaget och utför sina arbetsuppgifter i detta bolag. När uppdragsförhållandet är direkt mellan

uppdragsgivaren och den skattskyldige blir bedömningen annorlunda. Det avgörande blir då var den skattskyldige fullgör huvuddelen av sitt arbete i detta uppdrag. Inte sällan anses engagemangsplatsen vara den skattskyldiges tjänsteställe. Även om den skattskyldige bedriver verksamheten i enskild firma kan samma bedömning göras.

När bostaden anses vara tjänsteställe blir som ovan nämnts, bestämmelserna om tjänsteresor tillämpliga. Detta innebär att de kostnader som uppstår utgör kostnader i tjänsten och medför inte några särskilda beskattningskonsekvenser eftersom avdragsrätt föreligger. Här har vi bland annat i åtanke resekostnader samt kostnader för övernattningskostnader. När uppdragsgivaren utger ersättning för dylika kostnader är denne inte heller skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter. När engagemangsplatsen anses vara tjänsteställe innebär detta att den ersättning som utges av uppdragsgivaren för att täcka vissa kostnader kan leda till konsekvenser för beskattningen. Den skattskyldige har nämligen endast under vissa förutsättningar rätt till avdrag för resor samt ökade levnads-kostnader. Avdragsrätt för ökade levnads-kostnader föreligger enbart om förutsättningarna i bestämmelserna om tillfälligt arbete är uppfyllda. För övriga kostnader föreligger inte någon avdragsrätt.

Det föreligger således en skillnad vid beskattningen av utgivna kostnadsersättningar beroende på om uppdraget betraktas som en tjänsteresa eller tillfälligt arbete. De schablonbelopp för vilka avdrag kan medges med såsom för ökade levnads-kostnader är även lägre vid tillfälligt arbete än vid tjänsteresa. När uppdragsgivaren utger ersättning i samband med ett tillfälligt arbete är denne dessutom skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter.

Fråga är om det går att utjämna dessa skillnader i den skattemässiga behandlingen mellan dem som bedriver verksamheten i bolagsform och således omfattas av bestämmelserna om avdragsrätt vid tjänsteresor och dem som bedriver verksamheten i sådan form att det inte är fråga om tjänsteresor. Ett alternativ är att bostaden skall anses vara tjänsteställe även för i detta avseende berörda yrkesgrupper. Första problemet härvid är att avgöra vilka yrkesgrupper som skall omfattas av en sådan reglering. Det ligger i sakens natur att det inte enbart är musiker som kan vara verksamma på sätt som beskrivits. En bestämmelse som, i likhet med bestämmelserna för reservofficerare och nämndemän, omfattar vissa nämnda yrkesgrupper är inte en lämplig lösning på problematiken. Det är vår uppfattning att det inte heller är lämpligt att nämna vissa särskilda branscher. Det måste vara den föreliggande situationen som sådan som medför att den skattskyldiges bostad skall anses utgöra tjänsteställe. För skattskyldig med kortvarigt arbete eller uppdrag om högst fem arbetsdagar i följd skulle bostaden anses som tjänsteställe. Detta skulle medföra att bestämmelserna om avdragsrätt

för tjänsteresor skulle vara tillämpliga i stället för dem vid tillfälligt arbete i vissa fall. De skattskyldiga skulle således erhålla ett högre avdrag för ökade levnadskostnader. Detta skulle även innebära att vissa av de kostnader som anses som privata levnadskostnader skulle anses som kostnader i tjänsten.

Även om det föreligger fördelar med detta så till vida att de beskattningskonsekvenser som inte är önskvärda skulle upphöra, kan den nu skisserade ordningen antas medföra att ett antal nya tillämpningsproblem skulle uppstå. Bestämmelsen skulle upplevas som svårförståelig för den vars uppdrag varar i sex dagar. Dessutom skulle det uppstå problem för dem som under en längre period arbetar en dag då och då. Varje tillfälle skulle härvid inte betraktas som ett uppdrag. Om det är avtalat att uppdraget omfattar enstaka dagar under en längre period skulle fråga antagligen uppkomma om bostaden också då skulle utgöra tjänstestället.

Det är vår uppfattning att det egentligen är korrekt att de aktuella situationerna inte är att betrakta som tjänsteresor. Om huvuddelen av arbetet utförs i bostaden i dag skall denna plats anses vara tjänsteställe enligt de nuvarande bestämmelserna. Om huvuddelen av arbetet utförs på annan plats skall denna plats anses vara tjänsteställe. Detta bör även fortsättningsvis vara gällande principer. Det är visserligen klart att beskattningskonsekvenserna för de aktuella personerna inte alltid framstår som rimliga men det är vår uppfattning att om det går att komma till rätta med dessa konsekvenser genom andra förändringar, än förändringar av begreppet tjänsteställe, är detta att föredra. Det är därför av vikt att studera beskattningskonsekvenserna mer ingående och söka finna andra lösningar. Detta görs i efterföljande kapitel som även innehåller förslag till ändringar.

11 Särskilt om kortvariga arbeten och uppdrag

I föregående kapitel har bland annat behandlats frågan om vilken plats som utgör tjänsteställe för dem som utför ett kortvarigt arbete eller uppdrag. Vi har därvid ansett att det inte finns skäl att för dessa personer bestämma tjänstestället annorlunda än vad som gäller för övriga skattskyldiga. Vi skall i stället analysera de beskattningskonsekvenser som uppstår för skattskyldiga som utför kortvariga arbeten eller uppdrag och söka finna en annan lösning. Vi skall även redogöra för de skyldigheter som åvilar arbets- respektive uppdragsgivaren i fråga om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

11.1 Beskattningskonsekvenserna

Den skattskyldiges möjligheter till avdrag för kostnader som har samband med det kortvariga uppdraget är av intresse för att kunna belysa beskattningskonsekvenserna. Den skattskyldige anses inte vara på tjänsteresa och kan alltså inte medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt vad som gäller vid sådan resa. Däremot kan avdrag medges som vid tillfälligt arbete. Förutsättningar för rätt till sådant avdrag är att avståndet mellan arbetsorten och bostadsorten är minst femtio kilometer och att den skattskyldige övernattar på arbetsorten. När dessa förutsättningar är uppfyllda föreligger rätt till avdrag för ökade levnadskostnader, med vilket avses kostnader för logi, måltider och småutgifter. I fråga om beskattningskonsekvenserna för dem som antar kortvarigt uppdrag är det, i fråga om ökade levnads-kostnader, bestämmelsen om avdrag för kostnader för logi som är av störst intresse.

Av intresse är även den skattskyldiges möjligheter till avdrag för resekostnader till och från arbetsorten. Avdragsrätt föreligger för skäliga utgifter för resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst. Kostnaden för den resa som den skattskyldige företar till en plats för ett uppdrags utförande och den resa som han företar därifrån

när uppdraget är slutfört är således avdragsgill. Resan är enligt den skatterättsliga definitionen att betrakta som en inställelse-resa och inte som en resa mellan bostad och arbetsplats. Avdragsrätten för inställelseresor är emellertid beroende av vilka ytterligare utgifter den skattskyldige haft under inkomståret för andra företagna resor. Utgifter för inställelseresor och resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Detta innebär att den skattskyldige inte alltid får avdrag för sina faktiska resekostnader i samband med resan till och från den plats där uppdraget utförs. Konsekvenserna av denna reglering framstår tydligare när arbetsgivaren har lämnat kostnadsersättning för en sådan resa. Detta kommer att redovisas nedan.

Utöver nämnda avdrag kan den skattskyldige även ha rätt till avdrag för kostnader för dagliga resor mellan bostaden och arbetsplatsen samt för kostnader för s.k. hemresor. Avdrag för kostnader för hemresor omfattas inte av avdragsbegränsningen utan dessa kostnader är avdragsgilla i sin helhet. När ett uppdrag varar en längre tid kan således de resor som företas under ett pågående uppdrag vara antingen resor mellan bostaden och arbetsplatsen eller hemresor. Inställelseresor är som nämnts bara den första resan till och den sista resan från platsen för tjänstgöringen.

Det är en inte helt ovanlig situation att uppdragsgivaren ersätter den skattskyldige för kostnader som uppkommit i samband med uppdraget. Dessa ersättningar utgör skattepliktig intäkt för den skattskyldige. Beskattningskonsekvenserna är beroende av vilka möjligheter till avdrag den skattskyldige har.

När uppdragsgivaren utger ersättning för den skattskyldiges resekostnader har den skattskyldige rätt till avdrag för dessa kostnader. Kostnader för inställelseresor omfattas emellertid av den nämnda avdragsbegränsningen vilket medför att den skattskyldige kan komma att betala skatt på den utgivna ersättningen, eftersom denne inte alltid har möjlighet att göra beloppsmässigt motsvarande avdrag.

När ersättning utges för den skattskyldiges övernattningskostnader är även denna ersättning skattepliktig. Den skattskyldige har emellertid under vissa förutsättningar, vilka redovisats ovan, rätt till avdrag för merkostnad för logi. Skattemässigt innebär detta att ersättningen skall tas upp till beskattning och kostnaden dras av. Någon egentlig beskattningskonsekvens uppkommer inte. Har inte den skattskyldige rätt till avdrag för ökade levnadskostnader skall något avdrag för logikostnaden däremot inte medges.

När arbets- eller uppdragsgivaren direkt står för resekostnaden för den skattskyldiges inställelse föreligger en förmån, vilken är skatte-

pliktig. Ett exempel på en sådan situation är när den skattskyldige får flygbiljetten direkt av uppdragsgivaren. Värdet av biljetten skall tas upp till beskattning av uppdragstagaren. Detsamma gäller när uppdragsgivaren direkt betalar utgiften för den skattskyldiges övernattningsrum eller upplåter övernattningsrum. Här föreligger en bostadsförmån, vilken är skattepliktig eftersom utgifter för övernattningsrum i nu aktuella situationer är att betrakta som privata levnadskostnader och inte som kostnader i tjänsten. Den skattskyldige har i dessa situationer inte åsamkats någon kostnad och skulle således inte ha rätt till motsvarande avdrag. För att skapa neutralitet vid beskattningen när en uppdragstagare under dessa förhållanden redovisar förmån av fri inställelseresa eller bostadsförmån bör avdrag kunna påräknas med ett belopp som motsvarar förmånsvärdet. Denna princip äger också sin tillämpning i fråga om förmån av fri hemresa.

Vi kan konstatera att vid sådana tillfälliga uppdrag varom nu är fråga, är de ersättningar som utges oftast ersättning för resekostnader och ersättning för logikostnader.

Förmån av eller ersättning för kostnader för logi medför – i princip – inte några beskattningseksekvenser för uppdragstagaren. Detta under förutsättning att rätt till avdrag för ökade levnadskostnader föreligger. När avdragsrätt inte föreligger skall förmånen respektive ersättningen tas upp till beskattning utan motsvarande beloppsmässiga avdrag. Detta beror då oftast på att det inte är minst femtio kilometer mellan den skattskyldiges tjänstgöringsplats och bostad. När uppdragsgivaren utger ersättning i en sådan situation är det inte oskäligt att uppdragstagaren blir beskattad för detta såsom en bostadsförmån. Detta är även konsekvent med den övriga beskattningen som bygger på synsättet att den skattskyldige har möjlighet att övernatta i den ordinarie bostaden om han vistas inom femtio kilometer från bostaden. När övernattningsrum kan betraktas som att den utförs i tjänsten föreligger en annan bedömning. Sammanfattningsvis anser vi att det inte finns något behov ur den skattskyldiges synvinkel att förändra bestämmelserna om beskattningen av utgivna ersättningar och avdrag för kostnader för logi.

När det gäller förmån av eller ersättning för kostnader för inställelseresor kan emellertid uppkomma beskattningseksekvenser som framstår som icke önskvärda. Detta beror på, som ovan redovisats, att avdragsrätten för kostnader för inställelseresor och resor mellan bostad och arbetsplats är begränsad till den del kostnaderna överstiger 7 000 kronor. Detta kan innebära att en uppdragstagare kan komma att betala skatt på långt över hälften av värdet för den ersättning han erhållit. När den skattskyldige dessutom erhållit ett lågt arvode kan denna beskattning framstå som mycket stötande. Beskattningseksekvenserna är dessutom helt beroende av vilka möjligheter till

avdrag den skattskyldige har för kostnader för resterande under året företagna inställelseresor och resor mellan bostad och arbetsplatsen. Detta innebär att beskattningskonsekvenserna av utgivna ersättningar och förmåner för inställelseresor varierar betydligt skattskyldiga emellan.

Sammanfattningsvis gäller att ur uppdragstagarens synvinkel kan beskattningskonsekvenser som framstår som icke önskvärda uppstå när uppdragsgivaren utger ersättning för kostnader för inställelseresor. Vi kommer därför att redogöra närmare för dessa bestämmelser i nästa avsnitt och föreslå ändringar.

När uppdragsgivaren utger förmåner eller ersättningar av ovan nämnt slag skall arbetsgivaravgifter erläggas. Detta gäller även om uppdragstagaren har rätt till avdrag för motsvarande kostnader. Även detta kan framstå som stötande för uppdragsgivarna. Vi skall därför i avsnitt 11.3 närmare redovisa för gällande bestämmelser när det gäller underlag för arbetsgivaravgifter. Vi skall även redovisa när preliminär skatt skall dras av från utgivna ersättningar och förmåner samt slutligen vilka inkomster som är pensionsgrundande.

11.2 Särskilt om avdrag för kostnader för inställelseresor

Förslag: Avdrag för kostnader för inställelseresor skall inte omfattas av någon beloppsmässig avdragsbegränsning.

11.2.1 Avdragsbegränsningen – rättsutveckling

Utgifter för särskilda resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Utgifter för dessa resor och resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor.

Bestämmelserna om avdrag för kostnader för inställelseresor trädde i kraft den 1 januari 1994. Regeringsrätten hade tidigare konstaterat att kostnader för resor i samband med att skattskyldig tillträdde eller lämnade en anställning inte kunde hänföras till sådana resekostnader för vilka avdragsrätt förelåg (jfr R79 1:71 och RÅ 1975 Aa578). Resorna

utgjorde alltså inte resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Föredragande statsråd uttalade (prop. 1993/94:90 s. 47) följande.

Idag föreligger normalt rätt till avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen. Däremot är kostnaderna för den första resan till den nya arbetsplatsen och sista resan därifrån efter att arbetet upphört, s.k. inställelseresor, inte avdragsgilla. Denna skillnad i avdragsrätt följer i och för sig av den grundläggande principen att kostnader för att skaffa sig eller utvidga en förvärvskälla inte är avdragsgilla. Men skillnaden uppfattas av många som orättvis och svårförståelig. Särskilt markant blir skillnaden när det är fråga om kortvariga arbeten där resekostnaden kan utgöra en betydligt större summa än arvodesdelen, som fallet inte sällan är för artister. Det är vidare att märka att om en artists verksamhet utgör närings-verksamhet blir resekostnaderna avdragsgilla. I likhet med utredningen anser regeringen att övervägande skäl talar för att man inför en generell avdragsrätt för resekostnader i samband med inställelse till och lämnande av tjänst.

I förarbetena uttalades inte något om skälen för att kostnader för inställelseresor skulle omfattas av avdragsbegränsningen. I propositionen nämndes över huvud taget inte att kostnaderna för inställelseresor skulle omfattas av någon beloppsmässig begränsning. Att Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1993:44), som var den utredning som föreslog att särskilda bestämmelser för inställelseresor skulle införas, inte uttalade något om skälen för och mot att låta avdragsbegränsningen även omfatta kostnader för inställelse-resor har sin naturliga förklaring då denna utredning föreslog att avdragsbegränsningen – som vid den tidpunkten enbart gällde i fråga om kostnader för resor till och från arbetsplatsen – skulle slopas. Detta som en följd av att utredningen föreslog att bestämmelserna om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen skulle ändras. Utredningens förslag skulle således ha inneburit att kostnader för inställelseresor skulle ha varit avdragsgilla utan någon beloppsmässig begränsning. I den del förslaget innebar förändringar av rätten till avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen ledde detta inte till någon ändrad lagstiftning. Avdragsbegränsningen för sådana kostnader slopades därmed inte. Avdragsrätt för kostnader för inställelseresor infördes emellertid i enlighet med utredningens förslag. Eftersom den nya bestämmelsen infördes i samma punkt av anvisningarna som bestämmelserna om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen (punkt 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen) och bestämmelsen om avdragsbegränsning var utformad på så sätt att avdrag enligt nämnda punkt omfattades av begränsningen, innebar detta att även kostnaderna för inställelseresor

kom att omfattas av avdragsbegränsningen utan något uttryckligt stadgande härom. Några skäl för detta redovisades, som ovan nämnts, inte i förarbetena.

Vi har i kapitel 11.1 konstaterat att en möjlig väg ur beskattningssynpunkt att förbättra för de skattskyldiga som antar kortvariga uppdrag skulle kunna vara att medge avdrag för kostnader för inställesresor utan någon beloppsmässig begränsning. Avgörande för detta ställningstagande är vilka skäl som talar för och emot ett slopande av begränsningen.

När avdragsbegränsningen infördes, uttalade föredragande statsråd (1991/92:150, bilaga 1:5, s. 21–22) följande.

Enligt min mening bör i stället schablonavdraget ersättas med en regel om begränsad avdragsrätt för kostnader i inkomstslaget tjänst. Härigenom kan den erforderliga budgeteffekten erhållas. Vidare uppnås samma effekt som schablonavdraget syftade till, nämligen att möjliggöra användandet av förenklad självdeklaration för stora grupper skattskyldiga, utan att det leder till inkomstbortfall för stat och kommun.

Resor mellan bostad och arbetsplats har i skattesammanhang ansetts ha karaktär av privat levnadskostnad. Kostnaden föranleddes ju av den skatt-skyldiges val av bostadsläge. Bl.a. med hänsyn till att det för många skatt-skyldiga rör sig om en avsevärd kostnad som har visst samband med inkomstens förvärvande medges trots detta avdrag för arbetsresor under vissa förutsättningar. Mot bakgrund av att sådana kostnader skattemässigt kan betraktas som privata levnadskostnader är det emellertid enligt min mening från principiell synpunkt försvarbart att införa en begränsning av avdragsrätten. Med hänsyn till att detta torde vara den vanligast förekommande kostnaden i inkomstslaget tjänst uppnås dessutom stora förenklingsvinster om en avdragsbegränsning görs för dessa kostnader.

Övriga kostnader som nu täcks av schablonavdraget avser i huvudsak kostnader som har ett direkt samband med förvärvandet av inkomsten i fråga.... En förhållandevis låg beloppsgräns för dessa kostnader är dock enligt min mening acceptabel av främst förenklings-skäl.

Vid bestämmande av gränsen för avdragsrätten bör, förutom statsfinansiella skäl, beaktas den fördel ur förenklings-synpunkt det innebär att inte väsentligt färre skattskyldiga än som nu är fallet kan använda den förenklade självdeklarationen. Mot bakgrund härav är det enligt min bedömning lämpligt att kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats är avdragsgilla endast till den del de överstiger 4 000 kronor. Motsvarande bör även gälla för sådana resor vid beräkning av inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt min mening finns det inte skäl att begränsa avdragsrätten för de kostnader som för närvarande inte ingår i schablonavdraget (*resor i*

tjänsten och hemresor m.m., vår anm). Detta skulle t.ex. beträffande ökade levnadskostnader vid tjänsteresa leda till avsevärda administrativa komplikationer för både anställda och arbetsgivare.

Vi skall även nämna några uttalanden av Utredningen om tjänsteinkomstbeskattningen som gjordes i samband med en översyn av bestämmelserna om resor till och från arbetsplatsen (SOU 1993:44 s. 75–76 och 78).

Genom den avdragsbegränsning om 4 000 kr som genomförts... ..har sålunda avdragen för resor med allmänna färdmedel mellan bostad och arbetsplats till stor del avskaffats i praktiken. För år 1993 kan emellertid förutses att många resenärer kommer att bli berättigade till ett visst avdrag genom att respriserna har höjts så att årskostnaden kommer att överstiga 4 000 kr.

Den nuvarande beloppsgränsen på 4 000 kr kan sålunda – när det gäller bilavdrag – sägas motsvara en avståndsgräns på (4 000 kr : 13 kr : 2 : 220 dagar =) ca 7 kilometer enkel resa.

I nuvarande system medges avdrag för faktiska kostnader, också här med reduktion för bottenbeloppet 4 000 kr. Detta bottenbelopp är avpassat så att det i stort sett täcker kostnaderna för resor mellan bostad och arbetsplats med allmänna färdmedel.

Vi anser att dessa uttalanden kan tas till viss intäkt för att avsikten med avdragsbegränsningen har varit, även efter dess införande, att ta sikte på de dagliga resor som flertalet av oss företar till arbetsplatsen där kostnaden för den enskilda resan uppgår till ett relativt lågt belopp.

11.2.2 Avdragsbegränsningen – överväganden och förslag

Införandet av avdragsbegränsningen för kostnader för resor till och från arbetsplatsen motiverades således av att kostnader för dessa resor utgör privata levnadskostnader, men införandet motiverades även av statsfinansiella skäl och förenklingsskäl. Det förekommer dock även resekostnader som utgör privata levnadskostnader men som inte omfattas av någon avdragsbegränsning. Vi tänker då närmast på avdragsrätten för kostnader för hemresor. Några särskilda beskattningskonsekvenser uppstår således inte när uppdragsgivaren utger ersättning för dessa kostnader. Även bestämmelserna om kostnader för intervjuresor, som också är en privat levnadskostnad, är uppbyggda på så sätt

att någon beskattningskonsekvens inte uppstår när ersättning för dessa kostnader utgått. Detta kommer att framgå med större tydlighet i avsnitt 11.3.2.

Inställelseresor uppvisar vissa likheter med de resor som i skattehänseende benämns resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Inställelseresor uppvisar emellertid även likheter med hemresor och intervjuresor. Resor mellan bostaden och arbetsplatsen företas oftast dagligen och kostnaden för den enskilda resan uppgår till relativt ringa belopp för merparten av de skattskyldiga. Inställelseresor ger inte upphov till några generella beskattningskonsekvenser för merparten av de skattskyldiga. Det är när det är fråga om ett uppdrag som utförs på ett längre avstånd från bostadsorten som dessa resor kan ge upphov till sådana konsekvenser. Det är då inte sällan fråga om resekostnader som vida överstiger kostnaden för den dagliga resan mellan bostaden och arbetsplatsen. Vi anser att de skillnader som föreligger mellan inställelseresor och dagliga resor mellan bostaden och arbetsplatsen talar för att inställelseresor inte skall omfattas av denna begränsning.

Rätt till avdrag för kostnader för inställelseresor infördes på grund av de problem som hade uppmärksammats för dem som utförde flera kortvariga uppdrag hos olika uppdragsgivare. I dessa fall torde, enligt Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1993:44 s. 108), det i regel förhålla sig så att resan till arbetsplatsen när arbetet börjar och resan tillbaka till den ordinarie bostadsorten när arbetet slutar skall bedömas som resa för inställelse respektive lämnande av anställning för vilka kostnader vid det tillfället inte var avdragsgilla. Den avdragsbegränsning som gäller för närvarande kan i flertalet fall innebära att någon avdragsrätt inte föreligger idag heller. Då det nu har visat sig att de eftersträvade effekterna av bestämmelsen inte alltid uppnås och detta till följd av den beloppsmässiga avdragsbegränsning som gäller, anser vi att det finns starka skäl att ifrågasätta om dessa kostnader även fortsättningsvis skall omfattas av denna begränsning. Det skall återigen nämnas att det inte framkom några skäl för en avdragsbegränsning när bestämmelsen om inställelseresor infördes. De skäl som sedermera har åberopats är i första hand statsfinansiella. Konsekvenserna av de nuvarande bestämmelserna har uppmärksammats och förklarats som olämpliga, bland annat av Riksskatteverket. Vi anser att dessa skäl får anses väga tyngre än de statsfinansiella skälen. Kostnaden för hemresor och inställelseresor uppgår inte sällan till betydligt större belopp för varje enskild resa än vad kostnaden för den dagliga resan mellan bostaden och arbetsplatsen gör. Det är således inte helt motiverat att dessa kostnader behandlas lika ur avdragssynpunkt.

Sammanfattningsvis anser vi att det föreligger starka skäl för att slopa den beloppsmässiga avdragsbegränsningen för kostnader för

inställelseresor. Det har vare sig i förarbetena till bestämmelsens införande eller därefter framkommit något skäl för ett bibehållande av avdragsbegränsningen som väger upp de olägenheter denna begränsning ger upphov till. Vi föreslår därför att avdrag för kostnader för inställelseresor skall, i likhet med vad Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning föreslog, medges utan någon beloppsmässig begränsning. Effekterna av ett slopande av avdragsbegränsningen blir att samtliga skattskyldiga, dvs. inte enbart de som antar kortvariga uppdrag, har rätt till avdrag för inställelseresor från första kronan.

Konsekvenserna av den nuvarande avdragsbegränsningen för inställelseresor framstår som så pass omotiverade att vi finner det angeläget att en ändring kommer till stånd snarast möjligt. Eftersom det dessutom är fråga om en relativt enkel lösning ur lagteknisk synpunkt föreslår vi att ändringarna skall träda i kraft redan den 1 januari 2000 med tillämpning första gången vid 2001 års taxering.

Förslaget föranleder ändringar i 33 § 2 mom. kommunalskattelagen samt 12 kap. 2 § inkomstskattelagen.

11.3 Särskilt om socialavgifter, skatteavdrag och pensionsgrundande inkomst

Vi skall söka finna lösningar som medför att förmåner som kan antas motsvara en avdragsgill kostnad för mottagaren inte läggs till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Enligt direktiven torde detta för närvarande främst bli aktuellt vid förmåner i samband med tillfälliga anställningar eller uppdrag. Detta framgår även av den genomgång som gjorts i avsnitt 11.1. Konsekvenserna av att den s.k. tysta kvittningen slopats är en fråga som enligt direktiven bör belysas i detta sammanhang. Den tysta kvittningen innebar i detta sammanhang att en förmån inte skulle tas upp som intäkt om motsvarande kostnad hade utgjort en avdragsgill kostnad för mottagaren, om hon eller han själv hade stått för den. Vi kommer att redogöra för de bestämmelser som innebar någon form av tyst kvittning.

Därefter kommer vi i avsnitt 11.3.2 att ta ställning till om någon form av bestämmelse behöver införas avseende skyldigheten att beräkna skatteavdrag samt erlagga arbetsgivaravgift för ersättningar och förmåner i samband med kortvariga uppdrag. I det kapitlet kommer vi även att redogöra för motsvarande bestämmelser avseende pensionsgrundande inkomst.

11.3.1 Tyst kvittning

För tid före skattereformen fanns en bestämmelse (dåvarande punkt 4 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen) som tog sikte på när särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade kostnader hade utgetts. I fråga om sådan ersättning gjordes i beskattningshänseende skillnad mellan statlig och enskild tjänst. För statlig tjänst skulle, med undantag för traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning samt resekostnader, den anvisade ersättningen inte upptas som intäkt av tjänst och de kostnader som ersättningen skulle bestrida inte dras av, även om ersättningen inte förslog till kostnadernas gäldande. Denna princip gällde när den anvisade ersättningen var avsedd att täcka utgifterna i fråga. Var ersättningen endast avsedd att utgöra ett mindre bidrag till kostnadernas bestridande, skulle ersättningen i sin helhet tas upp som intäkt och kostnaderna skulle dras av även om dessa översteg ersättningen. Bestämmelsen gällde även för med statlig jämställd tjänst, kommunal tjänst samt vid anställning hos vissa offentliga institutioner.

Vid enskild tjänst samt vid statlig tjänst i fråga om traktamentsersättning vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning och resekostnadsersättning skulle den anvisade ersättningen tas upp såsom intäkt, och – med undantag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten som inte varit förenade med övernattning – de omkostnader som ersättningen varit avsedd att täcka, dras av såsom omkostnader för tjänsten eller uppdraget. Den del av kostnaderna som översteg ersättningen skulle dras av från intäkten av tjänst i övrigt.

Denna bestämmelse – som utgjorde en form av tyst kvittning – upphörde att gälla i och med skattereformen. Föredragande statsråd ansåg (prop. 1989/90:110, del 1, s. 344) att den skattemässiga behandlingen av kostnadsersättningar borde vara lika för offentligt respektive privat anställda. Dessa ersättningar borde således i princip tas upp som intäkt medan avdrag medges för uppkomna omkostnader.

Detta har inte inneburit några egentliga skattekonsekvenser för den skattskyldige. Det har däremot inneburit att arbetsgivaravgifter skall erläggas på i princip samtliga ersättningar som utges oavsett om den skattskyldige är berättigad till avdrag för motsvarande kostnad eller inte.

Vissa ersättningar har emellertid därefter undantagits från beskattning. Ett sådant exempel är bestämmelsen med innebörd att de fasta resekostnads- och traktamentsersättningar som Europaparlamentet betalar till sina företrädare där, inte skall tas upp. Detta gäller inte till den del ersättningen väsentligen kan antas överstiga de utgifter som den är avsedd att täcka. Om den skattskyldige får sådan ersättning skall de

kostnader som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av. Bestämmelser med motsvarande innehåll finns även beträffande viss ersättning som lämnas till personal vid den svenska utrikes-förvaltningen eller personal i svensk biståndsverksamhet samt forskare vid Styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut.

En annan bestämmelse som också innebar en form av tyst kvittning gällde särskilt traktamentsersättningar. Enligt 25 § taxeringslagen (1956:623), som var gällande fram till och med 1990 års taxering, skulle i självdeklarationen tas upp de intäkter och de avdrag som var att hänföra till varje förvärvskälla, dock att ersättning, som enligt bestämmelserna i 37 § 1 mom. 1. g) samma lag inte behövde tas upp i kontrolluppgift, inte heller behövde tas upp i deklarationen som intäkt. Den sist nämnda bestämmelsen innebar att traktamentsersättningar som sammanlagt inte översteg 500 kronor eller inte avsåg mer än 24 dagar för år räknat var undantagna från kontrolluppgiftsplikt, under förutsättning att det i kontrolluppgiften anmärktes att traktamentsersättning utgått. Tillämpningen av dessa bestämmelser har varit föremål för prövning av Regeringsrätten (RÅ83 1:28). Domstolen uttalade härvid följande.

Traktamente som utgått vid förrättning i tjänsten utom tjänstgöringsorten är enligt 32 § kommunalskattelagen skattepliktig inkomst. Något undantag gäller inte för sådana traktamenten, som den skattskyldige icke behöver upptaga som intäkt i sin deklaration enligt regeln i 25 § första stycket 3) taxeringslagen jämfört med 37 § 1 mom 1. g) samma lag. Att den skatt-skyldige befriats från att lämna uppgift om inkomst av detta slag beror på att lagstiftaren utgått från att genomsnittligen de avdragsgilla utgifterna för den av vistelsen i tjänsten utom tjänstgöringsorten ökade levnadskostnaden uppgår till samma belopp som de erhållna traktamentena. I syfte att begränsa taxeringsarbetet sker i detta fall en tyst kvittning mellan traktamentena och angivna utgifter. Möjlighet förefinns dock alltid för taxeringsmyndigheten att om den finner anledning att granska verkliga förhållandena i visst fall, införskaffa närmare upplysningar från arbetsgivaren och den skattskyldige genom att arbetsgivaren ålagts att i kontrolluppgiften anmärka att traktamentsersättning utgått. Lagstiftaren har tagit med i beräkningen att något skattebortfall kan uppstå i den mån traktamentena uppgår till högre belopp än den verkliga avdragsgilla levnadskostnadsökningen. Vinsten som ligger i att kontrollarbetet kan begränsas har dock bedömts överväga en tänkbar skatteförlust av angivet slag.

