

*Översyn av
tjänsteinkomst-
beskattningen*

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2014



National Library
of Sweden

SOU 1993:44

*Slutbetänkande av Utredningen om
tjänsteinkomstbeskattning*

*Översyn av
tjänsteinkomst-
beskattningen*

SOU 1993:44

*Slutbetänkande av Utredningen om
tjänsteinkomstbeskattning*

Ref KB Occ



Statens offentliga utredningar

1993:44

Finansdepartementet

Översyn av tjänste- inkomstbeskattningen

Slutbetänkande av Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning
Stockholm 1993

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget som ingår i C E Fritzes AB. Allmänna Förlaget ombesörjer också, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor, remissutsändningar av SOU och Ds.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1993

ISBN 91-38-13358-X
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Bo Lundgren

Genom beslut den 23 januari 1992 bemyndigade regeringen statsrådet Bo Lundgren att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna i inkomstslaget tjänst.

Med stöd av regeringens bemyndigande tillkallades den 23 januari 1992 regeringsrådet Arne Bækkevold.

Som sakkunnig förordnades den 10 mars 1992 departementsrådet Carl Gustaf Fernlund. Att som experter biträda utredaren förordnades fr.o.m. samma dag kanslirådet Kjell Olsson, skattedirektören Björne Sjökvist, direktören Eskil Qwerin (t.o.m. den 26 augusti 1992) och kammarrättsassessorn Christina Westerling. Som ytterligare experter förordnades den 27 augusti 1992 direktören Kerstin Tollerz och den 18 november 1992 departementssekreteraren Urban Fredriksson.

Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 17 februari 1992 kammarrättsassessorn Monica Dahlbom.

Utredningen antog namnet Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning.

Utredningen har tidigare lämnat delbetänkandet Beskattning av vissa naturaförmåner m.m. (SOU 1992:57).

Härmed överlämnas utredningens slutbetänkande Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen.

Till betänkandet fogas särskilt yttrande av Kerstin Tollerz.

Stockholm juni 1993

Arne Bækkevold

/Monica Dahlbom

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida
FÖRKORTNINGAR	13
SAMMANFATTNING	17
1 INLEDNING	23
1.1 Utredningsuppdraget	23
1.2 Inriktningen av utredningsarbetet	25
2 BILKÖSTNADER I TJÄNSTEN	27
2.1 Bakgrund	27
2.2 Gällande rätt	29
2.2.1 Inkomsttaxeringen	29
2.2.2 Avdrag för preliminär skatt	30
2.2.3 Arbetsgivaravgifter	31
2.2.4 Egenavgifter	32
2.2.5 Pensionsgrundande inkomst	33
2.2.6 Kontrolluppgiftsskyldighet	34
2.3 Några utländska system	35
2.3.1 Danmark	35
2.3.2 Norge	36
2.3.3 Finland	36
2.3.4 Storbritannien	37
2.3.5 Nederländerna	38
2.3.6 Tyskland	39
2.4 Problemavgränsning	39
2.4.1 Direktiven	39
2.4.2 Framförd kritik	40
2.4.3 Problemområden	40
2.5 Överväganden och förslag	42
2.5.1 Allmänt	42

2.5.2	Täcker schablonavdraget de faktiska kostnaderna? . . .	45
2.5.3	Vilka ändringar bör ske?	47
2.5.4	Avdragsgilla kostnader	52
2.5.5	Antal mil per år som är privatkörning	52
2.5.6	Antal mil per år som är tjänstekörning	53
2.5.7	Bilens prisklass m.m.	54
2.5.8	Förväntat antal användningsår	54
2.5.9	Beräkning av schablonbelopp	55
2.5.10	Övriga frågor	56
3	RESOR MELLAN BOSTAD OCH ARBETSPLATS . . .	57
3.1	Bakgrund	57
3.2	Gällande rätt	58
3.2.1	Inkomsttaxeringen	58
3.2.2	Avdrag för preliminär skatt	60
3.2.3	Arbetsgivaravgifter	60
3.2.4	Egenavgifter	60
3.2.5	Pensionsgrundande inkomst	60
3.2.6	Kontrolluppgiftsskyldighet	61
3.3	Tidigare reformarbete	61
3.4	Några utländska system	63
3.4.1	Danmark	63
3.4.2	Norge	66
3.4.3	Finland	67
3.4.4	Storbritannien	67
3.4.5	Nederländerna	67
3.5	Reseavdragens omfattning m.m.	69
3.5.1	Allmänt	69
3.5.2	Grunder för beräkning av avdragets storlek	70
3.6	Problemavgränsning	71
3.6.1	Direktiven	71
3.6.2	Problemområden	72
3.7	Överväganden och förslag	73
3.7.1	Principiella utgångspunkter	73
3.7.2	Olika avdragsmodeller	77

3.7.3	Sammanfattande synpunkter	90
4	VISSA KOSTNADSERSÄTTNINGAR OCH FÖR- MÅNER	93
4.1	Inledning	93
4.2	Kostnadsersättning för vissa resor	93
4.2.1	Gällande rätt	93
4.2.2	Problemvgränsning	104
4.2.3	Överväganden och förslag	107
4.3	Kostnad för medföljande make/maka vid tjänsteresa	111
4.3.1	Gällande rätt	111
4.3.2	Problemvgränsning	113
4.3.3	Överväganden och förslag	115
4.4	Flyttningskostnad	116
4.4.1	Gällande rätt	116
4.4.2	Avtalen som reglerar flyttningskostnadsersättning för statligt anställda	119
4.4.3	Problemvgränsning	124
4.4.4	Överväganden och förslag	125
4.5	Förmån av fri grupplivförsäkring	128
4.5.1	Gällande rätt	128
4.5.2	Avtal om grupplivförsäkring inom det statliga om- rådet	130
4.5.3	Problemvgränsning	131
4.5.4	Överväganden och förslag	132
4.6	Kostnadsersättning till dagbarnvårdare	132
4.6.1	Gällande rätt	132
4.6.2	Problemvgränsning	134
4.6.3	Överväganden och förslag	135
4.7	Ersättning till försökspersoner m. fl.	136
4.7.1	Gällande rätt	136
4.7.2	Problemvgränsning	136
4.7.3	Överväganden och förslag	138

5	UTLANDSTRAKTAMENTEN	141
5.1	Bakgrund	141
5.2	Gällande rätt	142
5.2.1	Inkomsttaxeringen	142
5.2.2	Avdrag för preliminär skatt	147
5.2.3	Arbetsgivaravgifter	147
5.2.4	Egenavgifter	147
5.2.5	Pensionsgrundande inkomst	147
5.2.6	Kontrolluppgiftsskyldighet	148
5.2.7	Underlag för bestämmande av traktamentsbeloppen enligt bilaga till utlandsreseförordningen	148
5.3	Några utländska system	149
5.3.1	Danmark	149
5.3.2	Norge	150
5.3.3	Finland	151
5.4	Problemavgränsning	151
5.4.1	Direktiven	151
5.4.2	Framförd kritik	152
5.4.3	Problemområden	152
5.5	Överväganden och förslag	153
5.5.1	Avdragsschablonens storlek	153
5.5.2	Schablonbeloppen bestäms för varje förrättningsland genom prisinsamling	156
5.5.3	Schablonbeloppen bestäms till viss andel av traktamentsbeloppen enligt utlandsreseförordningen	157
5.5.4	Schablonbeloppen bestäms med utgångspunkt i motsvarande belopp vid inrikes tjänsteresa	157
5.5.5	Sammanfattande synpunkter	158
6	ÖVRIGA TRAKTAMENTSFRÅGOR	161
6.1	Inledning	161
6.2	Gällande rätt	161
6.2.1	Avdrag för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa	161

6.2.2	Preliminär skatt och arbetsgivaravgifter på trakta- mentsersättningar som utgår för längre tid än tre månader	174
6.3	Problemavgränsning	176
6.3.1	Direktiven	176
6.3.2	Framförd kritik	177
6.3.3	Problemområden	178
6.4	Överväganden och förslag	179
7	BOSTADSFÖRMÅN	185
7.1	Bakgrund	185
7.2	Gällande rätt	186
7.2.1	Inkomsttaxeringen	186
7.2.2	Avdrag för preliminär skatt	188
7.2.3	Arbetsgivaravgifter	190
7.2.4	Egenavgifter	190
7.2.5	Pensionsgrundande inkomst	191
7.2.6	Kontrolluppgiftsskyldighet	191
7.3	Några utländska system	192
7.4	Fastighetstaxering	193
7.4.1	Syftet med fastighetstaxering	193
7.4.2	Hur taxeringen går till	193
7.4.3	Är taxeringsvärdet verkligen 75 procent av mark- nadsvärdet?	196
7.4.4	Taxeringsvärdets förhållande till boendevärdet	197
7.5	Statistik m.m.	200
7.5.1	SCB:s statistiska bostads- och hyresundersökning	200
7.5.2	Hyresnivå vid villauthyrning	204
7.6	Problemavgränsning	205
7.6.1	Direktiven	205
7.6.2	Framförd kritik	205
7.6.3	Problemområden	206
7.7	Överväganden och förslag	207
7.7.1	Allmänt	207
7.7.2	Schablonvärdering av villabostad	209

7.7.3	Differentiering av den nuvarande schablonen	211
7.7.4	Jämkning i fråga om arbetsgivaravgifter	214
8	RESEFÖRMÅNER	215
8.1	Bakgrund	215
8.2	Gällande rätt	220
8.2.1	Inkomsttaxeringen	220
8.2.2	Särskilt om rabatter till anställda vid reseföretaget SAS	221
8.2.3	Särskilt om reseförmåner för anställda hos SJ	222
8.2.4	Särskilt om andra schablonvärderade reseförmåner	223
8.2.5	Särskild om tjänstekort	224
8.2.6	Övriga reseförmåner	224
8.2.7	Rättspraxis	225
8.2.8	Arbetsgivarens avdragsrätt	227
8.2.9	Avdrag för preliminär skatt	227
8.2.10	Arbetsgivaravgifter	228
8.2.11	Egenavgifter	228
8.2.12	Pensionsgrundande inkomst	228
8.2.13	Kontrolluppgiftsskyldighet	229
8.3	Problemavgränsning	229
8.3.1	Direktiven	229
8.3.2	Framförd kritik	229
8.3.3	Problemområden	232
8.4	Överväganden och förslag	234
8.4.1	Personalvårdsförmån eller ej?	234
8.4.2	Värderingen	237
9	PERSONALVÅRDSFÖRMÅNER	241
9.1	Bakgrund	241
9.2	Gällande rätt	245
9.2.1	Gränsdragningen mellan skattepliktiga och skatte- fria förmåner	245
9.2.2	Personalvårdsförmåner	246

9.2.3	Rabatter från annan än arbetsgivaren/uppdragsgivaren när fråga inte är om sedvanliga korsvisa rabatter	251
9.3	Problemavgränsning	255
9.4	Överväganden och förslag	257
10	VAD MEDFÖR BESKATTNING AV NATURAFÖRMÅNER, TILLHANDAHÅLLET ELLER ÅTNJUTANDET?	263
10.1	Gällande rätt	263
10.1.1	Lagtext m.m.	263
10.1.2	Praxis m.m.	266
10.2	Problemavgränsning	272
10.2.1	Direktiven m.m.	272
10.2.2	Problemområde	272
10.3	Överväganden och förslag	273
11	BELOPPSGRÄNSER I SKATTELAGSTIFTNINGEN	277
11.1	Bakgrund	277
11.2	Gällande rätt	280
11.2.1	Beloppsgränser i kommunalskattelagen i inkomstslaget tjänst	280
11.2.2	Beloppsgränser i uppbördsförfarandet m.m.	283
11.3	Problemavgränsning	286
11.3.1	Direktiven	286
11.3.2	Problemområde	286
11.4	Överväganden och förslag	287
12	FINANSIELLA KONSEKVENSER FÖR DET ALLMÄNNA, M.M.	291
12.1	Finansiella konsekvenser för det allmänna	291
12.2	Övriga frågor	293

13 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG	297
13.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	297
13.2 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272) ...	312
13.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om själv- deklaration och kontrolluppgifter	316
13.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	318
14 FÖRFATTNINGSKOMMENTARER	319
14.1 Kommunalskattelagen (1928:370)	319
14.2 Uppbördslagen (1953:272)	329
14.3 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrollupp- gifter	331
14.4 Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	332
SÄRSKILT YTTRANDE	333
BILAGOR	
Bilaga 1 Kommittédirektiv (Dir. 1992:3)	
Bilaga 2 Riksskatteverkets rekommendationer om normalbelopp för kalenderåret 1993 för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa (RSV Dt 1992:26)	
Bilaga 3 Skrivelse från Sveriges Industriförbund till RSV	

FÖRKORTNINGAR

AFL	lagen (1962:381) om allmän försäkring
AFT-81	Allmänna fastighetstaxeringen 1981
ARA	Allmänna reseavtalet
AVA	Avtalet för affärsverken
bet.	betänkande
BevU	Bevillningsutskottet
BSF	Svenska Fritidsboendeanläggningar
DEM	Tyska mark
dkr	danska kronor
Ds Fi	Departementsserien, Finansdepartementet
FIP	Europeiska fribiljettsföreningen
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
FTR90	1990 års fastighetstaxeringsregister
IKU	Intäkts- och kostnadsundersökning för flerbostadshus
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KMRG	Kammarrätten i Göteborg
LMV	Lantmäteriverket
LSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mk	finska mark
nkr	norska kronor
Nlg	Nederländska gulden
p	finska penni
PGI-lagen	Lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring
prop.	proposition
RINK	Utredningen om reformerad inkomstbeskattning

RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten
RRK R	Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna, Regeringsrätten
RRV	Riksrevisionsverket
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets författningssamling serie Dt (Direkt skatt - Taxering)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
RÅ A	Regeringsrättens årsbok, notisfall, dom
RÅ Aa	Regeringsrättens årsbok, notisfall avseende domar i mål om bl.a. skatt, tull eller annan avgift och om uppbörd
RÅ Fi	Regeringsrättens årsbok, notisfall, finansdepartementet
RÅ ref.	Regeringsrättens årsbok, referat
SA-C	Sektorsavtalet för civil statsförvaltning
SA-F	Sektorsavtalet för försvaret
SAL	Lagen (1981:691) om socialavgifter
SAS	Scandinavian Airlines System
SAV	Statens arbetsgivarverk
SCB	Statistiska Centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SIF	Svenska Industritjänstemannaförbundet
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SIPRI	Stockholms internationella fredsforskningsinstitut
SJ	Statens järnvägar
SkU	Skatteutskottet
SL	AB Storstockholms Lokaltrafik
SLFL	Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SM	Statistiska meddelanden
SOU	Statens offentliga utredningar
SROF	Sveriges Reservofficersförbund
SS	Svensk standard

TBS	Traktementsbeskattningssakkunniga
TGL	Tjänstegrupplivförsäkring
TGL-S	Avtalet om statens tjänstegrupplivförsäkring
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
UHÄ	Universitets- och högskoleämbetet
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbets- givare
Utl.	utlåtande

SAMMANFATTNING

Allmänt

Utredningen har gjort en översyn av beskattningsreglerna i inkomstslaget tjänst. Vissa frågor har i enlighet med direktiven förtursbehandlats och redovisats tidigare i delbetänkandet Beskattning av vissa naturaförmåner m.m. (SOU 1992:57). Det gäller beskattningen av kostförmån, vissa traktamenten m.m., personalvårdsförmåner, förmånliga lån och hobbyinkomster.

I detta slutbetänkande behandlas bl.a. återstående traktamentsfrågor samt frågor om avdrag för kostnader för resor i tjänsten med egen bil och för resor mellan bostad och arbetsplats. Vidare behandlas beskattningen av bostadsförmåner, reseförmåner till anställda inom rese- eller trafikbranschen och personalvårdsförmåner. Utredningen tar också upp skattefrågor rörande fria resor till och från anställningsintervjuer, kostnader för resa i samband med tillträddande och frånträddande av anställning samt flyttningkostnader.

Huvuduppgiften för utredningen har enligt direktiven varit att se över reglerna i inkomstslaget tjänst i syfte att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskilda som arbetsgivare. Det sägs vidare uttryckligen i direktiven att eventuella regeländringar inte får innebära några avsteg från principen att det inte skall vara skattemässigt förmånligt att ersätta kontantlön med en naturaförmån. Även i övrigt skall principerna för inkomstslaget tjänst i huvudsak ligga fast.

Beträffande avdrag för resor i tjänsten med egen bil sägs i direktiven att utredningen bör överväga att återinföra en möjlighet till avdrag för faktiska

kostnader. När det gäller resor mellan bostad och arbetsplats anförs att utredningen skall pröva att modifiera den av Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) föreslagna lösningen, som innebar ett enhetligt milavdrag oavsett färdmedel för den del av avståndet mellan bostad och arbetsplats som översteg en viss milgräns.

Vidare sägs i direktiven att ändringar i reglerna om utlandstraktamenten bör övervägas för att uppnå närmare överensstämmelse med grunderna för de regler som gäller för förrättning inom Sverige. När det gäller bostadsförmån har utredningen enligt direktiven haft att pröva möjligheten att vid beräkning av förmånsvärdet för en villafastighet införa en schablonregel som har karaktären av en presumtion av värdet, t.ex. uttryckt som en andel av taxeringsvärdet.

Förslagen

Resor med egen bil i tjänsten

Utredningen avvisar tanken i direktiven att återinföra en möjlighet till avdrag för faktiska kostnader för resor med egen bil i tjänsten. I stället föreslås att det införs ytterligare en schablon som är högre än den nuvarande. Det innebär att avdrag enligt förslaget medges enligt två schabloner, en lägre och en högre. Den lägre schablonen — det lägre kilometeravdraget — skall gälla vid beräkning av avdrag för det antal körda kilometer under beskattningsåret som inte överstiger 1 000 mil. Den högre schablonen — det högre kilometeravdraget — skall gälla vid beräkning av avdrag för det antal körda kilometer som överstiger 1 000 mil.

Med nuvarande kostnadsläge uppgår schablonerna till 1,40 kr per km resp. 2,30 kr per km.

Grunderna för beräkning av schablonbeloppen föreslås bli angivna i lagtext. För det lägre kilometeravdraget skall avdraget motsvara den schablonmässigt beräknade *merkostnaden* per km för körning i tjänsten med mindre bil. Härvid skall antas att bilen körs 2 500 mil per år, varav 1 000 mil i tjänsten och 1 500 mil privat.

Det högre kilometeravdraget skall beräknas med utgångspunkt i att den som kör 3 700 mil om året, varav 3 000 mil i tjänsten, med större bil skall få avdrag för sina *genomsnittliga kostnader*. Det högre kilometeravdraget skall alltså beräknas så att den som kör 3 000 mil i tjänsten får full kompensation för att han för körsträckan upp till 1 000 mil får avdrag endast med ett lägre belopp per kilometer än vad som motsvarar de *genomsnittliga kostnaderna*.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bemyndigas att fastställa föreskrifter för beräkning av avdragen.

Avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats

Förslaget i denna del är en modifiering av den avdragsmodell som föreslogs av RINK. Det betyder till att börja med att en avståndsgräns införs som innebär att avdrag inte medges för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats om avståndet från bostaden till arbetsplatsen inte är längre än 15 km (enkel resa). Avståndet skall beräknas efter närmaste normala bilväg.

Är avståndet mellan 15 och 30 km medges — oavsett färdmedel — avdrag med 0,80 kr per km och resa till den del avståndet överstiger 15 km. Är avståndet längre än 30 km medges avdrag, för avståndet mellan 15 och 30 km enligt nämnda regel med 0,80 kr per km och för den del av avståndet som överstiger 30 km enligt följande. Den som använt egen bil för resorna får avdrag med 1,40 kr per km som överstiger 30 km medan övriga får avdrag med 0,40 kr per km.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil skall avdrag medges med faktiska kostnader för den del av avståndet som överstiger avståndsgränsen, dock högst med 2,30 kr per km. Det undantag av motsvarande slag som för närvarande gäller för skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last föreslås slopat.

Vid sidan av bilavdraget skall avdrag medges för faktiska väg-, bro- eller färjeavgifter som den skattskyldige har haft vid resorna mellan bostaden och arbetsplatsen.

Kostnadsersättningar för vissa resor, m.m.

För det första föreslås att kostnader för resa inom landet för tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag, s.k. inställelseresor, skall göras avdragsgilla vid inkomsttaxeringen och att ersättning för sådan kostnad eller förmån av sådan resa inte skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär A-skatt. För det andra föreslås att förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa skall vara skattefri när förmånen avser resa inom landet.

Ersättning för flyttningskostnad

Förslaget innebär dels att skattefriheten för ersättning för flyttningskostnad inte längre skall kopplas till vad som utgår till befattningshavare i statlig tjänst, dels att det införs en definition av vad som avses med flyttningskostnad. Med flyttningskostnad avses kostnader för emballering, packning, transport och uppackning av den skattskyldiges och hans familjs bohag och övrigt lösöre samt transport av den skattskyldige och hans familj från den gamla till den nya bostadsorten och andra liknande kostnader. För att tydligare markera den uppstramning av det skattefria området som följer av förslaget anges också vad som inte kan anses som flyttningskostnader, såsom t.ex. kostnad för dubbel bosättning.

Utlandstraktamenten

Schablonbeloppen avseende avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa i utlandet föreslås bli bestämda efter något ändrade grunder, som i princip medför en generell sänkning av avdragsnivån. Detta kommer till uttryck genom att normalbeloppen skall motsvara den normala ökningen av levnadskostnaden och inte som nu den *största* normala ökningen. Normalbeloppen skall avse kostnadsökningen per dag för frukost, för lunch och middag bestående av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Dock ges möjlighet att för vissa länder, om särskilda skäl föreligger, bestämma ett normalbelopp som avser kostnadsökning för måltider på restaurang av bättre standard.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall för varje kalenderår fastställa normalbelopp för varje förrättningsland.

Vidare föreslås att reglerna i övrigt för utrikes förrättningar skall anpassas till de regler som gäller för avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning inom riket. Bl.a. skall normalbeloppet reduceras när förrättning pågått på en och samma ort mer än tre månader.

Övriga traktamenten

Det nuvarande kravet på dispens för att inte ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som pågår mer än tre månader på en och samma ort skall behöva inräknas i underlaget för preliminär skatt och arbetsgivaravgifter föreslås slopat. I stället skall arbetsgivaren bedöma om preliminärt skatteavdrag skall göras och arbetsgivaravgifter betalas på ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa. Utgår ersättning vid tjänsteresa på en och samma ort under längre tid än två år krävs dock beslut från skattemyndigheten för att inte hela ersättningen skall läggas till grund för preliminärt skatteavdrag och därmed också arbetsgivaravgifter.

Dessutom föreslås att det i kontrolluppgift skall anges om traktamente har utbetalats för en förrättning som varar längre tid än nittio dagar under beskattningsåret.

Bostadsförmån

När det gäller värderingen av bostadsförmån föreslås att den vid beräkning av preliminär A-skatt schabloniserade värderingen av förmån av sådan bostad skall bestämmas till det inom ett visst område genomsnittliga värdet *per kvadratmeter bostadsyta*. Tidigare har Riksskatteverket utfärdat värdetabeller som har varit indelade efter bostadens rumsfördelning. Någon anknytning av värderingen av villabostad till fastighetstaxeringsvärdena föreslås inte.

Det föreslås att arbetsgivaren ges möjlighet att få värdet av bostadsförmån jämkat vid beräkning av arbetsgivaravgifter om det värde som

bestäms enligt schablon avviker med mer än 10 procent från det värde som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. det i orten gällande hyrespriset.

Reseförmån

Reseförmån som utgår på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen föreslås kunna, under vissa förutsättningar, värderas efter schablon vid beräkning av preliminär skatt och uttag av arbetsgivaravgifter. Detta skall kunna ske om det för resan har gällt villkor av innebörd att den får företas endast under förutsättning att det vid resans avgång finns osålda platser kvar och det på grund härav har förelegat en påtaglig risk för att resan inte skulle kunna genomföras enligt planerna. Värdet av resan skall i sådant fall motsvara det billigaste priset för resan på marknaden efter avdrag med 25 procent.

Arbetsgivaren skall även här, i likhet med vad som föreslås för bostadsförmånsvärderingen, kunna begära jämkning av det värde som skall ligga till grund för uttag av arbetsgivaravgifter.

1 INLEDNING

1.1 Utredningsuppdraget

Utredningen skall enligt sina direktiven göra en översyn av vissa regler i inkomstlagen. Översynen skall avse bl.a. reglerna om beskattning av traktamenten, kostnadsersättningar, naturaförmåner och hobbyinkomster. Syftet skall i dessa delar främst vara att åstadkomma regler som är enklare att hantera för skattskyldiga och arbetsgivare. Vidare skall utredningen dels överväga vissa ändringar av reglerna om avdrag för kostnader för resor med egen bil i tjänsten och lämna förslag till den framtida utformningen av kostnadsavdraget för resor mellan bostad och arbetsplats, dels se över reglerna om beskattning av förmånliga lån. Dessutom bör utredningen, enligt direktiven, vara oförhindrad att ta upp även andra frågor som rör inkomstlagen och som avser förenklingar av regelsystemet. De förslag som utredningen lägger fram bör enligt direktiven även vara statsfinansiellt neutrala. Innebär några förslag minskade offentliga inkomster av någon betydelse bör utredningen också ange möjliga finansieringsalternativ.

Utredningens arbete har bedrivits i två etapper. I den första etappen togs sådana frågor upp som enligt direktiven skulle behandlas med förtur. Det gällde beskattningen av kostförmåner, vissa traktamenten m.m., personalvårdsförmåner, förmånliga lån och hobbyinkomster. I fråga om traktamenten begränsades frågorna i första etappen till att avse frågor som hade samband med kostförmån vid tjänsteresor. Utredningens förslag i denna del presenterades i betänkandet Beskattning av vissa naturaförmåner m.m. (SOU 1992:57).

Av de i den första etappen behandlade områdena kvarstår vissa frågor om personalvårdsförmåner.

De områden som utredningen således enligt direktiven har att behandla i denna andra etapp är frågor om resor i tjänsten, resor mellan bostad och arbetsplats, utlandstraktamenten och vissa andra traktamentsfrågor, kostnadsersättningar och bostadsförmån samt vissa frågor om personalvårdsförmåner.

Huvuduppgiften för utredningen är enligt direktiven att se över reglerna i inkomstslaget tjänst i syfte att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskilda som arbetsgivare. Det sägs vidare uttryckligen i direktiven att eventuella regeländringar inte får innebära något avsteg från principen att det inte skall vara skattemässigt förmånligt att ersätta kontant lön med en naturaförmån. Även i övrigt skall de grundläggande reglerna för inkomstslaget tjänst ligga fast.

När det gäller utredningsuppdraget att se över reglerna om resor med egen bil i tjänsten sägs det uttryckligen att utredningen skall överväga att återinföra en möjlighet till avdrag för faktiska kostnader för bilresor i tjänsten. Det bör anmärkas att det inte har ålagts utredningen att se över den närliggande frågan om värdering av bilförmån. Vad avser resor mellan bostad och arbetsplats skall utöver en allmän översyn med syfte att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler också prövas om den nuvarande tidsgränsen kan slopas och om det går att modifiera den av Utredningen om reformerad inkomstskatt (RINK) föreslagna lösningen bl.a. på ett sådant sätt att avdragen inte minskar för de som har långa avstånd mellan bostad och arbetsplats. Även andra resor i samband med arbete har aktualiserats. Vad utredningen särskilt skall överväga i fråga om utlandstraktamente är om det kan uppnås närmare överensstämmelse med grunderna för de regler som gäller för förrättning inom Sverige. Enligt direktiven skall utredningen när det gäller bostadsförmån pröva möjligheten att vid beräkning av förmånsvärdet för en villafastighet införa en schablonregel som har karaktären av en presumtion av värdet, t.ex. som en andel av taxeringsvärdet. Utredningens direktiv bifogas som bilaga 1.

1.2 Inriktningen av utredningsarbetet

Utredningens arbetsinriktning i denna etapp har i huvudsak varit inriktat på att behandla de frågor som särskilt anges i direktiven. Därutöver har det varit utredningens ambition att även ta upp andra frågor i inkomstslaget tjänst som sagts vålla problem för arbetsgivarna eller de skattskyldiga. I betänkandet redovisas den huvudsakliga kritik som riktas från olika håll i olika frågor och som har framförts till utredningen.

Området traktamenten m.m. omfattar ersättning för och avdrag för ökade levnadskostnader vid såväl inrikes förrättning som utrikes sådan. Med hänsyn till den begränsade tid som utredningen haft till sitt förfogande har frågorna om traktamenten måst begränsas. När det gäller utlandstraktamenten har arbetet inriktats på att i största möjligaste utsträckning harmonisera reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader med motsvarande regler vid inrikes förrättning. När det gäller övriga traktamentsfrågor har arbetet begränsats till att se över reglerna om kravet på dispens för att inte behöva beräkna preliminär skatt och arbetsgivaravgifter på hela den utgivna ersättningen när en tjänsteresa pågått på en och samma ort under längre tid än tre månader i följd.

När det gäller reseavdragen har översynen varit mer heltäckande. I fråga om resor i tjänsten med egen bil har arbetet i huvudsak inriktats på att göra avdragsreglerna mer rättvisa och när det gäller resor till och från arbetsplatsen att göra reglerna enklare att tillämpa. En styrande faktor i dessa avseenden har dock varit kostnadseffekterna av olika ändringsalternativ. Kravet på kostnadsneutralitet har i viss mån gjort att enkelhetskravet har fått komma i andra hand.

Andra frågor som har aktualiserats är den skattemässiga behandlingen av olika slag av kostnadsersättningar, såsom t.ex. ersättning för flyttning-kostnader och naturaförmåner. Utredningen har här strävat efter att de ändringar som föreslås skall stämma överens med de grundläggande principerna som kommit till uttryck vid 1990 års skattereform.

Övervägandena har också varit inriktade på att finna lösningar som kan gälla generellt. Härvid har t.ex. frågan om behovet och lämpligheten från förenklingssynpunkt av nya eller ändrade beloppsgränser övervägts, men några ändringar i den riktningen föreslås inte.

I utredningens arbete har fråga uppkommit om sambandet mellan inkomsttaxeringen och underlaget för källskatt och arbetsgivaravgifter och den därmed sammanhängande frågan om införandet av jämningsmöjligheter. I delbetänkandet angavs att det i den andra etappen fanns anledning att närmare överväga om avvägning mellan enkelhet och rättvisa har gjorts på bästa möjliga sätt med avseende på de angivna förhållanden. De angivna frågorna har aktualiserats på flera områden, t.ex. när det gäller ersättning för resekostnader och värdering av bostadsförmån. Vidare har även aktualiserats frågan om det bör vara arbetsgivaren eller utgivaren av en skattepliktig rabatt som skall betala arbetsgivaravgifter på förmånen. Utredningen föreslår vissa ändringar i uppbördsförfarandet men någon genomgripande analys och översyn av reglerna har utredningen inom den angivna tidsramen inte kunnat göra. Det har inte heller enligt direktiven varit en uppgift för utredningen. Det kan dock finnas anledning att göra en sådan översyn när det gäller bl.a. kostnadsersättningsanslagens hantering vid uppbörd av preliminär skatt och uttag av arbetsgivaravgifter samt även i fråga om vem som skall betala arbetsgivaravgifter på skattepliktiga rabatter och andra förmåner.

Det bör också nämnas att det till utredningen har inkommit en mängd skrivelser från enskilda och organisationer. Utredningen har vidare haft ett stort antal överläggningar med företrädare för näringsliv, organisationer och andra som berörs av de nu aktuella frågeställningarna.

2 BILKOSTNADER I TJÄNSTEN

2.1 Bakgrund

Enligt de regler som gällde före 1990 års skattereform var huvudprincipen att avdrag medgavs för bilkostnader i tjänsten med belopp som svarade mot den del av de totala *faktiska kostnaderna* som belöpte på bilens användning i tjänsten. För skattskyldiga som uppbar bilkostnadsersättning från arbetsgivaren innehöll regelsystemet vissa förenklingar av beskattningen, varvid dock olika regler gällde mellan å ena sidan statlig och kommunal tjänst och å andra sidan privat tjänst. I statlig och kommunal tjänst gällde att ersättningen inte skulle tas upp som intäkt och att något avdrag inte fick göras. I enskild tjänst gällde däremot att ersättningen skulle tas upp som intäkt, medan avdrag fick göras för kostnaderna. I sistnämnda fall gällde vidare att avdrag i regel utan närmare utredning fick ske för belopp som inte översteg den ersättning som staten gav i motsvarande fall. Den statliga bilersättningen uppgick under senare hälften av 1989 till 20 kr per mil för körningar i tjänsten upp t.o.m. 700 mil per år. För körsträckor mellan 700 och 1 500 mil uppgick beloppet till 15,40 kr per mil och för längre körsträckor till 14,40 kr per mil.

Utredningen om reformerad inkomstbeskattning, RINK, fann att det dåvarande systemet med den statliga bilersättningen som styrande för avdraget för bilresor i tjänsten innebar en överkompensation främst för dem som körde korta sträckor i tjänsten. I princip borde enligt RINK utgångspunkten för beräkningen av avdraget vara att den skattskyldige skulle ha innehaft bil oavsett om han kört i tjänsten eller inte. Det talade för att avdrag borde medges endast för rörliga kostnader vilket innebar att

Riksskatteverkets, RSV:s, föreskrifter om bilavdragets storlek vid resor mellan bostad och arbetsplats skulle kunna överföras även på bilkostnader i tjänsten. RINK fann dock att för den som använde egen bil i tjänsten det inte utan vidare kunde hävdas att huvudsyftet med bilinnehavet var av privat karaktär. Detta talade enligt RINK för att åtminstone den del av de fasta kostnaderna som belöpte på bilens användning i tjänsten borde beaktas vid beräkningen av avdraget.

RINK kom fram till att man av förenklingsskäl borde eftersträva att åstadkomma en schablonregel som gav ett sådant resultat. En sådan regel borde utgå från att bilen kördes ca 1 500 mil per år privat inkl. resor till och från arbetet och 1 000 mil i tjänsten. Med utgångspunkt i en bil i 100 000-kronorsklassen beräknade RINK merkostnaderna för körning i tjänsten till ca 11,50 kr per mil. Med beaktande av variationer i storleksklasser samt förekomsten av begagnade bilar fann RINK att schablonbeloppet lämpligen borde bestämmas till avrundat 10 kr per mil. Förenklingsskäl talade enligt RINK för att samma belopp borde gälla oavsett hur lång sträcka som körts i tjänsten. Enligt RINK:s mening talade vidare likformighetsskäl för att schablonregeln borde gälla även för egenföretagare, dvs. också i inkomstslaget näringsverksamhet.

Departementschefen (prop. 1989/90:50 s. 78) godtog i princip RINK:s överväganden men föreslog att schablonavdraget skulle höjas till 11 kr per mil med hänsyn till inträffade höjningar av bensinpriset.

Skatteutskottet (bet. 1989/90:SkU10 s. 82) föreslog — med beaktande av körning med dyrare bil och längre körsträckor i tjänsten än vad RINK räknat med — en höjning av avdraget till 12 kr per mil, vilket också blev riksdagens beslut.

Avdraget har sedermera höjts till 13 kr per mil fr.o.m. inkomståret 1993 under återopande av ytterligare höjningar av bensinpriset (prop. 1992/93:127, bet. 1992/93: SkU14, rskr. 1992/93:148, SFS 1992:1596).

Som en bakgrund till de överväganden som skall göras finns det anledning att också redovisa några statistiska uppgifter om körningen med egen bil i tjänsten. Uppgifterna, som hämtats från en undersökning som Riksrevisionsverket, RRV, gjort år 1993 för utredningen, bygger på deklarationsmaterialet för inkomståret 1990, dvs. 1991 års deklARATIONER. Av undersökningen kan bl.a. följande utläsas. Antalet skattskyldiga som

fick avdrag för kostnader för resor med egen bil i tjänsten uppgick till ca 950 000 personer. Det totala antalet körda mil i tjänsten uppgick till ca 560 miljoner mil, vilket ger en genomsnittlig körsträcka på ca 597 mil per år. Av de som sålunda fått avdrag har ca 67 % kört högst 500 mil i tjänsten per år, ca 83 % högst 1 000 mil och ca 90 % högst 1 500 mil. Summan av avdragen kan för 1993 beräknas uppgå till ca 7,3 miljarder kr, vilket innebär att en höjning av avdraget med en krona per mil ökar det totala avdraget med ca 563 miljoner kr. Kostnaderna för den offentliga sektorn i skatte- och avgiftsbortfall är svåra att beräkna men kan vid en marginalskatt beräknad till 40 procent uppskattas till ca 375 milj. kr för varje krona som avdraget höjs. I ovanstående siffror ingår inte de fall där näringsidkare använder egen bil i verksamheten. Det totala avdraget för kostnader för körning med egen bil i näringsverksamhet kan vara betydande.

2.2 Gällande rätt

2.2.1 Inkomsttaxeringen

Till intäkt av tjänst hänförs bl.a. kostnadsersättning som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. a kommunalskattelagen [1928:370], KL). För resekostnadsersättning vid resa med egen bil i tjänsten gäller särskilda bestämmelser i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL (jfr punkt 4 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 32 § KL).

Den grundläggande regeln för avdragsrätt återfinns i 20 § KL. Enligt denna skall vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

I 33 § KL och de därtill hörande anvisningarna anges närmare vilka avdrag som får göras från intäkt av tjänst. Med den begränsning som följer av 33 § 2 mom. KL får från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt inte för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som på sätt i 32 §

3 mom. är sagt, ej skall tas upp såsom intäkt (33 § 1 mom. första stycket KL). Avdrag får i enlighet härmed ske för bl.a. färdkostnad vid resa i tjänsten (33 § 1 mom. andra stycket KL).

Avdragsbegränsningarna enligt 33 § 2 mom. KL — att avdrag får göras för kostnader för resor till och från arbetet endast till den del kostnaderna överstiger 4 000 kr och för övriga kostnader till den del de överstiger 1 000 kr — gäller inte avdrag för färdkostnader för resor i tjänsten.

Den som använt egen bil för resor i tjänsten har rätt till avdrag för kostnaden med ett belopp om 1 krona och 30 öre för varje körd kilometer (punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL).

Avdrag för resor med egen bil i näringsverksamhet medges också med 13 kronor för varje körd mil. Detta gäller dock inte om bilen utgjort en tillgång i näringsverksamheten (punkt 32 av anvisningarna till 23 § KL).

2.2.2 Avdrag för preliminär skatt

Preliminär A-skatt skall betalas av skattskyldig med belopp, vilket så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Den preliminära A-skatten betalas normalt genom skatteavdrag (3 § 1 mom. uppbördslagen [1953:272], UBL).

Den som har tilldelats en A-skattesedel eller som saknar skattsedel på preliminär skatt skall betala preliminär A-skatt för inkomståret (3 § 2 mom. första stycket UBL).

Den preliminära A-skatten skall i princip betalas för sådan ersättning för arbete, vilken helt eller delvis lämnas i pengar. Preliminär A-skatt skall inte betalas för ersättning som tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare understiger 10 000 kr under inkomståret, om utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo och vad som utbetalas inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet (3 § 2 mom. UBL).

I fråga om ersättning för resa med egen bil i tjänsten gäller enligt 10 § tredje stycket UBL, att preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger det i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL angivna beloppet (1 kr 30 öre per km).

Vid utbetalning av kontant ersättning för arbete skall den som betalar ut ersättningen göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt. Har mottagaren F-skattesedel eller såväl A- som F-skattesedel och åberopar han skriftligen F-skattesedeln skall skatteavdrag inte göras. I sådant fall skall preliminär F-skatt betalas av den som tilldelats F-skattesedel. Om den sammanlagda ersättningen från utbetalaren för arbete under kalenderåret kan antas understiga 1 000 kr föreligger inte skyldighet att göra skatteavdrag (39 § 1 mom. UBL).

2.2.3 Arbetsgivaravgifter

Den som betalar ut ersättning för arbete till någon som har en A-skattesedel eller som saknar skattesedel på preliminär skatt skall betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Underlag för beräkning av 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 eller i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, annan ersättning för utfört arbete. Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminär skatt (2 kap. 3 § första stycket lagen [1981:691] om socialavgifter, SAL).

Utgiven kostnadsersättning för resor med egen bil i tjänsten utgör således underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter endast till den del ersättningen överstiger 13 kr/mil.

Vid bestämmandet av avgiftsunderlaget skall enligt 2 kap. 4 § SAL bortses från vissa ersättningar. Bland undantagen kan följande nämnas.

Skyldighet att betala arbetsgivaravgifter föreligger inte om den sammanlagda ersättningen för arbete från en utbetalare under kalenderåret understiger 1 000 kr (2 kap. 4 § första stycket 1 SAL).

Vidare skall bortses från ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagaren haft att täcka med ersättningen under förutsättning att kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av ersättningen (2 kap. 4 § första stycket 6 och andra stycket SAL).

Vid bestämmandet av avgiftsunderlaget bortses från ersättning till mottagare som har en A-skattsedel eller som saknar skattsedel på preliminär skatt om ersättningen tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare under inkomståret kan antas komma att understiga 10 000 kr, och utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo samt vad som utbetalas inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet (2 kap. 4 § 11 SAL och 3 kap. 2 a § AFL).

I särskilt angivna fall skall i stället för arbetsgivaravgifter särskild löneskatt betalas på vissa förvärvsinkomster. Särskild löneskatt skall t.ex. betalas för lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång har fyllt 65 år (lag [1990:659] om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL).

2.2.4 Egenavgifter

Den som har en F-skattsedel skall själv svara för socialavgifterna i form av egenavgifter.

Grunden för beräkning av egenavgift såvitt avser sjukförsäkringsavgift och arbetsskadeavgift utgörs av sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 eller 2 a § AFL (3 kap. 4 § första stycket SAL). Till inkomst av annat förvärvsarbete hänförs därvid inkomst i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för eget arbete som inte utgör inkomst av anställning.

Grunden för beräkning av avgift såvitt avser folkpensionsavgift, tilläggspensionsavgift och delpensionsavgift utgörs av sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 11 kap. 3 § AFL (3 kap. 4 § andra stycket SAL). Med inkomst av annat förvärvsarbete avses i detta fall bl.a. ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner eller ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt KL som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person allt i den mån inkomsten inte är att hänföra till inkomst av anställning.

Avgifter betalas inte då avgiftsunderlaget understiger 1 000 kr (3 kap. 3 § fjärde stycket SAL).

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning för arbete för någon annans räkning om ersättningen från denne under året inte uppgått till 1 000 kr. Detta gäller dock inte om ersättningen utgör inkomst av näringsverksamhet (3 kap. 5 § första stycket SAL).

Har resekostnadsersättning erhållits skall den del som överstiger avdragsgillt belopp ingå i underlaget för beräkning av egenavgifter.

I vissa fall skall, när egenavgifter ej skall betalas, i stället särskild löneskatt enligt SLFL utgå.

2.2.5 Pensionsgrundande inkomst

Pensionsgrundande inkomst beräknas för den som under inkomståret haft inkomst av anställning eller annat förvärvsarbete och som under inkomståret har fyllt lägst 16 år och högst 64 år. Har försäkrad erhållit hel ålderspension under hela inkomståret eller avlidit under året beräknas ingen pensionsgrundande inkomst (11 kap. 1 § AFL). Pensionsgrundande inkomst utgörs av summan av inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete i den mån summan överstiger det vid årets ingång gällande basbeloppet dock högst 7,5 basbelopp (11 kap. 5 § AFL).

I den mån resekostnadsersättning överstigande 13 kr per mil erhålls ingår ersättningen i regel i den pensionsgrundande inkomsten. Är ersättningen att hänföra till inkomst av anställning skall dock resekostnadsersättningen tillsammans med annan ersättning från en och samma utbetalare ha uppgått till minst 1 000 kr under beskattningsåret för att tas med vid beräkningen (11 kap. 2 § AFL).

Vid beräkning av inkomst av anställning skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren haft att bestrida i innehavd anställning, i den mån kostnader, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger 4 000 kr (lagen [1959:551] om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen [1962:381] om allmän försäkring, PGI-lagen).

Om ersättningen istället är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete måste ersättningen i regel överstiga 1 000 kr för att medräknas i den pensionsgrundande inkomsten. Denna beloppsgräns gäller dock inte om ersättningen utgör sådan skattepliktig inkomst av tjänst enligt KL som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalats av fysisk person bosatt

utomlands eller utländsk juridisk person. Inte heller tas ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner med vid beräkningen om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kr eller är inkomst av näringsverksamhet (11 kap. 3 § AFL).

2.2.6 Kontrolluppgiftsskyldighet

Kontrolluppgift om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgift skall lämnas för den som av den uppgiftsskyldige har fått skattepliktigt belopp eller skattepliktig förmån. Denna uppgiftsskyldighet föreligger även i fråga om ersättning eller förmån som mottagaren får för arbete och som för honom utgör intäkt av näringsverksamhet om inte mottagaren antingen har enbart en F-skattesedel eller både en F-skattesedel och en A-skattesedel och skriftligen åberopat F-skattesedeln samt för sådan ersättning från arbetsgivare som enligt 3 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, beskattas som intäkt av kapital (3 kap. 4 § lagen [1990:325] om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK).

Uppgiftsskyldighet enligt 3 kap. 4 § LSK föreligger dock först efter föreläggande av skattemyndighet beträffande bl.a. ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete, som getts ut av fysisk person eller dödsbo och inte utgör omkostnad i näringsverksamhet, om avdrag för preliminär A-skatt inte har gjorts och det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än 1 000 kr för hela året samt ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete i andra fall om det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än 100 kr för hela året. Detsamma gäller bl.a. kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänt kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi, motsvarande gjorda utlägg och beträffande ersättning för kostnad för resa med egen bil i tjänsten i den mån ersättningen enligt 10 § första - tredje styckena UBL inte skall ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt om det har angetts i kontrolluppgiften att sådan ersättning utgått.

Överstiger resekostnadsersättningen för resa med egen bil i tjänsten det avdragsgilla beloppet (13 kr/mil) skall i kontrolluppgiften ersättningen anges som lön, arvode eller motsvarande (3 kap. 9 § LSK).

2.3 Några utländska system

2.3.1 Danmark¹

Som huvudregel gäller att ersättning som en skattskyldig fått av sin arbetsgivare för täckande av sina resekostnader i tjänsten räknas som skattepliktig intäkt. Resekostnadsersättning är dock skattefri om den inte överstiger de schablonbelopp som har bestämts av skatteväsenet. De skattefria beloppen var för kalenderåret 1992 2,21 dkr/km (vilket motsvarar ca 2,65 kr/km vid en växelkurs om ca 1,40) upp till och med 12 000 km/år och 1,16 dkr/km (ca 1,40 kr/km) för körning utöver 12 000 km/år. För det fall att man kör i tjänsten för flera arbetsgivare gäller 12 000-kilometersgränsen för varje arbetsgivare.

Om resekostnadsersättningen överstiger nämnda belopp är hela resekostnadsersättningen skattepliktig och avdrag får göras med de ovan nämnda schablonbeloppen.

Om den utbetalda resekostnadsersättningen är lägre än skatteväsenets fastställda belopp, kan avdrag göras med belopp som motsvarar skillnaden mellan skatteväsenets schablonbelopp och den erhållna resekostnadsersättningen. Har den skattskyldige inte erhållit någon ersättning alls från sin arbetsgivare får den skattskyldige ändå göra avdrag med schablonbeloppen. Om skattefri bilersättning har utbetalats men den skattskyldige kan visa att de faktiska kostnaderna vid körning i näringsverksamhet överstiger den skattefria ersättningen kan han få avdrag för de faktiska kostnaderna.

De faktiska kostnaderna beräknas på följande sätt.

1) Samtliga körda kilometer under årets lopp (både den privata delen och körningen i näringsverksamheten) skall redovisas. Beräkningen av privat-

¹ Uppgifterna är hämtade ur "Skatten 1991 vejledning till oplysningskort og selvangivelse" och "Skatten 1993" av Jens Stubkjær, Förlaget Aktuelle Bøger.

körningen kan göras på två sätt. Antingen kan man uppskatta hur stor den privata körningen är eller så kan man beräkna körningen på basis av en körjournal. Om det inte finns speciella skäl skall den privata körningen normalt bestämmas till 8 000 km med tillägg av körning mellan hem och arbete, körning till sommarhus samt övrig semesterkörning. Har körjournal förts skall den normalt ligga till grund för skatteväsenets beräkning av resekostnadsavdraget, om körjournalen uppfyller vissa bestämda krav.

2) Beräkning görs av antalet kilometer som man har kört i verksamheten.

3) Beräkning görs av de totala bilkostnaderna.

Det antal körda kilometer som är hänförliga till näringsverksamheten skall här motsvara det antal kilometer för vilken ersättning har uppburits.

2.3.2 Norge²

Ersättning för resa i tjänsten med egen bil är skattefri upp till vissa belopp. Dessa belopp är 3,00 nkr/km (vilket motsvarar ca 3,27 kr/km vid en växelkurs om ca 1,09) vid körning om 1 - 9 000 km, 2,50 nkr/km (ca 2,72 kr/km) vid körning om 9 001 - 12 000 km, och 1,75 nkr/km (ca 1,91 kr/km) vid körning därutöver (för skattskyldiga med tjänsteställe i Tromsø gäller något högre belopp). Därtill kan skattefri ersättning erhållas med 0,35 nkr/km (ca 0,38 kr/km) för passagerare, med 0,45 nkr/km (ca 0,49 kr/km) för bruk av släpfordon och med 0,70 nkr/km (ca 0,76 kr/km) för körning på skogs- eller arbetsväg.

All ersättning som överstiger ovannämnda schablonbelopp är skattepliktig intäkt.

2.3.3 Finland

Ersättning för kostnader för resor i tjänsten med egen bil är skattefri om den överensstämmer med skattestyrelsens beslut om skattefri ersättning. För 1992 var den skattefria kilometerersättningen 148 p/km ($\approx 1,98$

² Uppgifterna är hämtade ur "Rettledning till selvangivelse 1992".

kr/km vid en växelkurs om ca 1,34) vid resa i Finland³. Därtill kan ytterligare skattefri ersättning erhållas nämligen,

14 p/km (ca 0,18 kr/km) om ett släp är kopplat till bilen,

30 p/km (ca 0,40 kr/km) om en "van" är kopplad till bilen,

75 p/km (ca 1 kr/km) för transport av husvagn,

4 p/km (ca 0,05 kr/km) för transport i bilen av verktyg överstigande 8 kg,

15 p/km (ca 0,20 kr/km) för transport av en hund om den anställde behöver den i sitt arbete och

15 p/km (ca 0,20 kr/km) när arbetet kräver resa på skogs- eller arbetsväg där ingen annan trafik är tillåten.

2.3.4 Storbritannien

Om en anställd måste använda sin egen bil i sin yrkesutövning och arbetsgivaren utger ersättning för bilens användande eller står för någon del av de löpande kostnaderna, kommer ersättningen eller arbetsgivarens utlägg att betraktas som lön från arbetsgivaren.

Den anställde kan yrka avdrag för de nödvändiga bilkostnader som han har ådragit sig i arbetet. En proportionering av kostnaderna mellan tillåten tjänsteanvändning och annan användning sker på basis av antalet miles.

Alternativt kan skatteinspektören ge dispens om han finner att en mile-ersättning som avser tjänstekörningen är rimlig. När sådan dispens har utfärdats undantas mile-ersättningen från beskattning.

Enligt ett fastställt bilersättningsschema kan arbetsgivaren betala den anställde en mile-ersättning skattefritt om den håller sig inom vissa angivna ramar. Arbetsgivaren kan betala ersättning som beräknas med hänsyn till fordonets motorstyrka eller en enhetlig ersättning som omfattar alla fordon.

³ Uppgifterna är hämtade ur "Vi deklarerar 1992".

Gränserna för 1992/1993 är följande.

<u>Tjänstemile</u>	0-1000cc £/mile	1001-1500cc £/mile	1501-2000cc £/mile	över 2000cc £/mile
upp till 4000 miles	0,25	0,30	0,38	0,51
över 4000 miles	0,14	0,17	0,21	0,27
<u>Tjänstemile</u>	<u>Enhetstaxa för alla bilar</u> £/mile			
upp till 4000 miles	0,34			
över 4000 miles	0,19			

Gränserna beräknat efter km och svenska kronor blir med en pundkurs på 10,6025 kr följande.

<u>Tjänstemil</u>	0-1000cc kr/km	1001-1500cc kr/km	1501-2000cc kr/km	2001cc- kr/km
upp till 6 432 km	1,65	1,97	2,50	3,35
över 6 432 km	0,92	1,12	1,38	1,78
<u>Tjänstemil</u>	<u>Enhetstaxa för alla bilar</u>			
upp till 6 432 km	2,23 kr/km			
över 6 432 km	1,25 kr/km			

2.3.5 Nederländerna

Ersättning som arbetsgivaren betalar till anställd för dennes användande av egen bil i tjänsten är inte skattepliktig om den inte överstiger ett visst belopp per kilometer. Fr.o.m. den 1 januari 1992 är den högsta skattefria ersättningen bestämd till 0,49 Nlg per km (ca 1,97 kr/km vid en växelkurs om 4,11). Denna ersättning inkluderar parkerings-, väg- och färjeavgifter. Om den utbetalda ersättningen överstiger 0,49 Nlg/km är den överskjutande delen skattepliktig.

2.3.6 Tyskland

Resekostnadsersättning är skattepliktig intäkt. Den skattskyldige kan yrka avdrag för sina faktiska kostnader för tjänstekörningen. För att få sådant avdrag skall den skattskyldige kunna styrka sina kostnader. Värdeminskningsavdraget som ingår i bilkostnaderna måste beräknas på grundval av att bilen har en livslängd på 8 år.

Alternativt kan den skattskyldige yrka ett bestämt schablonavdrag som för 1993 motsvarar 0,52 DEM/km (ca 2,40 kr/km vid en kurs om 4,62) tjänstekörning. Detta schablonavdrag är avsett att täcka samtliga kostnader oavsett biltyper eller bilens ålder.

2.4 Problemanvägränsning

2.4.1 Direktiven

Enligt direktiven finns det av enkelhetsskäl anledning att behålla en schablonregel av nuvarande slag. Beträffande nivån på avdragsbeloppet per kilometer anförs under rubriken avdrag för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats att det bör övervägas om beräkningsgrunderna för sådana bilkostnader kan vara desamma som de som gäller för resor med egen bil i tjänsten. Föredraganden anförs vidare:

Såsom alla schablonregler ger emellertid en regel av detta slag ett acceptabelt beskattningsresultat endast i de fall där de faktiska förutsättningarna inte alltför kraftigt avviker från de som schablonen bygger på. För vissa kategorier av skattskyldiga kan de faktiska kostnaderna för bilkörningen i tjänsten bli avsevärt högre än det belopp som de kan få avdrag för vid inkomsttaxeringen. Detta kan framstå som orimligt för de skattskyldiga som berörs. Utredaren bör därför överväga att återinföra en möjlighet till avdrag för faktiska kostnader för bilresor i tjänsten. En förutsättning för avdrag utöver schablonbeloppet bör vara att den skattskyldige klart kan visa att hans merkostnader varit högre. Eventuellt kan därvidlag en begränsningsregel vara motiverad.

2.4.2 Framförd kritik

Nuvarande avdragsschablon har kritiserats för att den är för låg och inte täcker den skattskyldiges kostnader för tjänstekörningen. Förbundet Sveriges Handelsrepresentanter har framfört önskemål om dels att schablonavdraget höjs, dels att de som kör mer än 3 000 mil/år i tjänsten skall få möjlighet att göra avdrag för sina visade faktiska kostnader. Även Grossistförbundet Svensk Handel önskar att de som kör mer än 3 000 mil/år i tjänsten skall kunna få högre avdrag i detta avseende. Även från andra intresseorganisationer, vars medlemmar kör många mil i tjänsten med egen bil, har önskemål framförts om en regel som ger möjlighet att få avdrag för faktiska bilkostnader.

Vidare har påpekats att det framstår som inkonsekvent att den, som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp kan få avdrag för faktiska kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplats inte kan erhålla sådant avdrag när bilen används i tjänsten.