Bestämmelser med motsvarande innehåll återfinns i den nu gällande lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Enligt

2 kap. 14 § behöver i självdeklarationen uppgift inte lämnas om ersättning som, enligt bestämmelserna i 3 kap. 5 § första stycket 3, först efter föreläggande av skattemyndigheten behöver tas upp i kontrolluppgift. Enligt den sist nämnda bestämmelsen föreligger uppgiftsskyldighet först efter föreläggande av skattemyndigheten beträffande följande slag av ersättning om det har angetts i kontrolluppgiften att sådan ersättning har lämnats

- a) kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänt kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi, motsvarande gjorda utlägg,
- b) kostnadsersättning för logi vid sådan resa i tjänsten som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen, motsvarande gjorda utlägg,
- c) representationsersättning, motsvarande gjorda utlägg,
- d) ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan resa i tjänsten som avses i punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen eller för kostnader för resa med egen bil i tjänsten eller kostnader för drivmedel för bilförmånshavares resa med förmånsbilen i tjänsten, i den mån ersättningarna enligt 8 kap. 19 och 20 §§ skattebetalningslagen inte skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag.

När dessa bestämmelser infördes, uttalade föredragande statsråd i förarbetena (prop. 1990/91:5 s. 96–97), som bland annat omfattade förfarandefrågor i anslutning till skattereformen, följande.

LSK innehåller för närvarande utförliga regler om hur resekostnads- och traktamentsersättningar skall redovisas i kontrolluppgiften. De offentliganställda har tidigare inte alls berörts av dessa regler. Inte heller de arbetsgivare som av skattemyndigheten fått dispens vad gäller kontrolluppgiftsskyldighet för tjänsteresor inom Sverige har behövt redovisa beloppen i kontrolluppgiften, utan det har räckt med att genom en kryssmarkering anmärka att traktamente utgått. De anställdas självdeklarationer innehåller i sådana fall inte några uppgifter om traktamenten och mot dem svarande avdrag (tyst kvittning).

Denna form av tyst kvittning innebar och innebär även för närvarande att traktamente, under vissa förutsättningar, inte behöver tas upp i deklARATIONEN om traktamentet motsvaras av en avdragsgill kostnad.

Innebörden av bestämmelserna har i viss mån förändrats. De nuvarande bestämmelserna innebär i korthet att det endast är den del av traktamentet som motsvaras av en avdragsgill kostnad som inte behöver tas upp i deklARATIONEN. Det ovan nämnda rättsfallet, RÅ83 1:28, där utbetalda traktamente översteg de av Riksskatteverket fastställda

normalbeloppen, belyser skillnaden mellan de tidigare och de nu gällande bestämmelserna.

Innebörden av denna reglering är att, så länge fråga är om verkliga traktamenten och dessa för år räknat vare sig uppgår till sammanlagt 500 kronor eller avser mer än 24 dagar, någon prövning ej skall ske av den verkliga relationen mellan traktamentsbeloppen och motsvarande utgifter för ökad levnadskostnad, bortsett från det fall, att den skattskyldige gör gällande att dessa utgifter överstiger traktamentena och yrkar avdrag för mellanskillnaden.

Genom att NN i sin deklaration 1979 upptagit erhållna traktamenten och yrkat avdrag med samma belopp, trots att traktamentena inte avser mer än 24 förrättningar, har hon själv föranlett en prövning av sina traktaments-ersättningar. Eftersom hennes avdragsyrkande icke avsåg annat än kvittning hade prövningen bort begränsas till att avse frågorna om antalet förrättningsdagar och om traktamentsersättningarnas rätta natur och inte gälla de avdragsgilla utgifternas verkliga storlek. Beträffande dessa består presumtionen att de uppgått till samma belopp som traktamentena.

De då gällande bestämmelserna innebar att ersättningen inte behövde tas upp i deklaration om den inte översteg ett visst belopp eller avsåg ett visst antal dagar. Någon prövning av om utbetald ersättning verkligen motsvarades av en avdragsgill kostnad skulle inte göras. Bestämmelsen har i denna del fått en annan innebörd. Oaktat detta förekommer alltså bestämmelser som innebär att en viss skattepliktig intäkt kvittas mot en viss avdragsgill kostnad.

11.3.2 Överväganden och förslag

Förslag: Förmån av resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresa) skall inte tas upp som intäkt. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna. Om den skattskyldige får sådan kostnadsersättning skall de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Fråga därefter är om det föreligger behov av att införa en bestämmelse som möjliggör att förmåner som kan antas motsvara en avdragsgill kostnad för mottagaren inte skall läggas till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Här skall även nämnas något om bestämmelserna om inkomstgrundad ålderspension.

Enligt de nuvarande bestämmelserna gäller i korthet följande.

Om en arbetstagare, förutom kontant ersättning för arbetet får andra förmåner, skall skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde. Från ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid tjänsteresa skall skatteavdrag, enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen, göras endast till den del ersättningen överstiger avdragsgilla schablonbelopp eller, när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. På begäran av en utbetalare får skattemyndigheten besluta att skatteavdrag skall göras utan hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa med allmänna kommunikationer. Detta gäller dock endast till den del förmånen eller ersättningen inte överstiger det belopp som får dras av. Vid beräkningen skall hänsyn vidare inte tas till förmån av fri resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länder i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller till ersättning för kostnader för sådan resa.

Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten, dock inte pension, eller andra skattepliktiga förmåner. Med lön likställs kostnadsersättning som enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen inte undantas vid beräkning av skatteavdrag. Ersättning för eller förmån av inställelseresor och hemresor är sådan kostnadsersättning som skall likställas med lön. Denna ersättning respektive förmån skall således ingå i beräkningsunderlaget.

Enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension är lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån pensionsgrundande som inkomst av anställning. Med lön likställs kostnadsersättning som

inte undantas vid beräkning av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen. Ersättning för eller förmån av inställelseresor och hemresor utgör således pensionsgrundande inkomst av anställning.

De nu aktuella ersättningarna och förmånerna som utges vid tillfälligt arbete avser att täcka kostnader som är att betrakta som den enskildes privata levnadskostnader. Även om dessa kostnader anses som privata levnadskostnader föreligger rätt till avdrag för den enskilde för vissa av dessa kostnader, vilket har redovisats ovan.

För att ytterligare belysa problematiken anser vi det vara av vikt att redogöra för bestämmelserna om flyttningskostnader respektive förmån av intervjuresor. Även dessa kostnader utgör privata levnadskostnader. Lagstiftaren har emellertid inte, till skillnad från kostnader för inställelseresor och hemresor, ansett att det finns något skäl för att införa bestämmelser som medger den enskilde rätt till avdrag för dessa kostnader. Lagstiftaren har däremot ansett att det finns skäl att när arbetsgivaren ersätter den enskilde dennes kostnader eller utger en förmån med motsvarande innehåll låta denna ersättning respektive förmån undgå beskattning hos den enskilde. Beskattningskonsekvenserna av att denna ersättning skulle ha upptagits till beskattning har ansetts som icke önskvärda. Dessa konsekvenser uppstod på grund av att motsvarande avdragsrätt inte förelåg för den enskilde. Den enda möjligheten var således att särskilt föreskriva att dessa ersättningar inte skulle utgöra skattepliktig inkomst. Genom detta särskilda stadgande föreligger inte skatteplikt och detta medför att dessa ersättningar respektive förmåner inte heller skall ligga till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt inte heller utgöra pensionsgrundande inkomst eftersom det därvid talas om skattepliktiga förmåner.

När det gäller ersättning för och förmån av inställelseresor och hemresor uppkommer inte motsvarande beskattningskonsekvenser eftersom den enskilde har rätt till motsvarande avdrag (vi bortser härvid från effekterna av avdragsbegränsningen, se kapitel 11.2). Det har således inte förelegat något behov av att särskilt föreskriva att dessa ersättningar inte skall utgöra skattepliktig inkomst. En sådan bestämmelse skulle inte heller vara neutral i förhållande till avdragsrätten, såvida inte följdändringar företas. Eftersom det inte är särskilt föreskrivet annat skall ersättningarna ingå i avgiftsunderlaget samt utgöra pensionsgrundande inkomst. Ersättningarna skall dock genom särskilt stadgande inte ingå i underlaget för skatteavdrag.

Dessa skillnader i behandlingen av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter samt pensionsgrundande inkomst har sitt upphov i de grundläggande bestämmelserna i kommunalskattelagen om vilka privata levnadskostnader som är avdragsgilla och vilka som inte är det.

Det kan ifrågasättas om systemet skall fungera på så sätt att när avdragsrätt inte föreligger för den enskilde skall ur avgiftssynpunkt vissa ersättningar som utges, behandlas annorlunda än ersättningar som utges när avdragsrätt föreligger till följd av särskilda bestämmelser.

För att undvika denna skillnad måste det införas en bestämmelse med innebörd att arbetsgivaravgifter inte skall tas ut på kostnadsersättningar och dylika förmåner. En sådan bestämmelse bör även utformas på ett sådant sätt att det utgivna inte heller skall anses utgöra pensionsgrundande inkomst. Fråga är om någon sådan bestämmelse bör införas och i så fall hur en sådan bestämmelse bör utformas. En fråga som härvid kan ställas är om det finns skäl att införa en bestämmelse som omfattar samtliga de kostnadsersättningar som motsvaras av avdragsrätt för den skattskyldige eller om det endast finns skäl att låta bestämmelsen omfatta vissa kostnadsersättningar.

När förutsättningarna för avdragsrätt vid tillfälligt arbete är uppfyllda omfattar avdraget kostnadsökning för logi, måltider och småutgifter. Merparten av berörda skattskyldiga medges avdrag enligt schablon utan att några merkostnader har behövts visas. När arbetsgivaren betalar ut ersättning benämnt traktamente i en sådan situation är ersättningen att betrakta som lön. En bestämmelse som skulle omfatta samtliga kostnadsersättningar för avdragsgilla privata levnadskostnader skulle leda till ett intresse att benämna en del av lönen som kostnadsersättning för att härigenom undslippa framför allt arbetsgivaravgifter. Detta är inte syftet med den föreslagna förändringen och detta talar således emot ett generellt undantagande av kostnadsersättningar för samtliga avdragsgilla privata levnadskostnader.

Vår uppfattning är i stället att ett undantag bör omfatta enbart vissa kostnadsersättningar. Det är enbart aktuellt att införa bestämmelser för ersättningar som utges för privata levnadskostnader som är avdragsgilla. Vi har ovan redogjort för att det inte finns skäl att bestämmelsen omfattar ersättning för ökade levnadskostnader. Vi bör dock särskilt ta ställning till om ett undantag härifrån bör göras. När arbetsgivaren ersätter den skattskyldige dennes kostnader för övernattning eller utger denna såsom en förmån skall arbetsgivaravgifter utgå på värdet. Detta kan uppfattas som oskäligt när det är fråga om att uppdragsgivaren står för kostnaden för uppdragstagarens övernattning. Många gånger kan det till och med vara ett krav från uppdragstagaren för att utföra uppdraget. Däremot framstår det knappast som oskäligt att arbetsgivaravgifter utgår när det är fråga om lite mer "långvariga" tillfälliga arbeten. Att göra åtskillnad mellan dem som antar mycket kortvariga arbeten och övriga anser vi inte vara att rekommendera. Att införa en bestämmelse som undantar samtliga ersättningar för logikostnader vid tillfälligt arbete skulle dels träffa ett stort flertal som inte är avsedda att omfattas av

bestämmelsen, dels medföra en risk för att uppdragsgivaren och uppdragstagaren får ett gemensamt intresse att omvandla lön till traktement för att därigenom inte vara skyldiga att erlägga arbetsgivaravgifter. Den skattskyldiges inkomstgrundande ålderspension skulle visserligen minska med ett sådant kringgående men det är inte troligt att detta är en omständighet som skulle förhindra ett kringgående. Vi anser således inte att det är motiverat att införa en bestämmelse som omfattar förmån av och ersättning för logikostnader vid tillfälligt arbete.

För kostnadsersättningar avseende inställesresor bör gälla att arbetsgivaravgifter inte utgår och att ersättningen eller förmånen inte skall vara pensionsgrundande. Kostnader för inställesresor är starkt förknippade med uppdraget och ersättning för dessa kostnader kan många gånger vara en förutsättning för att den skattskyldige skall kunna anta uppdraget. Förmån av inställesresa bör därför inte heller ingå i avgiftsunderlaget. Detta bör även gälla ersättning till den del ersättningen inte överstiger faktisk kostnad.

Bestämmelserna bör utformas på så sätt att dessa förmåner samt ersättningar inte skall utgöra skattepliktig intäkt för den skattskyldige. När denne har erhållit ersättning skall avdrag inte medges för de kostnader han åsamkats om ersättningen har varit avsedd att täcka dessa kostnader. På så sätt kan sägas att det återinförs en form av tyst kvittning för vissa förmåner och ersättningar.

De föreslagna förändringarna skulle som vi ser det innebära att större neutralitet skapades i fråga om uttag av arbetsgivaravgifter och pensionsgrundande inkomst. Denna neutralitet föreligger inte för närvarande eftersom kostnadsersättningar behandlas olika beroende på hur de grundläggande bestämmelserna om avdragsrätten är utformade. Detta har redovisats ovan.

Vi anser inte att det finns skäl att införa motsvarande bestämmelser när det gäller kostnader för hemresor och kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Dessa förmåner anser vi ha ett ännu starkare drag av personlig levnadskostnad för den skattskyldige och kan inte anses vara så starkt förknippade med uppdraget att ersättning härför mer eller mindre är en förutsättning för att anta uppdraget.

Sammanfattningsvis anser vi att förmån av inställesresa inte skall utgöra skattepliktig intäkt. Detsamma gäller för ersättning för denna kostnad till den del ersättningen inte överstiger faktisk kostnad. När ersättning utgetts skall den skattskyldige inte ha rätt till avdrag för de kostnader ersättningen varit avsedd att täcka. Detta innebär att nämnda förmån och ersättning inte skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Skatteavdrag skall inte göras från ersättningarna. Förmånen och ersättningen är inte heller att betrakta som pensionsgrundande inkomst.

Förslaget föranleder ändringar i 19 § och fjärde punkten av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen samt en ny bestämmelse som återfinns i 11 kap. 25 a § inkomstskattelagen och en ändring i 12 kap. 25 § samma lag.

12 Avdrag för ökade levnadskostnader – inledning

Det övergripande målet vid utarbetandet av inkomstskattelagen var att utforma ett regelsystem som var överskådligt och språkligt moderniserat. Denna målsättning har givetvis varit gällande även för oss och vi föreslår, vilket framgår av författningsförslagen och författningskommentaren, ändringar av 12 kap. inkomstskattelagen som enligt vår mening skulle medföra en bättre överblick av nämnda kapitel. I detta avsnitt behandlar vi dels en förändring som förenklar den lagtekniska utformningen, dels en förändring som förenklar den praktiska tillämpningen av bestämmelserna. Gemensamt för bestämmelserna är att förändringarna berör avdragsrätten för ökade levnadskostnader oberoende av om det är fråga om tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning. Vi kommer i efterföljande kapitel att behandla de tre olika situationerna var för sig.

12.1 Begreppen maximibelopp och normalbelopp

Förslag: Vid beräkningen av avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablon skall begreppet maximibelopp användas oavsett om det är fråga om tjänsteresa m.m. i Sverige eller utomlands.

Vid fastställandet av de schablonberäknade belopp som gäller vid avdrag för ökade levnadskostnader, används för närvarande begreppen maximibelopp respektive normalbelopp. För tjänsteresa i Sverige används ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands används ett normalbelopp. Båda beloppen skall avse en normal ökning av levnadskostnaderna för frukost, lunch, middag och småutgifter. Maximibeloppet utgör 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. Normalbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av

levnadskostnaderna under en hel dag i aktuellt land för frukost, lunch och middag som består av en rätt av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl får normal-beloppet avse kostnadsökning för måltider på en restaurang av bättre standard. För varje land fastställer Riksskatteverket ett normalbelopp i enlighet med dessa principer.

Även om både maximi- och normalbeloppet skall avse en normal ökning av levnadskostnaderna föreligger skillnader i fastställandet av dessa belopp, såtillvida att maximibeloppet bestäms utifrån prisbasbeloppet och normalbeloppen beräknas och bestäms av Riksskatteverket.

När det sedan gäller att avgöra det exakta beloppet som skall dras av föreligger det i princip inte någon skillnad. Avdraget beräknas alltid efter samma procentsats oberoende av om det är fråga om maximi- eller normalbelopp. De paragrafer som innehåller bestämmelser om de avdragsgilla beloppens storlek är därför i viss mån tillkrånglade. Det förekommer ett antal upprepningar eftersom det alltid måste redogöras för vad som gäller vid vistelse både i Sverige och utomlands. Vi anser att det är möjligt att förenkla bestämmelserna på så sätt att endast ett begrepp skall användas vid beräkningen av de avdragsgilla beloppen vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Eftersom beloppen skall avse en normal ökning av levnadskostnaderna oberoende av vilket land det är fråga om, föreligger inte något hinder mot att använda ett begrepp. Vi föreslår att begreppet maximibelopp skall användas då detta begrepp får anses mer inarbetat än begreppet normalbelopp. Den omständigheten att det kan förekomma att skattskyldig har rätt till avdrag överstigande schablonbeloppet föranleder inte att vi anser att någon annan benämning bör användas. Vi anser att de förenklingsvinster som skulle vinnas med enbart ett begrepp är stora.

Sammanfattningsvis anser vi att endast begreppet maximibelopp bör förekomma vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablon. Maximibeloppet för Sverige skall beräknas i enlighet med vad som gäller för närvarande och maximibeloppet för varje annat land skall även fortsättningsvis beräknas för varje land.

Den nya regeln om maximibelopp återfinns i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen men föranleder ändringar i samtliga de paragrafer som reglerar avdragets storlek (12 kap. 13, 14, 17, 18 och 22 §§ samma lag).

12.2 Hel och halv dag

Förslag: Avdrag för ökade levnadskostnader skall endast kunna medges för hel dag.

Avdrag för ökade levnadskostnader beräknas idag för hel eller halv dag. Som hel dag behandlas avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare.

Det har framförts synpunkter om att dessa bestämmelser skulle kunna ändras på så sätt att avdrag endast skall kunna medges för hel dag. Det finns enligt vår mening både för- och nackdelar med en sådan förändring.

Den anställde och dennes arbetsgivare måste för närvarande redovisa vid vilket klockslag tjänsteresan påbörjas respektive avslutas för att kunna göra en korrekt bedömning av hur stor ersättning som skall betalas ut. Att avdrag endast skall kunna medges för hel dag innebär inte någon förändring i detta avseende. Det skulle även fortsättningsvis krävas en redovisning av nu nämnt slag. Från denna synvinkel skulle en förändring vare sig vara en fördel eller en nackdel.

Fördelen med en ändring är att det administrativa arbetet skulle underlättas genom att vid utbetalningen och vid fastställandet av de avdragsgilla beloppens storlek skulle halva avdragsbelopp inte komma i fråga. Dessutom kan det vara motiverat att ett system som till stor del består av schabloniseringar när det gäller de avdragsgilla beloppens storlek inte i andra delar är detaljerade.

En bestämmelse med nämnt innehåll skulle emellertid innebära att skattskyldig som påbörjar sin tjänsteresa på eftermiddagen och avslutar tjänsteresan följande förmiddag inte skulle vara berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader trots att tjänsteresan varit förenad med övernattning. Detta är en nackdel som måste få sin lösning för att det över huvud taget skall vara tänkbart att införa en förändring. Vår uppfattning är att detta problem kan lösas på så sätt att när denna situation uppstår skall avdrag medges såsom för en hel dag. När det är fråga om flera övernattningar skall emellertid avdrag inte kunna medges annat än för hela dagar. Konsekvenserna av det nu anförda problemet framstår inte heller som så obilliga när det är fråga om tjänsteresa under flera dagar. En annan fråga som måste besvaras är vilket avdrag som skall gälla när den skattskyldige under en sådan tjänsteresa vistas i mer än ett land. Huvudprincipen är att avdraget bestäms efter vad som gäller

för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen. Denna princip kan inte tillämpas på nu nämnda tjänsteresor eftersom dessa resor företas över två dagar men likväl skall behandlas som en dag. När den skattskyldige i ett sådant fall vistas i mer än ett land bör i stället avdraget bestämmas efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av tjänsteresan.

Fråga därefter är vilket klockslag som skall vara avgörande tidpunkt vid bestämmande av om en tjänsteresa eller annan bortovaro pågått en hel dag eller inte. Vi föreslår att brytpunkten för vad som skall betraktas som en hel dag skall vara klockan 14.00.

Sammanfattningsvis föreslår vi att avdrag vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning endast skall kunna medges för hel dag. Brytpunkten för vad som skall avses med hel dag föreslås vara kl. 14.00. En tjänsteresa som påbörjas efter kl. 14.00 och avslutas följande dag före kl. 14.00 skall emellertid berättiga till avdrag för en hel dag om övriga förutsättningar för avdragsrätt är uppfyllda.

Förslaget återfinns i 12 kap. 8 § inkomstskattelagen och föranleder ändring i 12 kap. 12 §.

13 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

13.1 Samordning av bestämmelserna

Förslag: Samordningen av bestämmelserna om tjänsteresa med dem om tillfälligt arbete och dubbel bosättning slopas.

Utredaren skall analysera om det är lämpligt att bestämmelserna om tillfälligt arbete m.m. tillämpas för tjänsteresor som pågår längre tid än tre månader på samma ort samt föreslå nödvändiga förändringar i fråga om avdrag för ökade levnadskostnader vid sådana tjänsteresor. Vid utformningen av förslagen skall utredaren söka lösningar som bidrar till att göra reglerna enklare och lättare att förstå och tillämpa i det praktiska arbetet för såväl enskilda personer och arbets- och uppdragsgivare som för skattemyndigheten.

13.1.1 Bakgrund

Före skattereformen fanns inte någon lagstadgad samordning av reglerna om tjänsteresa och tillfälligt arbete. När en arbetstagare under en längre tid än två år fortlöpande hade haft sitt arbete förlagt till en annan ort än den vanliga verksamhetsorten, övergick arbetsorten, i enlighet med Riksskatteverkets anvisningar, till att bli den vanliga verksamhetsorten. Rätten till avdrag bedömdes då inte längre enligt de bestämmelser som var tillämpliga vid tjänsteresa utan enligt vad som gällde vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning. En tjänsteresa kunde således pågå i högst två år. Undantag från tvåårsregeln fanns likväl för arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen.

Genom skattereformen infördes att redan efter tre månaders tjänsteresa skulle rätten till avdrag bedömas och beräknas enligt vad som gällde vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Detta motiverades inte utförligt i förarbetena men i samband med redovisningen av skälen för de avdragsgilla beloppens storlek uttalades (SOU 1989:33 s. 70) följande.

Det finns enligt vår mening skäl att samordna bedömningen av hur stora avdragen bör vara vid långvariga bortavistelser från hemorten. Merkostnadssituationen blir i de fallen så småningom ofta likartad oberoende av skälet till bortovaron. Det ter sig därför skäligt att sätta en lägre tidsgräns för tillämpningen av den egentliga traktamentsschablonen än den generösa bestämmelse som gäller för närvarande. Den tidsgräns som TBS (*Traktamentsbeskattningsakkunniga, vår anm*) föreslog, tre månader, förefaller väl avvägd.

Föredragande statsråd anförde (prop. 1989/90:110, del 1, s. 355) följande.

Jag delar även RINK:s uppfattning att ett högre schablonavdrag endast bör medges under en relativt kort period. Rätten till avdrag föreslås ju inte gå förlorad efter tremånadersperiodens utgång... ...Mot bakgrund av att avdragsbestämmelserna vid mera långvariga bortavistelser bör samordnas är det motiverat att föra in bestämmelsen om beräkning av avdrag vid långvariga bortavistelser, där kostnadsersättningar utgår, i de regler som för närvarande gäller vid s.k. tillfällig anställning och dubbel bosättning.

I inkomstskattelagen har lydelsen av samordningsbestämmelsen ändrats på så sätt att när arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd skall de ökade levnadskostnaderna dras av enligt vad som gäller vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Någon förändring av den materiella rätten innebär inte den ändrade lydelsen.

13.1.2 Överväganden och förslag

Vi skall som nämnts söka lösningar som bidrar till att göra reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader enklare och lättare att förstå och tillämpa i det praktiska arbetet. Ett sätt att uppnå detta anser vi vara att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, tillfälligt arbete och dubbel bosättning skall tas upp i skilda lagrum. Detta skulle innebära att samordningen kunde upphöra om inte denna behövs av annan anledning.

Enligt förarbetena var syftet med samordningsbestämmelsen att uppnå större likabehandling av långvariga bortavistelser. Detta syfte kan enligt vår uppfattning uppnås, när så finnes behövt, utan någon samordningsbestämmelse.

Vi kan inte finna något skäl till att behålla samordningsbestämmelsen. Det har dessutom förekommit tveksamheter hur den nuvarande bestämmelsen skall tolkas när det gäller frågan om vilka objektiva rekvisit som skall vara uppfyllda när tjänsteresan pågår längre tid än tre månader. Detta synes dock bara ha varit ett teoretiskt problem där man i praktiken inte har tagit ställning till denna fråga. Oavsett svaret innebär ett slopande av samordningsbestämmelsen att det borde bli enklare att avgöra vad som gäller för avdragsrätt.

Sammanfattningsvis anser vi att det inte finns något behov av en samordningsbestämmelse; tvärtom finns det mycket att vinna på att slopa den. När det föreligger behov av en beloppsmässig samordning, kan en sådan genomföras utan någon uttrycklig bestämmelse på sätt som den nu gällande utformats.

13.2 Rätt till avdrag för skattskyldiga som inte erhåller traktamente

Förslag: Skattskyldiga skall behandlas lika ur avdragssynpunkt oberoende av om traktamente betalas ut eller inte. Avdrag skall för de båda kategorierna skattskyldiga medges med de belopp som för närvarande gäller för skattskyldiga som uppbär traktamente.

Gällande bestämmelser avseende kostnadsökning för måltider och småutgifter vid tjänsteresa innebär att skattskyldig som uppburit traktamente, och som inte visar större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande traktamentet eller högst med vissa angivna belopp. De avdragsgilla beloppen är väsentligt högre för skattskyldiga som uppburit traktamente än för skattskyldiga som inte uppburit något traktamente.

Fråga är om denna beloppsmässiga skillnad är sakligt motiverad eller om den bör mönstras ut. Inledningsvis skall påpekas att något statistiskt underlag beträffande avdragsyrkanden i deklARATIONERNA inte går att få fram. Till följd härav kan några konstateranden inte göras om hur stort antalet skattskyldiga som inte uppbär traktamente vid tjänsteresa är av det totala antalet skattskyldiga som yrkar avdrag för kostnader vid tjänsteresa. Det får emellertid hållas för troligt att merparten av de

skattskyldiga uppbär traktamente. Även om antalet skattskyldiga som inte uppbär traktamente kan antas vara begränsat, är frågan om storleken på schablonavdraget för denna kategori givetvis viktig av principiella skäl.

När skattskyldiga är utsända på tjänsteresa av arbetsgivaren till samma plats under liknande förutsättningar kan merkostnadssituationen beträffande måltider och småutgifter förutsättas vara likartad, oberoende av om traktamente betalats ut eller inte. Den skattskyldige torde därvid anpassa sig efter förutsättningarna för bortovaron bland annat beträffande tjänsteresans tidsmässiga varaktighet på samma sätt oberoende av om traktamente uppburits eller ej. Att avdragsbeloppet är hälften så stort när traktamente inte betalats ut framstår mot denna bakgrund som omotiverat. Övervägande skäl talar i stället för att skattskyldiga på tjänsteresa ur avdragssynpunkt bör behandlas lika oberoende av om traktamente uppburits eller ej. Schablonbeloppet för avdrag för ökade levnadskostnader beträffande måltider och småutgifter vid tjänsteresa bör vara detsamma för de två kategorierna. Det är därvid naturligt att det belopp som gäller för dem som uppbär traktamente även skall gälla för dem som inte uppbär något traktamente.

Numera gäller beträffande avdrag för logikostnader att någon åtskillnad i avdragsrätten inte görs mellan dem som uppbär traktamente och dem som inte uppbär traktamente. Vårt förslag innebär således att samma principer skulle bli gällande oberoende av om det är fråga om kostnader för logi eller fråga om kostnader för måltider och småutgifter.

För skattskyldig som uppburit traktamente gäller som ovan nämnts att avdraget skall motsvara traktamentet, dock högst till vissa angivna belopp. När traktamentet således understiger det avdragsgilla beloppet medges avdrag endast med ett belopp motsvarande traktamentet. Vårt förslag innebär att skattskyldiga som inte uppbär traktamente alltid har rätt till avdrag enligt samma schablon som gäller för dem som uppbär traktamente. Med den nuvarande regleringen skulle detta innebära att skattskyldig som erhåller ett lägre traktamente inte skulle vara berättigad till samma höga avdrag som skattskyldiga utan traktamente. Eftersom vi förordar en likabehandling av de båda kategorierna skattskyldiga anser vi att även om traktamentet understiger schablon-beloppet skall avdrag likväl medges enligt schablon. Även i denna situation uppnår vi då inte bara en likabehandling av de skattskyldiga utan även av en likabehandling av de olika kostnadsposterna.

Om skattskyldig som erhållit traktamente visar att den sammanlagda kostnadsökningen under samtliga tjänsteresor i Sverige under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt schablon, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av. Bestämmelse med i nu

aktuellt avseende motsvarande innebörd finns även för tjänsteresor utomlands. Denna möjlighet till avdrag för faktiska kostnader föreligger inte för skattskyldiga som inte uppburit något traktamente, utan dessa är endast berättigade till avdrag enligt schablon. Detta anser vi inte heller vara rimligt och vi föreslår därför att även dessa skattskyldiga skall kunna medges avdrag för faktiska kostnader i enlighet med de bestämmelser som gäller för närvarande för skatt-skyldiga som uppbär traktamente.

Sammanfattningsvis anser vi att avdragsrätten för ökade levnadskostnader inte skall vara beroende av om traktamente har betalats ut eller inte. Vad som gäller för skattskyldiga som erhållit traktamente bör även vara gällande för skattskyldiga som inte erhållit traktamente.

Förslaget föranleder ändring i bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor som återfinns i 12 kap. 10–14 §§ inkomstskattelagen.

13.3 Begreppet ort

Förslag: Begreppet tillfällig verksamhetsort införs. Med tillfällig verksamhetsort avses ett område inom 30 kilometer från den plats där den skattskyldige utför sina arbetsuppgifter under den inledande tiden av tjänsteresan. När arbetet under minst fyra veckor förläggs till plats utom den tillfälliga verksamhetsorten skall den löpande tjänsteresan anses bruten.