Kritik har också riktats mot att nuvarande schablonnivå leder till administrativt merarbete, eftersom arbetsgivaren redovisningsmässigt måste dela upp resekostnadsersättningen (som oftast är högre än schablonbeloppet) i en skattefri och en skattepliktig del.

2.4.3 Problemområden

Såväl direktiven som den kritik som framförts till utredningen ger uttryck för uppfattningen att den nuvarande schablonregeln för bilkostnader i tjänsten i vissa fall ger ett oacceptabelt lågt avdrag i förhållande till de faktiska kostnaderna, nämligen för skattskyldiga som kör långt i tjänsten. För denna grupp av skattskyldiga avviker enligt kritiken de faktiska förutsättningarna — och därmed kostnaderna — alltför kraftigt från de förutsättningar och kostnader som schablonavdraget baseras på. Enligt direktiven kan detta förhållande framstå som orimligt för de skattskyldiga som berörs och utredningen bör därför överväga att återinföra en möjlighet till avdrag för faktiska kostnader.

Enligt direktiven bör schablonavdraget finnas kvar som huvudregel. En följdfråga till det nyss angivna problemet — att nuvarande schablonavdrag

ger för lågt avdrag i vissa fall — är huruvida de förutsättningar som schablonavdraget bygger på bör vara oförändrade eller om de i något eller några avseenden bör ändras. Även denna fråga bör således övervägas i detta sammanhang.

Den kritik som i övrigt har förekommit tar sikte på att de nuvarande reglerna i vissa fall kan ge upphov till administrativt merarbete. Kritiken i denna del har sin grund i att det i samband med skattereformen i högre grad än tidigare har uppkommit skillnader mellan å ena sidan de bilkostnadsersättningar som utbetalas enligt kollektivavtal — och som ofta bygger på de generösare avdragsregler som gällde före skattereformen — och å andra sidan de belopp med vilka avdrag numera medges. Vad man då tänker på är det merarbete som uppstår genom att den del av ersättningen som överstiger avdragsgillt belopp skall redovisas som lön. Det är emellertid uppenbart att de nu angivna omständigheterna i och för sig inte kan tillåtas påverka utformningen av avdragsreglerna i förevarande avseende. Det är således inte tänkbart att höja avdragsnivån endast av det skälet att arbetsgivarna betalar ut högre kostnadsersättning än vad som medges i avdrag. En helt annan sak är att det angivna problemet minskar i omfattning om man finner att avdragsnivån av rent sakliga skäl bör höjas.

2.5 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Avdrag för kostnader för resor med egen bil i tjänsten skall medges enligt två schabloner som med nuvarande kostnadsläge kan beräknas till 1,40 kr resp. 2,30 kr per kilometer.

Avdrag medges för varje körd kilometer under beskattningsåret upp till och med 10 000 kilometer med det lägre kilometeravdraget och för varje körd kilometer utöver 10 000 kilometer med det högre kilometeravdraget.

Grunderna för framräknandet av schablonerna anges i lagtext. Det lägre kilometeravdraget skall bestämmas till ett belopp som motsvarar den schablonmässigt beräknade *merkostnaden* per kilometer för 10 000 kilometers körning i tjänsten per år med mindre bil när den privata körsträckan uppgår till 15 000 kilometer per år.

Det högre kilometeravdraget skall bestämmas så att den som kör 3 000 mil i tjänsten och 700 mil privat med större bil totalt sett får avdrag för sina *genomsnittliga kostnader* som belöper på tjänstekörningen.

I uppfördslagen föreslås följdändringar så att preliminär A-skatt skall betalas endast på den del av ersättningen som överstiger det angivna lägre kilometeravdraget. I den mån ersättning från en och samma utbetalare utges för mer än 10 000 kilometers körning i tjänsten under beskattningsåret skall dock preliminär skatt betalas till den del ersättningen överstiger det högre kilometeravdraget.

2.5.1 Allmänt

Nuvarande regler för avdrag för kostnader för resor med egen bil i tjänsten innebär som nämnts att avdrag medges endast enligt schablon med 13 kr per mil. Den skattskyldige har alltså inte någon möjlighet att få ett högre avdrag även om han visar att hans faktiska kostnader överstigit schablonen. Det finns anledning att anlägga några principiella synpunkter på detta förhållande.

En sådan strikt begränsning av avdragsrätten som gäller för bilkostnader i tjänsten torde inte förekomma i övrigt inom det nuvarande skattesystemet såvitt gäller kostnader för intäkternas förvärvande. Däremot förekommer sådana begränsningar när det gäller kostnader som mer har karaktären av privata levnadskostnader, t.ex. kostnader för bilresor mellan bostad och arbetsplats. Men inte ens i fråga om sådana kostnader har lagstiftaren genomgående infört absoluta avdragsbegränsningar. Om man t.ex. ser på avdraget för ökade levnadskostnader — där det också i viss mån kan sägas vara fråga om privata levnadskostnader och där avdrag normalt medges

enligt schablon — kan konstateras att man i detta fall tillåter att avdrags-schablonen genombryts om den skattskyldige kan visa att den faktiska kostnadsökningen är större.

I fråga om privata levnadskostnader kan det från principiella utgångspunkter givetvis inte anses föreligga något hinder mot att man sätter en absolut avdragsgräns som inte tillåter full "kostnadstäckning". Enligt 20 § KL gäller sålunda som huvudregel att avdrag inte medges för privata levnadskostnader. En sådan begränsning är däremot svårare att försvara när det gäller vanliga kostnader för intäkternas förvärvande. Här gäller ju som princip enligt 20 § KL att alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande skall avräknas.

Man bör i förevarande sammanhang hålla i minnet att schablonavdraget för resor med egen bil i tjänsten gäller inte bara resor som företas i ett anställningsförhållande utan också resor som företas som uppdragstagare eller näringsidkare, det sistnämnda dock bara under förutsättning att bilen inte förts in i näringsverksamheten så att den utgör en tillgång i denna. Det kan alltså inte som skäl för ett förhållandevis lågt avdrag göras gällande att arbetsgivaren borde hålla med erforderliga arbetsredskap, dvs. i detta fall bilen. Det är vidare att märka att situationen för arbetstagaren eller näringsidkaren ofta inte blir bättre om han väljer att låta arbetsgivaren hålla med bilen resp. att föra in bilen i näringsverksamheten. Han blir då förmånsbeskattad på grundval av en privatkörsträcka om 1 500 mil per år, vilket kan vara för mycket särskilt i de fall där reglerna om avdrag för bilkostnader i tjänsten också ger ett förmånligt resultat, nämligen där den skattskyldige kör långt i tjänsten resp. näringsverksamheten.

Det anförda innebär att det från principiella utgångspunkter inte kan anses vara acceptabelt med en ordning som innebär att en skattskyldig inte kan få fullt avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande. Det gäller i vart fall om fråga är om någon större avvikelse från de faktiska kostnaderna. Frågan är då i vad mån den nuvarande schablonen innebär en sådan avvikelse från de faktiska kostnaderna. Jag skall strax gå in på den frågan. Först skall jag emellertid ytterligare något beröra sambandet mellan å ena sidan det nu behandlade avdraget för resor med egen bil i tjänsten och å andra sidan dels avdraget för bilresor mellan bostad och arbetsplats, dels förmån av fri bil.

Det kan då till att börja med konstateras att enligt nuvarande regler är avdragen för bilresor i tjänsten resp. för bilresor mellan bostad och arbetsplats lika stora, eller 13 kr per mil. Det är naturligtvis en fördel att ha samma avdragsbelopp för båda dessa avdrag, särskilt som det inte sällan kan vara svårt att skilja de två slagen åt. Det bör dock påpekas att i den mån arbetsgivaren betalar ersättning för tjänsteresorna måste redan i dag de olika slagen av resor särskiljas. Vidare är att märka att olika belopp för de skilda avdragen gällde före skattereformen. Det får också anses klart att den avdragshöjning som enligt det föregående kan vara motiverad för vissa tjänsteresor, av bl.a. kostnadsskäl inte kan gälla också för resorna mellan bostad och arbetsplats. Det betyder således att man i det följande måste räkna med en återgång till olika avdragsbelopp för de båda avdragen.

När det sedan gäller sambandet med förmån av fri bil förhåller det sig, som tidigare påpekats, inte sällan så att den enskilde kan välja mellan å ena sidan att köra egen bil i tjänsten eller näringsverksamheten och å andra sidan att få tjänstebil av arbetsgivaren eller föra in den egna bilen som tillgång i näringsverksamheten. Det betyder att det är viktigt att de två alternativen från skattemässig synpunkt är så neutrala som möjligt. Utredningen har emellertid inte som uppgift att se över beskattningen av bilförmån, utan detta sker parallellt inom Finansdepartementet. Det är därför inte möjligt att i detta sammanhang göra någon direkt avstämning mellan de två företeelserna.

Det kan dock finnas skäl att göra en jämförelse med nuvarande förmånsschablon. Den bygger, liksom avdraget för resor i tjänsten, på en privatkörning om 1 500 mil. Förmånsvärdet av en bil motsvarande den som ligger till grund för värdering av nuvarande schablon för bilresor i tjänsten uppgår till 46 200 kr om man utgår från ett nybilspris om 110 000 kr. Det innebär att man beräknat värdet av privatkörningen till $(46\ 200 : 1500 =)$ 30,80 kr/mil. Den nuvarande förmånsschablonen gynnar emellertid en större privatkörning än den som den nuvarande schablonen grundar sig på så sätt att t.ex. en fördubbling av privatkörningen medför att milschablonen blir hälften så stor. Det bör också påpekas att i bilförmånen ingår värdet av att inte behöva binda kapital i ett bilinköp. Schablonen för bilresor i tjänsten bygger som nämnts på en tjänstekörning om 1 000 mil

och en privatkörning om 1 500 mil. Om man beräknar de totala kostnaderna för en bil i prisklassen 110 000 kr som körs 2 500 mil och räknas av ett belopp motsvarande schablonavdraget för tjänstekörningen får man en kostnad för privatmilerna på ungefär 21 kr per mil (jfr 2.5.9).

Det är uppenbarligen svårt att med nuvarande regler göra en rättvis avvägning mellan avdraget för bilkostnader i tjänsten och förmånen av fri bil. Målsättningen i det följande får därför bli att avdraget för bilkostnader i tjänsten skall så nära som möjligt motsvara de faktiska kostnaderna för den skattskyldige. Det får sedan bli en uppgift för lagstiftaren att med hänsyn härtill göra en lämplig avvägning av förmånsschablonen.

2.5.2 Täckes schablonavdraget de faktiska kostnaderna?

Det nuvarande schablonavdraget beräknas som nämnts med utgångspunkt i att den skattskyldige skall få ersättning endast för de (schablonberäknade) merkostnader som uppkommer till följd av tjänstekörningen. Denna metod att beräkna kostnaderna för tjänstekörningen (*merkostnadsmetoden*) bygger alltså på att den skattskyldige ändå skulle ha innehaft den ifrågakvarande bilen även om han inte kört i tjänsten, dvs. han skulle innehaft den enbart för privat bruk. Merkostnadsmetoden innebär att de kostnader som går åt till att hålla en körklar bil kommer i sin helhet att belasta de privata milen. Detta gäller t.ex. kostnader för skatt och besiktning samt ej milbundna kostnader för försäkring och värdepapperskostnader. Dessa kostnadsfaktorer har stor betydelse när man beräknar merkostnaden. Som senare kommer att visas uppgår skillnaden i merkostnad mellan merkostnadsmetoden och den tidigare metoden med proportionering av de faktiska kostnaderna (*proportioneringsmetoden*) till ca 4 - 5 kr. Det är därför viktigt att noga överväga huruvida det är riktigt att lägga merkostnadsmetoden till grund för schablonen eller ej.

Vidare måste man ta ställning till om de övriga faktorer som schablonavdraget är grundat på ger ett rimligt avdrag för olika situationer. En faktor är vilka körsträckor — privat respektive i tjänsten — som skall läggas till grund för beräkningen av schablonavdraget. RINK utgick som nämnts från årliga körsträckor om 1 500 mil privat och 1 000 mil i tjänsten. Det innebär att skillnaden i kostnader mellan att köra 1 500 mil och att köra

2 500 mil per år utgör den merkostnad som skall täckas av avdraget. Det förhållandet att man under riksdagsbehandlingen föreslog en mindre höjning av det föreslagna schablonavdraget under hänvisning bl.a. till att man borde beakta även något längre tjänstekörningssträckor synes inte ge anledning att vid de fortsatta övervägandena utgå från annan tjänstekörningsträcka än den som RINK angav.

En tredje faktor som har stor betydelse för schablonavdragets storlek är vilken prisklass "schablonbilen" skall tillhöra. RINK utgick som nämnts från en bil i 100 000-kronorsklassen (1989), vilket torde motsvara en bil i prisklassen 110 000 - 120 000 år 1993.

Även andra faktorer har givetvis betydelse för beräkningen av schablonavdraget, t.ex. antal användningsår, bränsleförbrukning etc.

Det är alltså mot bakgrund av ett ställningstagande till de nu angivna faktorerna som man skall avgöra om det nuvarande schablonavdraget ger ett i förhållande till de faktiska kostnaderna godtagbart avdrag.

Det kan då redan från början konstateras att det är närmast självklart att det för skattskyldiga som kör t.ex. 4 000 mil i tjänsten föreligger helt andra faktiska förhållanden beträffande bilkostnaderna än vad som gäller för de normalfall som schablonavdraget baserats på. Det förhållandet att tjänstekörningen i sådana fall i regel utgör en betydligt större andel av den totala körningen än enligt normalfallet, har visserligen — som jag senare skall utveckla närmare — inte så stor betydelse för milavdragets storlek. Övriga berörda faktorer har däremot en sådan betydelse. Detta gäller som nämnts särskilt valet av beräkningsmetod.

Som redan antytts kan man med fog ifrågasätta merkostnadsmetoden vad gäller skattskyldiga som använder bilen till den helt övervägande delen i tjänsten eller i den egna näringsverksamheten. Det kan t.ex. förhålla sig så att den skattskyldige innehar en bil för familjebruk och skaffar sig ytterligare en bil i samband med att han åtar sig ett uppdrag eller startar en verksamhet där det förutsätts att han företar bilresor i mycket stor omfattning. Det är då svårt att hävda att han — såsom schablonen förutsätter — skulle ha innehaft bilen även om han inte behövt företa resorna i sin verksamhet. Det är vidare på det sättet att den som använder bil i tjänsten så mycket bör kunna få avdrag för en dyrare bil än den nuvarande "schablonavdragsbilen". Det kan sålunda med viss rätt hävdas att bilen i

sådana fall skall betraktas som en arbetsplats och att det då är rimligt med en högre komfort än vad en liten bil kan erbjuda. Det kan också noteras att om man räknar med längre tjänstekörningssträckor och dyrare bilkostnaderna ökar för bl.a. värdeminskning och bränsle.

Sammantaget innebär det anförda att det nuvarande schablonavdraget inte kan anses täcka de faktiska kostnaderna för skattskyldiga som kör långt i tjänsten och vidare att avvikelsen i dessa fall är så stor att avdraget inte kan anses ge ett godtagbart resultat för de skattskyldiga i fråga. Det innebär att det nuvarande regelsystemet bör ändras.

Samtidigt bör framhållas att det nuvarande schablonavdraget i regel får anses tillräckligt för den stora grupp skattskyldiga som kör korta sträckor i verksamheten. För denna grupp synes de nuvarande principerna för beräkning av schablonavdraget stämma väl med vad som kan anses utgöra av tjänsten eller verksamheten föranledda kostnader. Det är i dessa fall naturligt att man vid beräkningen av avdraget utgår från den s.k. merkostnadsmetoden, dvs. från att den skattskyldige ändå skulle ha haft bilen även om han inte kört i tjänsten. Privat innehav av bil är numera mycket vanligt och den omständigheten att den skattskyldige skall utföra kortare körningar i tjänsten kan inte anses förändra bilförvärvets karaktär av huvudsakligen privat investering. Det bör påpekas att om man i dessa fall skulle utgå från en proportioneringsmetod, dvs. avdrag för den genomsnittliga milkostnaden, detta innebär att den som kör i tjänsten får billigare privatkörning än den som inte kör alls i tjänsten. Eftersom kostnaderna med en sådan metod slås ut jämt på milen blir nämligen effekten att avdraget kommer att täcka även den del av kostnaderna som den skattskyldige skulle ha haft även om han inte kört i tjänsten. Merkostnadsmetoden och inte proportioneringsmetoden bör därför i princip användas när skälet för införskaffandet av bilen främst är av privat natur.

2.5.3 Vilka ändringar bör ske?

Enligt direktiven bör ett schablonavdrag av nuvarande slag finnas kvar, men det bör övervägas att som komplement återinföra en möjlighet till avdrag för faktiska bilkostnader. En förutsättning för avdrag utöver schablonbeloppet bör enligt direktiven vara att den skattskyldige klart kan

visa att hans merkostnader varit högre. Det sägs vidare att eventuellt kan därvidlag en begränsningsregel vara motiverad.

När man undersöker möjligheterna att förverkliga de angivna riktlinjerna möter man en rad problem. Det första problemet hänger samman med att nuvarande schablon beräknas på grundval av merkostnadsmetoden. Om man skall ha kvar en schablon som bygger på den metoden är det knappast möjligt att införa en möjlighet att göra avdrag för faktiska bilkostnader, i vart fall om man härmed avser en generell möjlighet att göra en proportionering av de totala faktiska kostnaderna oavsett hur lång sträcka som körts i tjänsten. En sådan kompletterande möjlighet, som alltså innebär att man byter beräkningsmetod, skulle nämligen så gott som alltid ge ett högre avdragsbelopp. Även om man, som antyds i direktiven, ställde kravet att det skulle ankomma på den skattskyldige att klart visa kostnaden skulle man med en sådan ordning riskera att kompletteringsregeln blir huvudregel eller i vart fall att en mängd tvister uppkommer om beräkningen av avdraget i fråga. Den nu antydda ordningen måste därför avvisas.

Den bör i sammanhanget påpekas att det i direktiven talas om merkostnader när den kompletterande möjligheten att få avdrag för faktiska kostnader berörs. Att man i fråga om denna möjlighet fortfarande skulle utgå från merkostnadsmetoden och medge avdrag för "faktiska merkostnader" synes emellertid inte vara möjligt. Detta kräver att man vet vad de faktiska kostnaderna hade varit om den skattskyldige enbart kört privat. Detta kan den skattskyldige aldrig visa utan det kan i så fall bara bli fråga om förmodade "faktiska merkostnader". Det är därmed inte längre fråga om avdrag för faktiska kostnader utan vad man i så fall får använda är någon form av kompletterande schablon.