13.3.1 Gällande rätt och rättsutveckling

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, skall dras av i den utsträckning som gäller vid tjänsteresa. Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, skall de ökade levnadskostnaderna i stället dras av enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete och dubbel bosättning. En löpande tjänsteresa anses bruten bara av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

Enligt kommunalskattelagen skall avdraget bedömas och beräknas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Detta infördes genom skattereformen och föredragande statsråd uttalade (prop. 1989/90:110, del 1, s. 355) följande.

Jag delar även RINK:s uppfattning att ett högre schablonavdrag endast bör medges under en relativt kort period. Rätten till avdrag föreslås ju inte gå förlorad efter tremånadersperiodens utgång... ...Mot bakgrund av att avdragsbestämmelserna vid mera långvariga bortavistelser bör samordnas är det motiverat att föra in bestämmelsen om beräkning av avdrag vid långvariga bortavistelser, där kostnadsersättningar utgår, i de regler som för närvarande gäller vid s.k. tillfällig anställning och dubbel bosättning.

I detta sammanhang bör gälla att en löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor. Om arbetstagaren t.ex. vid utgången av en förrättning som varat i tre månader helt kort återkallas till sin tidigare arbetsplats och därefter återgår till samma verksamhet och arbetsplats som vid den nämnda förrättningen, bör avdragsrätten bedömas enligt de regler som föreslås för förrättningar som överstiger tre månader. Kortare uppehåll samt semester- och sjukdomsperioder bör leda till att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån under förutsättning att traktamente inte betalas ut under uppehållet.

13.3.2 Överväganden och förslag

Till skillnad mot vad som är fallet beträffande begreppet vanlig verksamhetsort framgår det varken av lagtext eller förarbeten vad som avses med begreppet ort. Även om det vid en första anblick kan framstå som enkelt att avgöra vad som är att betrakta som en ny ort har det visat sig inte alls vara så självklart.

I Riksskatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering uttalas (s. 365–366) följande.

Lagstiftarens tanke bakom regeln om sänkt traktamentsavdrag efter tre månaders tjänsteresa på samma ort är att den anställde efter viss tid kan akklimatisera sig och nedbringa kostnaderna för bl.a. måltider. Flyttas så arbetet till en ny, för den anställde kanske helt obekant plats, ökar kostnaderna igen.

Det är inte tillräckligt att arbetet utförts på annan plats. Ett byte av nattlogi som är föranlett av det nya arbetets förläggning, måste också ha skett. Detta följer av att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader

förutsätter övernattnig. Någon ökning av levnadskostnaderna anses inte uppkomma vid endagsförrättningar.

Vad sedan gäller hur långt bort arbete och nattlogi måste flyttas kan sägas att någon direkt koppling mellan begreppet ort och vanliga verksamhetsorten inte finns i lagstiftningen. Det kan verka praktiskt att använda sig av den vanliga verksamhetsortens 50-kilometersregel, men detta kan knappast utläsas av lagtexten. Någon bestämd avståndsregel kan följaktligen inte uppställas, utan den fråga som måste bedömas är om byte av ort har ägt rum. Vid bedömningen i det enskilda fallet bör följande kunna tjäna som vägledning.

Inom tätbebyggt område bör en kommun kunna ses som en och samma ort. Inom en glesbygd där en kommun kan omfatta ett mycket vidsträckt område, kan däremot ett jämställande av ort och kommun leda till mindre lyckade resultat. Här kan i stället en församling ses som ort.

I de fall arbetsplatsen är ett specifikt område som t.ex. en anläggning, helt utan anknytning till ett visst samhälle eller annan bebyggelse, bör själva arbetsplatsen kunna ses som en ort.

För att ett byte av ort skall anses ha ägt rum i den meningen att en ny tremånadersperiod börjar löpa, skall enligt RSV:s mening arbetet förläggas till annan kommun, församling etc. enligt vad som nyss sagts, samtidigt som byte av övernattningsställe har skett.

En förrättning skall anses ha pågått på samma ort så länge den inte har medfört byte av nattlogi. För att förrättningen inte skall anses ha pågått på samma ort krävs alltså att det är förrättningen som har medfört byte av nattlogi. Om en tjänsteman däremot under en förrättning inom en tätort byter nattlogi exempelvis för att få bo något närmare förrättningsstället eller för att få ett bättre eller billigare logi är det inte förrättningen som har medfört byte av nattlogi.

Byggtreprenörerna, Byggnadsarbetareförbundet, Ledarna och SEKO har till utredningen inlämnat en skrivelse. Dessa förbund anser att det framför allt är ortsbegreppet som har vållat tillämpningsproblem. Riksskatteverkets försök till definition anses alltför diffus och delvis motsägelsefull och ger upphov till ytterligare frågetecken. Det är otillfredsställande att en legaldefinition saknas. Den rådande situationen åstadkommer förvirring på arbetsmarknaden när det gäller hanteringen av löneutbetalningar till personal. Näringslivet behöver en klar och entydig definition av begreppet ort i detta sammanhang eftersom ett byte av ort har så stora ekonomiska verkningar för den anställda och företagen. Samtidigt inser företrädarna för nämnda förbund de svårigheter som kan finnas att i lag definiera ett begrepp som skall vara allmängiltigt och täcka alla situationer. Vägledande för en definition bör vara att byte av ort inte skall anses ha skett om det inte finns ett

orsakssamband mellan byte av arbetsplats och ett byte av logi. Härutöver kanske ett krav skall ställas på förflyttning på en viss minsta sträcka.

Dessa olika synsätt tyder på att det skulle finnas ett behov av att förändra de nuvarande bestämmelserna. Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1993:44 s. 183) uttalade också att det framstod som angeläget med en klarare lagstiftning och att en möjlighet skulle vara att ha en gräns kring arbetsplatsen. Utredningen presenterade emellertid inte något förslag eftersom införandet av en ny ordning ansågs förutsätta mer ingående överväganden än vad som var möjligt inom den utredningens ram. I den undersökning som vi har genomfört vid ett antal lokala skattekontor har framkommit att det under taxeringsarbetet endast i mycket ringa utsträckning förekommer problem med Ortsbestämningen. Att avgöra om en ny tjänsteresa inletts är snarare ett problem för den som betalar ut traktamente, dvs. som regel arbetsgivaren.

Om de problem med tillämpningen som trots allt föreligger, enbart berör ett fåtal personer kan det framstå som omotiverat med ny lagstiftning. Målsättningen är emellertid att så långt möjligt eliminera föreliggande tillämpningsproblem. Med ett system som i mångt och mycket bygger på schabloner och vars uppgift är att täcka alla former av anställningsförhållanden som kan förekomma på arbetsmarknaden är det emellertid ofrånkomligt att reglerna blir enkla att tillämpa för vissa yrkesgrupper medan de blir mer svårtillämpbara för andra.

Vi har i avsnitt 13.1.2 föreslagit att den lagtekniska samordningen beträffande avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa respektive vid tillfälligt arbete skall slopas. Avdrag enligt schablon skall vid tjänsteresa medges med ett helt maximibelopp under de tre första månaderna av tjänsteresan för att därefter sänkas i två etapper. Några beloppsmässiga förändringar föreslås inte. Eftersom det avdragsgilla beloppet är lägre ju längre tjänsteresan pågår är det även fortsättningsvis av stor vikt att vid varje förflyttning av arbetet under en pågående tjänsteresa kunna bedöma om ett sådant arbetsbyte har genomförts att det är fråga om en ny tjänsteresa och om rätt till högre avdrag därmed föreligger. Vi anser att de tillämpningsproblem som idag föreligger i vart fall inte kommer att minska till följd av samordningsbestämmelsens slopande. Även om merparten av dem som företar tjänsteresor inte byter arbetsuppgifter under pågående tjänsteresa finns det trots allt ett behov av en översyn av bestämmelsen där målsättningen är att finna alternativ till hur regelsystemet bör vara utformat. En grupp som i större utsträckning än övriga skattskyldiga berörs av denna fråga är anställda inom byggnads- och anläggnings-branschen där det inte är helt ovanligt att anställda ständigt befinner sig på tjänsteresa.

I bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader förekommer ort både som självständigt substantiv och som en del av sammansatta substantiv. För att rätt till avdrag vid tillfälligt arbete skall föreligga krävs t.ex. att den skattskyldige övernattar på arbetsorten. Vid tjänsteresa krävs att den skattskyldige övernattar utanför sin vanliga verksamhetsort. Denna bestäms utifrån den skattskyldiges tjänsteställe och bostad. Efter det att den nuvarande definitionen av vanlig verksamhetsort infördes vid skattereformen har någon kritik mot definitionen inte framförts. Det är vår uppfattning att några egentliga tillämpningsproblem inte föreligger när det gäller att fastställa vad som utgör den skattskyldiges vanliga verksamhetsort. Bestämmelsen får i stället anses väl uppfylla de krav på enkelhet och förutsebarhet som är önskvärdt. Vi finner därför inte skäl att föreslå förändringar av vad som skall anses som vanlig verksamhetsort.

Förutom dessa begrepp förekommer således även begreppet ort. Detta begrepp förekommer emellertid även i andra situationer inom skattelagstiftningen, t.ex. avses med marknadsvärde det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten (60 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen). En definition av begreppet ort framstår med anledning härav inte som en särskilt lyckad lösning. Om en definition införs i bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader uppkommer nämligen fråga om denna definition även skall tjäna som vägledning även i andra sammanhang där begreppet förekommer. Detta kan givetvis klarläggas genom uttalanden i förarbetena med innebörd att så inte skall vara fallet, men det framstår som en bättre lösning att i stället söka andra vägar för att finna en hållbar definition som bara äger tillämpning vid avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor.

En lösning skulle kunna vara att ha kommunen som utgångspunkt för bedömningen. Detta skulle innebära att när arbetet förläggs till en annan kommun under minst fyra veckor är den pågående tjänsteresan bruten. Fördelen med en sådan ordning är att varje plats i Sverige är belägen inom en kommun och det finns klara gränser för varje kommun. Det skulle således aldrig råda något tvivel om när arbetet har förlagts till en annan kommun än den kommun där den enskilde har inlett sin tjänsteresa. Kravet på enkelhet och förutsebarhet skulle därigenom kunna sägas uppfyllas. Samtidigt skulle det kunna betraktas som orättvist eftersom det föreligger stora skillnader i kommunernas geografiska omfattning. Dessutom skulle den situationen kunna uppstå att tjänsteresan har inletts på en arbetsplats som ligger intill kommungränsen. Arbetet skulle härvid bara behöva förläggas till andra sidan gränsen en tid för att den pågående tjänsteresan skulle anses bruten och därmed berättiga till högre avdrag. Bestämmelsen i fråga skall även vara tillämplig vid tjänsteresor utomlands där det kan uppkomma frågor

om vad som skall anses motsvara en kommun. Även om det har sina fördelar med kommun som utgångspunkt för bedömningen, anser vi att nackdelarna är så pass stora att det inte framstår som ett lämpligt alternativ till nuvarande ordning.

En annan lösning skulle vara att införa ett helt nytt begrepp och att till detta begrepp knyta ett avståndskrav. Detta begrepp skulle således få likheter med vanlig verksamhetsort som omfattar ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe och bostad. Eftersom vi inte anser att begreppet ort är lämpligt att använda skulle alternativet kunna vara att införa begreppet tillfällig verksamhetsort. Denna skulle omfatta ett område som bestäms med utgångspunkt från i vart fall den tillfälliga arbetsplats där arbetet under tjänsteresan utförs. Eftersom detta begrepp uppvisar stora likheter med vanlig verksamhetsort skulle en naturlig lösning vara att den tillfälliga verksamhetsorten skulle omfatta ett område av 50 kilometer från den tillfälliga arbetsplatsen. Vanlig verksamhetsort används för att ange en gräns som avgör när en avdragsgill fördyring uppkommit under en tjänsteresa. Av förarbetena (prop. 1989/90:110 del 1, s. 353) framgår endast att föredragande statsråd ansåg att en 50-kilometersgräns tedde sig realistisk med hänsyn till förbättringen av de allmänna kommunikationerna och till den utveckling som då hade ägt rum på bilismens område. Vi ställer oss dock frågan om inte en motsvarande gräns runt den tillfälliga arbetsplatsen är lite för vid. En sådan gräns skulle innebära att en tjänsteresa som inleds i t.ex. Lund inte skulle innebära en ny sådan om arbetet förläggs till Landskrona. Med nuvarande Ortsbegrepp skulle arbetsbytet med största säkerhet betraktas som en ny tjänsteresa. Det förekommer dessutom skillnader i syftet med bestämmelserna. Syftet med begreppet vanlig verksamhetsort är som nämnts att om tjänsteresan är förlagd till en plats inom ett inte alltför långt avstånd från den skattskyldiges ordinarie bostad finns det en möjlighet för denne att pendla och därigenom uppstår inte några avdragsgilla merkostnader. När en skattskyldig under pågående tjänsteresa förlägger sitt arbete till en annan plats är det inte helt orimligt att denne även byter övernattningsplats för att bo i närheten av den tillfälliga arbetsplatsen och att merkostnaderna sålunda ökar. Det ställer sig inte heller skäligen att kräva att den skattskyldige skall behöva pendla mellan en tillfällig arbetsplats och en tillfällig övernattningsplats i samma utsträckning som när han pendlar till och från sin ordinarie bostad. Vi förordar därför att kravet på avstånd skall vara kortare än 50 kilometer. Detta avstånd skulle förslagsvis vara 30 kilometer.

En fråga som uppkommer är hur den tillfälliga verksamhetsorten skall bestämmas efter det att arbetet har förlagts till en annan arbetsplats än den plats där tjänsteresan inleddes men ändå inte är att betrakta som en ny tjänsteresa. Skall den tillfälliga verksamhetsorten bestämmas utifrån

den "gamla" eller den "nya" arbetsplatsen? Om den tillfälliga verksamhetsorten skall bestämmas utifrån den nya arbetsplatsen innebär detta att en skattskyldig som ännu en gång förlägger sitt arbete på en annan plats kanske inte är att betrakta som om denne är på en ny tjänsteresa men skulle utan tvekan ha varit det om flyttningen hade skett direkt från den första till den tredje arbetsplatsen. Även den som ständigt utför kortare förflyttningar, skulle vara missgynnad av ett sådant system. Det rimligaste alternativet är således att den tillfälliga verksamhetsorten bestäms utifrån den arbetsplats där den anställde inleder tjänsteresan. Denna arbetsplats skall vara utgångspunkt fram till dess att någon ny tjänsteresa föreligger. När en ny tjänsteresa anses ha inletts, skall givetvis denna arbetsplats utgöra utgångspunkt för bedömningen av vad som är en tillfälligt verksamhetsort.

En annan fråga som uppkommer är om det förutom att arbetet skall förläggas på annan plats skall krävas att den skattskyldige byter övernattningsplats för att någon ny tjänsteresa skall anses ha inletts.

Såsom har redovisats ovan har gällande bestämmelser tolkats av Riksskatteverket som att det förutom byte av arbetsplats krävs ett byte av logi. Huruvida denna tolkning har stöd i gällande rätt kan diskuteras. Det finns i vart fall inte någon uttrycklig bestämmelse som kräver att den skattskyldige även byter övernattningsplats när han byter arbete under en pågående tjänsteresa. Tvärtom nämns det uttryckligen i bestämmelsen att tjänsteresan anses bruten när den skattskyldige "förlägger sitt arbete på annan ort". Att han dessutom måste förlägga sitt tillfälliga boende på annan plats finns inte uppställt som krav.

De avdragsgilla merkostnaderna presumeras vara högre i ett inledningsskede. När den pågående tjänsteresan anses bruten och en ny inledd är den skattskyldige berättigad till ett högre avdrag eftersom det då presumeras att merkostnaderna återigen ökat. Detta behöver emellertid inte vara fallet. När den skattskyldige har inrättat sitt boende på hotell och vid ett byte av arbetsplats även byter boende till ett nytt hotell är det inte troligt att merkostnaderna skulle öka i nämnvärd utsträckning. Det är däremot tänkbart att merkostnaderna ökar i ett inledningsskede när den skattskyldige byter boendeform. Det går inte att generellt säga vare sig att merkostnaderna ökar eller att dessa är oförändrade. Det är således rent individuellt huruvida någon förändring av merkostnaderna sker eller inte. När en tjänsteresa inleds finns det inte något krav på var den skattskyldige skall övernatta. Det enda krav som uppställs är att övernattningsplatsen skall vara utanför den vanliga verksamhets-orten. Det finns således inte något krav på att han skall inrätta sitt tillfälliga boende i närheten av den tillfälliga arbetsplatsen.

Att vid bedömningen av om en ny tjänsteresa inletts kräva att personen ifråga även byter logi anser vi vara att frågå principen – som

vi inte har för avsikt att ändra – om att det räcker med att övernattnings sker utanför den vanliga verksamhetsorten. Det finns således både skäl som talar för och skäl som talar mot att det även skall krävas av den skattskyldige att han byter övernattningsplats för att en ny tjänsteresa skall anses ha inletts. Vi bedömer det som att det för merparten inte föreligger några problem. De flesta som är på tjänsteresa förlägger sitt boende inte alltför långt bort från den tillfälliga arbetsplatsen. Detta innebär att om arbetet förläggs till en ny plats utanför den tillfälliga verksamhetsorten byter flertalet av de berörda även boende. Såsom tidigare nämnts har en av utgångspunkterna för utredningen varit att bestämmelserna skall vara så enkla som möjligt att tillämpa. Vi anser att om ett "arbetsbyte" skulle kombineras med ett krav på byte av logi och att det skall föreligga ett orsakssamband mellan dessa båda byten skulle detta leda till omfattande tillämpningsproblem. Det skulle således åvila arbetsgivarna att vid utbetalningen av traktamente göra en bedömning om det förelegat något orsakssamband. Vi förordar därför att det inte bör uppställas något krav på byte av logi för att ny tjänsteresa skall anses föreligga. Den tillfälliga verksamhetsorten bör vidare bara bestämmas utifrån arbetsplatsen och inte från den tillfälliga bostaden. Detta kan i och för sig medföra att en skattskyldig som byter arbete under pågående tjänsteresa kommer närmare den tillfälliga bostaden men anses ändå ha inletts en ny tjänsteresa. Detta är emellertid en naturlig följd av inställningen att det inte uppställs något krav på var det tillfälliga boendet skall inrättas. Vi har dessutom redogjort för vår uppfattning att ett byte av logi inte automatiskt medför högre merkostnader utan att det är bytet av boendeform som kan medföra högre merkostnader.

Sammanfattningsvis föreslår vi således att begreppet tillfällig verksamhetsort införs. Med detta avses ett område inom 30 kilometer från den arbetsplats där den skattskyldige utför huvuddelen av sina arbetsuppgifter under den inledande tiden av tjänsteresan. En löpande tjänsteresa anses bruten när arbetet förläggs utanför den tillfälliga verksamhetsorten under minst fyra veckor.

Förslaget om en ny bestämmelse återfinns i 12 kap. 10 § inkomstskattelagen.

13.4 Vistelse i mer än ett land

Om den anställde under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han har uppehållit sig den längsta delen av dagen. Med "dagen"

avses härvid tiden mellan klockan 06.00 och 24.00. Vid denna bedömning skall den tid under vilken den skattskyldige vistas i ett flygplan i luften inte medräknas.

Reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänstgöring kan uppfattas som krångliga både för den anställde och dennes arbetsgivare när det gäller att beräkna den ersättning som motsvarar det avdragsgilla beloppet. Detta innebär att den skattskyldige blir tvungen att under en pågående tjänsteresa redovisa för arbetsgivaren när han ankommer till respektive avreser från ett land.

Vi har övervägt att föreslå ändringar som skulle underlätta tillämpningen i detta avseende. Ett alternativ skulle kunna vara att avdragsrätten skall bestämmas efter vad som gäller för vistelse i det land där den skattskyldige först uppehållit sig den dagen. Detta skulle innebära förenklingsvinster för dem som "byter land" under en pågående tjänsteresa. Vi bedömer att tillämpningsproblem antagligen skulle uppstå vid bedömningen av vilket avdrag som skall gälla för avrese- respektive hemresedagen. Vår bedömning är att dessa problem överstiger de fördelar som skulle vinnas. Detta är således inte någon framkomlig väg för att underlätta för de skattskyldiga som ofta "byter land" under en pågående tjänsteresa. Vi har därför stannat för att inte föreslå någon förändring av nuvarande ordning.

13.5 Skyldighet att lämna kontrolluppgift

Av 3 kap. 9 § andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter framgår följande.

Ersättning för ökade levnadskostnader... ..som enligt 8 kap. 19 och 20 §§ skattebetalningslagen (1997:483) skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag, skall i kontrolluppgift anges som lön, arvode eller motsvarande. Har ersättning för ökade levnadskostnader som enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen inte skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag utgått för en eller flera tjänsteresor som omfattat en sammanhängande period av mer än tre månader, skall detta anges i kontrolluppgift som också skall innehålla upplysning om i vad mån fråga är om inrikes eller utrikes förrättning.

Skyldigheten att lämna uppgifter om tjänsteresor som pågått längre tid än tre månader, tillkom samtidigt som den numera upphävda s.k. dispensregeln i dåvarande uppbördslagen ändrades. Härvid uttalades endast följande i förarbetena (prop. 1993/94:90 s. 63).

En sådan bestämmelse bör dock kompletteras med vissa andra åtgärder. För det första bör det införas en skyldighet att lämna för taxeringen nödvändiga uppgifter i kontrolluppgiften... ..I kontrolluppgiften bör arbetsgivaren ange om han har betalat ut ersättningen för ökade levnadskostnader under en eller flera tjänsteresor som omfattar en sammanhängande period av mer än tre månader. Som RSV påpekat kan det ur kontrollsynpunkt finnas anledning att låta tjänsteresor utom landet och inom landet redovisas var för sig. Uppgiften bör kunna lämnas genom kryssmarkering på kontrolluppgiften.

I Skattekontrollutredningens slutbetänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden (SOU 1998:12) finns inte denna uppgiftsskyldighet kvar i förslaget till ny lagstiftning. Någon motivering till detta finns inte.

I och för sig innebär inte något av våra förslag att det är nödvändigt med ett ställningstagande från vår sida till den ovan redovisade kontrolluppgiftsskyldigheten. Eftersom bedömningen av tjänsteresors varaktighet genom utbetalningen av traktamenten i praktiken görs av arbetsgivarna, bör skattemyndigheterna uppmärksammas på när en tjänsteresa pågått under en längre tid. Det är därför ur kontrollsynpunkt motiverat att även fortsättningsvis ha en bestämmelse med ovan redovisad innebörd.

Beträffande vid vilken tidpunkt denna uppgiftsskyldighet bör inträda kan konstateras att den gällande tidsgränsen om tre månader är vedertagen. Den omständigheten att vi föreslår att samordningsbestämmelsen skall slopas innebär inte att tidsgränsen om tre månader behöver ändras av den anledningen. Det har inte heller i övrigt framkommit något skäl till att ändra tidsgränsen.

Sammanfattningsvis föreslår vi inte någon ändring av uppgiftsskyldigheten om tjänsteresor.

14 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete

Förslag: De grundläggande förutsättningarna för avdragsrätt kvarstår.

Med begreppet kortare tid avses i allmänhet en tid om längst två år.

Det har i olika sammanhang hävdats att reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader, framför allt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, är svåra att förstå och att skattemyndigheternas tillämpning av reglerna inte är enhetlig. Avdrag för ökade levnadskostnader har som regel stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige vid t.ex. ett tillfälligt arbete långt från den egentliga bostadsorten. Inför beslutet att eventuellt börja ett sådant arbete kan det vara av avgörande betydelse att kunna förutse i vilken utsträckning avdrag kan komma att medges. En osäkerhet om de ekonomiska konsekvenserna av att börja t.ex. ett tidsbegränsat arbete på annan ort kan motverka en önskvärd rörlighet på arbetsmarknaden. Utredaren skall kartlägga i vilken utsträckning bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete medför tillämpningsproblem och lämna förslag till hur eventuella problem bör lösas. Utgångspunkten för analysen skall vara att en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden inte bör motverkas.

14.1 Bakgrund och gällande rätt

Enligt huvudregeln medges inte avdrag för privata levnadskostnader. För vissa ökade levnadskostnader (logi, måltider och småutgifter) kan emellertid avdragsrätt föreligga i inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet.

Vid tillfälligt arbete är huvudregeln att en avdragsgill ökning av levnadskostnaden inte kan anses föreligga enbart av den anledningen att

den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad. Har den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den där han har arbete, eller antagit arbete som skall utföras på annan ort än bostadsorten, medges i regel inte avdrag.

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än den där han har sin bostad skall dras av bara om arbetet avser en kortare tid, arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten, arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

Avdragsrätt föreligger enbart om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Vid tillfälligt arbete är den skattskyldige inte, som oftast är fallet vid tjänsteresa, utsänd på arbete av en arbetsgivare. Orsaken till bortovaron är i stället i flertalet fall att den skattskyldige antagit ett nytt arbete på annan ort än bostadsorten, och att detta arbete vanligtvis är avgränsat antingen tidsmässigt eller till sitt innehåll. Benämningen tillfälligt arbete täcker inte alla de fall där avdrag kan medges, men används som en sammanfattande beteckning eftersom den omfattar de vanligaste situationerna.

Före skattereformen fanns inte någon tidsgräns för hur lång tid avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete kunde föreligga. Däremot gällde i enlighet med Riksskatteverkets rekommendationer en tvåårsgräns vid tjänsteresor. I samband med skattereformen infördes att avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete skulle kunna medges i högst två år. Möjlighet skulle finnas att få avdrag under längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talade för det. Som skäl för att införa en tvåårsgräns vid tillfälligt arbete anfördes dels att tvåårsgränsen vid tjänsteresa borde vara kvar, dels mot bakgrund av att långvariga bortavistelser borde behandlas mer likformigt än vad som då skedde, tvåårsbegränsningen borde lagfästas även vid tillfälligt arbete (prop. 1989/90:110 s. 360).

Från och med den 1 juli 1999 finns inte längre någon gräns för hur lång tid avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete kan medges. Som en följd av slopandet av tidsgränsen har även möjligheten till avdrag under ytterligare år tagits bort när det gäller tillfälligt arbete. Regeringen anförde (prop. 1998/99:83 s. 18–19) följande.

Regeringen ansluter sig därför till utredningens och remissinstansernas bedömning att tvåårsgränsen för avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete utanför bostadsorten bör slopas. Reglerna blir enligt

regeringens mening både tydligare och enklare att tillämpa om avdragsrätten enbart knyts till kriterierna för avdrag på det sätt som utredningen föreslagit. Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete utanför bostadsorten bör således medges så länge det tillfälliga arbetet fortgår utanför bostadsorten och kriterierna i övrigt för avdrag är uppfyllda.

En anledning till avdrag är att arbetet utanför bostadsorten är kortvarigt. För kortvariga arbeten bör slopandet av tidsbegränsningen i praktiken inte få någon större betydelse, eftersom ett arbete som varar längre tid än två år vanligen inte kan anses som kortvarigt. Slopandet av tvåårsgränsen får i stället främst betydelse när anledningen till ökade levnadskostnader är att arbete, som visserligen inte kan betecknas som kortvarigt, typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs. Vad som åsyftas här är framför allt tjänsteresor som varar längre tid än tre månader på samma ort och där avdragsrätten alltså bedöms enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete utanför bostadsorten. Det gäller således bl.a. objektsanställningar inom byggnads- och anläggningsbranschen där arbetstagarens vanliga verksamhetsort bestäms utifrån bostaden.

Slopandet av tvåårsgränsen får givetvis inte leda till slutsatsen att varje arbete som är tidsbegränsat ger rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. Det krävs för att avdrag skall medges att arbetet typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur. Det krävs också att en definitiv avflyttning inte har skett till arbetsorten, att övernattning har ägt rum på arbetsorten och att den är belägen minst fem mil från bostadsorten. Dessa krav för avdrag bedömer regeringen vara tillräckliga för att den utvidgade avdragsrätten inte skall missbrukas."

14.2 Rättstillämpningen

R72 1:54 – Skattskyldig bodde och arbetade i Borås när arbetet nedlades och han omplacerades till Göteborg, men bodde kvar i Borås, dit arbetsgivaren återflyttade honom två och ett halvt år senare. Regeringsrätten vägrade avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete i Göteborg. Anställningen i Göteborg var inte tillfällig. Sedan den skattskyldige avböjt erbjudande om bostad i Göteborg drog arbetsgivaren in omstationeringstraktamente och frikort för resor mellan Borås och Göteborg. Den skattskyldige hade inte visat att han vid tidpunkten för påbörjande av arbetet i Göteborg haft grundad anledning att räkna med att på nytt erhålla arbete i Borås.

R74 1:4 – Skattskyldig, som var ensamstående, tog tjänstledigt från juli 1967 från ordinarie tjänst i Mariestad, där hon bodde i villa, för att arbeta vid seminarium i Skara, som lades ner i juli 1971. I nio månader per år hyrde hon en mindre bostad i Skara, där hon övernattade fyra nätter i veckan. Övrig tid tillbringade hon i Mariestad. Regeringsrätten fann att den skattskyldige inte var berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader. Den skattskyldige hade antagit arbete som skulle utföras på annan ort än den, där hon var bosatt. Anställningen kan inte anses ha avsett en kortare tid, och varken den omständighet att hon kunnat förutse en återgång till sin ordinarie tjänst i Mariestad eller fastighetsinnehavet där kan anses ha utgjort tillräckligt skäl för henne att inte avflytta till Skara.

RÅ 85 1:31 – Den skattskyldige var ensamstående och bodde i en villa utanför Tibro. Under tiden januari – november 1979 genomgick han grundkurs vid polisskolan i Ulriksdal och hyrde rum i Bromma. I december 1979 påbörjade han tvåårig alterneringstjänstgöring som polisman i Göteborg och hyrde rum där. Under hela tiden uppbar han lön från Rikspolisstyrelsen men inte traktamente. Regeringsrätten fann att avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete förelåg beträffande utbildningstiden i Stockholm. Regeringsrätten återgav innehållet i 85 § polisinstruktionen, som stadgade att för behörighet till polismanstjänst krävdes att aspirant genomgick föreskriven grundkurs vid polisskolan samt fullgjorde alterneringstjänstgöring och tjänstgöring som polisman under så lång tid att den jämte tiden för grundkursen vid polisskolan uppgick till tre år. Med hänsyn till vad som upplysts om grundkursens innehåll och omfattning fann Regeringsrätten att det inte skäligen kunde ifrågasättas att den skattskyldige skulle ha avflyttat till Stockholm under den elva månader långa grundkursen. Däremot ansåg Regeringsrätten att avdragsrätt såsom vid tillfälligt arbete inte förelåg under tjänstgöringen i Göteborg, eftersom tjänstgöringen där inte kunde anses som en anställning avsedd att vara endast under kortare tid.

RÅ 1993 ref. 66 – Regeringsrätten medgav avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete när en skattskyldig bedrivit arbete på två orter. Den skattskyldige anställdes 1981 av ett aktiebolag med säte och kontor i Växjö. Han bodde i Tranås tillsammans med sin familj. Där hade han etablerat en verksamhet som revisor och han behöll kunder från denna verksamhet när han tillträdde anställningen i Växjö. 1983 blev han delägare med bestämmande inflytande i aktiebolaget i Växjö. Arbetet i bolaget bedrevs under måndag–torsdag på kontoret i Växjö. Under fredagen, och även i vissa fall lördag–söndag, arbetade han i ett rum, som bolaget hade hyrt, i familjens villa i Tranås. En tredjedel av bolagets samlade intäkter kom från kunderna i Tranås. Enligt Regeringsrätten var det av betydelse att den skattskyldige kunde behålla dessa

kunder. En förutsättning för detta ansågs vara att den skattskyldige hade varit beredd att hålla en god servicenivå med möjlighet att någon dag i veckan sammanträffa personligen med kunderna, och att sammanträffandena utan tidsutdräkt kunnat följas av avslutande arbete på kontoret i Tranås. Mot bakgrund av detta kunde det enligt Regeringsrätten inte krävas att den skattskyldige skulle ha flyttat till Växjö.

Det föreligger enbart två avgöranden från Regeringsrätten under de senaste åren som behandlar rätten till avdrag för ökade levnadskostnader, varav ett (RÅ 1998 ref. 12) avser tid efter det att de nya bestämmelserna infördes genom skattereformen.

RÅ 1998 ref 12 – Fråga i målet var vid vilken tidpunkt den s.k. tvåårsregeln vid tillfälligt arbete skulle börja löpa. Omständigheterna var i korthet följande. Den skattskyldige påbörjade ett vikariat den 1 april 1991 på annan ort än bostadsorten men behovet av dubbelt boende uppstod inte förrän vid ett senare tillfälle och den skattskyldige anskaffade lägenhet på arbetsorten först den 1 augusti 1992. Skattemyndighetens inställning var att tidsperioden skulle börja löpa när arbetet påbörjades medan den skattskyldiges inställning var att tidsperioden skulle börja löpa när det dubbla boendet inleddes. Regeringsrätten uttalade att med hänsyn till den terminologi som används i aktuell anvisningspunkt får uttrycket "avdrag medges" antas ha samma innebörd som att "avdragsrätt föreligger", vilket innebär att regeln tar sikte på att begränsa den tid under vilken avdragsrätt objektivt sett föreligger (tiden kan således inte förskjutas t.ex. genom att den skattskyldige under en inledande period avstår från att yrka ett avdrag som han är berättigad till). Med denna utgångspunkt låg det enligt Regeringsrätten närmast till hands att tolka regeln så att maximitiden börjar löpa när samtliga objektiva förutsättningar för avdrag första gången föreligger. De objektiva förutsättningarna för avdragsrätt inträder när ett arbete, som uppfyller villkoren i övrigt, första gången föranleder övernattnings. Den angivna tvåårsperioden bör således räknas från denna tidpunkt, dvs. i den skattskyldiges fall från och med den 1 augusti 1992 då det dubbla boendet inleddes.

RÅ 1998 ref. 39 – Fråga i målet var om avdragsrätt för merkostnader förelåg för skattskyldig med permanent boende i föräldrahemmet utan några hyreskostnader och, med anledning av tillfälligt arbete på annan ort, med tillfälligt boende med hyreskostnader om totalt 6 000 kr. Regeringsrätten uttalade att den omständigheten att den skattskyldige inte haft några boendekostnader på bostadsorten inte begränsade dennes rätt till avdrag för ökade levnadskostnader.

14.3 Överväganden och förslag

Nedan följer en genomgång av de fyra olika situationer där avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete kan medges, nämligen att arbetet avser en kortare tid, arbetet inte är kortvarigt men ändå tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten, arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten. Som kommer att framgå föreslår vi inte någon förändring av de grundläggande förutsättningarna för avdragsrätt.

Inledningsvis skall ett förtydligande göras av skillnaderna mellan de vanligaste typerna av tillfälligt arbete, nämligen att arbetet pågår en kortare tid eller är tidsbegränsat till sin natur.

Skillnaden mellan dessa former av tillfälliga arbeten blir tydlig om man jämför en visstidsanställning med ett projektarbete. Vid visstidsanställning har arbetsgivare och arbetstagare vanligtvis på förhand bestämt varaktigheten av anställningen. Arbetet är tidsbestämt. Det kan innebära att arbetsuppgifterna ifråga under en viss tid fullgörs av den anställde, som därefter ersätts av någon annan. Projektarbetet däremot utmärks av att arbetsuppgifterna är fullgjorda vid projekttidens slut. Det ligger i sakens natur att det ibland vid projektarbete kan vara svårt att beräkna hur lång tid som kan komma att åtgå för arbetet men säkert finns det en planläggning för hur lång tid arbetet får ta. Den avgörande skillnaden i förhållande till det tidsbestämda arbetet är att någon förlängning av anställningen vid projektets slut inte kan påräknas, eftersom det typiskt sett saknas arbetsuppgifter.

Hur länge kan då ett arbete betecknas som tillfälligt i den mening att avdrag för ökade levnadskostnader kan påräknas? Vi har tidigare föreslagit ett slopande av den tvåårsgräns som gällt sedan inkomstskattereformen och riksdagen har därefter beslutat att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader inte skall vara tidsbegränsad. Det föreligger således numera en rätt till avdrag för ökade levnadskostnader så länge det tillfälliga arbetet pågår. För ett arbete som till sin natur är tidsbegränsat, exempelvis olika former av projektarbeten, torde detta förhållande inte medföra några tillämpningsproblem. En visstidsanställning däremot kan enligt lagtexten endast betecknas som ett tillfälligt arbete om den pågår en kortare tid.

Arbetet avser endast en kortare tid

För bestämning av uttrycket kortare tid är det vår uppfattning att ledning kan hämtas från de tidsgränser som tidigare gällt. En tidsgräns på två år

är sedan länge vedertagen som avgränsning för avdragsrätt för ökade levnadskostnader både vid tillfälligt arbete och tjänsteresa. En sådan gräns skulle därför kunna vara en lämplig utgångspunkt vid bestämning av vad som skall avses med uttrycket kortare tid. Emellertid bör enligt vår uppfattning en tvåårsgräns i första hand användas som en riktpunkt. Det skall således vara möjligt att i det enskilda fallet göra bedömningen att även om arbetet omfattat något mer än två år är det ändå att bedöma som en kortare tid. Vi är av den uppfattningen att en sådan ordning går att förena med kravet på förutsebarhet och enkelhet i tillämpningen.

Ett problem vid tillfälligt arbete kan vara att anställningsavtalen tidsmässigt kan komma att anpassas till den tidsgräns som gäller i beskattningshänseende. Tidigare gällde detta generellt på grund av den lagstadgade tvåårsgränsen, men får numera endast aktualitet i de fall det tillfälliga arbetet avser kortare tid. I stället för att ta ett arbete på fyra år kan arbetstagare komma att sluta avtal med arbetsgivare om två på varandra följande perioder om två år. Genom ett sådant förfarande skulle den skattskyldige kunna hävda att ett nytt tillfälligt arbete som också avser kortare tid skulle föreligga och att en ny tvåårsperiod för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader skulle inledas. Förfaringsättet medför givetvis kontrollsvårigheter för skatte-myndigheterna och kan därför i vissa fall antas innebära att avdrag erhålls i en situation där avdragsrätt egentligen inte föreligger. Utredningen har inte något konkret förslag på hur dessa problem kan lösas, men vissa överväganden kan dock göras om vilka omständigheter som bör kunna beaktas vid bestämmande av om det tillfälliga arbetet skall ligga till grund för avdragsrätt för ökade levnadskostnader genom att arbetet avser en kortare tid.

Vad först gäller den nyss nämnda situationen bör följande gälla. Bedömningen av om avdragsrätt skall föreligga får göras utifrån de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Skatte-myndigheterna skall därvid enligt vår uppfattning ha möjlighet att låta den faktiska avsikten med anställningsavtalen, och inte vad som civilrättsligt framkommer av formuleringar i avtalen, vara vägledande vid denna bedömning. Om det därvid framgår att avsikten redan vid ingåendet av det första anställningsavtalet varit att ett nytt avtal senare kommer att träffas avseende en ny, kortare tidsperiod kan det antas att denna planering gjorts utifrån ett önskemål att anpassa anställningsförhållandena till den skatterättsliga tidsgränsen, så att maximalt avdrag för ökade levnadskostnader skall kunna erhållas. I denna situation skall ingen avdragsrätt föreligga över huvud taget, eftersom kravet på att arbetet skall avse en kortare tid inte är uppfyllt.

Å andra sidan kan följande situation tänkas. När anställningsavtalet ingås är det båda parter uppfattning att arbetet skall pågå viss avtalad

kortare tid (maximalt två år). Mot slutet av anställningstiden inträffar emellertid omständigheter som gör att de förutsättningar som gällde vid anställningsavtalets ingående ändrats. Parterna vill därför träffa ett nytt anställningsavtal avseende viss kortare tid. Att i den situationen vägra den skattskyldige avdragsrätt för ökade levnadskostnader med motiveringen att det nya tillfälliga arbetet avser ett uppdrag hos samma arbetsgivare med samma innehåll som det tidigare arbetet, ter sig obilligt eftersom avsikten med det nya anställningsavtalet inte varit att anpassa anställningen till den skatterättsliga tidsgränsen för avdragsrätt.

En annan situation där fråga uppkommer om ett nytt, kortvarigt arbete skall anses föreligga kan exemplifieras enligt följande. I slutet av en utbildning genomgår den skattskyldige praktiktjänstgöring på viss arbetsplats. När praktiktjänstgöringen, som pågått kortare tid än två år och betraktats som ett kortvarigt arbete, avslutas, erbjuds den skattskyldige ett vikariat för kortare tid, maximalt två år, av samma arbetsgivare som tillhandahållit praktikplatsen. Redan den omständigheten att en ny anställningsform föreligger, vikariat i stället för praktiktjänstgöring, innebär enligt utredningens uppfattning att fråga i denna situation är om ett nytt kortvarigt, tillfälligt arbete. Avdragsrätt för ökade levnadskostnader skall i denna situation därför medges även för den andra perioden av tillfälligt arbete.

Är emellertid anställningsformen hos samma arbetsgivare densamma för två på varandra följande kortvariga arbeten, t.ex. två vikariat, får i stället avgörande vikt fästas vid bl.a. om andra eller delvis andra arbetsuppgifter avses eller om arbetet skall utföras på annan plats än tidigare. En samlad bedömning får göras av omständigheterna i det enskilda fallet. Avser det nya anställningsavtalet samma arbetsuppgifter på samma plats som det första anställningsavtalet, kan, såsom tidigare nämnts, inte något nytt kortvarigt arbete anses föreligga. Fråga blir då hur lång "karenstid" som behövs för att ett nytt anställningsavtal med precis samma innehåll som det första anställningsavtalet ändå skall anses utgöra ett nytt kortvarigt arbete. Omständigheterna kan därvid antas variera från fall till fall i så stor utsträckning att det inte är lämpligt att i lagtext uttala någon bestämd tidsgräns i detta hänseende. Denna fråga lämpar sig bäst att avgöra i rättstillämpningen, eftersom ett övervägande av de individuella förhållandena alltid bör göras. Generellt kan dock sägas att om ett nytt kortvarigt arbete för samma arbetsgivare har precis samma innehåll och skall bedrivas på samma plats under samma förutsättningar som gällde för det första kortvariga arbetet, bör viss tid förflyta innan avdragsrätt ånyo skall anses uppkomma. Det är därvid vår uppfattning att den tid som krävs för att en ny tjänsteresa skall anses påbörjad, fyra veckor, är alltför kort för att vara aktuell när

fråga uppstår om ett nytt kortvarigt, tillfälligt arbete skall anses föreligga.

I detta sammanhang kan ytterligare en situation nämnas även om den tar sikte på alla typer av tillfälligt arbete. Om en skattskyldig under många års tid tar tillfälliga arbeten på viss annan ort än bostadsorten bör avdrag så småningom kunna vägras med hänvisning till att det skäligen kan ifrågasättas om inte avflyttning bör ske till arbetsorten.

Tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten

Detta kriterium för avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete tillkom i samband med skattereformen. Som skäl angavs följande (prop. 1989/90:110 s. 359).

Undantagsfallen bör som RINK framhåller också omfatta fall där traktamentsschablonen inte längre är tillämplig på grund av att tremånadersperioden löpt ut men där den skattskyldiges arbets- och bostads-situation i övrigt är oförändrad. Till de kategorier som inte har någon fast arbetsplats och som tar tidsbegränsade arbeten utanför hemorten hör t.ex. byggnads- och anläggningsarbetare. Som RINK framhåller finns det emellertid även andra skattskyldiga som visserligen inte tagit vad som typiskt sett kan anses utgöra tillfälliga arbeten men där definitiv avflyttning till arbetsorten till följd av tjänstgöringens eller uppdragets speciella natur ändå är utesluten. Ett exempel är sådana ledamöter av Sveriges riksdag som under långa perioder behåller bostadsanknytningen till sin valkrets eller hemort.

Mot denna bakgrund föreslås den nuvarande regeln kompletterad med tillägget att möjlighet till avdrag skall föreligga vid arbeten, som visserligen inte kan sägas vara kortare tid, men som ändå är tidsbegränsade till sin natur och där anknytningen till hemorten av olika skäl är naturlig.

Med anledning av sloandet av den generella tvåårsgränsen för rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete angavs beträffande detta kriterium följande (prop. 1998/99:83 s. 19).

Sloandet av tvåårsgränsen får i stället främst betydelse när anledningen till ökade levnadskostnader är att arbetet, som visserligen inte kan betecknas som kortvarigt, typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs. Vad som åsyftas här är framför allt tjänsteresor som varar längre tid än tre månader på samma ort och där avdragsrätten alltså bedöms enligt bestämmelserna

om tillfälligt arbete utanför bostadsorten. Det gäller således bl.a. objektsanställningar inom byggnads- och anläggningsbranschen där arbetstagarens vanliga verksamhetsort bestäms utifrån bostaden.

Samordningsbestämmelsen infördes vid skattereformen. Kriteriet "tidsbegränsat till sin natur" infördes samtidigt därför att lagstiftaren ville att tjänsteresor som pågick längre tid än tre månader och som företogs av skattskyldiga inom byggnads- och anläggningsbranschen med objektrelaterade arbeten (t.ex. att bygga en bro) och som hade bostaden som tjänsteställe, även fortsättningsvis skulle få avdrag för ökade levnadskostnader. Lokutionen "sådan att det kräver en fast anknytning till bostadsorten" infördes av samma anledning för t.ex. ledamöter av Sveriges riksdag.

Vi har i avsnitt 13.1.2 uttryckt uppfattningen att någon bestämmelse om samordning av ovan nämnt slag inte skall finnas. I stället skall reglerna om tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning renodlas i skilda lagrum. Det aktuella rekvisitet, att arbetet skall vara tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten, behöver därför inte kvarstå av den anledning den infördes, eftersom samordningsbestämmelsen tas bort. Ställning måste därför tas till om skäl finns att behålla dessa förutsättningar som självständiga grunder för avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete.

På arbetsmarknaden har under den senaste tioårsperioden stora förändringar ägt rum. Detta framgår av betänkandet DELTA – Utredningen om deltidarbete, tillfälliga jobb och arbetslöshetsersättning (SOU 1999:27). Av betänkandet framgår vidare följande (s. 34, 238 och 244). Antalet fast anställda har minskat kraftigt medan antalet och andelen tidsbegränsat anställda har ökat. Under 1997 hade drygt en halv miljon människor tidsbegränsad anställning. En tydligt inslag i antalet nyanställningar är att den övervägande andelen av dessa är tidsbegränsade arbeten. Det är främst behovsanställningar men också projektanställningar som har ökat och de svarar vardera för en femtedel av de tidsbegränsade anställningarna. Vikariat har successivt minskat i omfattning även om den till antalet fortfarande är den största andelen. DELTA-utredningen gör bedömningen att de tidsbegränsade anställningarna kommer att öka under de kommande åren.

Även om förutsättningen att arbetet skulle vara tidsbegränsat till sin natur infördes med i huvudsak en viss yrkeskår i åtanke, är det enligt utredningens mening mot ovan angivna bakgrund angeläget att denna förutsättning behålls som en självständig grund för avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete. Vad som avses härmed är arbetets innehåll, d.v.s. typiska objekts- och projektarbeten. Arbetet pågår tills det är slutfört oberoende av hur lång tid detta tar. Antalet projekt-

anställningar har enligt DELTA-utredningen ökat och avser numera en femtedel av alla tidsbegränsade arbeten. För att lagstiftningen avseende avdrag i inkomstslaget tjänst skall motsvara de faktiska förhållanden som föreligger och därmed vara i takt med utvecklingen på arbetsmarknaden bör därför förutsättningen att avdragsrätt föreligger om arbetet är tidsbegränsat till sin natur finnas kvar som en självständig grund för avdragsrätt och även avse alla typer av arbeten och yrkeskategorier. Utvecklingen på arbetsmarknaden synes innebära att denna typ av tillfälligt arbete vid sidan av de arbeten som är tidsmässigt bestämda (avser kortare tid) är och kommer att vara de vanligaste typerna av tillfälligt arbete i skatterättslig bemärkelse.

Vad härefter gäller förutsättningen att avdragsrätt föreligger om arbetet är sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten görs följande överväganden. Denna förutsättning infördes också i samband med skattereformen med anledning av samordningsbestämmelsen, och tog främst sikte på ledamöter av Sveriges riksdag. När samordningsbestämmelsen nu föreslås tas bort blir därför frågan om detta rekvisit bör kvarstå. Utredningen kan inte överblicka om någon annan yrkesgrupp kan ha avsetts med detta rekvisit när bestämmelsen infördes. Det kan därför inte uteslutas att någon grupp av skattskyldiga kan eller kommer att kunna avses med detta rekvisit. Eftersom det dock kan antas att antalet skattskyldiga som här avses inte kan vara alltför många, bör detta rekvisit anses kunna omfattas av den i lagrummet sist uppställda förutsättningen för avdragsrätt, nämligen att det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

Arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten

Rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete som skall bedrivas på flera olika platser kan föreligga bl.a. när en person har flera anställningar eller har två eller flera olika arbetsplatser i samma tjänst. I dessa situationer kan det således inte krävas att den skattskyldige skall avflytta till arbetsorten. Någon tidsgräns gäller inte, varför avdragsrätt föreligger så länge den aktuella arbetsituationen föreligger. Själva arbetet behöver inte heller vara tillfälligt till sin karaktär. Vi har inte funnit någon anledning att föreslå förändringar i detta avseende.

Härutöver kan avdrag medges om det av någon annan anledning än de ovan nämnda inte skäligen kan krävas att den skattskyldige flyttar till den ort där arbetet utförs. Varken av förarbeten eller rättspraxis framgår vad som avses med lokutionen ”annan anledning”. Riksskatteverket

uttalar endast i rekommendationer (RSV S 1998:39) att vid bedömningen får hänsyn tas till de omständigheter som föreligger i varje enskilt fall. Med tanke på att situationer kan uppkomma där avdragsrätt bör föreligga, men som inte kunnat förutses av lagstiftaren, bör denna avdragsmöjlighet kvarstå.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete återfinns i 12 kap. 15–18 §§ inkomstskattelagen.

15 Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning

Förslag: Rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning föreligger om vissa objektiva förutsättningar är för handen. Någon bedömning av skäligheten av den dubbla bosättningen skall inte göras.

Avdrag skall kunna medges under längst tre år för gifta och sambor och under längst ett år för övriga skattskyldiga. Det skall inte föreligga någon möjlighet till rätt till avdrag under längre tid än de nämnda.

Utredaren skall kartlägga i vilken utsträckning bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning medför tillämpningsproblem och lämna förslag till hur eventuella problem bör lösas. Utredaren skall särskilt undersöka de tidsgränser som gäller för avdrag för kostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, bedöma om de är lämpliga samt föreslå hur de tidsgränser som behövs kan göras tydligare och mer förutsebara.

15.1 Gällande rätt och rättsutveckling

Ökade levnadskostnader skall dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skälig på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet.

Ökade levnadskostnader skall bara dras av om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Kostnaderna skall dras av under längst tre år för gifta och sambor och längst ett år för övriga

skattskyldiga. Kostnaderna skall dock dras av för längre tid om särskilda skäl talar för det.

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller beräknad enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas härvid uppgå till 30 procent per hel dag av maximibeloppet om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent per hel dag av normal-beloppet om arbetsorten ligger utomlands.

Rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning kunde medges första gången vid 1964 års inkomsttaxering (prop. 1963:120). Det hade dessförinnan inte funnits någon möjlighet till avdrag och inställningen i dåvarande praxis var att när den skattskyldige valde att bosätta sig på annan ort och till följd därav vidkändes kostnader för resor och uppehälle skulle dessa kostnader anses utgöra den skattskyldiges personliga omkostnader, vilka inte var avdragsgilla. I förarbetena (SOU 1962:47 s. 76–78) ansågs konsekvenserna av dåvarande praxis inte tillfredsställande. Starka skälighetssynpunkter kunde anföras för en betydande utvidgning av möjligheterna till avdrag för ökade levnadskostnader. Den då rådande situationen på bostadsmarknaden hade lett till att den som tog anställning på ny ort åsamkades en betydande fördyring av sina levnadskostnader under en övergångstid till dess att en ny familje-bostad hade kunnat erhållas. Gentemot inställningen att kostnader vid dubbel bosättning var att hänföra till personliga levnadskostnader – på grund av frivilligt träffade val – framhöll den utredningen att skattebördan för samtaxerade makar måste avvägas med utgångspunkt från att makar normalt hade gemensamt hushåll. Om de på grund av sin förvärvsverksamhet eller andra liknande skäl inte hade gemensamt hushåll borde den därigenom sänkta skatteförmågan beaktas genom avdrag för merkostnaderna. Däremot borde sådant avdrag inte komma ifråga enbart på grund av att makarna var bosatta på skilda orter eller att de särtaxerades.

De grundläggande förutsättningar för avdragsrätt som gäller för närvarande är i princip desamma som gällde vid införandet 1963. Genom skattereformen utvidgades personkretsen på så sätt att bestämmelsen även kom att omfatta samboende par (såväl hetero- som homosexuella) samt ensamstående skattskyldiga. Den utredning som låg till grund för skattereformen (SOU 1989:33, del III, s. 86) ansåg att det fanns ett behov av att modernisera bestämmelsen på så sätt att kretsen för avdragsberättigade utvidgades. I sammanhanget erinrades emellertid om att tillämpningen även fortsättningsvis borde präglas av restriktivitet. Skattereformen medförde även (prop. 1989/90:110, del 1, s. 358–360)

att avdragsrätt skulle kunna föreligga när den gemensamma bostaden flyttades till den ena makens eller sambons nya arbetsort medan den andre maken eller sambon under en övergångs-period stannade kvar på den tidigare gemensamma bostadsorten.

När tvåårsgränsen vid tillfälligt arbete slopades, uttalade regeringen (prop. 1998/99:83 s. 18–19) följande.

Det är enligt regeringens mening tydligt att nuvarande bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete utanför bostadsorten inte är så förutsebara och enkla som de borde vara. Den tilltagande rörligheten på arbetsmarknaden accentuerar problemen. Kritiken mot bestämmelserna tar sikte främst på osäkerheten om i vilka fall avdrag skall medges under längre tid än två år och nackdelarna med detta. Det är regeringens uppfattning att otydligheten i fråga om vilka situationer som omfattas av avdragsrätten har en negativ inverkan på rörligheten på arbetsmarknaden. Den enskilde kan i vissa fall inte innan arbetet påbörjas överblicka hur en begäran om avdrag för ökade levnadskostnader kan komma att bedömas vid taxeringen. Eftersom kostnadsavdraget har betydelse för det ekonomiska utfallet av anställningen, är ett besked i frågan således av stor vikt för den enskilde.

Kriterierna för att medge avdrag utöver två år – anställningens natur eller andra särskilda skäl – lämnar också ett betydande utrymme för olika tolkningar som utan vägledande domstolsavgöranden medför en stor risk för oacceptabla olikheter i tillämpningen av bestämmelserna.

Advokatsamfundet anser att tidsgränsen för avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning bör avskaffas samtidigt med tvåårsgränsen vid tillfälligt arbete utanför bostadsorten. Avdragsrätten vid dubbel bosättning är emellertid knuten till personliga förhållanden och inte till de omständigheter hänförliga till arbetet eller anställningen, som är fallet i fråga om avdragsrätten vid tillfälligt arbete. Tidsbegränsningen för avdrag vid dubbel bosättning kräver bl.a. därför att man gör andra överväganden än de som är aktuella i detta lagstiftningsärende.

15.2 Rättstillämpningen

Från tiden innan skattereformen föreligger ett flertal avgöranden från Regeringsrätten som behandlar avdragsrätten för kostnader som uppkommit till följd av dubbel bosättning. Eftersom grund-förutsättningarna inte har förändrats under årens lopp har dessa avgöranden fortfarande prejudicerande verkan. Den lagstadgade tidsgränsen samt möjligheten till

avdrag även när familjebostaden flyttats infördes emellertid först genom skattereformen.

RÅ 1971 ref. 14 – Målet avsåg 1966 års inkomsttaxering. Den skattskyldige hade sedan 1956 förlagt sin verksamhetsort till annan ort än den där familjebostaden var belägen och haft bostad där. Med hänsyn till att detta förhållande ägt bestånd under närmare tio år kunde den förebragta utredningen inte anses på ett godtagbart sätt visa att han skulle vara berättigad till avdrag med anledning av den skilda bosättningen.

RÅ 1973 ref. 88 – En anställd inom Försvarsmakten drabbades av kostnader för dubbelt boende när den övriga familjen ett år i förväg flyttade till den ort där den anställde visste att han skulle bli placerad. Rätt till avdrag förelåg inte eftersom det var familjen som flyttat till annan ort än den där den skattskyldige var bosatt och hade sitt arbete.

RÅ 1973 ref. 112 – Målet avsåg 1971 års inkomsttaxering. Den skattskyldige hade, till följd av att han sedan 1966 haft anställning på annan ort än hustrun, åsamkats kostnader för dubbelt boende. Med hänsyn till hustruns ålder (60 år vid inkomståret) och anställningsförhållanden (ordinarie tjänst) med nära förestående pensionering kunde det icke skäligen ifrågasättas att hustrun skulle flytta till mannens nya bostadsort. Den skattskyldige var därför berättigad till yrkat avdrag.

RÅ 1973 ref. 113 – Skattskyldig, som i tjänsten förflyttats till ny ort, yrkade avdrag för kostnader för dubbelt boende i tio månader (Under det första året utgick s.k. omställningstraktamente och avdraget avsåg tiden därefter.). Som skäl för avdrag åberopade den skattskyldige bland annat hustruns förvärvsarbete, behov av tid för att avhända sig fastigheten samt barnens skolgång. Med hänsyn till att särskilda omständigheter fick anses föreligga under fyra månader medgavs avdrag under så lång tid. (Barnens skolgång får anses ha utgjort det huvudsakliga skälet, vår anm.)

RÅ 1974 ref. 37 – Även om merkostnaderna för dubbelt boende hade uppkommit till följd av att den skattskyldiges maka inte omedelbart hade kunnat flytta med maken till dennes nya arbets- och bostadsort medgavs avdrag för skälig logikostnad som uppkommit på den nya bostadsorten och inte den ort där maken bodde kvar.

RÅ 1975 ref. 91 – Kostnader för dubbelt boende hade uppkommit till följd av att den skattskyldiges hustru kvarstannat på den gamla bostadsorten för att fullfölja sina universitetsstudier. Dessa förhållanden ansågs inte vara att hänföra till sådana omständigheter som kunde berättiga till avdrag för ökade levnadskostnader.

RÅ 1975 ref. 124 – Skattskyldig, som i tjänsten förflyttats till ny ort, ansågs berättigad till avdrag för kostnader för dubbelt boende under en omställningstid intill utgången av barnens innevarande läsår.

RÅ 1976 ref. 3 – Målet avsåg 1970 års inkomsttaxering. Den skattskyldige och dennes hustru, som skulle pensioneras 1971, hade sedan 1962 innehaft skilda arbets- och bostadsorter. Under beskattningsåret 1969 hade tidpunkten för hustruns pensionering ryckt närmare och skälen för henne att bo kvar hade således stärkts. Denna omständighet medförde emellertid inte att rätten till avdrag för kostnader till följd av den dubbla bosättningen skulle uppstå. Omständigheten förelåg inte när den dubbla bosättningen inleddes.

RÅ 1976 ref. 149 – Målet avsåg 1970 års inkomsttaxering. Den skattskyldige och dennes hustru hade sedan 1959 till följd av deras arbetsförhållanden arbetat och bott på skilda orter. Med hänsyn till den långa tidsrymd som den skattskyldige innehaft sin fasta anställning kunde hustruns förvärvsverksamhet (chefsposition) inte ensam tillmätas sådan betydelse att avdragsrätt av denna anledning kunde föreligga. Med hänsyn till anställningstidens längd kunde inte heller det förhållandet att den skattskyldiges pensionering varit nära förestående föranleda rätt till avdrag.

RÅ 1976 ref. 172 (plenum) – Kostnader för dubbelt boende hade uppkommit till följd av att den skattskyldige hade ingått äktenskap och därefter bott kvar på sin arbetsort medan hustrun varit bosatt på annan ort. Med hänsyn till utformningen av lagtexten kunde avdrag för ökade levnadskostnader med anledning av det ingångna äktenskapet inte medges. (Mål med motsatt utgång hade avdömts tidigare år.)

RÅ 1977 ref. 48 – Skattskyldig, som åsamkats merkostnader till följd av att maken på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort, ansågs inte berättigad till avdrag eftersom hon hade bott kvar i familjebostaden. Avdrag kan således enbart komma i åtnjutande av den som flyttar på grund av sitt arbete.

RÅ 1977 ref. 62 – Målet avsåg 1972 års inkomsttaxering. Den skattskyldige hade sedan 1963 tjänstgjort i Göteborg som professor i obstetrik och gynekologi samt som överläkare medan hustrun hade tjänstgjort i Stockholm som överläkare samt som föreståndare för ett laboratorium. Med hänsyn till makarnas specialinriktade arbetsområden hade det funnits begränsade möjligheter för dem att ha förvärvsarbete på samma ort. Då det med hänsyn till hustruns förvärvsverksamhet inte skäligen hade kunnat ifrågasättas att hon skulle ha flyttat till Göteborg var den skattskyldige berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader. (Någon hänsyn till den långa tidsperioden togs inte, vår anm. Två regeringsråd var skiljaktiga då de ansåg att kostnaden var en privat levnadskostnad som inte var avdragsgill.)

RÅ77 Aa-130 – Målet avsåg 1973 års inkomsttaxering. Den skattskyldige hade sedan hösten 1968 arbetat på annan ort än den där familjebostaden var belägen. Han hade regelmässigt sökt arbeten för att

möjliggöra en återflyttning. Hustrun hade inte möjlighet att erhålla likvärdig tjänst på samma ort som mannen. Med hänsyn till dessa omständigheter medgavs, även om förhållandevis lång tid (fem år) hade förflutit, avdrag för den ökning i levnadskostnaderna som föranletts av den skilda bosättningen.