Av det anförda framgår således att man inte gärna kan kombinera nuvarande schablonmetod med en generell möjlighet att få avdrag för faktiska kostnader. Det står också klart att det inte är möjligt att helt undvara en schablon och i stället genomgående medge avdrag efter en proportionering av de faktiska kostnaderna. En sådan ordning skulle uppenbarligen bli alltför komplicerad för såväl de skattskyldiga, genom krav på körjournal m.m., som skattemyndigheterna och förvaltningsdomstolarna. Det bör påpekas att när denna avdragsprincip gällde före skattereformen fanns samtidigt en form av schablon för den som uppbar

bilersättning, nämligen genom att avdrag i regel medgavs med belopp motsvarande den statliga bilersättningen.

Det sagda innebär att man i huvudsak är hänvisad till två alternativ för att komma till rätta med de brister som den nuvarande ordningen innehåller. Det ena alternativet innebär att man i stort sett återgår till det system som gällde före skattereformen och höjer schablonen så att den svarar mot en proportionering av de faktiska kostnaderna. Det andra alternativet är att man som huvudregel håller fast vid en lägre schablon beräknad enligt merkostnadsmetoden, men kombinerar detta med en möjlighet att få avdrag enligt proportioneringsmetoden för det fall körningen i tjänsten är betydande. Ett sådant avdrag skulle kunna medges antingen på grundval av faktiska kostnader eller enligt en särskild högre schablon som således skulle tillämpas för körsträckor överstigande ett visst antal körda mil i tjänsten.

Enligt det första alternativet skulle man alltså i stället för att som tidigare ha den statliga bilersättningen som normal avdragsnorm införa en schablon som beräknas på grundval av en proportionering av de faktiska bilkostnaderna. Den stora fördelen med en sådan ordning är att den är enkel att tillämpa. Men det finns också nackdelar. Om man bara har en enda schablon måste man vid beräkningen av denna rimligen utgå från en genomsnittlig bil och körsträcka, vilket innebär att de som kör korta sträckor blir överkompenserade, medan de som kör långa sträckor blir underkompenserade. Den angivna ordningen skulle i och för sig kunna kombineras med en rätt för den skattskyldige att visa att de faktiska kostnaderna i hans fall överstigit de beräknade faktiska kostnaderna enligt avdragsschablonen. Men detta skulle komplicera systemet utan att man eliminerade alla nackdelar. Oavsett vilken bil resp. körsträcka man lägger till grund för beräkningen av schablonen skulle man redan genom att överge merkostnadsmetoden till förmån för proportioneringsmetoden ge ett väsentligt för högt avdrag till skattskyldiga som kör endast kortare sträckor i tjänsten, dvs. precis det som föranledde ändringen av beräkningsmetod vid skattereformen. För sådana skattskyldiga torde de nuvarande principerna för beräkning av avdraget stämma mycket väl med vad som kan anses utgöra de faktiska merkostnader som uppkommit på grund av körningen av tjänsten. Som tidigare nämnts är den grupp som kör högst

1 000 mil i tjänsten mycket stor (i inkomstslaget tjänst ca 83 % av de avdragsberättigade).

En konsekvens av det anförda är att införandet av en enda högre schablon skulle medföra betydande skatteförluster för det allmänna. Som tidigare nämnts kan det sålunda beräknas att en höjning av avdraget med en krona medför ett skatte- och avgiftsbortfall för det allmänna på ca 375 miljoner kr. Det är då att märka att en mycket stor del av denna förlust inte kan anses sakligt motiverad av nyss anförda skäl, nämligen därför att vinnare blir till den helt övervägande delen skattskyldiga som kör korta sträckor i tjänsten och som därför blir överkompenserade. Det bör i sammanhanget också framhållas att utredningsförslagen enligt direktiven skall vara statsfinansiellt neutrala. Förslag om skattelättnader måste därför vara mycket väl underbyggda.

Mot denna bakgrund talar mycket för att man i stället bör pröva det andra alternativet. Det innebär som nämnts att man har kvar en schablon som beräknats på grundval av merkostnadsmetoden, men öppnar möjlighet för skattskyldiga som kör långt i tjänsten att få avdrag för bilkostnaderna enligt proportioneringsmetoden. Det gäller då till att börja med att bestämma storleken på den körsträckan i tjänsten som bör berättiga den skattskyldige att få beräkna bilkostnadsavdraget på grundval av en sådan metod. Det synes därvid rimligt att den som kör 3 000 mil i tjänsten ges en sådan rätt. Det är dock inte möjligt att införa en ordning som innebär att den som kör 3 000 mil eller mer i tjänsten får bilkostnadsavdrag enligt proportioneringsmetoden medan den som kör kortare sträckor får avdrag enligt merkostnadsmetoden. En sådan ordning skulle medföra oacceptabla tröskeeffekter och — för det fall en proportionering skall ske av de faktiska kostnaderna — dessutom stora administrativa problem.

Den möjlighet som då står till buds är att — utöver nuvarande schablon — införa ytterligare en schablon och då på ett högre belopp. Det skulle innebära att man begränsar tillämpningsområdet för nuvarande schablon till att avse vägsträckor upp till en viss gräns och att man för vägsträckor därutöver medger avdrag enligt den högre schablonen. Tanken är då att den högre schablonen skall beräknas på grundval av dels en proportionering av beräknade faktiska kostnader, dels en dyrare bil än enligt nuvarande schablon. Men dessutom skall i det högre schablonbeloppet ingå

ett tillägg så att den som kör långt i tjänsten kompenseras för att han bara får avdrag enligt den lägre schablonen för en del av den totala körsträckan. Gränsen i antal mil mellan den lägre och den högre schablonen och avdragsbeloppen bör avpassas så att den som kör långt i tjänsten, t.ex. 3 000 mil, får ett sammanlagt avdrag som ger honom full kompensation för sina kostnader beräknade enligt proportioneringsmetoden.

Ett par exempel får belysa det sagda. I det första exemplet antas att den lägre schablonen behålls oförändrad på 13 kr/mil, att ett avdrag beräknat på grundval av proportioneringsmetoden och dyrare bil m.m. uppgår till 19 kr/mil och att gränsen mellan den lägre och den högre schablonen sätts vid 1 500 mil. För att full kompensation — dvs. 19 kr per mil för all tjänstekörning — skall utgå, enligt den valda förutsättningen, vid en tjänstekörning av 3 000 mil måste den högre schablonen bestämmas till 25 kr/mil. Tillägget ($25 - 19 =$) 6 kr/mil skall då kompensera för att den skattskyldige fått $[(19 - 13) \times 1\,500 =]$ 9 000 kr för lågt avdrag för de första 1 500 milen.

Om man i det andra exemplet i stället väljer att sätta gränsen mellan den lägre och den högre schablonen vid 1 000 mil och i övrigt behåller förutsättningarna oförändrade får man en högre schablon på 22 kr/mil.

Som har framgått innebär det skisserade systemet att den som kör längre än 3 000 mil kan sägas få en viss överkompensation. Men det kan också hävdas att man för dessa kategorier bör räkna med en ännu dyrare bil, större värdeminskning m.m., vilket skulle eliminera eller minska överkompensationen.

På det hela taget kan man nog våga påstå att ett system av angivet slag ger en kompensation som genomgående är ganska väl anpassad till bilens användning privat resp. i tjänsten. Systemet tillgodoser den vars kostnader normalt överstiger det nuvarande schablonbeloppet samtidigt som man undviker det administrativa merarbete i form av körjournal o.d. som krävs för avdrag för faktiska kostnader. En nackdel är att man skall hålla reda på två belopp. Vidare kan problem uppkomma om man kör för flera arbetsgivare under samma period eller byter arbetsgivare under året. Problemet är dock i allt väsentligt hänförligt till preliminärskatten och arbetsgivaravgifterna. Man kan här tänka sig att milgränsen (brytpunkten) skall gälla för var och en av arbetsgivarna. Slutligen bör noteras att det

kan uppkomma ett pedagogiskt problem att förklara varför avdraget stiger med antalet körda mil när man i vanliga fall räknar med lägre kostnader per mil om man kör långt än om man kör kort.

Sammanfattningsvis finner jag emellertid att det senast behandlade alternativet med två schabloner totalt sett är att föredra framför det andra huvudalternativet med en enda förhöjd schablon. Jag föreslår alltså att det införs ett system med två schabloner, en lägre för vägsträckor upp till en viss gräns och en högre för vägsträckor därutöver. I det följande behandlar jag närmare vilka förutsättningar som bör gälla för de olika schablonerna.

2.5.4 Avdragsgilla kostnader

Med utgångspunkt i de poster som RSV, Motormännen och Konsumentverket använder i sina bilkostnadsberäkningar bör till avdragsgilla kostnader räknas kostnader för bränsle, däck, reparationer och underhåll, skatt och besiktning, försäkring, garage eller parkeringsplats, tvätt och värdeminskning. Däremot bör inte kapitalkostnad anses som en avdragsgill kostnad. Med kapitalkostnad avses vad den skattskyldige skulle ha fått antingen i avkastning om han placerat kapitalet (dvs. bilens inköpspris) på ett räntebärande konto eller som räntekostnad om han lånat pengarna till bilinköpet. Kapitalkostnad var tidigare inbakad i det som räknades som årsbundna kostnader och såväl Motormännen och Konsumentverket har med det i sina bilkostnadsräkningar. Anledningen till att kapitalkostnad inte bör ingå i schablonavdraget är att denna kostnad antingen är avdragsgill som ränta i inkomstslaget kapital eller såvitt gäller ränta på den skattskyldiges eget kapital inte är avdragsgill enligt 20 § andra stycket KL.

2.5.5 Antal mil per år som är privatkörning

När det gäller hur lång den privata körsträckan skall beräknas vara kan viss ledning hämtas från AB Svensk Bilprovningens statistik för år 1991, som omfattar bilar av årsmodell 1989 och äldre. Av denna framgår att en personbil genomsnittligt körs ca 1 313 mil per år. Vid en jämförelse mellan olika årsmodeller framgår att ju nyare bilen är ju längre är den årliga körsträckan (bilar i intervallet 2 - 6 år går i genomsnitt 1 709

mil/år). I denna genomsnittliga körsträcka ingår även tjänstekörning. Från olika intresseorganisationer hävdas att den privata körsträckan för dem som kör många mil i tjänsten är kortare än 1 500 mil; från några håll anges att den privata körsträckan för dem som kör 3 000 mil i tjänsten genomsnittligt uppgår till ca 700 mil.

Jag anser mot bakgrund av tillgänglig statistik att man för den lägre schablonen bör utgå från en privat körsträcka om 1 500 mil per år och för den högre från en privat körsträcka om 700 mil per år.

2.5.6 Antal mil per år som är tjänstekörning

Tabell 2:1 nedan visar den genomsnittliga beräknade kostnaden för en bil i 170 000-kronors klassen (proportioneringsmetoden) vid olika körsträckor i tjänsten. Härvid har hänsyn tagits till att 700 mil körs privat.

Tabell 2:1

Tjänstemil	Kr/mil
2 000	21,00
3 000	20,00
4 000	18,50
5 000	18,00
6 000	17,50
7 000	17,00

I tabell 2:2 nedan visas det milavdrag (avrundat till närmaste 50-öring) som bör medges i ett system med en låg och hög schablon om gränsen för den högre schablonen sätts vid 1 000, 1 500 eller 2 000 mil. Den lägre schablonen antas då uppgå till 14 kr/mil och den privata körsträckan antas motsvara 700 mil.

Tabell 2:2

Tjänstemil	Brytpunkt		
	1 000	1 500	2 000
2 000	28,00	42,50	—
3 000	23,00	26,00	32,00
4 000	20,00	21,50	23,00
5 000	18,50	19,50	20,50
6 000	19,00	18,50	19,00
7 000	17,50	17,50	18,00

Schablonbeloppet bör beräknas med utgångspunkt i 1 000 mils tjänstekörning för den lägre schablonen. Anser man att det är först de som kör 4 000 mil i tjänsten som skall få full kostnadsersättning kan den högre schablonen bestämmas till ett lägre belopp än om man anser att denna kompensation skall inträda vid 3 000 mils tjänstekörning. Fallen av överkompensation kommer då att bli färre. Jag anser dock att redan vid 3 000 mils körning i tjänsten förhållandena är sådana att proportioneringsmetoden bör få full genomslagskraft. Den som kör 3 000 mil per år i tjänsten bör således ha full kostnadstäckning enligt proportioneringsmetoden. Gränsen mellan den lägre och den högre schablonen bör gå vid en tjänstekörning av 1 000 mil. Den högre schablonen skall alltså beräknas så att den tillsammans med den lägre schablonen för de första 1 000 milen skall ge full kostnadstäckning vid 3 000 mils tjänstekörning enligt proportioneringsmetoden. Bestämmer man gränsen för den högre schablonen till en högre nivå än 1 000 mil kommer överkompensationen för de som kör mer än 3 000 mil att bli alltför stor. Tröskeleffekterna vid byte av schablon blir också större ju högre brytpunkten sätts.

2.5.7 Bilens prisklass m.m.

RINK utgick från en bil i 100 000-kronorsklassen år 1989. Därefter har nybilspriserna höjts. Enligt nybilsprisindex kostade en motsvarande bil 1991 ca 109 000 kr.

En 100 000-kronorsbil år 1989 torde motsvaras av en bil i 110 000 - 120 000-kronorsklassen 1993. Denna prisklass bör läggas till grund för den lägre schablonen. När det gäller den högre schablonen bör man utgå från en bil i prisklassen 160 000 - 170 000 kr. Kostnaderna för bränsleförbrukning o.d. skall givetvis beräknas med utgångspunkt i resp. storleksklass.

2.5.8 Förväntat antal användningsår

Kostnadernas storlek påverkas av hur många år man har en bil innan man byter den. Den sannolika livslängden för en bil i Sverige är 16 år och genomsnittsåldern ca 8 år (hämtat ut "Bilismen i Sverige 1992" utgiven av

Bilindustriföreningen och AB Bilstatistik). I förevarande fall bör utgångspunkten vara att bilbyte sker efter 10 000 mil.

2.5.9 Beräkning av schablonbelopp

I tabell 2:3 visas de beräknade totala kostnaderna för bilar i 110 000 - 120 000 kronorsklassen vid 1 500 mils körning resp. 2 500 mils körning och skillnaden däremellan dvs. merkostnaden, med utgångspunkt i de förutsättningar som ovan angivits, för 1 000 mils körning.

Den lägre schablonen kan beräknas till $(44\,359 - 30\,227 : 1\,000 \approx) 14$ kr.

Tabell 2:3

	Enbart privat körning	1 500 mil privat körning och 1 000 mil i tjänsten	Merkostnad
	1 500 mil	2 500 mil	1 000 mil
Bränsle	8 687	14 478	5 791
Däck	1 213	1 681	468
Reparationer och underhåll	2 692	2 919	227
Skatt, besiktning	817	754	-63*
Försäkring	2 575	3 220	645
Tvätt, rostskydd m.m.	1 586	2 380	794
Värdeminskning	12 657	18 927	6 270
Summa	30 227	44 359	14 132

* På grund av att bilbyte beräknas ske oftare vid 2 500 mils körning om året sjunker kostnaden för besiktning under innehavstiden och blir, beräknat per år, lägre än vid 1 500 mils årlig körning.

I tabell 2:4 visas de beräknade totala kostnaderna för bilar i 160 000 - 170 000-kronorsklassen vid 3 700 mils körning. Den högre schablonen kan beräknas till $[(74\,493 : 3\,700 \times 3\,000) - (1\,000 \times 14) : 2\,000 \approx] 23$ kr.

Tabell 2:4

	3 700 mil om året
Bränsle	24 845
Däck	2 810
Reparationer och underhåll	3 689
Skatt, besiktning	922
Försäkring	4 423
Tvätt, rostskydd m.m.	4 088
Värdeminskning	33 716
Summa	74 493 = 20,13 per mil

2.5.10 Övriga frågor

De föreslagna avdragsschablonerna är, som framgått av vad jag ovan anför, inte avsedda att täcka andra kostnader än kostnader till vilka hänsyn tas vid framräknandet av schablonerna. Vissa kostnader som i och för sig uppkommer när den skattskyldige kör med egen bil i tjänsten men som inte är hänförliga till själva bilen utan avser andra indirekta kostnader såsom bro-, väg- eller färjeavgift bör därför inte omfattas av schablonerna.

Schablonerna bör gälla för alla skattskyldiga som kör bil i tjänsten. Jag finner inte anledning att, för den grupp skattskyldiga som enligt punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 33 § KL kan erhålla avdrag med faktiska kostnader när det gäller resor till och från arbetet, införa en sådan möjlighet vid resor med egen bil i tjänsten.

3 RESOR MELLAN BOSTAD OCH ARBETSPLATS

3.1 Bakgrund

1990 års skattereform innebar inte någon ändring i reglerna om avdrag för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats. Även om vissa generella begränsningar i avdragsrätten för resor mellan bostad och arbetsplats företagits genom lagstiftning efter skattereformen kvarstår beträffande rätten till bilavdrag i princip de regler som gällt sedan åtminstone början av 1980-talet. För att avdrag skall medges för kostnader för resa med bil uppställs i normalfallet krav om en minsta tidsvinst på två timmar jämfört med resa med allmänna kommunikationsmedel. Bilavdraget bestäms enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader som är direkt beroende av körd vägsträcka. Den som har förmån av fri bil är dock inte berättigad till avdraget.

RSV fastställer för varje år de aktuella avdragsbeloppen. För taxeringsåret 1990 uppgick beloppen till 10 kr 20 öre per mil för resor som inte översteg 1 000 mil och 7 kr 70 öre per mil för körsträckor till den del de översteg 1 000 mil.

Riksdagen har därefter beslutat om tillfälliga höjningar av bilavdraget för taxeringsåren 1991, 1992 och 1993 till 11, 12 resp. 13 kr per mil oavsett körsträckans längd.

Det fr.o.m. inkomståret 1993 införda inte avdragsgilla beloppet om 4 000 kr för resor mellan bostad och arbetsplats gäller också bilresor.

Det bör redan här påpekas att RINK föreslog att avdragsrätten skulle få en mer restriktiv utformning. I korthet föreslogs att avdrag endast skulle medges för kostnader för den del av färdsträckan som översteg tre mil enkel resa och att reseavdraget skulle göras oberoende av tidsvinst och färdstätt. Avdragsbeloppet föreslogs bli 6 kr per mil. Förslaget innebar också att kostnaderna skulle dras av vid sidan av det dåvarande schablonavdraget under inkomst av tjänst.

Utredningsförslaget kritiserades i denna del. Kritiken riktade främst in sig på att förslaget skulle medföra kraftiga kostnadsökningar för personer som var beroende av bil för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen och som hade lång resväg eller saknade tillgång till allmänna kommunikationer. Principerna för avdragsrätten kom bl.a. mot bakgrund av detta inte att ändras i samband med skattereformen.

3.2 Gällande rätt

3.2.1 Inkomsttaxeringen

Har skattskyldig erhållit ersättning för sina kostnader för resor till och från arbetet skall ersättningen tas upp som intäkt av tjänst. I 32 § 1 mom. första stycket a KL stadgas nämligen att till intäkt av tjänst hänförs bl.a. kostnadsersättning som utgått för tjänsten.