RÅ81 1:58 – De skattskyldiga hade gemensam jordbruksfastighet på en ort. Både mannen och hustrun hade emellertid både arbete och bostad på varsin annan ort. Båda makarna yrkade avdrag för ökade levnadskostnader. Regeringsrätten uttalade bland annat följande avseende syftet med bestämmelsen.

Bestämmelsen... ..ger möjlighet att genom avdrag vid taxering beakta merkostnader för en familj som splittrats på grund av arbetsförhållanden, bostadsbrist m.m. Bestämmelsen är ett undantag från principen att avdrag inte medges för personliga levnadskostnader. Omständigheterna vid bestämmelsens tillkomst ger vid handen att avdragsmöjligheterna främst avsåg att ge viss skattelättnad under en övergångstid, under vilken familjen kunde återförenas. Den prövning som enligt bestämmelsen skall ske huruvida det skäligen kan ifrågasättas om inte familjen skall avflytta till den skattskyldiges bostadsort skall därför företas årligen, och det torde därvid vara ofrånkomligt att även inledningsvis godtagbara skäl för att skattemässigt beakta den dubbla bosättningen med tiden försvagas.

Det förhållande som förelåg i målet fick anses ge vid handen att makarna inte verkligen avsett att förlägga sina arbetsplatser till samma ort eller närbelägna orter utan att de träffat valet att under överskådlig tid framåt med bibehållna bosättningsförhållanden fortsätta sina yrkesverksamheter. (För att avdragsrätt skall föreligga skall det således föreligga en avsikt hos makarna att på sikt ha gemensamt boende, vår anm.)

RÅ 1988 not. 445 – Den skattskyldige och dennes make hade till följd av makens arbete flyttat från Stockholm och bosatt sig i Söderköping. Inledningsvis hade den skattskyldige varit tjänstledig från sin anställning som violinist vid Kungl. Teatern i Stockholm (och haft liknande anställning i Norrköping) för att sedermera återgå till denna anställning. Till följd härav uppkom kostnader för dubbel boende. Av utredningen fick anses framgå att det icke skäligen kunde ifrågasättas att den skattskyldiges make skulle avflytta från familjens familjebostad i Söderköping. Oavsett att den skattskyldige, på grund av oförutsedda omständigheter, hade återupptagit sin tidigare tjänst fanns förutsättningar för medgivande av avdrag. Regeringsrätten uttalade att enligt praxis medgavs avdrag endast under en övergångstid om det inte förelåg särskilda omständigheter. Omständigheterna ansågs vara sådana

att den skattskyldige, fastän att hon sedan hösten 1979 haft anställning i Stockholm, var berättigad till avdrag.

RÅ 1990 not. 432 – Svårigheter att avyttra familjebostaden på den gamla arbetsorten är inte ett sådant förhållande som grundar rätt till avdrag.

RÅ 1991 not. 219 – Den skattskyldige hade tillsammans med make och tre barn vistats i Kenya på grund av makens anställning. Den skattskyldige återvände på grund av anställningsskäl tillsammans med två av barnen till Sverige vid ett tidigare tillfälle än maken och det tredje barnet. Regeringsrätten uttalade att för rätt till avdrag krävs att två villkor är uppfyllda; att den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt och att den skattskyldiges bosättning på denna ort orsakats av hans arbete. Även om merparten av familjen flyttat till Sverige ansågs det rimligast att anse orten i Kenya vara familjens bostadsort fram till dess maken flyttade därifrån. Med detta synsätt hade den skattskyldige tillsammans med två av barnen bosatt sig på annan ort än den där familjen var bosatt. De två villkoren för avdragsrätt var därigenom uppfyllda och den skattskyldige var berättigad till avdrag.

RÅ 1992 not. 602 – Den skattskyldige, som var kirurg, hade tagit anställning på annan ort än den där familjebostaden var belägen. För att kunna fullgöra sin bakjourtjänstgöring var han tvungen att hyra lägenhet på arbetsorten. Denna omständighet utgjorde inte skäl för att medge avdrag.

RÅ 1994 not. 55 – Den skattskyldige yrkade avdrag för kostnader vid dubbel bosättning under utbildning i tjänsten. Han erhöll under utbildningstiden inte någon lön utan erhöll i stället utbildningsarvode. Med hänsyn till att arvodet utgjorde skattepliktig intäkt och genomgång av utbildningen var att jämställa med fullgörande av tjänsten förelåg rätt till avdrag för merkostnader föranledda av utbildningen.

Av intresse är även ett uttalande, rörande en eventuell tidsbegränsning vid avdrag för dubbel bosättning, i rättsfallet R75 1:53 som visserligen behandlade frågan om rätten till avdrag vid tillfälligt arbete. Två regeringsråd utvecklade sin mening på bland annat följande sätt.

I fjärde styckets fall (*dubbel bosättning, vår anm.*) är någon tidsbegränsning för avdragsrätten icke föreskriven. Emellertid är det icke givet att de yttre omständigheternas oföränderlighet under alla förhållanden måste medföra bibehållen avdragsrätt. Denna rätt förutsätter nämligen att det icke skäligen kan ifrågasättas att maken skall flytta till den skattskyldiges nya bosättningsort. Flyttning kan naturligtvis icke krävas om exempelvis familjebostad ej kan uppbringas på den skattskyldiges bostadsort. När det gäller makes förvärvsverksamhet som

hinder för gemensam bosättning finns däremot i allmänhet ett större utrymme för en skälighetsbedömning. Gränsen mellan objektiva hinder eller svårigheter att överflytta förvärvsverksamhet från en ort till en annan och ett på personliga skäl träffat val att bibehålla dittillsvarande verksamhet och bosättningsort är flytande, och en viss handlingsfrihet torde regelmässigt erbjuda sig efter någon tid. Om icke något klart hinder för makes flyttning kan påvisas av den skattskyldige ligger det därför i allmänhet närmast till hands att antaga att splittrad bosättning inom en familj efter ett övergångsskede – vars längd måste kunna variera efter förhållandena i det enskilda fallet – har sin grund i ett av makarna träffat val. När så är fallet kan det i skattehänseende skäligen krävas att den skilda bosättningen upphör, och de ökade levnadskostnader som bosättningsförhållanden har till följd måste hänföras till den skattskyldiges personliga levnadskostnader. För dessa gäller ingen avdragsrätt.

15.3 Överväganden och förslag

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort har förändrats (prop. 1998/99:83) på så sätt att någon i lagtexten uttalad tidsgräns för avdragsrätten inte längre finns. Vi skall här ta ställning till om motsvarande bör gälla vid avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Enligt gällande rätt kan avdrag medges under längst tre år för gifta och sambor och under längst ett år för övriga skattskyldiga, dvs. ensamstående. När särskilda skäl föreligger kan avdrag medges under längre tid.

Det finns inte någon statistik som utvisar hur yrkade avdrag för ökade levnadskostnader fördelar sig mellan tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Detta beror på att de olika situationerna inte särredovisas i självdeklarationerna. Med hänsyn härtill går det inte att fastställa hur många personer som medges avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och således går det inte heller att fastställa för hur lång tid avdrag yrkas. För att kartlägga de eventuella tillämpningsproblem som kan föreligga har vi frågat ett antal skattehandläggare vid vissa utvalda skattemyndigheter om det föreligger problem vid tillämpningen. Därvid har det inte framkommit att det skulle föreligga några särskilt utmärkande problem med tillämpningen av bestämmelserna om tidsbegränsad avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Några skattehandläggare har emellertid uppgett att yrkande om sådana avdrag kan leda till omfattande och svårbedömda utredningar på grund av de subjektiva bedömningar som måste göras. Det förekommer givetvis meningsskiljaktigheter mellan

de skattskyldiga och skatte-myndigheterna om rätt till avdrag föreligger eller inte. Dessa tvister tar till stor del sikte på om de grundläggande förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda. Eftersom samtliga situationer som innebär dubbelt boende inte är avdragsberättigande är det ofrånkomligt att det uppkommer tvister om hur bestämmelsen skall tolkas samt vilka situationer som omfattas av bestämmelsen och vilka situationer som inte omfattas av bestämmelsen. Att helt eliminera dessa problem är inte möjligt.

Såsom ovan nämnts föreslog vi i delbetänkandet att den tvååriga tidsgräns som gällde vid avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete skulle slopas. Så har också skett med tillämpning första gången vid 1999 års taxering. En anledning till att bestämmelsen slopades var att den hade skapat stor osäkerhet när det gällde frågan om hur lång tid den skattskyldige kunde påräkna avdrag. Det får anses klarlagt att tidsbegränsad avdragsrätt med möjlighet till ytterligare avdrag när särskilda skäl föreligger vid dubbel bosättning inte har vållat tillämpningsproblem i samma utsträckning som vid tillfälligt arbete. En fråga som likväl uppkommer är om de tidsgränser som gäller vid dubbel bosättning också bör slopas eller på annat sätt förändras. En annan fråga som uppkommer är om de grundläggande förutsättningarna för avdragsrätt behöver eller bör förändras.

När bestämmelsen infördes, uttalades i förarbetena (prop. 1963:120) att den skattskyldige under en övergångstid kunde åsamkas en betydande fördyring av levnadskostnaderna fram till dess att en ny familjebostad kunde erhållas. Det bakomliggande syftet med införandet av rätten till avdrag synes främst ha varit att lindra effekterna av den då gällande sambeskattningen mellan makar. Regeringsrätten har även gjort tolkningen att syftet med reglerna har varit att genom skattelättnad under en övergångstid delvis kompensera den skattskyldige för de merkostnader som uppstått till följd av den dubbla bosättningen. Det första vi har att ta ställning till är om dessa syften, ca 35 år efter införandet, fortfarande har bärkraft eller om det finns andra omständigheter som bör beaktas vid bedömningen om avdragsrätt skall föreligga eller inte.

Sambeskattningen mellan makar är sedan lång tid tillbaka upphävd och rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning kan idag ses som ett medel för att underlätta en omställning i anledning av arbetsbyte.

Ett alternativ till den nuvarande ordningen som skulle innebära långtgående förändringar skulle vara att medge avdrag för ökade levnadskostnader oavsett anledningen till den dubbla bosättningen och oavsett om denna är att betrakta som skälig med hänsyn till omständigheterna i övrigt. Avdragsrätten skulle inte heller vara tidsbegränsad utan

rätt till avdrag skulle föreligga under hela den tid som den dubbla bosättningen pågick. Det skulle således inte uppställas några kriterier för avdragsrätten, såsom t.ex. att hänsyn skall tas till makens förvärvsverksamhet. Införandet av ett sådant system skulle i mångt och mycket uppvisa likheter med vad som tillämpas i Norge.¹⁷ Enligt norsk rätt medges gift skattskyldig avdrag för merkostnader för kost och logi när denne på grund av sitt arbete måste övernatta utanför sin vanliga bostad. Avdrag medges oavsett om övernattningsbostaden är en varaktig ordning eller en tillfällig ordning på grund av att den skattskyldige har ett tillfälligt arbete på annan arbetsplats än den ordinarie. Avdrag medges oavsett för hur lång tid förhållandena föreligger. Ett införande av liknande bestämmelser i svensk lagstiftning skulle innebära ett frångående av det ursprungliga syftet med bestämmelserna, nämligen att avdrag endast skall kunna medges under en övergångstid och under förutsättning att det föreligger särskilda omständigheter för det dubbla boendet. Detta system skulle även innebära ett långtgående avsteg från principen om att avdragsrätt inte föreligger för privata levnadskostnader. Gränsdragningen mellan bestämmelserna om tillfälligt arbete och dubbel bosättning skulle med ett sådant system också bli mycket otydlig. Fördelarna med systemet skulle vara att det är förutsebart för den skattskyldige samt enkelt att administrera för skattemyndigheterna. De statsfinansiella effekterna skulle antagligen vara negativa.

Ett annat alternativ, som uppvisar likheter med nämnda alternativ, skulle vara att behålla gällande bestämmelser, men slopa tidsbegränsningen på samma sätt som när det gäller tillfälligt arbete. Ett av de främsta skälen till att vi föreslog att tidsgränsen för avdrag vid tillfälligt arbete skulle slopas var att det i princip var omöjligt för de skattskyldiga och dess arbetsgivare att förutse hur bestämmelsen skulle tillämpas och att det – med hänsyn till utformningen – förelåg en risk för olikartad tillämpning mellan skattemyndigheterna. Vidare fann vi inte det motiverat att den som innehade ett tillfälligt arbete skulle vara berättigad till avdrag för tid innan två år men inte för tid därefter. Vi påpekade dock att avdragsrätt endast skulle föreligga så länge arbetet var att betrakta som tillfälligt men att det fick avgöras från fall till fall var denna gräns gick. En utgångspunkt för oss har varit att föreslå så enkla regler som möjligt. För ett slopande av tidsgränsen vid dubbel bosättning talar således att bestämmelserna om tillfälligt arbete och dubbel bosättning – förutom skillnader i de grundläggande förutsättningarna för

¹⁷ En redogörelse över de bestämmelser i Danmark, Norge och Finland som motsvarar de svenska bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader presenterades i vårt delbetänkande Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete (SOU 1998:56 s. 27–31).

avdragsrätt – skulle bli enhetliga. Det går emellertid inte att ta ställning till tidsgränsens vara eller inte vara utan att närmare undersöka syftet med de olika avdragen. Avdragsrätten vid tillfälligt arbete har, såsom ovan nämnts, sin grund i att det rör sig om ett tillfälligt arbete som den skattskyldige tagit på en annan ort än den där han har sin bostad och att det av denna anledning inte är skäligt att han flyttar till den tillfälliga arbetsorten. Något förenklat kan det sägas att avdragsrätt föreligger enbart så länge arbetet är att betrakta som tillfälligt. Avdragsrätten vid dubbel bosättning har sin grund i att den skattskyldige på grund av ett arbete – inte sällan permanent – flyttar till en ny bostadsort samtidigt som bostaden på den tidigare bostadsorten behålls. För rätt till avdrag krävs, att den dubbla bosättningen är skälig på grund av makes eller sambos förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller någon annan särskild omständighet. Vad som utgör "annan särskild omständighet" framgår inte av förarbetena. Dubbel bosättning som föranletts av barnens skolgång under pågående termin eller den skattskyldiges eller makens nära förestående pensionering har i praxis ansetts utgöra särskilda omständigheter. Det skall, för att avdragsrätt skall föreligga, finnas en avsikt hos makarna att på sikt inrätta gemensamt boende på den nya arbetsorten. Avdragsrätten vid tillfälligt arbete kan alltså sägas vara beroende av den skattskyldiges anställningsförhållanden medan det vid dubbel bosättning är bostads- och familjeförhållandena som motiverar rätt till avdrag. Dessa skillnader mellan de olika situationerna innebär att enbart den omständigheten att tidsbegränsningen slopats vid tillfälligt arbete inte med nödvändighet innebär att tidsbegränsningen bör slopas vid dubbel bosättning. Det skall även tilläggas att den omständigheten att tidsgränsen slopats vid tillfälligt arbete inte innebär att avdragsrätt föreligger för hur lång tid som helst. Avdragsrätten föreligger – i princip – bara så lång tid som arbetet är kortvarigt. Det finns således en naturlig "spärr" för avdragsrätten vid tillfälligt arbete som inte har sin motsvarighet vid dubbel bosättning.

Vår uppfattning är att avdragsrätt även fortsättningsvis enbart skall föreligga under en övergångsperiod. När den dubbla bosättningen pågår under en längre tid är arrangemanget snarare att betrakta som en följd av ett inom familjen mer eller mindre frivilligt träffat val. Det är den skattskyldige och dennes familj som valt att inrätta sitt boende och familjeliv på skilda orter. Det är vår bestämda uppfattning att ett sådant val inte skall finansieras med stöd av skattelättnader. Vi förordar därför att även fortsättningsvis skall någon slags begränsning finnas när det gäller avdragsrätten vid dubbel bosättning.

Den tidsbegränsade avdragsrätten vid dubbel bosättning, som infördes genom skattereformen, innebär inte att den skattskyldige

automatiskt har rätt till avdrag under tre år utan endast under så lång tid som den dubbla bosättningen kan anses som skälig. Vid den prövning av skäligheten som skall ske årligen i samband med taxeringsarbetet är det ofrånkomligt att även inledningsvis godtagbara skäl med tiden försvagas. Eftersom syftet med bestämmelsen är att under en övergångstid underlätta för den skattskyldige att möjliggöra en permanent flyttning för honom och den övriga familjen till den nya arbetsorten är det befogat att anta att flertalet av de skattskyldiga i princip inte är berättigade till avdrag under så lång tid som tre år. Införandet av den treåriga tidsgränsen kan emellertid antas ha fått till följd att skattemyndigheterna inte alltid gör en så ingående prövning av avdragsrätten som lagen förutsätter, utan avdrag medges under de tre första åren av den dubbla bosättningen oavsett om denna är att betrakta som skälig eller inte. Detta antagande vinner visst stöd i de svar som lämnats av ett antal skattehandläggare på utredningens förfrågan. Ett slopande av tidsgränsen skulle troligtvis, under förutsättning att de grundläggande kriterierna för avdragsrätt kvarstår, medföra att antalet tvister mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna skulle öka eftersom prövningen av skäligheten sannolikt skulle bli mer ingående.

Vi anser att avdrag enbart skall kunna erhållas under en övergångstid. Det nuvarande systemet med lagstadgad tidsbegränsning är enligt vår mening det lämpligaste. Som huvudregel gäller – och bör alltså gälla – att en avdragsgill fördyring avseende levnads-kostnaderna inte kan anses föreligga enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på en annan ort än den där han har sin bostad eller att han har inrättat sitt boende på två orter. Detta är en naturlig följd av den fastlagda principen att avdragsrätt inte föreligger för den skattskyldiges levnadskostnader. För att rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning skall föreligga krävs – såväl när bestämmelsen infördes som för närvarande – att vissa särskilda omständigheter skall vara för handen. Som ovan nämnts uppkommer frågan om dessa grundläggande kriterier för avdragsrätten behöver förändras på så sätt att någon av de i lagen uppräknade kriterierna slopas eller att någon situation som inte omfattas av gällande bestämmelser läggs till.

Som utgångspunkt för avdragsrätten gäller att den skattskyldige på grund av sitt arbete har flyttat till ny bostadsort. Vi anser att avdragsrätten även fortsättningsvis skall ha sin grund i den skattskyldiges arbete. Det förhållande att den skattskyldige flyttar till ny bostadsort på grund av andra skäl, t.ex. inleder ett förhållande, skall inte medföra avdragsrätt för det dubbla boendet. Att släppa avdragsrätten "fri" på ett sådant sätt skulle innebära alltför långtgående avvikelser från huvudregeln om att avdrag inte medges för privata levnadskostnader. För avdragsrätt krävs vidare att den skattskyldige flyttat. Med detta får,

enligt vår uppfattning, avses att den skattskyldige inrättat sitt boende på arbetsorten på ett mer permanent sätt. Eftersom det skatterättsliga bosättningsbegreppet inte är överensstämmande med det bosättningsbegrepp som gäller inom folkbokföringen kan det uppstå situationer där det kan diskuteras huruvida den skattskyldige verkligen flyttat till den nya orten. Skall man i en sådan situation utreda på vilken av platserna den skattskyldige intagit den övervägande delen av dygnsvilan? Ett alternativ skulle vara att som krav för avdragsrätten uppställa att den skattskyldige skall ha inrättat boende på den nya arbetsorten. Genom denna förändring skulle frågor av ovan nämnt slag inte få aktualitet. Det är fullt möjligt att ha inrättat boende på två skilda orter. Detta skulle emellertid leda till att gränsdragningen mellan bestämmelserna om tillfälligt arbete och dubbel bosättning skulle utmönstras. Bestämmelserna om dubbel bosättning skulle i princip även täcka samtliga situationer som föreligger vid tillfälligt arbete. Dessutom skulle i princip grunden för avdragsrätten förändras radikalt. Vi förordar att även i fortsättningen skall det krävas att den skattskyldige flyttar till en ny bostadsort. Det är därför ofrånkomligt att det även fortsättningsvis får ske en bedömning av samtliga omständigheter kring boendet på arbetsorten för att ta ställning till om den skattskyldige har flyttat. Kan han sägas tillbringa den övervägande delen av sitt arbetsliv på den "gamla" arbetsorten kan någon flyttning inte sägas ha kommit till stånd.

Idag krävs dessutom att den dubbla bosättningen är skälig på grund av makens eller sambons förvärvsverksamhet, svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten eller någon annan särskild omständighet. Dessa kriterier medför att en del av de skattskyldiga som inrättat dubbelt boende till följd av arbetet ändå inte är berättigade till avdrag.

Rekvisitet "svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten" infördes mot bakgrund av den i början av 1960-talet rådande bostadsmarknaden. Av den enkätundersökning som vi företagit vid några av de lokala skattekontoren kan utläsas att detta rekvisit numera i princip aldrig åberopas som skäl för avdragsrätt. Det är idag det omvända förhållandet som åberopas, nämligen svårigheter att avyttra bostaden på den "gamla" orten. Det beror oftast på att de skattskyldiga inte är beredda att ta den ekonomiska förlust som en avyttring skulle medföra. Denna situation är emellertid inte avdragsberättigande (RÅ 1990 not. 432). Såväl svårigheter att sälja som att köpa en fastighet är förhållanden vilka enligt vår mening bör kunna bedömas som sådana särskilda omständigheter som kan vara avdragsgrundande. Stora krav bör i detta sammanhang kunna ställas på den skattskyldige när det gäller att visa att sådana svårigheter förelegat.

Det tveklöst vanligaste skälet som åberopas är makans svårigheter att erhålla ett likvärdigt arbete på makens nya arbetsort. Eftersom det inte

räcker med att objektivt fastslå att maken har ett förvärvsarbete utan det krävs att den dubbla bosättningen är skälig uppkommer det härvid för skattemyndigheten svåra bedömningar, såsom vad skall krävas av den enskilde när det gäller att finna ett likvärdigt arbete. Skall denne t.ex. kunna uppvisa ett visst antal sökta anställningar? Hur skall man bedöma det när det enskilde uppger att han sökt arbete "över Internet"? Eftersom det för avdragsrätt krävs en avsikt att på sikt inrätta ett gemensamt boende på den nya arbetsorten är det fråga om ett flertal subjektiva bedömningar som måste göras. Även det tredje rekvisitet "annan särskild omständighet" innebär subjektiva bedömningar. Dessutom framgår det inte vare sig i förarbetena eller genom praxis vilka situationer som kan utgöra sådana särskilda omständigheter. Detta medför stor risk för olikartad tillämpning av bestämmelserna. Ett alternativ, som redan nämnts ovan, skulle vara att slopa dessa tre i lagen uppställda rekvisit. Avdragsrätt skulle i stället föreligga oavsett om den dubbla bosättningen är skälig eller inte. Det som skulle krävas är att den dubbla bosättningen har sin grund i arbetet. Detta skulle ha den fördelen med sig att samhällets influenser inte skulle medföra någon framtida översyn av bestämmelserna. Avdragsrätt skulle t.ex. föreligga oavsett om svårigheterna består i att anskaffa eller avyttra en fastighet. Fördelen skulle också vara att det antal personer som distansarbetar skulle ha möjlighet till avdrag under tre år även om någon avsikt inte funnits att flytta till den "nya arbetsorten". Vi anser emellertid att det även fortsättningsvis bör uppställas vissa krav för att erhålla avdrag. Däremot kan det finnas skäl att – i förenklingssyfte – slopa kravet på att den dubbla bosättningen skall vara skälig. Avdrag skall föreligga om de uppställda rekvisiten objektivt sett är uppfyllda. Har den kvarvarande maken en förvärvsverksamhet föreligger automatiskt rätt till avdrag utan att någon bedömning behöver göras huruvida denna kan finna likvärdigt arbete på den andra orten.

Ett slopande av de subjektiva rekvisiten skulle medföra ett antal fördelar. Såsom ovan nämnts skulle bestämmelserna bli förutsebara och det skulle bli en rättvis beskattning. Det finns säkerligen även nackdelar med bestämmelserna. Dessa får dock anses vara begränsade.

Innan några förändringar av bestämmelserna föreslås är det av vikt att ta i beaktande de arbetsformer som kan tänkas förekomma på arbetsmarknaden i framtiden. Enligt Distansarbetsutredningen (SOU 1998:115) har antalet personer som arbetar på distans ökat under det senaste året. Med hänsyn till den utveckling som för närvarande sker på IT-området m.m. tyder det mesta på att detta antal även fortsättningsvis kommer att öka. Vidare framgår det av utredningen att för flertalet av de som arbetar på distans består detta i att de arbetar i hemmet någon enstaka dag. Vi erinrar om att den som har ett arbete som bedrivs på

flera olika orter kan ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna om tillfälligt arbete. En förutsättning för avdragsrätt är emellertid i den situationen att det är arbetsuppgifterna som föranleder uppdelningen på två arbetsorter. För flertalet av dem som arbetar på distans torde det uppdelade arbetslivet inte vara föranlett av arbetet utan av en önskan att bibehålla ett boende på en tidigare arbetsort av samma skäl som gäller för skattskyldiga som etablerar dubbel bosättning. Det medför att en rätt till avdrag kan föreligga under en övergångstid om en dubbel bosättning kan sägas vara för handen. Detta kan vara fallet när "distansarbetstiden" begränsas till t.ex. en dag i veckan. Däremot bedömer vi inte det som lämpligt att föreslå särskilda regler vid arbete på distans. Det kan enligt vår mening inte komma ifråga att för den som har haft möjlighet att förlägga del av sin arbetstid till en tidigare arbetsort medge en vidare avdragsrätt än den som gäller för skattskyldiga som saknat denna möjlighet.

Fråga därefter är för hur lång tid avdragsrätt skall föreligga och om det finns behov av att förena bestämmelsen med en möjlighet att i vissa fall kunna erhålla avdrag under längre tid. Det har inte framkommit några skäl till att förändra den tid under vilken avdragsrätt föreligger. Vi anser således att avdrag även fortsättningsvis skall kunna medges under längst tre år för gifta och sambor och under längst ett år för övriga skattskyldiga. När bestämmelsen infördes uttalades i förarbetena att särskilda förhållanden förelåg i huvudsak endast såvitt gällde tillfällig anställning och att det därför kunde ifrågasättas om det överhuvudtaget fanns anledning till längre tids avdragsmöjlighet när det gällde dubbel bosättning. Det kunde dock inte uteslutas att det fanns situationer som borde berättiga till avdrag under längre tid än de stipulerade. Mot bakgrund av att avdrag endast är tänkt att kunna medges under en övergångsperiod kan inte heller vi peka på någon situation som borde berättiga till längre tids avdrag. Vår uppgift är dessutom att göra bestämmelserna så enkla som möjligt att tillämpa och förutsebara. En bestämmelse som innebär en subjektiv prövning av "särskilda skäl" motverkar detta syfte. Vi har sålunda uppfattningen att det inte finns något behov av en bestämmelse som möjliggör avdragsrätt under en längre tid.

Sammanfattningsvis anser vi att de grundläggande förutsättningarna för avdragsrätt skall kvarstå. Vi föreslår emellertid att det subjektiva rekvisitet som innebär att den dubbla bosättningen skall vara skälig slopas. Vi föreslår att det inte skall finnas någon möjlighet till avdrag under längre tid än tre år för gifta och sambor samt ett år för övriga skattskyldiga.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning återfinns i 12 kap. 19–22 §§ inkomstskattelagen.

16 Särskilt om ökade levnadskostnader vid tjänstgöring utomlands

I detta kapitel tas upp vilka former som gäller och bör gälla för prisinsamling av måltidskostnader vid bestämmande av normalbeloppens storlek, om normalbeloppen bör ändras till följd av valutakursförändringar under året samt slutligen om det finns anledning att ta hänsyn till ytterligare kostnader vid beräkning av normalbeloppens storlek.

16.1 Former för prisinsamling

De avdragsgilla schablonbeloppen – normalbeloppen – vid utrikes tjänstgöring har blivit föremål för kritik. Det gäller framför allt att normalbeloppen inte tillräckligt väl avspeglar prisnivåerna i de olika länderna. Det har hävdats att tillämpliga normalbelopp kan innebära såväl en påtaglig underkompensation som en överkompensation, beroende på till vilket land som resan gjorts. Utredaren skall därför enligt direktiven undersöka i vilken utsträckning normalbeloppen inte motsvarar prisnivåerna i de olika länderna och föreslå nödvändiga förändringar.

16.1.1 Bakgrund

Normalbeloppet avser kostnadsökning för frukost, för lunch och middag bestående av en rätt på restaurang av normal standard, samt småutgifter. Föreligger särskilda skäl får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på restaurang av bättre standard. De prisinsamlingar som ligger till grund för bestämmande av normalbeloppen omfattar prisuppgifter avseende måltider. Vid beräkning av normalbeloppens storlek tillämpar Riksskatteverket beräkningsprincipen att för småutgifter läggs till tjugo

procent av det framräknade måltidsbeloppet och sedan görs avräkning med visst belopp som motsvarar inbesparad kostnad på hemorten.

Före 1990 års skattereform gällde för tjänsteresor i Sverige och utomlands att avdrag för ökade levnadskostnader medgavs högst med belopp som motsvarade största normala ökning i levnadskostnaden och att de av Riksskatteverket fastställda normalbeloppen skulle motsvara en sådan kostnadsökning. Genom skattereformen ändrades reglerna genomgripande avseende tjänsteresor i Sverige. Rätten till avdrag begränsades bl.a. genom att man ändrade uttrycket "största normala ökning" till att i stället avse en mer normal ökning av levnadskostnaden. I enlighet härmed sänktes nivån på schablonbeloppen. Några år senare beslutades att från och med 1993 skulle traktamentsnivån vid tjänsteresa i Sverige bestämmas till en viss procentuell andel av basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Grundtanken avseende inrikes tjänsteresor var således att schablonbeloppen endast skulle täcka normala merkostnader som den skattskyldige drabbas av.

Någon motsvarande ändring av utgångspunkterna för fastställande av normalbeloppens storlek vid utrikes tjänstgöring hade dock ej företagits. Fram till och med 1995 års taxering gällde fortfarande att vid bestämmande av normalbeloppens storlek skulle dessa motsvara den största normala ökningen av levnadskostnaden under ett dygn i respektive förrättningsland. De normalbelopp som Riksskatteverket fastställde i rekommendationer byggde på de traktamentsbelopp som utgick till statligt anställda enligt bilaga 1 till utlandsreseförordningen (1991:1754). Traktamentsbeloppen enligt bilaga 1 bestämdes med utgångspunkt i prisinsamlingar som gjordes varje år av svenska ambassader och konsulat genom Utrikesdepartementets försorg. Samma prisinsamling låg således till grund både för de statliga traktamentsbeloppen vid utrikes tjänstgöring och normalbeloppen vid utrikes tjänstgöring.

Från och med 1996 års taxering skall normalbeloppen för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i utlandet inte längre avse största normala ökning av levnadskostnaden utan, i likhet med vad som gäller för tjänsteresa i Sverige, avse en mer normal ökning av levnadskostnaden, närmare bestämt för frukost, lunch (en rätt), middag (en rätt) och småutgifter. När Riksskatteverket således skulle fastställa normalbelopp föranledde lagändringen att den prisinsamling som nu skulle företas avsåg enklare måltider och därmed lägre måltidspriser än vad Utrikesdepartementets prisinsamling för fastställande av statliga traktamentsbelopp omfattade.

Beträffande formerna för prisinsamling uttalades i förarbetena följande (prop. 1993/94:90 s. 59).

RSV, som är den myndighet som kommer att ange normalbeloppen, bör också svara för att prisinsamlingar görs som kan ligga till grund för beräkningen av beloppens storlek. Som tidigare redovisats görs prisinsamlingar, utifrån något annorlunda utgångspunkter, genom Utrikesdepartementets försorg för bestämmande av traktamentsnivån enligt utlandsreseförordningen. Regeringen förutsätter att RSV och Utrikesdepartementet kan samordna dessa prisinsamlingar.

Med anledning av den ovan nämnda lagändringen beträffande vad som skall ingå i normalbeloppet anpassades bestämmelserna i utlandsreseförordningen härtill. Genom förordning 1994:1534 bringades bilaga 1 till förordningen, som innehöll traktamentsbeloppen för alla länder, att upphöra. I förordningens 9 § stadgades att traktamente i stället skulle betalas med det normalbelopp som Riksskatteverket rekommenderade för kalenderåret för det land eller område där resenären vistades. Från att normalbeloppen således tidigare följt de statliga traktamentsbeloppens storlek i utlandsreseförordningen följer nu de statliga traktamentsbeloppen i utlandsreseförordningen i stället normalbeloppen.

Det har således påtalats att normalbeloppen inte tillräckligt väl avspeglar prisnivåerna i de olika länderna. Orsaken härtill har uppgivits vara att den prisinsamling som Riksskatteverket använder som utgångspunkt vid bestämmande av normalbeloppens storlek inte alltid fungerar tillfredsställande på så sätt att underlaget antingen är bristfälligt eller missvisande. Prisinsamlingen görs genom Utrikesdepartementets försorg för Riksskatteverkets räkning. Utrikesdepartementet gör även en egen prisinsamling som ligger till grund för bestämmande av storleken på utlandstilläggen.

Företrädare för Utrikesdepartementet har på förfrågan från utredningen anfört i huvudsak följande avseende prisinsamlingen som Utrikesdepartementet gör för egen räkning. Prisinsamlingen avser kostnadsuppföljning avseende främst livsmedel, transportkostnader och hushållshjälp. Insamlingen kommer fram till och med december 1999 att göras av utlandsmyndigheterna och insamlingen är en av komponenterna vid fastställande av utlandstilläggen för av staten utsända tjänstemän. Utrikesdepartementet och utlandsmyndigheterna har ansett att arbetet med prisinsamlingar är tidsödande och otidsenligt. Dessutom kan i vissa fall trovärdigheten av insamlade prisuppgifter ifrågasättas. Utlandslönenämnden har därför beslutat att från den 1 januari 2000 i stället använda de prisinsamlingar Utrikesdepartementet beställer från ett fristående företag som bl.a. ägnar sig åt prisinsamlingar (cost of living) i hela världen. Prisuppgifterna inhämtas därvid från flera insamlare på orten och baseras alltså på ett bredare underlag än det som nu inhämtas av utlandsmyndigheterna och används av utlandslönenämnden.

Utlandslönenämndens beräkningar av utlandstillägg baserade enbart på utlandsmyndigheternas inhämtade uppgifter blir således inte lika väl underbyggda och rättvisande som de kan antas bli när det nämnda företaget anlitas. Det företag som skall anlitas producerar även underlag för dagtraktamenten med däri ingående poster för affärsresenärer. Information finns förutom om kostnader för måltider och hotell även om tvättkostnader, taxi, m.m. Materialet utkommer en gång per år men tätare uppdateringar förekommer om det finns särskilda skäl till det, t.ex. drastiskt förändrat kostnadsläge på orten. Det finns ett flertal konsultföretag som ägnar sig åt prisinsamlingar för fastställande av dagtraktamenten, utlandstillägg, etc. Det av Utrikesdepartementet anlitate företaget anlitas, förutom av en mängd internationella företag, även av ett antal utrikesförvaltningar. Företagets prisinsamlingar ger enligt Utrikesdepartementet en mer rättvisande bild av kostnadssituationen i ett land än vad de prisinsamlingar gör som utförs av utlandsmyndigheterna.

Utrikesdepartementet inhämtar årligen fortfarande dels för Riksskatteverkets räkning prisuppgifter som ligger till grund för Riksskatteverkets beräkning av normalbeloppen, dels prisuppgifter för egen del som numera endast ligger till grund för beräkning av utlandstilläggen för statligt anställda. De båda prisinsamlingarna görs numera i olika syften, varför Riksskatteverket årligen vid begäran om Utrikesdepartementets hjälp med prisinsamlingen anger vissa ramar för den prisinsamling Riksskatteverket behöver.

Den ovan angivna kritiken som Utrikesdepartementet framfört beträffande att prisinsamlingen företas på ett otidsenligt sätt och att trovärdigheten av insamlade prisuppgifter i vissa fall kan ifrågasättas delas även av Riksskatteverket. Företrädare för Riksskatteverket har uppgivit att verket också kan tänka sig att anlita fristående företag för insamlande av prisuppgifter. Riksskatteverket menar dock att mot bakgrund av uttalandet i ovan nämnda proposition om att regeringen förutsätter att Riksskatteverket och Utrikesdepartementet kan samordna prisinsamlingarna, är verket förhindrat att på eget initiativ ändra formerna för prisinsamling.

16.1.2 Överväganden

Inledningsvis konstateras att utredningen i avsnitt 12.1. föreslagit att vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablon skall begreppet maximibelopp användas oavsett om det är fråga om tjänsteresa m.m. i Sverige eller utomlands. Till följd av detta förslag kommer fortsättningsvis begreppet maximibelopp att användas i de avsnitt som

rör överväganden i 16 kap. (16.1.2, 16.2.1 och 16.3.2), och där sammanhanget inte avser någon beskrivning av vad som hittills gällt.

Riksskatteverket meddelar för varje kalenderår rekommendationer om normalbelopp för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Till grund för beräkning av dessa normalbelopp ligger de prisinsamlingar som Utrikesdepartementet företar på uppdrag av Riksskatteverket och som redogjorts för ovan. Problemet härvidlag har i direktiven angivits vara att normalbeloppen inte tillräckligt väl avspeglar prisnivåerna i de olika länderna. Detta förhållande har härefter uppgivits bero på att prisinsamlingarna inte alltid fungerar tillfredsställande. Företrädare för Riksskatteverket har uppgivit att verket gärna, på samma sätt som Utrikesdepartementet nu skall göra, anlitar fristående företag för prisinsamlandet.

Vid tillkomsten av det ovan återgivna förarbetsuttalandet, där regeringen förutsatte att Riksskatteverket och Utrikesdepartementet kunde samordna prisinsamlingarna, var situationen fortfarande den att Utrikesdepartementets prisinsamlingar avsåg beräkning av statliga traktamentsbelopp enligt utlandsreseförordningen. Riksskatteverkets normalbelopp följde dessa traktamentsbelopp. Genom propositionen föreslogs de nu gällande inskränkningarna vid beräkning av normalbeloppens storlek bl.a. beträffande omfattningen av måltiderna (normalökning av levnadskostnaderna i stället för största normala ökning). Lägre måltidspriser skulle således gälla vid beräkning av normalbeloppens storlek. Utlandsreseförordningen hade ännu inte anpassats till normalbeloppen. Eftersom Riksskatteverket skulle tillämpa andra beräkningsgrunder än de Utrikesdepartementet använde skulle därför två prisinsamlingar göras. Det är enligt vår mening mot den bakgrunden uttalandet skall ses. Tidigare hade ju endast en gemensam prisinsamling gjorts, eftersom normalbeloppen helt följde traktamentsbeloppen i utlandsreseförordningen. Att två prisinsamlingar utifrån delvis olika beräkningsgrunder skulle göras föranledde därvid regeringen att uttala att Riksskatteverket och Utrikesdepartementet borde kunna samordna dessa. Något uttalande i lagförarbeten om formen för prisinsamling gjordes inte.

I förarbetena uttalades således att Riksskatteverket borde svara för att prisinsamlingar görs och att det förutsattes att Riksskatteverket och Utrikesdepartementet kunde samordna sina respektive prisinsamlingar. Detta uttalande förhindrar inte, enligt vår mening, Riksskatteverket att besluta om tillvägagångssättet för prisinsamlandet. Några andra hinder föreligger inte heller för Riksskatteverket att självständigt avgöra hur prisinsamlingen skall gå till och vem som skall utföra den. Prisuppgifterna kan således insamlas direkt av Riksskatteverket, genom Utrikesdepartementets försorg eller på annat sätt, t.ex. genom att

tjänsten köps från ett fristående företag. Det är utredningens uppfattning att det inte finns något som hindrar Riksskatteverket från att, om myndigheten finner det lämpligt, upphandla tjänsten från ett fristående företag. Utredningen uttalar sig dock inte om lämpligheten i att göra en sådan upphandling eftersom det för detta krävs en noggrannare genomgång av de tjänster som står till buds. Detta får anses vara en uppgift för den myndighet som i så fall skall ansvara för upphandlingen, nämligen Riksskatteverket.

Sammanfattningsvis anser utredningen således att det inte finns några lagliga hinder för Riksskatteverket att inhämta de prisuppgifter som ligger till grund för beräkningen av maximibeloppen på det sätt Riksskatteverket finner lämpligt.

16.2 Valutakursförändringar

I direktiven framhålls att ett påtalat problem är att normalbeloppen inte tar hänsyn till förändringar i valutakurserna under året.

Normalbeloppen för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänstresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning meddelas i rekommendationer av Riksskatteverket normalt varje höst inför kommande kalenderår. Om valutakursförändring av större omfattning härefter inträffar under det aktuella kalenderåret blir denna förändring normalt inte beaktad förrän vid nästa tillfälle Riksskatteverket meddelar nya rekommendationer.

16.2.1 Överväganden

För att kunna bedöma en valutakursförändrings förmodade varaktighet måste de bakomliggande orsakerna undersökas. En bedömning måste därefter ske av om valutakursförändringen kan antas vara relativt varaktig eller om det politiska läget i landet är så instabilt att större valutakursförändringar kan antas inträffa flera gånger per år. En inträffad valutakursförändring bör ju kunna bedömas stå sig under relativt lång tid för att det skall vara motiverat att vidta förändringar i maximibeloppets storlek. Ett annat problem gäller omfattningen av valutakursförändringen och vilka krav som i så fall bör ställas på hur stor en förändring skall vara för att ett nytt maximibelopp skall bestämmas. Det kan också antas att det krävs en omfattande arbetsinsats för att kontinuerligt bevaka valutakursförändringar på olika platser i

världen. Problem kan således förväntas uppkomma vid avgörande av om en valutakursförändring i ett land kan bedömas vara så varaktig och av sådan omfattning att en förändring av maximibeloppet bör företas under löpande kalenderår. Om Riksskatteverket emellertid finner att ett visst maximibelopp blivit missvisande till följd av valutakursförändringar vars varaktighet kan bedömas bli relativt lång och förändringens omfattning uppgår till viss betydenhet bör Riksskatteverket ha möjlighet att meddela nya rekommendationer om maximibelopp för det aktuella landet även under löpande kalenderår.

16.3 Vilka kostnader bör beaktas vid beräkning av normalbeloppens storlek?

Fråga har väckts om vilka kostnader som lämpligen skall täckas med traktamentena vid utrikes tjänsteresor. Utredningen skall därför enligt direktiven överväga om det finns anledning att ta hänsyn till ytterligare kostnader vid beräkning av normalbeloppens storlek än vad som sker enligt gällande bestämmelser.

16.3.1 Bakgrund

I avsnitt 8.1.1. har lämnats en utförlig redogörelse av gällande rätt beträffande förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader både vid inrikes och utrikes tjänstgöring, vartill hänvisas. I detta sammanhang skall dock i korthet återges vad som gäller för utrikes tjänstgöring.

Normalbeloppen används som utgångspunkt vid en schablonmässig beräkning av ökade levnadskostnader vid utrikes tjänstgöring. Avdrag medges högst med belopp som kan anses motsvara den normala ökningen i levnadskostnaderna under en dag i respektive förrättningsland för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard, samt för småutgifter (helt normalbelopp). Om det finns särskilda skäl, får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider och småutgifter på en restaurang av bättre standard. För varje kalenderår meddelar Riksskatteverket rekommendationer om normalbelopp för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Vill den skattskyldige visa att kostnadsökningen under en utrikes tjänsteresa i samma anställning varit större än

schablonbelopp som motsvarar normalbeloppet, får kostnadsökningen beräknas för varje tjänsteresa för sig.

Det bör i detta sammanhang nämnas att utredningen i avsnitt 13.2. föreslagit att skattskyldiga på tjänsteresa skall behandlas lika ur avdragssynpunkt oberoende av om traktamente utbetalats eller inte. Det gemensamma schablonbeloppet föreslås bli det som nu gäller för skattskyldiga som uppbar traktamente. Denna förändring föreslås givetvis gälla även vid utrikes tjänsteresor.

Vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning gäller att ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt.

16.3.2 Överväganden

Vi skall enligt direktiven överväga om det finns anledning att ta hänsyn till ytterligare kostnader vid beräkning av normalbeloppens storlek än vad som sker enligt gällande bestämmelser. Vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader används för tjänsteresa m.m. utomlands ett normalbelopp, som motsvarar utgifter för måltider och småutgifter. Generellt gäller ju att med avdragsgilla ökade levnadskostnader avses utgifter för logi, måltider och småutgifter. Av naturliga skäl ingår inte utgift för logi i normalbeloppet, eftersom avdrag för denna utgift ofta medges med faktisk kostnad. De utgifter för måltider som ingår i normalbeloppet baseras på en uppskattning av verkliga måltidskostnader. Måltidsbeloppet för varje land räknas upp med 20 procent och det belopp som motsvarar den uppräknade delen skall anses täcka diverse småutgifter.

Den del av normalbeloppet som avser småutgifter är således beräknad helt enligt schablonmässiga grunder och motsvarar ingen värdering av vissa småutgifters faktiska storlek vid tjänstgöring i olika länder. Det går därför inte att generellt uttala vilka utgifter som bör avses med begreppet småutgifter och därmed behöver inte begreppet avse samma utgifter överallt. En skattskyldig väljer kanske att köpa dagstidning regelbundet medan en annan väljer att telefonera oftare. Förekomsten av vissa utgifter som normalt torde avses med begreppet småutgifter kan också variera från land till land och vara beroende av tjänstgöringens natur. Prisskillnaden kan också vara stor länder emellan avseende t.ex. utgift för telefonsamtal. Karaktäristiskt för småutgifter är att de avser vardagliga, ofta förekommande utgifter som uppgår till små belopp och som uppkommer för majoriteten skattskyldiga vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Enligt gällande rätt omfattas således utgifter för måltider och småutgifter av normalbeloppet. Innan ställning tas till om några ytterligare utgifter bör beaktas vid bestämmande av maximibeloppens storlek bör vissa överväganden göras beträffande vad som enligt vår uppfattning bör känneteckna maximibeloppen.

Vid utrikes tjänstgöring bygger den schablonmässiga beräkningen av ökade levnadskostnader på maximibeloppen. Det kan med fog antas att en sådan schablonmässig beräkning tillämpas för de allra flesta skattskyldiga när avdragets storlek skall bestämmas. För att ge ett rättvisande resultat i flertalet fall bör därför en utgångspunkt vid bestämmandet av vilka poster som skall ingå i maximibeloppet vara att antalet poster skall vara så litet som möjligt. Maximibeloppet bör ju vara ett ganska "trubbigt" instrument som skall kunna omfatta de förhållanden som råder för det stora flertalet skattskyldiga. Detta krav på enkelhet vid utformandet av innehållet i maximibeloppen begränsar möjligheterna att beakta alla förhållanden som på olika sätt påverkar behovet av och kraven på ersättning och avdrag för utgifter vid utrikes tjänstgöring. Om emellertid de vanligast förekommande utgifterna som flertalet skattskyldiga drabbas av vid tjänstgöring utomlands medtas behöver inte alltför stora avsteg från vad den materiella rättvisan kräver uppkomma. Det är således vår uppfattning att maximibeloppet bör ge en realistisk bild av den ökning av levnadskostnaden beträffande i vart fall måltider och småutgifter som kan beräknas uppkomma i normalfallet.

Fråga blir då om det finns skäl att beakta några ytterligare utgifter vid bestämmande av maximibeloppens storlek. Utgifter för resor på tjänstgöringsorten avser oftast antingen arbetsresor eller lokala tjänsteresor, och sådana utgifter kan grunda avdragsrätt vid sidan av regelsystemet med ökade levnadskostnader. Vid långvarig tjänstgöring utomlands kan vissa utgifter uppkomma på hemorten för t.ex. trädgårdsarbete, snöskottning, byte av däck på bilar, sjösättning och upptagning av båtar, kontrollbesiktning av bilar m.m. Dessa utgifters karaktär av privata levnadskostnader är enligt vår mening så framträdande att utgifter härför inte bör beaktas vid bestämmande av maximibeloppens storlek. Detsamma gäller för utgifter för pass och resväskor. I länder eller regioner med politiskt instabila förhållanden kan ibland utgifter för t.ex. bevakning eller på grund av varubrist uppkomma. För sådana utgifter som bara uppstår i undantagsfall bör det i första hand ankomma på arbetsgivaren att ersätta den skattskyldige för sådana utgifter, vilket kan antas ske i stor utsträckning genom särskilda lönetillägg för utrikes tjänstgöring.

Som tidigare i detta avsnitt redogjorts för är det vår uppfattning att enbart sådana utgifter som vanligtvis kan antas uppkomma för i stort sett alla skattskyldiga vid utrikes tjänstgöring bör beaktas vid

bestämmande av maximibeloppens storlek. Ett ytterligare krav för att en utgift skall beaktas bör också vara att den uppkommer relativt ofta. Gemensamt för de flesta av de ovan exemplifierade utgifterna är att de inte kan antas uppkomma för alla skattskyldiga och att de uppkommer relativt sällan eller bara vid något enstaka tillfälle. Dessa utgifter är därför enligt vår mening inte av sådan karaktär att de bör beaktas vid bestämmande av maximibeloppens storlek. Några andra utgifter som är av sådan karaktär att de bör beaktas har inte påtalats eller i övrigt framkommit i utredningsarbetet. De enda utgifter som enligt vår mening uppkommer för alla skattskyldiga vid utrikes tjänstgöring, och dessutom uppkommer frekvent, är utgifter för måltider och småutgifter. Till följd av detta ställningstagande skall inte några ytterligare utgifter beaktas vid bestämmande av maximibeloppens storlek.

Vid inrikes tjänsteresa gäller att om den skattskyldige visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda schablonavdraget, skall i stället avdrag ske med belopp motsvarande den faktiska utgiftsökningen. Vid utrikes tjänsteresa gäller däremot att avdrag medges med belopp motsvarande faktisk utgiftsökning om den skattskyldige visar att utgiftsökningen under en tjänsteresa varit större än schablonavdraget. Denna skillnad kan anses motiverad av att tjänsteresor till utlandet kan ske till länder med så vitt skilda förhållanden att utgiftsökningen bör beräknas för varje tjänsteresa för sig. Utredningen delar denna uppfattning och har därför inte för avsikt att föreslå någon ändring av dessa bestämmelser utöver vad som framgår av avsnitt 13.3. om traktamentets betydelse för avdragsrätten.

Sammanfattningsvis anser utredningen att några ytterligare utgifter inte bör beaktas vid bestämmande av maximibeloppens storlek.

17 Hemresor, inställelseresor och intervjesor

Förslag: Bestämmelserna om hemresor, inställelseresor samt intervjesor skall omfatta resor som företas mellan två platser belägna i något eller några av Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Vi har blivit uppmärksammade på ett problem som berör frågan om avdragsrätt för hemresor och s.k. inställelseresor samt beskattningen av förmån av eller ersättning för s.k. intervjesor. Problematiken är knuten till mellan vilka platser resan skall ha företagits för att avdragsrätt respektive skattefrihet skall föreligga. Bestämmelserna i dess nuvarande lydelse har gett upphov till problem i den praktiska tillämpningen.

17.1 Gällande rätt och rättsutveckling

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Utgifter för särskilda resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresor) skall dras av.

Förmån av resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna till eller från anställningsintervju (intervjesor) skall inte tas upp som intäkt. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger det avdragsbelopp som härvid gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen.

Frågan gäller hur kostnaderna för en resa av nämnt slag skall behandlas skattemässigt när resan företas både i ett land som omfattas av aktuell bestämmelse och i ett land som inte omfattas av bestämmelsen. Förarbetena till bestämmelserna ger inte någon direkt vägledning. När bestämmelserna om intervjuesor infördes, uttalades i specialmotiveringen (prop. 1993/94:90 s. 101) beträffande uttrycket "resa inom riket"¹⁸ emellertid följande.

Ändringen... ..innebär att förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa är skattefri till den del förmånen eller kostnadsersättningen avser resa inom Sverige... ..Skattefriheten gäller dock endast till den del det är fråga om resa inom riket. I den mån skattskyldig påbörjar den fria resan eller den resa för vilken ersättning erhållits utomlands får följaktligen en proportionering göras.

När bestämmelserna ändrades till att även omfatta resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna uttalade regeringen (prop. 1995/96:152 s. 76–77) beträffande hemresor följande.

Till följd av Sveriges medlemskap i EU och den fria rörligheten på arbetsmarknaden inom EG kan ett större antal skattskyldiga förmodas ta arbete utanför Sveriges gränser. Nationella experter är ett exempel på en sådan grupp som till följd av Sveriges medlemskap i EU under en begränsad tid arbetar utomlands.

Regeringen anser att de sociala skäl och arbetsmarknadsskäl som anfördes vid regelns tillkomst gör sig gällande också i dag när arbetsmarknadens geografiska område har ökat. Avdragsrätten bör därför utökas till att gälla kostnader för hemresor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna.

Vidare uttalade regeringen beträffande inställelseresor följande.

Regeringen anser att det är viktigt att skattelagstiftningen inte är utformad så att tillfälliga arbeten och uppdrag i EU försvåras. Av samma skäl som i övrigt anförts i fråga om avdragsrätten för hemresekostnader bör avdragsrätten utvidgas till att avse kostnader för inställelseresor inom eller mellan EU:s medlemsländer och EES-länder.

¹⁸ Innan bestämmelserna fick sin nuvarande lydelse gällde att avdrag medgavs för resor inom riket.

I RiksskatteverketsHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering anges (s. 381) följande.

Vid resa med flyg medges bara avdrag för den del av flygkostnaden som avser resa inom EU-/EES-området. Vid proportionering av flygkostnaden på avdragsgill resp. inte avdragsgill del bör man utgå från att flygresan sker "fågelvägen", dvs. raka vägen från flygplatsen för start till flygplatsen för landning. Avdragsrätten bör alltså inte vara beroende av vilken "flygkorridor" flygplanet använder för färden in i och ut ur Sverige.

17.2 Överväganden och förslag

Såsom bestämmelserna har utformats är det för avdragsrätten inte avgörande mellan vilka två platser resan företas utan det avgörande är om hela eller viss del av resan företas inom något av EU:s medlemsländer eller EES-länderna. I praktiken tillämpas bestämmelserna på så sätt att när resa av ovan nämnt slag till viss del genomförs utanför EU:s medlemsländer eller EES-länderna, proportioneras kostnaderna. Vid denna proportionering använder sig flertalet skattemyndigheter av den s.k. linjalmetoden som i korthet innebär att färdsträckan delas upp i resa inom respektive utom nämnda länder och den totala resekostnaden fördelas därefter i en avdragsgill post och en icke avdragsgill post. Detta är antagligen en korrekt tolkning av gällande rätt men tillämpningen framstår inte som direkt ändamålsenlig.

Avsikten med avdragsrättens utvidgning till att även omfatta resor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna, bör, enligt vår uppfattning, ha varit att främja möjligheterna att anta arbete i något av dessa länder. Enligt vår mening bör inte avsikten med bestämmelserna ha varit att avdrag skall medges för viss del av resekostnaderna när resan har företagits till eller från ett land utanför EU- och EES-området. Det som primärt skall befrämjas genom dessa bestämmelser är att skattskyldiga tar arbete inom EU-ländernas eller EES-ländernas gränser och inte att de företar en resa i eller genom ett sådant land. När en resa av nu aktuellt slag företas mellan ett land utanför nämnda område och exempelvis Sverige bör inte rätt till avdrag föreligga för någon del av kostnaden. Eftersom bestämmelserna inte har tillämpats på angivet sätt bör dessa förändras så att det med större tydlighet framgår av lagtexten vad som gäller för avdragsrätten. Vi föreslår att bestämmelserna utformas på så sätt att avdragsrätten för hemresor och inställelseresor respektive skattefriheten för intervjuesor förutsätter att resan företas mellan två platser som båda är belägna i EU- och EES-

området. Är denna förutsättning uppfylld omfattas resan av bestämmelserna oavsett om resan till viss del genomförs utom detta område. En resa till eller från en plats utom EU- och EES-området bör således inte berättiga till avdrag för någon del av resekostnaden.

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 25 a och 26 §§ samt 12 kap. 24 och 25 §§ inkomstskattelagen.

18 Ekonomiska och övriga konsekvenser

18.1 Ekonomiska effekter

Eftersom det i taxeringsstatistiska material eller i andra systematiskt insamlade dataregister inte finns några uppgifter om olika avdrag för ökade levnadskostnader och inställelseresor, uppgifter om förmåner av olika slag eller hur många skattskyldiga som är på tjänsteresa utan att erhålla traktamente m.m., är det inte möjligt att på ett statistiskt tillfredsställande sätt beräkna de ekonomiska effekterna av vårt förslag.

Förmåner av mindre värde

Det finns inte någon bestämmelse som undantar förmåner från beskattning enbart med hänsyn till värdet. Vårt förslag innebär att förmåner av mindre värde som utges vid särskilda tillfällen inte skall tas upp som intäkt. Med ”mindre värde” avses ett belopp om ca 500 kronor.

Enligt företrädare för näringslivet redovisas sannolikt inte alltid förmåner av mindre värde och skattemyndigheternas resurser medger inte utredningar av för små belopp. I de fall arbetsgivarna har delat ut förmåner av mindre värde vid särskilda tillfällen, i den betydelse vi avser i förslaget till en ny bestämmelse, och arbetsgivaren respektive förmånstagaren inte har tagit upp förmånen till beskattning, uppstår inte några statsfinansiella effekter i förhållande till gällande regler. Till den del förmåner av mindre värde har tagits upp till beskattning ger förslaget ett ej kvantifierbart intäktsbortfall.

Förmån av motion

Förmån av enklare slag av motion och annan friskvård betraktas som personalvårdsförmån och skall under vissa förutsättningar inte tas upp som intäkt. Vårt förslag innebär att det skattefria området utökas på så sätt att det inte längre skall vara avgörande var motionen utövas. Enligt förslaget skall förmån av enklare slag av motion och annan friskvård inte tas upp som intäkt under förutsättning att erbjudandet riktar sig till hela den stadigvarande personalen. Någon uttalad beloppsgräns skall inte finnas men det skall även fortsättningsvis vara tal om enklare motion.

Det är inte möjligt att på ett statistiskt tillfredsställande sätt beräkna de ekonomiska effekterna av förslaget. Det beror bland annat på att det inte är möjligt att förutse hur många som kommer att erhålla förmån av aktuellt slag. Eftersom förslaget dels innebär att förmånsvärdet (kostnaden för ett medlemskort etc.) inte skall tas upp till beskattning av arbetstagaren, dels får till följd att förmånen inte skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter, uppstår ett intäktsbortfall för den offentliga sektorn. Under förutsättning att arbetsgivarens kostnad för att tillhandahålla motionsförmånen tas ur det allmänna löneutrymmet går arbetstagaren miste om socialförsäkringsförmåner som schablon-mässigt antas vara kopplade till storleken på bruttolönen. Detta innebär att den offentliga sektorns kostnader för socialförsäkringsåtaganden minskar.

Även om det inte exakt går att kvantifiera budgeteffekten av förslaget kan den slutsatsen dras att effekten sannolikt inte är ringa.

Likabehandling av skattskyldiga vid tjänsteresa

De skattskyldiga som vid en tjänsteresa erhåller traktamente av arbetsgivaren är generellt berättigade till högre avdrag för ökade levnads-kostnader än de skattskyldiga som inte erhåller något traktamente. Vårt förslag är att skattskyldiga skall behandlas lika ur avdragssynpunkt oberoende av om ersättning har utgått eller inte.

Någon uppgift om hur stort antal skattskyldiga som kan vara berörda av detta förslag finns inte. Vi antar att det inte är fråga om något större antal och budgeteffekten bedöms därför sannolikt som ringa.

Inställelseresor

Avdrag för kostnader för inställelseresor omfattas av en avdragsbegränsning. Även kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) omfattas av denna begränsning som innebär att avdrag endast medges för den del av de sammanlagda kostnaderna för dessa resor som överstiger 7 000 kronor. Vårt förslag innebär att

kostnaderna för inställelseresor inte skall omfattas av denna beloppsmässiga begränsning utan vara avdragsgilla i sin helhet. Förslaget innebär vidare att förmån av respektive kostnadsersättning för inställelseresor inte skall tas upp till beskattning. För ersättning gäller detta bara till den del ersättningen inte överstiger de belopp som är avdragsgilla.

För skattskyldiga som har kostnader för arbetsresor som uppgår till minst 7 000 kronor medför förändringen inte några skattekonsekvenser. En sådan konsekvens uppstår däremot för skattskyldiga som har kostnader för arbetsresor som understiger 7 000 kronor och som dessutom har kostnader för inställelseresor. Det går inte att utläsa av deklARATIONERNA hur fördelningen är mellan arbetsresor och inställelseresor. Klart är att antalet inställelseresor är begränsat i förhållande till antalet arbetsresor. Det går inte att på ett statistiskt tillfredsställande sätt uppskatta budgeteffekten. Det kan emellertid antas att de som har kostnader för inställelseresor även har kostnader för arbetsresor och i många fall redan i dag kan utnyttja ett avdrag för kostnader för inställelseresor.

Förslaget om slopad avdragsbegränsning kan föranleda lägre statliga och kommunala skatteintäkter och förslaget om skattefrihet lägre socialavgiftsintäkter. Även om det inte exakt går att kvantifiera budgeteffekten av dessa förslag kan den slutsatsen dras att effekten sannolikt inte är ringa.

Övriga förslag

Betänkandet består därutöver till övervägande del av förslag av lagteknisk natur. De förslag, utöver de nämnda, som innebär en materiell ändring av bestämmelserna ger endast obetydliga budget-effekter till följd av att antalet berörda sannolikt är få.

18.2 Generella direktiv

Enligt de generella direktiven skall vi analysera och redovisa de framlagda förslagens jämställdhetspolitiska effekter. Vi har emellertid inte lämnat ett förslag som får några direkta jämställdhetspolitiska konsekvenser och lämnar således inte någon närmare analys.