Den grundläggande regeln om avdragsrätt för kostnader i särskild förvärvskälla finns i 20 § KL. Huvudregeln är att avdrag får göras för alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag får inte göras för bl.a. den skattskyldiges privata levnadskostnader. Kostnader för resor till och från arbetet anses i princip vara personliga levnadskostnader. Avdrag medges dock för sådana kostnader enligt särskilda regler i anvisningarna till 33 § KL.

Även om en skattskyldig inte är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader i tjänsten, har han rätt att dra av 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 (punkt 4 första stycket av anvisningarna till 33 § KL).

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 för 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. Avdraget skall bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader, som är direkt beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader). Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkningen av avdrag i dessa fall (punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL).

För skattskyldiga som på grund av ålder sjukdom eller handikapp är nödsakade att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra stycket. Detsamma gäller skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last (punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Den som är skattskyldig för förmån av fri eller delvis fri bil medges dock inte avdrag för kostnader för resor som avses i första stycket, om han har företagit resorna med bil under den tid förmånen åtnjutits (punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Avdrag för kostnader som avses i punkt 4 av anvisningarna får göras endast till den del kostnaderna överstiger 4 000 kr (33 § 2 mom. KL).

Vad gäller avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i inkomstslaget näringsverksamhet gäller samma regler som i inkomstslaget tjänst. Om den skattskyldige har kostnader för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet skall begränsningen avse de sammanlagda kostnaderna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst (punkt 23 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL).

Avdrag för kostnad för resa med egen bil till och från arbetsplatsen enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL skall vid 1994 års taxering medges, istället för enligt schablon som anges i andra stycket nämnda anvisningspunkt, med 1 kr 30 öre per kilometer. (Lag 1992:1601 om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen vid 1994 års taxering.)

3.2.2 Avdrag för preliminär skatt

Ersättning som skattskyldig erhåller för täckande av sina kostnader för resor till och från arbetet jämföras vid inkomsttaxeringen med lön. Preliminär A-skatt skall betalas för sådan ersättning för arbete, vilken helt eller delvis lämnats i pengar (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

3.2.3 Arbetsgivaravgifter

Ersättning för resor till och från arbetet skall normalt ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter till den del ersättningen till en och samma arbetstagare uppgått till 1 000 kr (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

3.2.4 Egenavgifter

Har ersättning erhållits för resor till och från arbetet skall sådan ersättning ingå i underlaget för beräkning av egenavgifter (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

3.2.5 Pensionsgrundande inkomst

Kostnadsersättning ingår som huvudregel i den pensionsgrundande inkomsten (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

3.2.6 Kontrolluppgiftsskyldighet

Kontrolluppgift skall normalt lämnas för utgiven reseersättning av den som utger ersättningen om den utgör inkomst av tjänst (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

3.3 Tidigare reformarbete

Rätten till avdrag för resekostnader med bil till och från arbetsplatsen reglerades ursprungligen genom lagstiftning från 1969 (SFS 1969:106). Enligt dåvarande lydelse av anvisningspunkt 4 andra och tredje styckena förutsattes att den centrala skattemyndigheten bestämde avdraget och förutsättningarna för att komma i åtnjutande av det. Vissa grunder för att fastställa avdraget infördes i KL. Principerna innebar att kostnader som var beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader) fick dras av i full utsträckning medan övriga kostnader (årsbundna kostnader) fick dras av endast till viss del.

Dåvarande Riksskattenämnden (RN) meddelade därefter anvisningar för beräkning av bilavdrag. Däri bestämdes visst avdragsbelopp för de första 1 000 milen och ett lägre för överskjutande mil. Vidare ställdes upp krav på ett minsta avstånd mellan arbetsplatsen och bostaden av 5 km och en minsta tidsvinst av 1,5 timmar jämfört med allmänna kommunikationsmedel.

I sitt betänkande Översyn av skattesystemet (SOU 1977:91) tog 1972 års skatteutredning upp bilreseavdragen men lade inte fram några ändringsförslag.

Genom lagstiftning år 1981 (prop. 1980/81:118 bil. 2, bet. 1980/81:SkU44, rskr. 1980/81:285, SFS 1981:341) beslöts att tidsgränsen skulle höjas till två timmar. Den nya tidsgränsen liksom kravet på visst minsta avstånd togs in i lagtexten. Vidare beslöts att avdrag för resor till och från arbetet skulle medges endast för den del av kostnaderna som översteg 1 000 kr under beskattningsåret. De nya reglerna tillämpades första gången vid 1983 års taxering.

År 1983 (prop. 1983/84:68, bet. 1983/84:SkU16, rskr. 1983/84:106, SFS 1983:1051) gjordes en ändring i grunderna för att bestämma bilavdragets storlek. Det bestämdes att endast rörliga kostnader för bilen skulle beaktas vid avdragsberäkningen även för de första 1 000 milen. Denna begränsning av avdraget skulle genomföras successivt så att avdrag under en övergångsperiod medgavs även för fasta kostnader. Detta skulle ske genom att avdraget per mil för körsträckor t.o.m. 1 000 mil låstes vid högst den nivå som gällde vid 1984 års taxering (10,20 kr/mil) så länge de av RSV beräknade rörliga kostnaderna per mil inte översteg detta belopp. Tillämpningen av denna bestämmelse blev aktuell första gången vid 1985 års taxering.

RINK föreslog i sitt betänkande (SOU 1989:33) att reglerna för avdrag för kostnader för resor till och från arbetet skulle ändras enligt följande.

Avdrag för sådana kostnader skulle medges för den del av den sammanlagda sträckan som översteg 60 km per dag, varvid sträckan skulle beräknas efter närmaste färdväg. Avdragets storlek skulle inte påverkas av vilka kommunikationsmedel som användes. Eventuell tidsvinst vid användning av egen bil jämfört med allmänna kommunikationer skulle således bli betydelslös. Avdrag borde enligt förslaget medges med 60 öre per km dock högst 15 000 kr per år. Avdragsbeloppet per mil skulle inte vara knutet till bilkostnader utan var en avvägning med hänsyn till kostnader för den som använder allmänna kommunikationer och kostnader för den som använder bil. Som nämnts genomfördes inte RINK:s förslag.

Genom lag (1990:1451) om avdrag för kostnader för bilresor till och från arbetet vid 1991 och 1992 års taxeringar bestämdes att avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats skulle medges med 11 kr per mil vid 1991 års taxering och med 12 kr per mil vid 1992 års taxering. Beloppen skulle gälla oavsett körsträckans längd.

På grundval av förslag i prop. 1991/92:150, bilaga I:5 s. 20 - 21, beslutades att schablonavdraget under inkomst av tjänst på 4 000 kr skulle slopas och att avdragsrätten för bl.a. kostnader för resor mellan bostad och arbetet skulle begränsas genom ett inte avdragsgillt bottenbelopp på 4 000 kr.

3.4 Några utländska system

3.4.1 Danmark¹

Normalavdraget

Något ej avdragsgillt bottenbelopp, såsom gäller för andra kostnader för tjänsteinkomstens förvärvande (3 500 dkr), gäller inte för kostnader för resor till och från arbetsplatsen. Till den del avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen inte överstiger 10 km enkel resa medges inte avdrag. Till den del avståndet överstiger 10 km men inte 27 km enkel resa medges avdrag med ett belopp per km, kilometertaxan, som för beskattningsåret 1992 var 1,16 dkr (vilket motsvarar 1,40 kr/km vid en växelkurs om 1,20). För den överskjutande delen av avståndet medges avdrag med belopp som motsvarar 25 procent av kilometertaxan, vilket för 1992 var 0,29 dkr/km (ca 0,35 kr/km).

Det spelar ingen roll vilket transportmedel man använder för resan, avdraget är ändå detsamma. Om man samåker får var och en göra avdrag för resan. Avdragets storlek beror dels på avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen dels på det faktiska antalet arbetsdagar under inkomståret.

Vid avståndsberäkningen skall man räkna med den normala transportvägen vid bilkörning. Det gäller oavsett vilket transportmedel man rent faktisk nyttjar. Avdraget reduceras således inte om man med cykel kan ta en genväg till sitt arbete. Å andra sidan höjs inte avdraget om bussen, som man åker med, kör en omväg. När man skall avgöra vad som är den normala transportvägen vid bilkörning, skall man ta hänsyn till de geografiska förhållandena, tidsåtgången och vad som är ekonomiskt rimligt.

Det kan påpekas att i ett utredningsförslag som presenterades i oktober 1992 föreslås att avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats inte skall medges om avståndet inte överstiger 40 km (tur och retur).

¹ Hämtat ur "Skatten 1991 vejledning till oplysningskort og selvangivelse" och "Skatten 1993" av Jens Stubkjær, Förlaget Aktuelle bøger.

Särregel 1

Under vissa förutsättningar kan den skattskyldige använda sig av en särregel. Så kan ske om följande tre krav är uppfyllda.

- 1) Man kör med egen bil eller med en firmabil.
- 2) Den dagliga resesträckan tur och retur är mer än 54 km.
- 3) Allmänna transportmedel finns inte eller kan inte användas.

Särregeln innebär att avdrag medges för vägsträckor överstigande 20 km tur och retur med 1,05 dkr/km.

Som nämnts kan särregeln bara användas om allmänna transportmedel inte kan användas. Allmänna transportmedel anses t.ex. inte kunna användas när väntetiden eller restiden överstiger vissa gränser.

Allmänna transportmedel anses inte användbara om den dagliga väntetiden är 90 minuter eller mer. Med väntetid förstås i detta sammanhang den sammanlagda tiden mellan:

- Ankomst för ett transportmedel och avgång för ett annat.
- Ankomst till arbetsplatsen och arbetstidens början.
- Arbetstidens upphörande och påbörjandet av hemtransporten.

Däremot ingår i väntetiden inte den tid det tar att förflytta sig från bostaden till hållplatsen/stationen för det allmänna transportmedlet. Inte heller räknas den tid det tar att förflytta sig från avstigningshallplatsen till bostaden som väntetid. Om den skattskyldige har flexibel arbetstid, räknas väntetiden i förhållande till den faktiska arbetstidens början och slut.

Allmänna kommunikationsmedel anses också vara oanvändbara när transporten med de allmänna kommunikationsmedlen tar dubbelt så lång tid som med egen bil. Samtidigt skall tidsbesparingen med bil utgöra minst två timmar om dagen. Vid avgörandet av om dessa två förutsättningar är uppfyllda skall man följa ett detaljerat regelverk.

Om man kan använda allmänna kommunikationer enbart för vissa delar av färdsträckan kan dessa också anses oanvändbara.

Om de allmänna kommunikationsmedlen anses vara oanvändbara kan alltså skattskyldiga som kör bil till och från arbetet mer än 54 km daglig körning använda särregeln, dvs. de får avdrag med 1,05 kr per km för det antal km som överstiger 20 km.

Särregeln för körning med egen bil kan inte användas enbart på grund av att man skall använda bilen i arbetet. De tre förutsättningarna för särregelns användning skall också vara uppfyllda.

Arbetar den skattskyldige på skiftande arbetsplatser eller samtidigt på flera olika arbetsplatser, kan under vissa förutsättningar, avdrag medges med belopp som motsvarar de skattefria beloppen vid körning i tjänsten.

Särregel 2 (färjetransporter)

Utöver normalavdraget och särregeln för körning med egen bil kan man få avdrag för visade kostnader för färjetransport, om denna ingår i den normala transportvägen.

Färjetransportkostnadsavdraget innebär för det första att personens egna kostnader för färjetransport kan dras av. För det andra kan eventuella färjekostnader avseende transportmedlet (bil, motorcykel, cykel) dras av, om allmänna kommunikationer inte kan användas till den övriga delen av transporten (från bostaden till färjan och från färjan till arbetsplatsen tur och retur).

I likhet med vad som gäller för normalavdraget finns det också här en gräns. Denna gräns motsvarar det beräknade avdraget för 20 km daglig resa. Om det förekommer transport på land före eller efter färjturen görs begränsningen först avseende kostnader för körning på land och eventuellt därefter avseende färjekostnaden.

Särregel 3 (handikappade m.fl.)

Har skattskyldig på grund av invaliditet eller kronisk sjukdom särskilda kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats, kan man i stället för normalavdraget eller avdraget efter särregel 1 göra avdrag för de faktiska kostnaderna till den del de överstiger grundkostnaderna (normalt 2 000 dkr).

3.4.2 Norge²

För kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats kan avdrag medges endast till den del kostnaderna överstiger 6 000 nkr (vilket motsvarar 6 540 kr vid en växelkurs om 1,09).

Vid beräkning av resekostnaderna skall man ange kostnaderna för resor med allmänna transportmedel. Priset för ett månadskort används när detta är det billigaste alternativet. Detta gäller även om den skattskyldige faktiskt använder bil.

Avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats medges endast om avståndet är minst 2,5 km enkel resa.

Om allmänna transportmedel inte kan användas på resesträckan eller medför en väntetid på mer än två timmar per dag, kan man dock få avdrag för kostnader för körning med egen bil. Vid användande av bil o.d. (moped, motorcykel, motorbåt, cykel) medges avdrag med följande belopp.

Bil	1,75 nkr/km (≈ 1,90 kr/km)
Moped/motorcykel	0,60 nkr/km (≈ 0,65 kr/km)
Motorbåt	1,90 nkr/km (≈ 2,07 kr/km)
Cykel	600 nkr/år (≈ 654 kr/år)

I tillägg kan man föra upp avdrag för kostnader för vägavgifter. När det gäller kostnader för färjetransport kan antingen kilometersatsen användas för färjesträckan eller så kan man yrka avdrag för faktiska färjekostnader. I sistnämnda fall skall kostnaderna kunna visas.

Handikappade eller andra som på grund av sjukdom inte kan använda kollektiva transportmedel, får avdrag för kostnader för körning mellan bostad och arbetsplats med 4 500 nkr (ca 4 905 kr) plus 1 kr/km (ca 1,09 kr/km) för körning upp till 6 000 km. För körning utöver 6 000 km är avdragsatsen 1,75 nkr/km (ca 1,90 kr/km).

² Hämtat ur "Rettledning till selvangivelsen 1992".

3.4.3 Finland³

Avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen kan medges

- till den del kostnaderna överstiger 2 000 mk (högst 16 000 mk), vilket motsvarar ca 2 680 kr vid en växelkurs om 1,34 (högst ca 21 440 kr)
- för billigaste fortskaffningsmedel (vanligen allmänna trafikmedel)
- för användning av personbil i särskilda fall, t.ex. om resan till arbetet eller återresan sker på natten, allmänna kommunikationer inte står till förfogande eller om väntetiden vid användandet av allmänna trafikmedel skulle bli sammanlagt minst 2 timmar.

3.4.4 Storbritannien

I Storbritannien kan man inte få avdrag för kostnader för sina dagliga resor mellan bostad och arbetsplats.

3.4.5 Nederländerna

Pendlingskostnadsavdrag/skattefri ersättning

Ett särskilt pendlingskostnadsavdrag resp. ett särskilt skattefritt ersättningsbelopp när arbetsgivaren utgett ersättning för resa mellan bostad och arbetsplats gäller för alla anställda som pendlar med andra färdmedel än allmänna kommunikationsmedel. Fr.o.m. den 1 januari 1992 gäller ett tak av 30 km för avdraget enligt följande:

Tabell 3:1. Avdragsbelopp för enkel resa

mer än	men inte mer än	avdragsbelopp i inkomstskattehänseende	maximalt skattefritt belopp	
			per år (kr)	maximalt skattefritt belopp
km	km		månad (kr)	vecka (kr)
0	10	—	—	—
10	15	3 041	531	123
15	20	4 233	627	145
20		6 617	860	198

(Beloppen är beräknade utifrån en växelkurs om ca 4,11)

³ Hämtat ur "Vi deklarerar 1992".

De ovanstående summorna är baserade på antagandet att den anställda pendlar minst fyra dagar i veckan. Om den anställda pendlar regelmässigt 1, 2 eller 3 dagar per vecka, är den avdragsgilla summan lika med 25 %, 50 % eller 75 % av resp. summa. Pendlingskostnadsersättning som utbetalats av arbetsgivaren är skattefri om den inte överstiger avdragsgillt belopp.

Kostnader för pendling med allmänna kommunikationsmedel

Om all eller en del av den anställdes resa har skett med allmänna transportmedel, kan arbetsgivaren betala förhöjd skattefri resekostnadsersättning.

För att vara berättigad till det förhöjda skattefria beloppet, måste den anställda för arbetsgivaren visa biljetter som styrker att han har åkt med allmänna kommunikationsmedel.

Den förhöjda fastställda skattefria pendlingskostnadsersättningen resp. det avdragsgilla beloppet uppgår till följande belopp (tabell 3:2).

Tabell 3:2. Avdragsbelopp för enkel resa

mer än	men inte mer än	avdragsbelopp i inkomstskattehänseende	maximalt skattefritt belopp	
			månad (kr)	vecka (kr)
km	km	per år (kr)		
0	10	—	233	54
10	15	2 834	558	129
15	20	3 944	648	149
20	30	6 166	865	199
30	40	8 196	1 025	237
40	50	10 418	1 293	298
50	60	11 720	1 426	329
60	70	13 367	1 589	367
70		14 209	1 688	390

(Beloppen är beräknade utifrån en växelkurs om 4,11)

De ovanstående summorna är baserade på antagandet att den anställda reser åtminstone fyra dagar per vecka. Om den anställda pendlar regelmässigt 1, 2 eller 3 dagar per vecka, är den avdragsgilla summan eller det skattefria ersättningen lika med 25 %, 50 %, eller 75 % av resp. summa.

Om pendlingsavstånden överstiger 80 km och om den anställda reser minst 80 km (enkel resa) med allmänna transportmedel under mindre än 4 dagar per vecka, är det skattefria ersättningsbeloppet eller det tillåtna

avdragsbeloppet 2,22 kr per km per enkel resa per resdag under förutsättning av att man reser med allmänna kommunikationer, dock högst ett belopp som motsvarar den fastställda maximala skattefria ersättning för den perioden oavsett antalet pendlingsdagar per vecka.

Ersättning för faktiska pendlingskostnader vid resa med allmänna kommunikationsmedel

En skattefri ersättning kan betalas för de faktiska kostnaderna för pendling med allmänna transportmedel även om kostnaderna överstiger den förhöjda skattefria ersättningen som angivits i tabellen ovan. Ett villkor är dock att den anställde reser med allmänna transportmedel. Dessutom måste den anställde förevisa biljetterna för arbetsgivaren, som måste föra anteckningar om dessa biljetter för varje anställd och ha ett system som är enkelt att kontrollera.

3.5 Reseavdragens omfattning m.m.

3.5.1 Allmänt

Statistiska centralbyrån, SCB, har utgivit en rapport med titeln "Våra dagliga resor", vilken avser levnadsförhållandena 1978 - 83. Vad som nedan redovisas avser förhållandena 1982 - 83 och är hämtat från denna rapport. Man torde kunna utgå från att några radikala förändringar inte skett i resandet sedan dess.