Vårt förslag ger inte upphov till vare sig några regionalpolitiska konsekvenser eller några konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet.

19 Författningskommentar

19.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

19 §

Bestämmelsen i *första stycket 25:e ledet* är ny. Förmån av inställesresa eller kostnadsersättning för sådan resa skall, i likhet med vad som gäller för förmån av respektive ersättning för resa till eller från anställningsintervju, inte räknas till skattepliktig inkomst. Inställelse-resa har samma innebörd i denna bestämmelse som i punkten 4 av anvisningarna till 33 §. Skattefriheten gäller endast för den del av ersättningen som inte överstiger avdragsgillt belopp. Detta får till följd att förmån eller ersättning av nu nämnt slag varken skall ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter enligt lagen om socialavgifter eller utgöra pensionsgrundande inkomst enligt lagen om inkomstgrundad ålderspension.

33 § 2 mom.

Ändringen innebär att inställesresor inte längre skall omfattas av någon beloppsmässig avdragsbegränsning utan vara avdragsgilla i sin helhet. Arbetsresor skall även fortsättningsvis omfattas av den begränsning som för närvarande uppgår till 7 000 kronor.

Anvisningarna

till 33 §

punkt 4

Fjärde stycket tredje meningen hindrar att skattskyldig som erhållit särskild ersättning för att täcka sina kostnader för inställelseresor får göra avdrag för dessa kostnader till den del ersättningen, enligt 19 §, inte tas upp till beskattning.

19.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000)

Regeringen har den 3 september 1998 beslutat att inhämta lagrådets yttrande över förslag till inkomstskattelag. Förslaget innebär att lagen skall träda i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Utgångspunkten för vårt förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen är att denna lag i dess lydelse i lagrådsremissen utgör gällande rätt och sålunda redovisas som "nuvarande lydelse". De ändringar i kommunalskattelagen som gjorts men inte inarbetats i inkomstskattelagen i dess lydelse i lagrådsremissen har beaktats av oss. Dessa ändringar redovisas emellertid under "föreslagen lydelse" eftersom "nuvarande lydelse" endast upptar den senast officiella versionen av inkomstskattelagen.

Eftersom vi har haft att utgå från den senast officiella versionen har vi inte kunnat beakta eventuella ändringar i inkomstskattelagen föranledda av lagrådets yttrande. Detta kommer sannolikt att innebära att den lydelse av inkomstskattelagen vi har arbetat utifrån i vissa delar inte kommer att överensstämma med det förslag som regeringen kommer att lägga fram.

Vårt förslag innebär i vissa delar att innehållet i nuvarande paragrafer behålls men tas upp i andra paragrafer. De bestämmelser i inkomstskattelagen som innehåller korresponderande innehåll har, när överensstämmelse inte föreligger mellan paragrafnumreringen, i marginalen för "nuvarande lydelse" utmärkts genom att omnämnas inom parentes.

11 kap.

1 §

Tillägget i *andra stycket* är endast avsett att vara ett förtydligande av gällande rätt. De bestämmelser som finns i 11 kap. skall även gälla uppdragstagare såvida något annat inte anges eller det av omständigheterna i det enskilda fallet framgår att bestämmelsen inte kan vara tillämplig. Även för anställda kan det av omständigheterna i det enskilda fallet framgå att bestämmelsen ifråga inte är tillämplig.

1 a §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att förmåner av mindre värde skall kunna utges skattefritt vid särskilda tillfällen. Härmed avses förmåner i annat än kontanter. Både vad som avses med mindre värde och särskilda tillfällen har kommenterats utförligt i den allmänna motiveringen (kapitel 5.2).

11 §

Ändringen i *tredje stycket* är endast av redaktionell natur. Exemplifieringen av vad som räknas till personalvårdsförmån har förts över från 12 § som en följd av att förmån av enklare slag av motion eller annan friskvård frikopplats från bestämmelsen om personalvårdsförmåner. Paragrafen innehåller således samtliga bestämmelser om personalvårdsförmåner.

12 §

Bestämmelsen innebär att förmån av enklare slag av motion och annan friskvård inte skall betraktas som personalvårdsförmån i den betydelse som avses i 11 §. Denna uppdelning är en följd av att det inte längre skall vara ett krav att motionen utövas på eller i nära anslutning till arbetsplatsen.

Förmån av enklare slag av motion m.m. skall inte tas upp till intäkt oberoende av var motionen utövas. Detta innebär en utvidgning av det skattefria området. Det skall dock även fortsättningsvis vara ett krav att erbjudandet om arbetsgivarbetald motion m.m. riktar sig till hela den stadigvarande personalen. Personer som inte utgör stadigvarande personal kan erhålla skattefri motion men det är inget krav ur skattehänseende att erbjudandet även riktar sig till dessa personer. För skattefrihet krävs att det är arbetsgivaren som betalar till anläggningens innehavare. Detta är inte särskilt stadgat utan följer av de allmänna grundförutsättningarna för förmånsbeskattningen. När den anställde får ersättning i efter hand är ersättningen att betrakta som kontant lön, vilken är skattepliktig. Den omständigheten att den anställde erhåller kontant medel för att erlagga till anläggningens innehavare får emellertid betraktas som att arbetsgivaren erlägger betalningen direkt till innehavaren.

Det är motionen som utgör skattefri förmån. När arbetsgivaren erbjuder den anställde kringutrustning är paragrafen inte tillämplig. Det innebär att när den skattskyldige erhållit utrustning för att t.ex. kunna motionera i hemmet utgör denna utrustning inte en skattefri förmån med

stöd av denna bestämmelse. Däremot innebär utvidgningen av bestämmelsen att anmälningsavgifter till motionstävlingar som arbetsgivaren betalar inte utgör skattepliktig förmån under förutsättning att det är fråga om enklare motion samt att hela den stadigvarande personalen får erbjuda att delta. För skattefrihet är det emellertid inte ett krav att samtliga skall anta erbjudandet.

Eftersom det inte skall göras någon åtskillnad på var motionen utövas har paragrafen kunnat kortas ned. De tidigare uppräknade punkterna fyllde inte längre någon funktion och har slopats.

14 §

Borttagandet av nuvarande punkt 1 är en följd av den nya bestämmelsen i 1 a §. Gåvor av mindre värde som utges i samband med julhelgen omfattas av 1 a § eftersom detta får anses utgöra ett sådant särskilt tillfälle då förmån av mindre värde kan utges skattefritt.

De nuvarande punkterna 2 och 3 blir fortsättningsvis punkterna 1 och 2.

15 §

Tillägget i *fjärde stycket* innebär ett förtydligande av att de enda uppdragstagare som omfattas av paragrafen är styrelseledamöter och styrelsesuppleanter. Detta utgör inte någon förändring av gällande rätt.

25 a §

Paragrafen är ny. Följden av att ersättning för kostnader för inställelseresor inte skall tas upp som intäkt har kommenterats ovan vid 19 § kommunalskattelagen.

Bestämmelsen gäller enbart för resor som företas mellan två platser inom EU-länderna eller EES-ländernas område. När resan företagits mellan några platser som inte är belägen inom detta område är ersättningen eller förmånen i sin helhet skattepliktig. Detta har kommenterats utförligt i den allmänna motiveringen (kap. 17).

Bestämmelsen är tillämplig även om resan har gjorts mellan två platser inom samma ort.

26 §

Ändringen innebär att det skall vara fråga om en resa mellan två platser inom EU-/EES-området. Innebörden har kommenterats vid 25 a §.

12 kap.

Utformningen av *12 kap.* har ändrats i vissa delar. En definition av tjänsteresa införs. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnads-kostnader vid tjänsteresor, tillfälligt arbete respektive dubbel bosättning är frikopplade från varandra. Detta medför att innehållet i bestämmelserna har kunnat kortas ned i ett flertal paragrafer och att överskådlig-heten vuxit.

Som en följd av den ändrade paragrafindelningen har ett flertal rubriker fått ändras.

2 §

Första stycket första ledet har ändrats till att någon beloppsmässig begränsning inte skall gälla för utgifter med anledning av tjänsteresa enligt 5 §. Hänvisningen till denna paragraf innebär att samtliga vid tjänsteresor avdragsgilla utgifter skall dras av i sin helhet. Utgifter för t.ex. resekostnader med anledning av tjänsteresan skall dras av utan begränsning oberoende av om det är fråga om bil eller annat kommunikationsmedel. Utformningen av första ledet innebär vidare att det inte behövs en särskild hänvisning till de paragrafer som reglerar avdragsrätten för ökade levnads-kostnader vid tjänsteresa. Hänvisningen omfattar även dessa kostnader.

Kostnader för arbetsresor under en tjänsteresa omfattas inte av bestämmelsen eftersom det då inte är fråga om en utgift med anledning av tjänsteresan.

Hänvisningarna i *första stycket andra ledet* och det införda *tredje ledet* har ändrats till följd av den ändrade paragrafindelningen.

Femte ledet är nytt. Bestämmelsen innebär att utgifter för inställelseresor skall dras av utan någon beloppsmässig begränsning. Ändringen i *andra stycket* är föranledd av detta.

4 §

Hänvisningen har ändrats till att avse 10–24 §§.

5 §

Bestämmelsen är ny. Lagrummet innehåller en beskrivning av de mest grundläggande förutsättningarna för vad som skall anses utgöra en tjänsteresa. Vid bedömning av om en resa skall anses utförd ”i tjänsten” bör de i den allmänna motiveringen (avsnitt 9.3) beskrivna omständigheter vara vägledande. Dessa omständigheter utgör dock endast en del av

de omständigheter som kan vara avgörande vid bedömningen. Tjänsteresans tidsmässiga varaktighet knyts till de tidsgränser som är vanligast förekommande vid tillfälligt arbete, nämligen att arbetet avser endast en kortare tid eller är tidsbegränsat till sin natur. Definitionens främsta syfte är att göra regelsystemet överskådligt och lättare att förstå.

6 §

Paragrafen innehåller samtliga bestämmelser om tjänsteställets placering. *Första – tredje styckena* motsvarar nuvarande 8 § och *fjärde stycket* motsvarar nuvarande 9 §.

Tillägget i *tredje stycket* innebär att skattskyldiga som omfattas av förordningen (1994:522) om förmåner till instruktörer inom frivillig försvarsutbildning skall anses ha bostaden som tjänsteställe för uppdraget som instruktör.

Hänvisningen i *fjärde stycket* har ändrats till att avse 11 §.

7 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 5 §.

8 §

Paragrafen innehåller de bestämmelser som är gemensamma för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Första stycket motsvarar nuvarande 6 § första stycket tredje meningen.

Andra stycket motsvarar nuvarande 10 § första stycket andra meningen och andra stycket. Ändringen innebär att avdrag, med ett undantag, beräknas för hel dag. Avdrag kan inte medges för halv dag i någon situation. När en tjänsteresa påbörjas efter kl. 14.00 och avslutas före kl. 14.00 följande dag skall avdrag emellertid medges såsom för hel dag under förutsättning att tjänsteresan varit förenad med övernattning.

9 §

Första stycket motsvarar nuvarande 10 § första stycket första meningen. Ändringen i bestämmelsen innebär att begreppet maximibelopp skall gälla för samtliga länder. Denna ändring medför att flertalet av de paragrafer som tar upp beräkningen har kunnat kortas ned.

Andra och tredje styckena motsvarar nuvarande 11 §. Någon ändring av hur maximibeloppen inklusive de tidigare benämnda normalbeloppen skall beräknas är inte avsedd.

10 §

Första stycket motsvarar nuvarande 6 § första stycket första och andra meningarna. Ändringen är en anpassning till att det införs en definition av tjänsteresa i 5 §. Hänvisningen har ändrats till att avse 11–14 §§.

Andra stycket motsvarar nuvarande 6 § andra stycket andra meningen. En bestämmelse om tillfällig verksamhetsort har införts, som kommenteras under 11 §.

Tredje stycket motsvarar nuvarande 6 § tredje stycket.

11 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 7 §.

Tredje stycket är nytt och innehåller en definition av vad som avses med tillfällig verksamhetsort. Detta har kommenterats utförligt i den allmänna motiveringen (kap. 13.3).

När det gäller att fastställa vilket område som utgör tillfällig verksamhetsort skall en 30-kilometersgräns beräknas utifrån en radie från den tillfälliga arbetsplatsen. Detta kan medföra att ett visst område både kan utgöra vanlig verksamhetsort och tillfällig verksamhetsort. Om så är fallet, är bestämmelserna om vanlig verksamhetsort de primära bestämmelserna.

12 §

Förändringen i *andra stycket* är en följd av att när den skattskyldige påbörjar tjänsteresan efter kl. 14.00 och avslutar resan före kl. 14.00 följande dag skall detta ur avdragssynpunkt betraktas som en hel dag. När den skattskyldige under en sådan tjänsteresa vistas i mer än ett land skall avdraget beräknas efter vad som gäller för vistelse i det land där han vistas längst under tjänsteresan. Härvid skall inte medräknas vare sig tiden mellan 00.00–06.00 eller tiden när den skattskyldige befinner sig i ett flygplan i luftrummet.

13 §

Bestämmelsen har ändrats genom prop. 1998/99:83. Eftersom den ändrade lydelsen i kommunalskattelagen inte har inarbetats i inkomstskattelagen i dess lydelse enligt lagrådsremissen har ändringen redovisats som "föreslagen lydelse".

14 §

Bestämmelsen gäller för samtliga resenärer oberoende av om traktamente har betalats ut eller inte och reglerar avdragsrätten för måltider och småutgifter. Någon koppling mellan traktamente och avdragsrätt skall inte längre finnas.

Första stycket innebär att avdraget skall beräknas enligt schablon och under vissa förutsättningar utifrån faktiska kostnader på sätt som följer i andra – fjärde styckena.

Andra stycket motsvarar nuvarande 14 § första stycket och 21 § andra stycket första punkten. Den förändring som genomförts den 1 juli 1999 (prop. 1998/99:83) beträffande schablonavdragets storlek för tid efter två år, har beaktats. Uttrycket "varje hel dag" har ändrats till "varje dag", eftersom avdrag inte kan medges för annat än hela dagar till skillnad mot tidigare då även avdrag för halva dagar kunde förekomma (jfr. 18 och 22 §§).

Tredje och fjärde styckena motsvarar nuvarande 14 § andra stycket och 15 § andra stycket och omfattar hädanefter även skattskyldiga som inte erhåller traktamente.

Fjärde stycket motsvarar nuvarande 17 §.

15 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 18 §.

Undantaget i *andra punkten* om att avdrag medges för ökade levnadskostnader om arbetet inte är kortvarigt men sådant att det kräver en fast anknytning till bostadsorten tas bort ur lagtext och får i stället anses omfattas av undantaget i *fjärde punkten* att avdragsrätt för ökade levnadskostnader föreligger om det av någon annan anledning än de tidigare i lagrummet nämnda inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten. Det är främst borttagandet av samordningsbestämmelsen som orsakar denna förändring.

I övrigt hänvisas till den allmänna motiveringen (kap. 14).

16 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 20 §. Genom prop. 1998/99:83 slopades tidsgränsen för avdragsrätt vid tillfälligt arbete.

17 §

Första meningen motsvarar nuvarande 21 § första stycket första meningen. *Andra meningen* är ny till följd av prop. 1998/99:83 (jfr 13 §).

18 §

Första stycket motsvarar nuvarande 21 § andra stycket andra och tredje punkterna.

Andra stycket motsvarar nuvarande 22 §. Hänvisningen till vissa kostförmåner vid tjänsteresa har tagits bort.

19 §

Bestämmelsen har ändrats på så sätt att kravet på att den dubbla bosättningen skall vara skälig har tagits bort. Det krävs även fortsättningsvis att vissa objektiva förutsättningar är uppfyllda.

Den nuvarande andra punkten har slopats. Både svårigheter att avyttra en fast bostad på den tidigare bostadsorten eller svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten är sådana särskilda omständigheter som kan medföra rätt till avdrag enligt nuvarande punkt 3. Att svårigheter att avyttra en bostad skall kunna berättiga till avdrag utgör en ändring av gällande praxis. Kravet för att sådana svårigheter skall föreligga måste emellertid sättas högt. Det räcker inte med att den skattskyldige avvaktar för att därigenom erhålla ett något högre pris. Det skall framstå som obilligt att den skattskyldige skall behöva sälja till kraftigt underpris.

Nuvarande punkt 3 är fortsättningsvis punkt 2.

20 §

Bestämmelsen har ändrats till att endast avse förutsättningarna för avdragsrätt vid dubbel bosättning (jfr 16 §).

Tillägget i *första stycket* innebär ett förtydligande av att det är mellan den tidigare bostadsorten och arbetsorten som avståndet skall mätas.

Andra stycket innebär att avdrag inte skall kunna medges under längre tid än tre år för gifta skattskyldiga och sambor samt ett år för övriga skattskyldiga.

21 §

Motsvarar nuvarande 21 § första meningen.

22 §

Bestämmelsen reglerar avdragsrätten för kostnadsökningen för måltider och småutgifter vid dubbel bosättning.

Första stycket motsvarar nuvarande 21 § andra stycket fjärde punkten.

Andra stycket motsvarar nuvarande 22 §. Hänvisningen till vissa kostförmåner vid tjänsteresa har tagits bort.

23 §

Hänvisningen har ändrats till att avse 10–14 §§.

24 §

Ändringen i *första stycket* innebär att hemresan skall ha företagits mellan två platser belägna inom EU- eller EES-området.

25 §

Ändringen i *första stycket* innebär att inställelseresan skall ha företagits mellan två platser belägna inom EU- eller EES-området. Det är inte ett krav att resan skall ha företagits mellan två olika orter utan det kan även vara fråga om en resa som företagits mellan två olika platser inom samma ort under förutsättning att denna ort är belägen inom det nämnda området.

Andra stycket är nytt. När skattefri ersättning eller förmån utgått skall utgiften inte dras av.

30 §

Hänvisningen i *andra stycket* är ändrad till att avse 15 § respektive 17 och 18 §§. Mot bakgrund av de ändrade bestämmelserna vid avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor är *andra stycket* ändrat på så

sätt att avdraget inte får överstiga de i 17 och 18 §§ angivna schablonbeloppen.

60 kap.

3 §

Ändringen i *första stycket* innebär att vid beräkning av förmånsvärdet för fri kost för hel dag skall avrundning göras till närmaste femtal kronor.

19.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

8 kap. 24 § slopas som en följd av bestämmelserna i 19 § 25:e ledet kommunalskattelagen om inställelseresor.

Hänvisningen i 8 kap. 19 § första stycket har ändrats till att avse 12 kap. 10 respektive 14 § inkomstskattelagen.

Upphävandet av 8 kap. 24 § träder i kraft den 1 januari 2000 och ändringen i 8 kap. 19 § första stycket träder i kraft den 1 januari 2001. Slopandet av andra stycket har trätt i kraft genom prop. 1998/99:83.

19.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Hänvisningarna i 2 kap. 14 § andra stycket och 3 kap. 5 § första stycket andra punkten samt tredje punkten b) och d) har ändrats till att avse motsvarande bestämmelser i inkomstskattelagen.

19.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:359) om arvoden till statsråden m.m.

Hänvisningen i 6 § till 12 kap. 18–20 §§ inkomstskattelagen har ändrats till att avse 12 kap. 15 och 16 och 19 och 20 §§.

19.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1065) om ekonomiska villkor för riksdagens ledamöter

Hänvisningen i 5 kap. 1 § första stycket till 12 kap. 6 § inkomstskattelagen har ändrats till att avse 12 kap. 10 §.

I *andra stycket* har begreppet basbelopp ändrats till begreppet prisbasbelopp som är det begrepp som numera används i lagen om allmän försäkring. Vidare har bestämmelsen anpassats till vad som gäller för bedömning om vad som utgör "hel dag" enligt 12 kap. 8 § inkomstskattelagen.

19.7 Förslaget till förordning om ändring i utlandsreseförordningen (1991:1754)

2 §

Hänvisningarna i *första stycket fjärde och femte leden* har ändrats till att avse inkomstskattelagen.

6 §

Hänvisningen har ändrats till att avse 12 kap. 7 § inkomstskattelagen.

9 §

Begreppet normalbelopp har ändrats till maximibelopp som en följd av ändringen i 12 kap. 9 § inkomstskattelagen. Hänvisningen har ändrats till att avse bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, 12 kap. 10–14 §§ inkomstskattelagen.

10 §

Andra stycket är nytt till följd av att det införs ett nytt stycke i 12 kap. 12 § inkomstskattelagen.

13 §

Ändringen är en följd av förändringen i 12 kap. 8 § andra stycket inkomstskattelagen.

Kommittédirektiv

Översyn av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader

Dir. 1997:128

Beslut vid regeringssammanträde den 30 oktober 1997

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att se över reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten och dubbel bosättning. Utredaren skall kartlägga om bestämmelserna medför tillämpningsproblem och undersöka om de är ändamålsenliga och uppfyller de krav på enkelhet och tydlighet som den ökade rörligheten på arbetsmarknaden ställer samt föreslå lösningar på uppmärksammade problem.

Utredaren skall vidare klarlägga eventuella problem som bestämmelserna om beskattning av förmåner kan medföra vid bl.a. tillfälliga och kortvariga anställningar eller uppdrag samt jämföra olika alternativ och föreslå lämpliga lösningar. Särskild uppmärksamhet skall därvid ägnas åt förmåner i samband med arbete i ideella föreningar som är frikallade från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Uppdraget skall, när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten, redovisas senast den 15 maj 1998 och i övrigt senast den 1 september 1999.

Nuvarande ordning

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader har utretts ett flertal gånger, bl.a. av Traktamentsbeskattningssakkunniga i betänkandet Skatteregler om traktamenten m.m. (SOU 1983:3). Den senaste betydelsefulla omarbetningen av bestämmelserna gjordes i samband med skattereformen (SOU 1989:33, prop. 1989/90:100, bet. SkU 30, rskr. 356). Den innebar att avdragsrätten för ökade levnadskostnader vid s.k. endagsförrättningar slopades, att begreppen korttidsförrättning och långtidsförrättning avskaffades och att vissa regler som utbildats i praxis lagfästes. Därefter har vissa bestämmelser om ökade levnadskostnader setts över av Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning i betänkandet Översyn av tjänsteinkomst-beskattningen (SOU 1993:44).

Nuvarande bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader finns i punkt 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Bestämmelserna är utformade så att avdragsrätt för ökade levnadskostnader kan uppkomma i tre olika situationer. Vid resor i tjänsten (punkt 3), vid s.k. tillfälligt arbete (punkt 3 a första stycket) och vid dubbel bosättning (punkt 3 a andra stycket). Den gemensamma utgångspunkten för bestämmelserna är att en ökning av levnadskostnaderna på grund av att den skattskyldige arbetar på annan ort än den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten under vissa förutsättningar är avdragsgill. Kostnadsökningen kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider och diverse småutgifter. Merkostnaderna för måltider och småutgifter beräknas som regel schablonmässigt i form av maximibelopp (inrikes resor) respektive normalbelopp (utrikes resor). Kostnaden för logi är däremot som regel avdragsgill med belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

En grundläggande förutsättning för rätten till avdrag är att vistelsen utanför den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten varit förenad med övernattning och ägt rum minst fem mil från dessa orter.

Resor i tjänsten

Av central betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten är begreppen *den vanliga verksamhetsorten* och *tjänsteställe*. Båda begreppen lagfästes i samband med skattereformen.

Den vanliga verksamhetsorten – som används för att ange en gräns för när en avdragsgill fördyring anses ha uppkommit under en resa i tjänsten – utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från tjänstestället och från bostaden. Resor i tjänsten inom detta område berättigar inte till avdrag för ökade levnadskostnader, även om resan varit förenad med övernattning. Däremot har den vanliga verksamhets-

orten ingen betydelse för möjligheterna att få avdrag för resekostnader i tjänsten, t.ex. för kostnader för resor i tjänsten med egen bil.

Beträffande tjänsteställe är huvudregeln att tjänstestället är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Vissa särskilda bestämmelser gäller för vissa arbetstagare, t.ex. arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen, och när arbetet utförs under förflyttning.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten gäller så länge arbetet utom den vanliga verksamhetsorten inte varar längre än tre månader i följd på en och samma ort. Om arbetet varar längre tid på en och samma ort bedöms rätten till avdrag och avdragets storlek i stället enligt bestämmelserna i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Tillfälligt arbete och dubbel bosättning

När det gäller avdrag för ökade levnadskostnader i andra fall än vid resor i tjänsten är utgångspunkten att fördyringen inte är avdragsgill enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än där han har sin bostad. I princip räknas ökade levnadskostnader i dessa fall som ej avdragsgilla privata levnadskostnader.

Avdrag medges dock om arbetet avser endast en kortare tid, är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs. Detsamma gäller om arbetet skall bedrivas på olika platser eller det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att en flyttning bör ske till arbetsorten.

Avdrag för ökade levnadskostnader i dessa fall av tillfälligt arbete medges som längst under två år, om inte anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för att avdrag bör medges under längre tid.

Även om kraven för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete inte är uppfyllda finns en rätt till avdrag för sådana kostnader vid dubbel bosättning. Dubbel bosättning avser den situationen att en skattskyldig på grund av sitt arbete flyttat till ny bostadsort samtidigt som bostad för denne, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten.

Om den dubbla bosättningen är skäligen på grund av makes eller sambos förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller annan särskild omständighet finns det en rätt till avdrag för ökade levnadskostnader.

Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning medges under högst tre år för gifta eller sammanboende och ett år för ensam-

stående. Även i dessa fall kan avdrag medges under längre tid, om det finns särskilda skäl.

Traktamenten

Att den skattskyldige fått traktamenten av arbetsgivaren för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter påverkar i och för sig inte rätten till avdrag. Däremot har traktamentena betydelse för storleken på de schablonbelopp som får användas vid beräkningen av fördyringen när det gäller resor i tjänsten och vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten. Om traktamentet inte överstiger schablon-beloppen förutsätts det att fördyringen uppgått till dessa belopp, varvid avdrag får ske med motsvarande belopp.

Normalbelopp vid tjänsteresa utomlands

I huvudsak gäller samma avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor utomlands som vid resor inom landet. En avgörande skillnad finns dock när det gäller det schablonmässigt beräknade avdragsgilla beloppet. Maximibeloppet, som tillämpas vid inrikes resor, är knutet till basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Normalbeloppen vid utrikes resor fastställs däremot årligen av Riksskatteverket efter en insamling av uppgifter om priser i respektive land. Normalbeloppen varierar således från land till land beroende av prisnivån i landet.

Hemresor och inställelseresor

Rätt till skäligt avdrag för kostnader för hemresa varje vecka finns så snart man på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort och avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag för hemresor medges således oberoende av om förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete eller dubbel bosättning är uppfyllda. Rätten till avdrag är inte heller begränsad till viss tid. Inställelseresor avser resor i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag.

Förmånsbeskattningen

Till intäkt av tjänst räknas bl.a. förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. I princip är alla förmåner i tjänsten skattepliktiga, om de inte särskilt har undantagits från skatteplikt. Någon generell regel som definierar begreppet förmån finns inte.

Det är inte ovanligt att det vid kortare uppdrag eller anställningar utgår bostadsförmån, d.v.s. arbetsgivaren eller uppdragsgivaren betalar kostnaden för övernattningskostnader. Det kan gälla t.ex. för artister eller föredragshållare som tillfälligt arbetar utanför sin normala verksamhetsort. Ersättning som utgår för övernattningskostnader är skattepliktig intäkt för den som utför arbetet. Kostnaderna för övernattningskostnader kan många gånger vara avdragsgilla som ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete. Kostnaderna räknas således inte som kostnader vid resa i tjänsten. Inte heller en eventuell kostnads-ersättning för övernattningskostnader ses som ersättning för kostnader i tjänsten. Den som betalar ut ersättning skall därför beräkna skatte-avdrag och arbetsgivaravgifter med beaktande av kostnadsersättningen. Motsvarande synsätt gäller i de fall då arbetsgivaren eller uppdragsgivaren direkt står för övernattningskostnaden. I dessa fall anses den fria övernattningskostnaden som en bostadsförmån, vars värde skall läggas till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Behovet av en översyn

Det har i olika sammanhang hävdats att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader, framför allt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, är svåra att tillämpa och att skattemyndigheternas tillämpning av bestämmelserna inte är enhetlig. De olika tidsgränserna för avdragsrätten har också uppfattats som oklara, särskilt när det gäller i vilka fall det finns skäl att medge avdrag under längre tid än den som uttryckligen anges i lagtexten. I huvudsak saknas också vägledande praxis på området.

Avdrag för ökade levnadskostnader har som regel stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige vid t.ex. ett tillfälligt arbete långt från den egentliga bostadsorten. Inför beslutet att eventuellt börja ett sådant arbete kan det vara av avgörande betydelse att kunna förutse i vilken utsträckning avdrag kan komma att medges. En osäkerhet om de ekonomiska konsekvenserna av att börja t.ex. ett tidsbegränsat arbete på annan ort kan motverka en önskvärd rörlighet på arbetsmarknaden.

De avdragsgilla schablonbeloppen – normalbeloppen – vid utrikes tjänsteresa har också blivit föremål för kritik. Det gäller framför allt att normalbeloppen inte tillräckligt väl avspeglar prisnivåerna i de olika länderna. Det har hävdats att tillämpliga normalbelopp såväl kan innebära en påtaglig underkompensation som en överkompensation, beroende på till vilket land som resan gjorts. Ett annat påtalat problem är att normalbeloppen inte tar hänsyn till förändringar i valutakurserna under året. En del av kritiken tar vidare sikte på frågor om vilka

kostnader som lämpligen skall täckas med traktamentena vid utrikes tjänsteresor.

En annan uppmärksam fråga hör samman med begreppet tjänsteställe och vilka slag av resor som är resor i tjänsten och vilka som inte är det. I de fall den skattskyldige har flera arbeten eller uppdrag, gäller bestämmelserna om tjänsteställe i förhållande till respektive arbete. Tjänstestället för t.ex. musiker, föredragshållare, kursledare eller andra som utför ett tillfälligt och kortvarigt arbete anses vara den plats där det huvudsakliga arbetet utförs, d.v.s. normalt platsen för uppträdandet, kursgården, etc. Resor till tjänstestället är inte resor i tjänsten. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa är därför inte tillämpliga. Det gäller även om arbetet i dessa fall utförs mer än fem mil från bostaden. I sådant fall skall i stället bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete tillämpas. Det innebär att ett lägre schablonmässigt kostnads-avdrag får användas än om resan hade varit en resa i tjänsten. Kostnader för resor till och från platsen för ett engagemang omfattas vidare av den avdragsbegränsning som gäller i fråga om bl.a. resor mellan bostad och arbetsplats. Detta innebär att kostnaderna för närvarande är avdragsgilla endast till den del de sammanlagt överstiger 6 000 kr per år. Om kostnadsersättning betalas ut i samband med arbetet utgör den inte ersättning för kostnader i tjänsten utan är att jämföras med lön. En sådan kostnadsersättning skall därför, med vissa undantag, läggas till grund för beräkning av både skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. De undantag som finns avser ersättning för resa i samband med tillträde eller frånträde av anställning eller uppdrag, s.k. inställelseresor, och i vissa fall ersättning för hemresor. Det innebär att om den skattskyldige får övernattningskostnaden betald eller får särskild ersättning för den, blir förmånen respektive ersättningen föremål för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, trots att kostnaden eller förmånen vanligen motsvarar en avdragsgill kostnad för den skattskyldige vid taxeringen. För dem som arbetar under liknande förhållanden i en anställning, där det är fråga om resor i tjänsten, medför kostnadsersättningar m.m. i samband med resan normalt inga avgifts- eller beskattningskonsekvenser. Detsamma gäller för skattskyldiga som arbetar under snarlika förhållanden men som egna företagare. Dessa skillnader i den skattemässiga behandlingen av kostnader i samband med resor kan vara svåra att förstå och uppfattas i många fall som omotiverade.

Olika förmåner som ges ut som ersättning för utförda prestationer utgör skattepliktig intäkt av tjänst, om förmånen inte är undantagen från skatteplikt. I princip är förmånen skattepliktig oberoende av värdet och beräknas ofta efter en schablon. Värdet av en fri lunch som arbetsgivaren bjuder den anställde på är t.ex. 52 kr. I princip är också en

anställds privata telefonsamtal från arbetsgivarens telefon en skattepliktig förmån. I och med att principerna för beskattningen även omfattar förmåner av mycket litet värde leder det ofta till olika frågor i det praktiska arbetet, där den konsekventa beskattningen av förmåner många gånger kan uppfattas som småaktig och löjlig i stället för ändamålsenlig.

En särskild fråga som har diskuterats när det gäller förmånsbeskattning rör utbildning under pågående anställning. Det har hävdats att reglerna i detta avseende är oklara och att detta kan hindra att nödvändig personalutbildning kommer till stånd.

Utredningsuppdraget

Utredaren skall kartlägga i vilken utsträckning bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten, tillfälligt arbete och dubbel bosättning medför tillämpningsproblem och lämna förslag till hur eventuella problem bör lösas. Utredaren skall särskilt undersöka de tidsgränser som gäller för avdrag för kostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, bedöma om de är lämpliga samt föreslå hur de tidsgränser som behövs kan göras tydligare och mer förutsebara. Han eller hon skall vidare analysera om det är lämpligt att bestämmelserna om tillfälligt arbete m.m. tillämpas beträffande tjänsteresor som varar längre tid än tre månader på samma ort och föreslå nödvändiga förändringar i fråga om avdrag för ökade levnadskostnader vid sådana tjänsteresor. Utgångspunkten för analysen skall vara att bestämmelserna inte bör motverka en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden.

Utredaren skall undersöka i vilken utsträckning normalbeloppen för utrikes tjänsteresor inte motsvarar prisnivåerna i de olika länderna och föreslå nödvändiga förändringar. Han eller hon skall också överväga om det finns anledning att ta hänsyn till ytterligare kostnader vid beräkning av normalbeloppens storlek än vad som sker enligt gällande bestämmelser.

En annan fråga som utredaren skall överväga är om bestämmelserna om tjänsteställe utgör en från beskattningssynpunkt lämplig skiljelinje mellan resor i tjänsten och resor av annat slag eller om en annan avgränsning bör eller kan göras. Utredaren skall i det sammanhanget redovisa hur nuvarande bestämmelser tillämpas i praktiken och vilka skattekonsekvenser bestämmelserna får för olika yrkesgrupper.

När det gäller beskattning av förmåner skall utredaren överväga om det behöver tydliggöras i lagstiftningen vad som avses med skattepliktig förmån och i det sammanhanget undersöka om det finns ett behov av att återinföra ett särskilt undantag för förmåner av mindre värde. Utredaren

skall också närmare undersöka om det behövs särskilda regler för utbildning under pågående anställning.

Utredaren skall vidare söka finna lösningar som medför att förmåner som kan antas motsvara en avdragsgill kostnad för mottagaren inte läggs till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, vilket för närvarande främst torde bli aktuellt vid förmåner i samband med tillfälliga anställningar eller uppdrag. Konsekvenserna av att den s.k. tysta kvittningen slopats är en fråga som bör belysas i det sammanhanget. Den tysta kvittningen innebar att en förmån inte skulle tas upp som intäkt om motsvarande kostnad hade utgjort en avdragsgill kostnad för mottagaren, om hon eller han själv hade stått för den. En konsekvent förmånsbeskattning är emellertid viktig för att undvika samhälls-ekonomiska snedvridningar. Det skall t.ex. inte vara möjligt att undgå beskattning av arbetsinkomster genom att arbetsgivaren i stället för kontant lön utger naturaförmåner. Även från kontrollsynpunkt är det viktigt att olika förmåner blir synliga genom att vara skattepliktiga, även om förmånen kan motsvara en avdragsgill kostnad för mottagaren. En förändring av beskattningen av förmåner måste således avspegla en lämplig avvägning mellan dessa i viss mån motstående intressen.

I de frågor som gäller beskattning av förmåner skall utredaren ägna särskild uppmärksamhet åt förmåner som utgår i samband med arbete i ideella föreningar som är frikallade från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Utredaren är oförhindrad att ta upp också andra frågor som rör inkomstslaget tjänst och som har nära anknytning till de frågor som anges i uppdraget.

Skattereformens grundprinciper om en likformig och neutral beskattning skall vara vägledande för utredningen. Det har emellertid visat sig att principerna inte alltid tar tillräcklig hänsyn till faktiska förhållanden och vad som i praktiken är lämpligt, vilket kan påverka effektiviteten i samhällsekonomin negativt. Skattereformens eftersträfvade enkelhet i beskattningen har därför varit svår att uppnå. Ett flertal olika detaljregleringar har varit nödvändiga att införa. Utredaren skall därför vid utformningen av sina förslag söka lösningar som bidrar till att göra reglerna enklare och lättare att förstå och tillämpa i det praktiska arbetet för såväl enskilda personer och arbets- och uppdragsgivare som för skattemyndigheten.

I de delar där det har betydelse skall utredaren redovisa sambandet mellan inkomstskattereglerna och reglerna om beräkning av skatteavdrag och sociala avgifter och föreslå de ändringar som kan anses nödvändiga i det avseendet.

Utredaren skall hålla sig underrättad om den fortsatta beredningen av Skattelagskommitténs betänkanden Inkomstskattelag (SOU 1997:2) och

Uppföljning av inkomstskattelagen (SOU 1997:77) samt i den utsträckning som det är relevant bevaka arbetet i utredningen om regleringen av distansarbete (dir. 1997:83).

Övrigt

Utredaren skall redovisa ekonomiska konsekvenser av de förslag som läggs fram. Om förslagen medför minskade inkomster skall utredaren ange finansieringsförslag.

Utredaren skall beakta regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50), redovisa jämställdhetsaspekter (dir. 1994:124), redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49) och tilläggsdirektiven till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73).

Uppdraget skall, när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten, redovisas senast den 15 maj 1998 och i övrigt senast den 1 september 1999.

(Finansdepartementet)

12 kap. inkomstskattelagen – lydelse enligt lagrådsremiss

Regeringen har den 3 september 1998 beslutat att inhämta lagrådets yttrande i förslag till inkomstskattelag (dnr Fi 97/79). Vi har utgått från att inkomstskattelagens lydelse i lagrådsremissen utgör gällande rätt. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av att vårt förslag innebär att stora delar av 12 kap. inkomstskattelagen omarbetats, redovisar vi hur det kapitlet utformats i lagrådsremissen.

12 kap. Vad som skall dras av i tjänst

1 §

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 59 kap.

I detta kapitel finns bestämmelser om att också vissa andra utgifter som har samband med tjänsten skall dras av.

I inkomstslaget tjänst tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet om

- avdrag för utgifter för representation i 16 kap. 2 §,
- mervärdesskatt i 16 kap. 17 §, och
- avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 19 och 20 §§.

Inskränkningar i avdragsrätten

Beloppsgränser

2 §

Utgifter som avses i följande paragrafer skall dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

- vid tjänsteresor enligt 5–17 §§,
- vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt 18–22 och 30 §§,
- för hemresor enligt 24 och 30 §§,

- för egenavgifter enligt 35 §, och
- i hobbyverksamhet enligt 36 §.

Utgifter för inställesresor enligt 25 § och för resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen enligt 26–30 §§ skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Övriga utgifter skall dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor.

Kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar

3 §

Om den skattskyldige får sådan kostnadsersättning som enligt 11 kap. 21 eller 28 § inte skall tas upp, skall de kostnader som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Utgifter som täcks av sådana ersättningar till utländska forskare som enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inte skall tas upp skall inte heller dras av.

Skattskyldiga med sjöinkomst

4 §

Skattskyldiga som har sjöinkomst har inte rätt till avdrag som avses i 6–24 §§ vid tjänstgöring ombord. Sådana skattskyldiga anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar.

Tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil

5 §

Utgifter för tjänsteresor med egen bil skall dras av med 1 krona och 50 öre för varje kilometer.

Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, skall utgifter för dieselolja dras av med 50 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 80 öre för varje kilometer.

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

6 §

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, skall dras av i den utsträckning som följer av 7–17 §§. Avdrag skall göras bara vid resor som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, kostnadsökning för måltider samt diverse småutgifter.

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, skall de ökade levnadskostnaderna i stället dras av enligt bestämmelserna i 17–21 §§. En löpande tjänsteresa anses bruten bara av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

Med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för honom.

Vanlig verksamhetsort och tjänsteställe

7 §

Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe.

Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad.

8 §

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

För reservofficerare anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattenämnd eller arrendenämnd.

9 §

En skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men som får den huvudsakliga lönen för arbetet från en annan arbetsgivare anses – om han begär det – under längst tre år ha sitt tjänsteställe hos sistnämnda arbetsgivare.

För en sådan skattskyldig tillämpas inte 7 § andra stycket för en bostad på arbetsorten om

- denna bostad är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, och
- den skattskyldige har en annan permanentbostad.

Maximibelopp och normalbelopp

10 §

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands ett normalbelopp. Avdraget beräknas för hel eller halv dag

Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före klockan 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare.

11 §

Maximibeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor.

Normalbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på en restaurang av bättre standard.

Vistelse i mer än ett land

12 §

Om den anställda under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (06.00–24.00).

Utgift för logi

13 §

Utgift för logi skall dras av. Kan den skattskyldige inte visa utgiften, skall ett belopp som motsvarar ersättning från arbetsgivaren (nattractamente) dras av. I sådant fall skall dock inte mer än ett halvt maximibelopp per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

Kostnadsökningen för måltider och småutgifter

14 §

Om den skattskyldige fått ersättning för kostnadsökning för måltider och småutgifter (dagtractamente) för en tjänsteresa i Sverige, skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits

i anspråk för resan skall avdraget dock uppgå till högst ett maximibelopp och för varje halv dag till högst ett halvt maximibelopp.

Visar den skattskyldige att den sammanlagda kostnadsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

15 §

Om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands, skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan skall avdraget dock uppgå till högst ett normalbelopp och för varje halv dag till högst ett halvt normalbelopp.

Visar den skattskyldige att kostnadsökningen under en tjänsteresa varit större än avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

16 §

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade kostnader för måltider och småutgifter, skall avdrag göras för varje hel dag med ett halvt maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

Minskat avdrag på grund av kostförmåner

17 §

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 6–16 §§ skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte skall tas upp.

Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m.

Tillfälligt arbete på annan ort

18 §

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än där han har sin bostad skall dras av bara om

1. arbetet avser en kortare tid,
2. arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att det kräver en fast anknytning till den tidigare bostadsorten,

3. arbetet skall bedrivas på flera olika platser, eller
4. det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

Dubbel bosättning

19 §

Ökade levnadskostnader skall även dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skäligen på grund av

1. makens eller sambons förvärvsverksamhet,
2. svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller
3. någon annan särskild omständighet.

Ytterligare förutsättningar för avdrag

20 §

Ökade levnadskostnader enligt 18 och 19 §§ skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Ökade levnadskostnader enligt 18 § skall dras av under längst två år och enligt 19 § under längst tre år för gifta och sambor och längst ett år för övriga skattskyldiga. I den angivna tiden skall sådan tid räknas in under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt bestämmelserna i 6–17 §§.

Ökade levnadskostnader skall dock dras av för längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Beräkningen av avdragen

21 §

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. För tjänsteresor som har pågått under längre tid än tre månader gäller dock bestämmelserna i 13 §, om logiutgiften inte kan visas.

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller beräknad enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas för

1. skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6–17 §§ och som fortfarande får kostnadsersättning från arbetsgivaren, till ett belopp som motsvarar denna ersättning, dock högst 70 procent av maximibeloppet per hel dag om arbetsorten ligger i

Sverige och 70 procent av normalbeloppet per hel dag om arbetsorten ligger utomlands,

2. skattskyldiga med arbetsorten i Sverige som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av maximibeloppet per hel dag under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av maximibeloppet per hel dag därefter,

3. skattskyldiga med arbetsorten utomlands som gör avdrag enligt 18 §, till 50 procent av normalbeloppet per hel dag under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av normalbeloppet per hel dag för tiden därefter, och

4. skattskyldiga som gör avdrag enligt 19 §, till 30 procent per hel dag av maximibeloppet om arbetsorten ligger i Sverige och till 30 procent per hel dag av normalbeloppet om arbetsorten ligger utomlands.

Minskning på grund av kostförmåner

22 §

Avdrag för ökade levnadskostnader enligt 18–21 §§ skall minskas med värdet av kostförmåner som tillhandahållits den skattskyldige. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte skall tas upp.

Utgifter för barns skolgång

23 §

Om en skattskyldig vid vistelse utomlands har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader under en viss tid enligt 6–17 §§, skall utgifter för medföljande barns grundläggande skolgång under samma tid dras av.

Hemresor

24 §

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färd sättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock alltid dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som hans sambo eller en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

Inställeleresor

25 §

Utgifter för särskilda resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Arbetsresor

26 §

Skäliga utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) skall dras av, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda och även har använt något transportmedel.

27 §

Utgifter för arbetsresor med egen bil skall dras av om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är minst fem kilometer och det klart framgår att den skattskyldige genom att använda egen bil i stället för allmänna transportmedel regelmässigt gör en tidsvinst på sammanlagt minst två timmar.

Utgifter för arbetsresor med egen bil skall dras av också om bilen används i tjänsten minst 160 dagar under året. Om den används i tjänsten minst 60 dagar under året, skall kostnaderna dras av för alla de dagar som bilen använts i tjänsten. Att bilen används i tjänsten beaktas dock bara om körsträckan är minst 300 mil per år.

Avdrag skall göras med 1 krona och 50 öre för varje kilometer.

Utgifter för väg-, bro- och färjeavgifter skall också dras av.

28 §

Bestämmelserna i 27 § första stycket tillämpas inte om allmänna transportmedel saknas.

Bestämmelserna i 27 § första–tredje styckena tillämpas inte för skattskyldiga som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp tvingas

använda egen bil. De tillämpas inte heller för skattskyldiga som tvingas använda en större bil på grund av skrymmande last.

29 §

För skattskyldiga som gör arbetsresor med sin förmånsbil skall utgifter för arbetsresor dras av enligt bestämmelserna i 27 § första, andra och fjärde styckena. Utgifter för dieselolja dras av med 50 öre per kilometer och utgifter för annat drivmedel med 80 öre per kilometer. Detta gäller också den som gör resorna med en förmånsbil som hans sambo eller en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

30 §

Skattskyldiga som har skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 11 kap. 17 § har rätt till avdrag enligt 2 § och 26–29 §§ för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden. Om den skattskyldige har utgifter för både sådana resor och arbetsresor, skall begränsningen i 2 § andra stycket avse de sammanlagda utgifterna.

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, skall avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i 18 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig uppbyggnadsersättning eller de schablonbelopp som anges i 21 §.

Avdrag skall inte göras för tid efter första året efter uppsägningstidens utgång.

Skyddsutrustning och skyddskläder

31 §

Utgifter för skyddsutrustning och skyddskläder som behövs för tjänsten skall dras av. Med skyddsutrustning avses bland annat hjälmar, skyddsglasögon, hörselskydd och skor med stålhätta. Med skyddskläder avses sådana kläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme eller kyla som huvudsakligen beror på annat än klimatförhållanden.

Förluster på grund av redovisningsskyldighet

32 §

Förluster på grund av ersättnings- eller återbetalningsskyldighet för medel som den skattskyldige är redovisningsskyldig för i sin tjänst skall dras av. Detta gäller dock inte om ersättnings- eller återbetalningsskyldigheten beror på att den skattskyldige har förskingrat medel eller begått något annat brott.

Pensionsutgifter

33 §

Avgifter som den skattskyldige betalar i samband med tjänsten för sin egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, skall dras av bara om pensioneringen är utformad så att den överensstämmer med villkoren i 57 kap. 4–16 §§ för en pensionsförsäkring.

Avgifter till arbetslöshetskassa m.m.

34 §

Avgifter till svensk arbetslöshetskassa skall dras av. Om avdrag kan komma i fråga i flera inkomstslag, skall de dras av i det inkomstslag där intäkterna är störst.

Avdrag skall göras även för avgifter till en utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande avgifter enligt en utländsk stats system för förmåner vid arbetslöshet, om inkomst av arbete i det landet skall tas upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret och utgiften inte skall dras av enligt 61 kap. 6 §. Avdrag skall göras bara av dem som är obegränsat skattskyldiga under beskattningsåret. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret skall avdrag göras för avgifter som avser den tiden.

Egenavgifter

35 §

Debiterade egenavgifter skall dras av till den del de avser inkomster i inkomstslaget tjänst. Om avgifterna sätts ned skall motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget det beskattningsår då debiteringen ändras.

Vidare skall ett avdrag göras för egenavgifterna för beskattningsåret med högst 25 procent av ett underlag som beräknas enligt tredje stycket. Avdraget skall dock vara högst 20 procent om den skattskyldige antingen vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år eller då inte fyllt 65 år

men under hela året fått hel ålderspension eller dött under året. Avdraget skall återföras till beskattning det följande beskattningsåret.

Underlaget utgörs av sådana intäkter som enligt 2 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension är inkomst av annat förvärvsarbete minskade med andra kostnader som skall dras av från dessa intäkter än sådant avdrag som avses i andra stycket och med sjuk- och rehabiliteringspenning och liknande ersättningar som avses i 2 kap. 6 § första stycket 4 i den nämnda lagen.

Hobbyverksamhet

36 §

För varje verksamhet som bedrivs självständigt men som inte skall räknas till inkomstlaget näringsverksamhet får avdrag för kostnaderna under beskattningsåret inte göras med större belopp än som motsvarar årets intäkter.

I sådan verksamhet skall avdrag göras även för kostnaderna under de föregående fem beskattningsåren till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte kunnat dras av tidigare. Avdrag får dock inte göras med högre belopp än vad som återstår av intäkterna efter avdrag för årets kostnader.

12 kap. inkomstskattelagen – föreslagen lydelse

Detta är den lydelse 12 kap. inkomstskattelagen får med anledning av de i denna utredning föreslagna ändringarna.

12 kap. Vad som skall dras av i tjänst

1 §

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 59 kap.

I detta kapitel finns bestämmelser om att också vissa andra utgifter som har samband med tjänsten skall dras av.

I inkomstslaget tjänst tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet om

- avdrag för utgifter för representation i 16 kap. 2 §,
- mervärdesskatt i 16 kap. 17 §, och
- avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 19 och 20 §§.

Inskränkningar i avdragsrätten

Beloppsgränser

2 §

Utgifter som avses i följande paragrafer skall dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

- med anledning av tjänsteresa enligt 5 §,
- vid tillfälligt arbete på annan ort enligt 15–18 och 30 §§,
- vid dubbel bosättning enligt 19–22 §§,
- för hemresor enligt 24 och 30 §§,
- för inställelseresor enligt 25 §,
- för egenavgifter enligt 35 §, och
- i hobbyverksamhet enligt 36 §.

Utgifter för resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen enligt 26–30 §§ skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Övriga utgifter skall dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor.

Kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar

3 §

Om den skattskyldige får sådan kostnadsersättning som enligt 11 kap. 21 eller 28 § inte skall tas upp, skall de kostnader som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Utgifter som täcks av sådana ersättningar till utländska forskare som enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inte skall tas upp skall inte heller dras av.

Skattskyldiga med sjöinkomst

4 §

Skattskyldiga som har sjöinkomst har inte rätt till avdrag som avses i 10–24 §§ vid tjänstgöring ombord. Sådana skattskyldiga anses ha sitt tjänsteställe på det fartyg där de arbetar.

Tjänsteresa

5 §

Med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på någon annan plats än tjänstestället.

En tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur.

Tjänsteställe

6 §

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

För reservofficerare och instruktörer inom frivillig försvarsutbildning anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller för

nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattenämnd eller arrendenämnd.

En skattskyldig som under en begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men som får den huvudsakliga lönen för arbetet från en annan arbetsgivare anses – om han begär det – under längst tre år ha sitt tjänsteställe hos sistnämnda arbetsgivare. För en sådan skattskyldig tillämpas inte 11 § andra stycket för en bostad på arbetsorten om

- denna bostad är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, och
- den skattskyldige har en annan permanentbostad.

Tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil

7 §

Utgifter för tjänsteresor med egen bil skall dras av med 1 krona och 50 öre för varje kilometer.

Om en skattskyldig använder sin förmånsbil för tjänsteresor och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, skall utgifter för dieselloja dras av med 50 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 80 öre för varje kilometer.

Avdrag för ökade levnadskostnader

8 §

Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, kostnadsökning för måltider samt diverse småutgifter.

Avdrag för ökade levnadskostnader beräknas för hel dag. Som hel dag behandlas avresedagen om resan påbörjas före klockan 14.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 14.00. En tjänsteresa som påbörjas efter kl. 14.00 och avslutas följande dag före kl. 14.00 skall behandlas som en hel dag.

Maximibeloppet

9 §

Vid beräkningen av avdraget för ökade levnadskostnader används ett maximibelopp för respektive land.

Maximibeloppet för Sverige är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor.

Maximibeloppet för varje annat land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för

småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får maximibeloppet enligt detta stycke avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard.

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Förutsättningar för avdrag

10 §

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han vid tjänsteresa vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, skall dras av i den utsträckning som följer av 11–14 §§. Avdrag skall göras bara vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

En löpande tjänsteresa anses bruten bara av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en plats utanför den tillfälliga verksamhetsorten under minst fyra veckor.

Med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för honom.

Vanlig och tillfällig verksamhetsort

11 §

Med vanlig verksamhetsort avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe.

Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad.

Med tillfällig verksamhetsort avses ett område inom 30 kilometer från den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sina arbetsuppgifter under den inledande tiden av tjänsteresan.

Vistelse i mer än ett land

12 §

Om den anställda under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (06.00–24.00). Vid en sådan tjänsteresa som avses i 8 § andra stycket tredje meningen bestäms avdraget i stället efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av tjänsteresan (14.00–24.00 och 06.00–14.00).

Utgift för logi

13 §

Utgift för logi skall dras av. Kan den skattskyldige inte visa utgiften, skall ett belopp som motsvarar ett halvt maximibelopp per natt dras av.

Kostnadsökningen för måltider och småutgifter

14 §

Kostnadsökning för måltider och småutgifter skall dras av antingen med ett belopp som beräknas enligt schablon eller med den faktiska kostnadsökningen.

Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas för varje dag som tagits i anspråk för resan till ett helt maximibelopp under de tre första månaderna av tjänsteresan, till 70 procent av helt maximibelopp under tiden därefter och fram till två års bortovaro och till 50 procent av helt maximibelopp för tiden därefter.

Visar den skattskyldige att den sammanlagda kostnadsökningen under samtliga tjänsteresor i Sverige under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt andra stycket, skall ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

Visar den skattskyldige att kostnadsökningen under en tjänsteresa utomlands varit större än avdraget, beräknat enligt andra stycket, skall ett belopp som motsvarar den faktiska kostnadsökningen dras av.

Avdraget skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § inte skall tas upp.

Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort*Förutsättningar för avdrag*

15 §

Ökade levnadskostnader på grund av att den skattskyldige har sitt arbete på en annan ort än där han har sin bostad skall dras av, i den utsträckning som följer av 16–18 §§, bara om

1. arbetet avser en kortare tid,
2. arbetet inte är kortvarigt men ändå är tidsbegränsat till sin natur,
3. arbetet skall bedrivas på flera olika platser, eller
4. det av någon annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige bör flytta till arbetsorten.

16 §

Ökade levnadskostnader skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Utgift för logi

17 §

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa utgiften, skall ett belopp som motsvarar ett halvt maximibelopp per natt dras av.

Kostnadsökningen för måltider och småutgifter

18 §

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas till 50 procent av maximibeloppet per dag under de tre första månaderna av vistelsen och till 30 procent av maximibeloppet per dag för tiden därefter.

Avdraget skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

Ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning*Förutsättningar för avdrag*

19 §

Ökade levnadskostnader skall dras av, i den utsträckning som följer av 20–22 §§, om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort och om en bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten på grund av

1. makens eller sambons förvärvsverksamhet, eller
2. någon annan särskild omständighet.

20 §

Ökade levnadskostnader skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Ökade levnadskostnader skall dras av under längst tre år för gifta och sambor och längst ett år för övriga skattskyldiga.

Utgift för logi

21 §

Ökade utgifter för logi skall dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

Kostnadsökning för måltider och småutgifter

22 §

Kostnadsökning för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska kostnadsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga kostnadsökningen beräknas till 30 procent av maximibeloppet per dag.

Avdraget skall minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

Utgifter för barns skolgång

23 §

Om en skattskyldig vid vistelse utomlands har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader under en viss tid enligt 10–14 §§, skall utgifter för medföljande barns grundläggande skolgång under samma tid dras av.

Hemresor

24 §

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för resor mellan hemorten och arbetsorten dras av, om avståndet mellan dessa orter är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och under förutsättning att både hemorten och arbetsorten ligger i Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färdssättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock alltid dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som hans sambo eller en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

Inställeleresor

25 §

Utgifter för särskilda resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av under förutsättning att både arbetsorten och hemorten ligger i Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Om den skattskyldige får sådan kostnadsersättning som enligt 11 kap. 25 a § inte skall tas upp, skall de kostnader som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Arbetsresor

26 §

Skäligen utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) skall dras av, om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda och även har använt något transportmedel.

27 §

Utgifter för arbetsresor med egen bil skall dras av om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är minst fem kilometer och det klart framgår att den skattskyldige genom att använda egen bil i stället för allmänna transportmedel regelmässigt gör en tidsvinst på sammanlagt minst två timmar.

Utgifter för arbetsresor med egen bil skall dras av också om bilen används i tjänsten minst 160 dagar under året. Om den används i tjänsten minst 60 dagar under året, skall kostnaderna dras av för alla de dagar som bilen använts i tjänsten. Att bilen används i tjänsten beaktas dock bara om körsträckan är minst 300 mil per år.

Avdrag skall göras med 1 krona och 50 öre för varje kilometer.

Utgifter för väg-, bro- och färjeavgifter skall också dras av.

28 §

Bestämmelserna i 27 § första stycket tillämpas inte om allmänna transportmedel saknas.

Bestämmelserna i 27 § första–tredje styckena tillämpas inte för skattskyldiga som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp tvingas använda egen bil. De tillämpas inte heller för skattskyldiga som tvingas använda en större bil på grund av skrymmande last.

29 §

För skattskyldiga som gör arbetsresor med sin förmånsbil skall utgifter för arbetsresor dras av enligt bestämmelserna i 27 § första, andra och fjärde styckena. Utgifter för dieselolja dras av med 50 öre per kilometer och utgifter för annat drivmedel med 80 öre per kilometer. Detta gäller också den som gör resorna med en förmånsbil som hans sambo eller en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

30 §

Skattskyldiga som har skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 11 kap. 17 § har rätt till avdrag enligt 2 § och 26–29 §§ för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden. Om den skattskyldige har utgifter för både sådana resor och arbetsresor, skall begränsningen i 2 § andra stycket avse de sammanlagda utgifterna.

Om skattskyldiga som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor, skall avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i 15 § och för utgifter för hemresor enligt 24 §. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga de schablonbelopp som anges i 17 och 18 §§.

Avdrag skall inte göras för tid efter första året efter uppsägnings- tidens utgång.

Skyddsutrustning och skyddskläder

31 §

Utgifter för skyddsutrustning och skyddskläder som behövs för tjänsten skall dras av. Med skyddsutrustning avses bland annat hjälmar, skyddsglasögon, hörselskydd och skor med stålhätta. Med skyddskläder avses sådana kläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme eller kyla som huvudsakligen beror på annat än klimatförhållanden.

Förluster på grund av redovisningsskyldighet

32 §

Förluster på grund av ersättnings- eller återbetalningsskyldighet för medel som den skattskyldige är redovisningsskyldig för i sin tjänst skall dras av. Detta gäller dock inte om ersättnings- eller återbetalnings-

skyldigheten beror på att den skattskyldige har förskingrat medel eller begått något annat brott.

Pensionsutgifter

33 §

Avgifter som den skattskyldige betalar i samband med tjänsten för sin egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring, skall dras av bara om pensioneringen är utformad så att den överensstämmer med villkoren i 57 kap. 4–16 §§ för en pensionsförsäkring.

Avgifter till arbetslöshetskassa m.m.

34 §

Avgifter till svenska arbetslöshetskassa skall dras av. Om avdrag kan komma i fråga i flera inkomstslag, skall de dras av i det inkomstslag där intäkterna är störst.

Avdrag skall göras även för avgifter till en utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande avgifter enligt en utländsk stats system för förmåner vid arbetslöshet, om inkomst av arbete i det landet skall tas upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret och utgiften inte skall dras av enligt 61 kap. 6 §. Avdrag skall göras bara av dem som är obegränsat skattskyldiga under beskattningsåret. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret skall avdrag göras för avgifter som avser den tiden.

Egenavgifter

35 §

Debiterade egenavgifter skall dras av till den del de avser inkomster i inkomstslaget tjänst. Om avgifterna sätts ned skall motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget det beskattningsår då debiteringen ändras.

Vidare skall ett avdrag göras för egenavgifterna för beskattningsåret med högst 25 procent av ett underlag som beräknas enligt tredje stycket. Avdraget skall dock vara högst 20 procent om den skattskyldige antingen vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år eller då inte fyllt 65 år men under hela året fått hel ålderspension eller dött under året. Avdraget skall återföras till beskattning det följande beskattningsåret.

Underlaget utgörs av sådana intäkter som enligt 2 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension är inkomst av annat förvärvsarbete minskade med andra kostnader som skall dras av från dessa intäkter än sådant avdrag som avses i andra stycket och med sjuk-

och rehabiliteringspenning och liknande ersättningar som avses i 2 kap. 6 § första stycket 4 i den nämnda lagen.

Hobbyverksamhet

36 §

För varje verksamhet som bedrivs självständigt men som inte skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet får avdrag för kostnaderna under beskattningsåret inte göras med större belopp än som motsvarar årets intäkter.

I sådan verksamhet skall avdrag göras även för kostnaderna under de föregående fem beskattningsåren till den del dessa överstigit det årets intäkter och inte kunnat dras av tidigare. Avdrag för dock inte göras med högre belopp än vad som återstår av intäkterna efter avdrag för årets kostnader.