29 procent (knappt 1,2 miljoner personer) av de sysselsatta hade mer än 10 kilometers resavstånd till arbetsplatsen och 10 procent (410 000 personer) mer än 25 kilometer. Arbetsplatsen belägen inom gångavstånd hade 17 procent av de sysselsatta. Vanligast med långa avstånd var det i storstadsområdena och landsbygden i norr. Här hade 37 - 38 procent av de sysselsatta mer än 10 kilometer till arbetsplatsen. För större tätorter var motsvarande andel 14 procent. Avstånd på mer än 25 kilometer var vanligast i landsbygden i norr och landsbygden i söder. När det gäller färd sättet dominerade bilen som färdmedel vid resor på mer än 3

kilometer. 56 procent av de sysselsatta med 4 - 10 kilometers avstånd till arbetsplatsen färdades med bil. Vid 11 - 25 kilometers avstånd färdades två tredjedelar med bil och vid ännu längre avstånd utnyttjade tre fjärdedelar bil. En fjärdedel av de sysselsatta uppgav att de saknade kollektiv förbindelse eller att denna var oanvändbar.

3.5.2 Grunder för beräkning av avdragets storlek

Enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL gäller allttjämt som huvudprincip att avdraget skall bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader som är direkt beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader). Genom tillfälliga ändringar för taxeringsåren 1991 - 1993 har principen genombrutits, men det kan ändå vara av intresse att här något beröra vad som avses med milbundna kostnader.

Vad avses med milbundna kostnader?

Enligt RSV är milbundna kostnader detsamma som rörliga kostnader. I de rörliga kostnaderna ingår kostnader för

- a) slitage
- b) bränsle
- c) däck
- d) reparation, underhåll och service.

För inkomståret 1989 beräknades de rörliga kostnaderna — med antagande om en årlig körsträcka om 2 300 mil — enligt följande.

Tabell 3:3.

Kostnadsslag	Årskostnad
a) <i>Slitage</i> (har beräknats med utgångspunkt från föregående års belopp uppräknat med index)	506
b) <i>Bränslekostnad</i> (kostnad för bensin beräknas efter genomsnittspriset under året för 96-oktanig bensin vid 1-zon 4,71/l)	4 239
c) <i>Däck</i> (kostnaden har beräknats för stålradialdäck med en livslängd av 5 000 mil. Livslängden för en uppsättning av 5 stålradialdäck blir $5 \times 5\,000 : 4 = 6\,250$ mil)	449
d) <i>Reparation, underhåll och service</i> (kostnadsberäkningen grundas på uppgifter från tillverkare och verkstäder angående behovet av reparation, underhåll och service. Kostnad enligt SAV:s bilkostnads kalkyl)	2 515
Summa	7 709 $\approx 7,70$ kr/mil

Uppgifterna baseras på en kalkylbil som beräknats motsvara 2/3 Volvo 740 GL och 1/3 VW Golf S.

3.6 Problemavgränsning

3.6.1 Direktiven

"Utredaren bör företa en allmän översyn av reglerna för avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i inkomståret tjänst och näringsverksamhet.

Syftet med utredningen skall vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler på det aktuella området. Särskilt bör prövas modeller som innebär att den nuvarande tidsgränsen slopas eller i vart fall minskar i betydelse. Tidsgränsen ger upphov till olämpliga tröskeeffekter och tillämpningsproblem.

Nuvarande utformning av reglerna medför också att många skattskyldiga inte kan använda den förenklade deklarationsblanketten utan måste lämna fullständig självdeklaration. Avdragsreglerna bör därför om möjligt utformas så att även den som har avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i regel skall kunna lämna förenklad deklaration om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Ett alternativ som det finns anledning att pröva är om det går att modifiera den av RINK föreslagna lösningen bl.a. på ett

sådant sätt att avdragen inte minskar för dem som har långa avstånd mellan bostaden och arbetsplatsen och inte kan använda allmänna kommunikationer.

RINK:s förslag innebar en kraftig minskning totalt sett av kostnadsavdragen för resor mellan bostad och arbetsplats och således en avsevärd statsfinansiell besparing. Förslaget skulle därför ha inneburit kännbara ekonomiska påfrestningar för inte minst många med långa arbetsresor. Om emellertid reseavdraget inte skall minska generellt borde det finnas bättre förutsättningar att utforma regler som har drag gemensamma med den av RINK föreslagna modellen utan att personer med långa arbetsresor drabbas av någon försämring.

I utredningsuppdraget bör också ingå att ta ställning till om beräkningsgrunderna för bilkostnaderna i detta sammanhang kan vara desamma som de som gäller för resor med egen bil i tjänsten.

Härutöver bör utredaren också ta ställning till om avdragsbeloppet för resor mellan bostad och arbetsplats skall fastställas av Riksskatteverket, såsom nu är fallet, eller av regeringen eller på annat sätt. För det fall samma beräkningsgrund föreslås för dessa resor som för resor i tjänsten bör samma ordning gälla för beloppens fastställande.

Andrade regler för avdraget för resor mellan bostad och arbetsplats kan också ha betydelse för utformningen av schablonavdraget under inkomst av tjänst. Utredaren bör därför föreslå justeringar av schablonavdraget i den mån förslagen om reseavdragets utformning motiverar det."

3.6.2 Problemområden

Som framgått av direktiven är syftet med utredningen att åstadkomma förändringar på det aktuella området. Det som härvid framhålls som särskilt angeläget är att pröva om den nuvarande tidsgränsen för bilavdrag kan slopas eller ges en minskad betydelse.

I utredningsuppdraget ingår också att ta ställning till om beräkningsgrunderna för bilkostnaderna i detta sammanhang kan vara desamma som de som gäller för resor med egen bil i tjänsten. Härutöver skall utredningen också ta ställning till om avdragsbeloppet för resor mellan bostad och arbetsplats skall fastställas av RSV eller regeringen eller på annat sätt.

3.7 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: En avståndsgräns införs som innebär att om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen (enkel resa) är högst 15 km avdrag inte medges för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

År avståndet mellan 15 och 30 km medges — oavsett färdmedel — avdrag med 0,80 kr per km och resa till den del avståndet överstiger 15 km. År avståndet längre än 30 km medges avdrag, för avståndet mellan 15 och 30 km enligt nämnda regel med 0,80 kr per km och för den del av avståndet som överstiger 30 km enligt följande. Den som använt egen bil för resorna får avdrag med 1,40 kr per km som överstiger 30 km medan övriga får avdrag med 0,40 kr per km.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil skall avdrag medges med faktiska kostnader dock högst med 2,30 kr per km.

Vid sidan av bilavdraget skall avdrag medges för faktiska väg-, bro- eller färjeavgifter som den skattskyldige har haft vid resorna mellan bostaden och arbetsplatsen.

3.7.1 Principiella utgångspunkter

Privata levnadskostnader?

Frågan om kostnaderna för resor mellan bostad och arbetsplats är privata levnadskostnader eller inte har som framgått av den tidigare redogörelsen diskuterats genom åren och olika åsikter har framförts.

1972 års skatteutredning diskuterade frågan i sitt betänkande Översyn av skattesystemet (SOU 1977:91) och fann att man ofta kan anta att dessa kostnader ligger levnadskostnader mycket nära och även i viss mån är att hänföra dit och att detta gäller i ännu högre grad när resorna företas med bil. Avdrag borde enligt skatteutredningen egentligen bara medges för milbundna kostnader. Med hänsyn till att en sådan reform särskilt skulle drabba skattskyldiga i glesbygd som är tvungna att använda bil i arbetet och med hänsyn till att skillnaden mellan avdrag för kostnader för resor i tjänsten och kostnader för resor till och från arbetet skulle öka betydligt ansåg skatteutredningen dock att reglerna om avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats inte borde ändras.

Även i prop. 1981:118 (s. 24) återfinns man ett resonemang om huruvida detta slag av kostnader är privata levnadskostnader eller inte. Departementschefen uttalade att det med visst fog kan göras gällande att

det rör sig om kostnader som har karaktär av privata levnadskostnader och då här närmast från den utgångspunkten att avdrag inte medges för kostnader som uppkommer på grund av att den skattskyldige är bosatt på annan ort än där han har sitt arbete. Departementschefen föreslog vissa begränsningar och anförde att det med hänsyn till avdragets speciella karaktär kunde vara rimligt att resekostnaderna beaktades endast till den del de översteg ett visst belopp (1 000 kr).

År 1983 tog man ytterligare ett steg mot att behandla bilkostnader vid resor mellan bostad och arbete som privata levnadskostnader. Man ändrade då grunderna för att bestämma bilavdragets storlek så att endast rörliga kostnader för bilen skulle beaktas vid avdragsberäkningen. Departementschefen uttalade därvid att enskilda personer normalt torde anskaffa bil för i huvudsak privat bruk och att det därför var föga rimligt att utgifterna för bilens fasta kostnader skulle beaktas genom avdrag vid inkomsttaxeringen.

Enligt RINK:s mening (SOU 1989:33) fanns det ingen anledning att frångå den i tidigare svensk lagstiftning intagna ståndpunkten att resor mellan bostad och arbetsplats i princip är att betrakta som privata levnadskostnader.

I prop. 1991/92:150, bilaga I:5, motiverade departementschefen införandet av en avdragsbegränsning om 4 000 kr för kostnaderna för resor mellan bostad och arbetsplats med att kostnaderna skattemässigt kan betraktas som privata levnadskostnader.

Som har framgått av den tidigare framställningen delar jag uppfattningen att de ifrågavarande kostnaderna i princip är av privat karaktär. Det skulle med hänsyn härtill kunna ifrågasättas om inte avdragsrätten helt borde slopas. Direktiven ger emellertid inte något utrymme för detta. Det är dock klart att den omständigheten att det i princip rör sig om privata levnadskostnader och ett avdrag som utgår närmast på grund av allmänna skälighetshänsyn gör att man inte kan anses vara bunden till några skatterättsliga principer vid utformningen av avdraget.

Förenkling

Syftet med utredningen är att skapa enklare och mer lättillämpade regler på det aktuella området, varvid särskilt bör prövas modeller som innebär

att den nuvarande tidsgränsen slopas eller i vart fall minskar i betydelse. Det framhålls vidare i direktiven att avdragsreglerna bör utformas så att även den som har avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i regel skall kunna lämna förenklad deklARATION.

Det är således förenklingsaspekten som skall vara utredningens ledstjärna på det aktuella området. Det problem med nuvarande regler som först och främst antyds i direktiven avser den tidsgräns som för närvarande normalt gäller som krav för att få bilreseavdrag. Det anges att tidsgränsen ger upphov till olämpliga tröskeleffekter och tillämpningsproblem. Däremot torde reglerna i övrigt inte vålla några större problem i den praktiska tillämpningen. Genom den avdragsbegränsning om 4 000 kr som genomförts efter det att direktiven skrevs 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. Detta har föranlett regeringen (prop. 1992/93:198) att föreslå riksdagen att det på den förenklade deklARATIONSblanketten 1994 öppnas möjlighet att framställa yrkande om avdrag för kostnader för resor med allmänna färdmedel med belopp som överstiger avdragsbegränsningen. Även om avdragen för resor med allmänna färdmedel inte vållar några större tillämpningsproblem står det mot bakgrund av det anförda dock klart att den nuvarande ordningen inte är bra genom att en skattskyldig — beroende på vilka höjningar som görs av respriserna respektive beloppsgränsen — ett år kan bli berättigad till avdrag för att ett annat år hamna utanför avdragsrätten.

Vad gäller bilreseavdraget har utredningen inte haft möjlighet att göra någon undersökning av vilka problem detta vållar i praktiken. Det torde inte heller finnas några undersökningar gjorda på området under senare år, även om en undersökning som RSV och domstolsverket gjort angående målen i länsrätt ger viss information (se 3.7.2). Det är också svårt att uppskatta hur många skattskyldiga som yrkar sådant avdrag med stöd av tvåtimmarsregeln. Det står dock klart att regeln medför inte obetydliga problem för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar.

Tidsgräns eller annan gräns?

Den nuvarande tidsgränsen har till syfte att begränsa rätten till avdrag för resor med bil till sådana fall där det inte är möjligt — eller i vart fall vållar betydande olägenheter — för den enskilde att använda allmänna kommunikationsmedel. Om man skall ersätta tidsgränsen med någon annan faktor som har liknande funktion är en möjlighet att införa någon form av avståndsgräns, dvs. avdrag medges endast i den mån avståndet mellan bostad och arbetsplats överstiger en viss minimigräns.

En fördel med en sådan ordning jämfört med den nuvarande är att tröskeleffekterna elimineras åtminstone vad gäller sådana avdrag som börjar utgå successivt i den mån avståndsgränsen överskrids. Enligt den nuvarande ordningen kan några minuters skillnad i tidsvinst inte sällan medföra en skillnad i avdrag på mer än 15 000 kr (jfr SOU 1989:33, del III, s. 121). Med en avståndsgräns faller sådana tröskeleffekter bort.

En sådan gräns har också den fördelen jämfört med en tidsgräns att den är betydligt enklare att tillämpa för såväl skattskyldiga som skatteförvaltningen, även om vissa problem kan uppkomma t.ex. med att beräkna avstånd. Det torde med en sådan gräns också vara möjligt att låta dem som är berättigade till bilavdrag lämna förenklad deklaration.

Vad som kan sägas till nackdel för en avståndsgräns är att den inte har samma förmåga som en tidsgräns att skilja ut de fall som borde kunna komma i fråga för avdrag. Det är således ofrånkomligt — om man bara har en avståndsgräns — att å ena sidan skattskyldiga som har lika lätt att ta sig till arbetet med allmänna kommunikationsmedel som med bil kommer att kunna få bilavdrag medan å andra sidan skattskyldiga som helt saknar allmänna kommunikationsmedel för resorna mellan bostad och arbetsplats inte kan få bilavdrag.

Det kan också hävdas att en avståndsgräns inte skiljer sig mycket från en beloppsgräns av det slag som nu finns. Den nuvarande beloppsgränsen på 4 000 kr kan sålunda — när det gäller bilavdrag — sägas motsvara en avståndsgräns på $(4\ 000\ \text{kr} : 13\ \text{kr} : 2 : 220\ \text{dagar}) =$ ca 7 kilometer enkel resa. När det gäller avdrag för allmänna färdmedel blir översättningen av beloppsgränsen till en avståndsgräns givetvis beroende på kostnaderna för färdmedlet eftersom avdrag medges för den faktiska

kostnaden. I sådana delar av landet där man kan resa långa sträckor billigt med lokaltrafiken kan beloppsgränsen motsvara en avståndsgräns på mer än 10 mil enkel resa.

Fördelen med en avståndsgräns jämfört med en beloppsgräns är att man inte behöver ändra gränsen i takt med att respriserna stiger. Det finns emellertid också nackdelar. En sådan är att en avståndsgräns trots allt medför vissa tillämpningsproblem, bl.a. vad gäller avståndsmätning. En annan är att man får tröskeeffekter vad gäller avdrag för allmänna färdmedel om man fortfarande medger avdrag för faktiska kostnader.

Som har framgått av det anförda är det inte helt klart hur man skall ställa sig till de olika möjligheterna. Även kombinationer av olika gränsregler är tänkbara. Mycket beror på hur man utformar avdragsreglerna i övrigt. Det finns därför skäl att mot denna bakgrund diskutera vilka alternativ som står till buds i det avseendet.

3.7.2 Olika avdragsmodeller

Två huvudalternativ

När det gäller utformningen av avdragsreglerna i övrigt finns i princip två tänkbara huvudalternativ. Det ena är det som RINK förordade och som innebär att avdragets storlek inte görs beroende av vilket färdmedel som används. Det andra alternativet innebär att olika avdragsbelopp gäller för olika färdmedel, dvs. man behåller i princip nuvarande regler i beloppshänseende med ett milanknutet avdrag för bilkostnader och ett avdrag för allmänna kommunikationsmedel som grundas på de faktiska kostnaderna.

RINK har pekat på de viktigaste fördelarna med det förstnämnda alternativet, nämligen att det är enkelt att tillämpa och att det främjar kollektivtrafik och samåkande. Men det finns, som RINK också har påpekat, även nackdelar med ett avdragsbelopp som är gemensamt för alla slags färdmedel. Framför allt i storstadsregionerna kan de som har långa avstånd men som kan resa kollektivt få avdrag som betydligt överstiger de faktiska kostnaderna. I direktiven framhålls, mot bakgrund av remisskritiken, en annan nackdel med RINK:s förslag nämligen att det skulle

medföra kännbara ekonomiska påfrestningar för inte minst dem som har långa arbetsresor. Enligt direktiven finns det anledning att pröva om det går att modifiera den av RINK föreslagna lösningen bl.a. på ett sådant sätt att avdragen inte minskar för dem som har långa avstånd mellan bostad och arbetsplats.

Det är mot denna bakgrund naturligt att först närmare försöka belysa vilka konsekvenser ett genomförande av RINK:s förslag skulle få och därefter undersöka vilka möjligheter det finns att göra modifieringar av det slag som man efterlyser i direktiven.

Effekterna av RINK:s förslag

RINK föreslog en avståndsgräns på 30 km enkel resa och ett avdragsbelopp om 6 kr per mil. Om man jämför detta med dagens system kan bl.a. följande konstateras. Den som är berättigad till bilavdrag får för närvarande avdrag med 13 kr per mil dock med reduktion för bottenbeloppet 4 000 kr. Om man som exempel tar just en bilavdragsberättigad person som har 30 km enkel resa till arbetet får man med nuvarande system — under förutsättning av 220 arbetsdagar — som resultat att avdrag medges med $(220 \text{ dagar} \times 2 \times 30 \text{ km} \times 1,30 \text{ kr} - 4\,000 \text{ kr} =) 13\,160 \text{ kr}$.

Med RINK:s förslag skulle något avdrag inte medges. Personen i exemplet skulle alltså vid 30 och 50 procents marginalsatt förlora 3 948 kr resp. 6 580 kr på ett genomförande av RINK:s förslag. Personer med längre reseavstånd skulle förlora ytterligare $[220 \text{ dagar} \times 2 \times (1,30 \text{ kr} - 0,60 \text{ kr}) =]$ 308 kr i avdrag för varje kilometers förlängning av avståndet (enkel resa). En person med 50 km till arbetet skulle alltså förlora ytterligare $(20 \text{ km} \times 308 \text{ kr} =) 6\,160 \text{ kr}$ i avdrag.

Om man i stället gör en jämförelse mellan de två systemen med avseende på en person som åker med allmänna kommunikationsmedel kan följande konstateras. 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. Som exempel kan tas Stockholms-området där ett årskort till lokaltrafiken (SL) kostar 355 kr per månad för år 1993 vilket motsvarar en årskostnad om 4 260 kr. Det

innebär att personer som företar arbetsresorna med SL inte får något nämnvärt avdrag för kostnaderna för dessa enligt nuvarande system.

Om man inför RINK:s förslag blir läget annorlunda under förutsättning att man då slopar bottenbeloppet 4 000 kr. Den som har högst 30 km enkel resa till arbetet får visserligen inte heller enligt RINK:s förslag något avdrag. Är avståndet längre medges dock avdrag med 60 öre per över-skjutande kilometer oavsett den faktiska resekostnaden. Den som har t.ex. 50 km till arbetet får således avdrag med $[220 \text{ dagar} \times 2 \times (50 \text{ km} - 30 \text{ km}) \times 60 \text{ öre} =] 5\,280 \text{ kr}$. Detta belopp bör då jämföras med den faktiska kostnaden (i Stockholms-fallet 4 260 kr). Det kan nämnas att SJ:s normalpriser för tåg 2:a klass motsvarar ungefär 10 kr per mil.

Hur kan RINK:s förslag modifieras?

Frågan är då om RINK:s förslag kan modifieras i enlighet med direktiven så att avdragen inte minskar för dem som har långa arbetsresor. Om man skall läsa direktiven så att ingen försämring över huvud taget skall inträda för långresenärerna blir utrymmet för reformer mycket litet. Det finns i princip bara två faktorer som kan användas som avdragsregulatorer i sammanhanget, nämligen avståndsgränsen och milavdragsbeloppet. Som tidigare påpekats kan det nuvarande bottenbeloppet 4 000 kr — när det gäller bilavdrag — sägas motsvara en avståndsgräns på ca 7 kilometer enkel resa. Inför man en högre avståndsgräns än 7 kilometer måste man därför kompensera den bilavdragsberättigade med ett högre avdragsbelopp än det nuvarande (13 kr per mil) för att hans totala avdrag inte skall minska. Det är uppenbart att en generell höjning av nuvarande avdragsbelopp inte är möjlig inom ramen för ett system av RINK:s modell där beloppet skall gälla också för den som begagnar allmänna färdmedel. Det skulle nämligen innebära att vissa personer skulle kunna få avdrag med 15 000 - 20 000 kr när den faktiska kostnaden bara är 3 000 - 4 000 kr, vilket inte kan anses godtagbart.

Om man i stället bestämmer avståndsgränsen till ungefär motsvarande vad som gäller med nuvarande beloppsgräns (7 km) skulle man uppenbarligen ändå vara tvungen att ha ungefär samma avdragsbelopp som nu gäller för bil för att inte det totala bilavdraget skall minska för dem som

reser långt. En sådan lösning skulle samtidigt medföra att en mängd skattskyldiga, som idag inte är berättigade till avdrag eller får avdrag för allmänna färdmedel, skulle få rätt till bilavdraget. Det innebär att lösningen skulle bli synnerligen dyrbar för det allmänna, vilket skulle strida mot direktiven.

Vill man införa ett system av det slag som RINK föreslagit måste man alltså acceptera att bilavdragen minskar betydligt för stora grupper samtidigt som en del av dem som reser långt med allmänna färdmedel får inte bara höjda avdrag utan också avdrag med belopp som betydligt överstiger de faktiska kostnaderna. Vad som kan modifieras är storleken av den ena eller den andra effekten. Det är då viktigt att hålla i minnet att det i princip är fråga om kommunicerande kärl. Ökar man bilavdraget genom kortare avståndsgräns eller höjda avdragsbelopp får man fler och mer utmanande fall av överkompensation beträffande avdraget för allmänna färdmedel.

I det följande skall något beröras hur man — om de nyssnämnda effekterna accepteras — bör bestämma avståndsgränsen respektive avdragsbeloppet. Det synes rimligt att först försöka lägga fast avståndsgränsen eftersom den styr hur många skattskyldiga som över huvud taget kan komma i fråga för avdrag.

Avståndsgränsen

Avståndsgränsen bör avpassas så att antalet skattskyldiga som får avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats inte ökar i förhållande till idag. I vart fall måste avståndsgräns och avdragsbelopp sammantaget avpassas så att inga ökade kostnader uppkommer för det allmänna. Enligt direktiven skall utredningens förslag totalt sett vara kostnadsneutrala från det allmännas synpunkt. Med hänsyn till det tidigare redovisade förslaget om bilkostnader i tjänsten, som innebär en kostnadsökning för det allmänna, måste inriktningen på förevarande område vara att åstadkomma en inbesparing för det allmänna.

Det har inte varit möjligt att på grundval av den statistik utredningen haft tillgång till göra några exakta beräkningar av det totala utfallet vid olika avståndsgränser och avdragsbelopp. Det finns dock äldre uppgifter som

torde ge en ganska god bild av läget. Det kan då konstateras att 976 847⁴ personer, eller ca 25 % procent av antalet sysselsatta, får arbetsreseavdrag i nuläget. Avdragsbeloppet uppgår totalt till ca 11 miljarder kr. Detta skall jämföras med att av antalet sysselsatta år 1983 (ca 4,13 miljoner) hela 29 procent (ca 1,2 miljoner) hade längre än 10 km (enkel resa) till arbetet, medan endast 10 procent (ca 410 000) av de sysselsatta hade mer än 25 km till arbetet. Av intresse i sammanhanget är också att när tidsgränsen för bilavdrag höjdes från en och en halv timme till två timmar ca 1,3 miljoner skattskyldiga gick miste om bilavdraget. Av dessa uppgifter framgår att en stor andel av de sysselsatta har mellan 10 och 15 km till arbetet och att man — även om avdraget sänks till en nivå i närheten av vad RINK föreslog — måste sätta gränsen vid lägst 10 km för att åstadkomma en kostnadsneutral lösning. För att ha en säkerhetsmarginal och även kunna göra en önskvärd besparing bör man sätta gränsen vid i vart fall ca 15 km. Det kan påpekas att en gräns vid 15 km medför en försämring i avdragshänseende för den som idag är berättigad till bilavdrag med 4 580 kr.

Som tidigare har antytts är en avståndsgräns om 15 km för låg för att från avdragsrätt ta undan alla — eller så gott som alla — som i dag är undantagna på grund av tvåtimmarsregeln. För att uppnå detta i storstadsområdena måste man komma upp i en avståndsgräns av ungefär den storlek som RINK föreslog eller i vart fall 25 km. En gräns på 25 km skulle medföra en försämring i avdragshänseende med 10 300 kr. Ställning till vilken avståndsgräns som bör väljas får tas efter en avvägning mot tänkbara avdragsbelopp.

Avdragsbeloppet

Som redan har framgått innebär RINK:s förslag om ett avdragsbelopp på 6 kr per mil och en avståndsgräns på 30 km å ena sidan en avdragsminskning för bilresenärer som har längre resväg med — förutom 13 160 kr som beror på avståndsgränsen — 308 kr per överskjutande kilometer i avstånd enkel resa, och å andra sidan för resenärer med andra färdmedel

⁴ Enligt statistik från RRV baserat på uppgifter för inkomståret 1991.

ett motsvarande avdrag som vid ett reseavstånd på mellan 40 - 50 km enkel resa i många fall överstiger den faktiska kostnaden.

Om man i stället räknar på 8 kr per mil och en avståndsgräns på 25 km innebär det å ena sidan en avdragsminskning för bilresenärer med dels 10 300 kr för de första 25 km, dels 220 kr per överskjutande kilometer enkel resa, och å andra sidan för resenärer med andra färdmedel ett motsvarande avdrag som vid ett reseavstånd på mellan 40 - 50 km enkel resa överstiger den faktiska kostnaden. Vid ett reseavstånd på t.ex. 60 km enkel resa kommer avdrag att medges med 12 320 kr. Det skall å ena sidan jämföras med nuvarande bilavdrag som uppgår till 34 320 kr och å andra sidan med den faktiska kostnaden t.ex. för SL-kortet som uppgår till 4 260 kr.

Om man räknar på 8 kr per mil och en avståndsgräns på 15 km innebär det å ena sidan en avdragsminskning för bilresenärer med dels 4 580 kr för 15 km, dels 220 kr per överskjutande kilometer enkel resa, och å andra sidan för resenärer med allmänna färdmedel ett avdrag som överstiger t.ex. 4 000 kr vid 27 km och uppgår till 15 840 kr vid 60 km.

Sammanvägning

Av det föregående har framgått att ett avdragssystem efter RINK:s modell kommer att medföra stora förändringar i avdragsrätten för såväl bilresenärer som resenärer som använder andra färdmedel. Åtskilliga bilresenärer kommer sålunda att få avsevärt minskade avdrag eller helt gå miste om avdraget. Å andra sidan kommer en del bilresenärer som enligt dagens system inte kan få avdrag på grund av att kravet på tidsvinst inte är uppfyllt, att kunna få sådant avdrag. Vissa skattskyldiga som reser med allmänna färdmedel kommer att få avdrag som betydligt överstiger den faktiska kostnaden.

De tidigare redovisade beräkningarna visar att det är svårt att enbart genom justeringar av avståndsgräns resp. milavdrag — dvs. inom ramen för en renodlad RINK-modell — finna ett system som ger acceptabla effekter.

Vissa ytterligare justeringar av systemet är emellertid möjliga och kan förändra bilden en hel del. Det är t.ex. möjligt att — efter i huvudsak

dansk förebild — införa ytterligare en avståndsgräns på t.ex. tre eller fem mil (beroende på var man sätter den lägre gränsen) med ett högre avdragsbelopp för överskjutande vägsträckor men då bara om man kör bil. En sådan regel skulle förbättra läget för bilresenärer med långa reseavstånd. Efter dansk förebild är det vidare möjligt att begränsa alltför förmånliga avdrag för resor med allmänna färdmedel genom en reducering av avdraget med avseende på vägsträckor som överstiger en högre avståndsgräns. För att belysa hur ett sådant modifierat system skulle slå intas i det följande en tabell (tabell 3:4).

Det bör dock först påpekas att gemensamt för de båda nämnda modifieringsförslagen är att man med dem närmar sig ett system enligt det andra huvudalternativet, dvs. med skilda avdrag för bilresenärer respektive andra. Det bör också påpekas att enligt den danska modellen rätten till bilavdrag förutsätter inte bara ett visst avstånd mellan bostad och arbetsplats (27 km) utan också en viss tidsvinst om inte bilen används i tjänsten. Den danska modellen skiljer sig från den modifierade RINK-modell som redovisas i det följande även i andra avseenden, bl.a. därigenom att man i det danska systemet har att välja antingen de vanliga avdragsreglerna — för 1992 innebärande inget avdrag upp till 10 km, 1,16 dkr per kilometer för 10 - 27 km och 0,29 dkr per kilometer för längre avstånd — eller bilavdragsreglerna som för 1992 innebar 1,05 dkr per kilometer för avstånd över 10 km.

För jämförelsens skull intas också en tabell med en renodlad RINK-modell med olika avståndsgränser och avdragsbeloppen 6 resp. 8 kr.

Modifierad RINK-modell

1. Avdrag medges inte för resor mellan bostad och arbetsplats om avståndet från bostaden till arbetsplatsen inte är längre än 15 km (enkel resa).
2. Är avståndet mellan 15 km och 30 km (enkel resa) medges — oavsett färdmedel — avdrag med 0,80 kr per km och resa till den del avståndet överstiger 15 km.
3. Är avståndet längre än 30 km medges avdrag för avståndet mellan 15 km och 30 km enligt nämnda regel med 0,80 kr per km och för den del av avståndet som överstiger 30 km enligt följande. Den som använt egen bil för resorna får avdrag med särskilt belopp, t.ex. 1,40 kr per km som överstiger 30 km medan övriga får avdrag med 0,40 kr per km.

Tabell 3:4. Modifierad RINK-modell. Totalt avdragsbelopp per år vid 220 arbetsdagar

Avstånd bostad-arbetsplats (enkel resa)	Avdrag för kostn. för resor med egen bil vid 1994 års taxering	Ett avdrag oavsett färdmedel	Avdragsnivå när särskilt bilavdrag medges					
			0,80 kr/km 0,40 kr/km	1,30 kr/km	1,40 kr/km	1,50 kr/km	1,60 kr/km	1,70 kr/km
km	kr							
05	—	—	—	—	—	—	—	—
10	1 720	—	—	—	—	—	—	—
15	4 580	—	—	—	—	—	—	—
20	7 440	1 760	*	*	*	*	*	*
25	10 300	3 520	*	*	*	*	*	*
30	13 160	5 280	*	*	*	*	*	*
35	16 020	6 160	8 140	8 360	8 580	8 800	9 020	
40	18 880	7 040	11 000	11 440	11 880	12 320	12 760	
45	21 740	7 920	13 860	14 520	15 180	15 840	16 500	
50	24 600	8 800	16 720	17 600	18 480	19 360	20 240	
55	27 460	9 680	19 580	20 680	21 780	22 880	23 980	
60	30 320	10 560	22 440	23 760	25 080	26 400	27 720	
65	33 180	11 440	25 300	26 840	28 380	29 920	31 460	
70	36 040	12 320	28 160	29 920	31 680	33 440	35 200	
75	38 900	13 200	31 020	33 000	34 980	36 960	38 940	
80	41 760	14 080	33 880	36 080	38 280	40 480	42 680	
85	44 620	14 960	36 740	39 160	41 580	44 000	46 420	
90	47 480	15 840	39 600	42 240	44 880	47 520	50 160	
95	50 340	16 720	42 460	45 320	48 180	51 040	53 900	
100	53 200	17 600	45 320	48 400	51 480	54 560	57 640	

(De skuggade fälten markerar när avdrags storlek med den modifierade RINK-modellen kommer att överstiga storleken av avdrag vid 1994 års taxering.)

* När skattskyldig har mer än 30 km (enkel resa) till arbetet och har rätt till särskilt bilavdrag medges avdrag dels med (30 km x 2 x 220 dagar x 0,80 kr) 5 280 kr, dels med det särskilda bilavdraget för den över-skjutande sträckan. I tabellen anges det sammanlagda avdragsbeloppet.

Renodlad RINK-modell

1. Avdrag medges inte för resor mellan bostad och arbetsplats om avståndet inte överstiger viss kilometergräns (i tabellen redovisas 15, 20, 25 respektive 30 km).
2. Överstiger avståndet den valda kilometergränsen medges avdrag med ett visst belopp oavsett färdmedel (i tabellen redovisas 6 respektive 8 kr).

Tabell 3:5. Renodlad RINK-modell. Totalt avdragsbelopp per år vid 220 arbetsdagar

Avstånd bostad - arbetsplats (enkel resa)	Avdrag för kostn. för resor med egen bil vid 1994 års taxering	AVDRAGETS STORLEK VID OLIKA AVSTANDSGRANSER								
		Avståndsgräns enkel resa (km)								
		15		20		25		30		
		Avdragsbelopp som bortfaller på grund av avståndsgränsen utgör vid:								
15 km enkel resa		20 km enkel resa		25 km enkel resa		30 km enkel resa				
		- 3960	- 5 280	5 280	7 040	6 600	8 800	7 920	10 560	
Km		Ersättningsnivå i kr								
		6	8	6	8	6	8	6	8	
15	4 580	—	—	—	—	—	—	—	—	
20	7 440	1 320	1 760	—	—	—	—	—	—	
25	10 300	2 640	3 520	1 320	1 760	—	—	—	—	
30	13 160	3 960	5 280	2 640	3 520	1 320	1 760	—	—	
35	16 020	5 280	7 040	3 960	5 280	2 640	3 520	1 320	1 760	
40	18 880	6 600	8 800	5 280	7 040	3 960	5 280	2 640	3 520	
45	21 740	7 920	10 560	6 600	8 800	5 280	7 040	3 960	5 280	
50	24 600	9 240	12 320	7 920	10 560	6 600	8 800	5 280	7 040	
55	27 460	10 560	14 080	9 240	12 320	7 920	10 560	6 600	8 800	
60	30 320	11 880	15 840	10 560	14 080	9 240	12 320	7 920	10 560	
65	33 180	13 200	17 600	11 880	15 840	10 560	14 080	9 240	12 320	
70	36 040	14 520	19 360	13 200	17 600	11 880	15 840	10 560	14 080	
75	38 900	15 840	21 120	14 520	19 360	13 200	17 600	11 880	15 840	
80	41 760	17 160	22 880	15 840	21 120	14 520	19 360	13 200	17 600	
85	44 620	18 480	24 640	17 160	22 880	15 840	21 120	14 520	19 360	
90	47 480	19 800	26 400	18 480	24 640	17 160	22 880	15 840	21 120	
95	50 340	21 120	28 160	19 800	26 400	18 480	24 640	17 160	22 880	
100	53 200	22 440	29 920	21 120	28 160	19 800	26 400	18 480	24 640	

Min slutsats av det anförda blir att det inte är möjligt att lägga fram något förslag baserat på RINK:s modell om man inte är beredd att begränsa bilavdragen

En modifierad RINK-modell av det slag som redovisats i det föregående tillgodoser direktiven såtillvida att den inte särskilt missgynnar dem som har långt till arbetet. Den maximala avdragsförlusten inträder sålunda vid ett avstånd av 15 km till arbetet och denna förlust kommer — till skillnad mot RINK:s förslag — inte att bli större ju längre avståndet är. Jag

förutsätter här att de avdrag, bilavdraget resp. det vanliga avdraget, som utgår för längre avstånd motsvarar faktiska kostnader.

Den modifierade RINK-modellen har i vissa avseenden betydande fördelar jämfört med nuvarande system bl.a. genom att den i stor utsträckning gynnar kollektivåkande och samåkande. Den har inte heller de tröskeeffekter som finns i nuvarande system. Vidare slipper man de problem som är förknippade dels med den nuvarande tidsvinstregeln, dels med att en skattskyldigs rätt till avdrag är beroende av respriserna. Å andra sidan innebär den ifrågavarande modellen — trots de modifieringar som gjorts i förhållande till RINK:s förslag — ganska betydande förändringar i avdragsrätten, bl.a. i form av minskade avdrag för bilresenärer som har ett avstånd till arbetet på 7 - 15 km. Vidare kan hävdas att den modifierade RINK-modellen inte innebär någon större förenkling. Själva regelsystemet förenklas knappast och den vinst det innebär att slippa tidsvinstregeln uppvägs delvis av att regelsystemet i övrigt kompliceras. Jag återkommer till detta och till en mera definitiv avvägning, men vill redan här förutskicka att jag anser att den modifierade RINK-modellen trots allt har ett visst försteg jämfört med nuvarande system. Det finns emellertid anledning att innan slutlig ställning tas också diskutera det andra avdragsalternativet, nämligen helt skilda avdragsbelopp för å ena sidan bilresor och å andra sidan allmänna färdmedel. Diskussionen av det alternativet ger också ytterligare aspekter på den modifierade RINK-modellen.

Skilda regler för bilavdrag respektive avdrag för resor med allmänna färdmedel

Det alternativ som i det följande skall diskuteras innebär som nämnts att man har skilda regler — åtminstone beträffande avdragsbeloppet — för å ena sidan bilavdrag och å andra sidan avdrag för allmänna färdmedel.

Man skulle då alltså i stort sett behålla nuvarande regler med ett milbundet schablonavdrag för bilresor och ett avdrag för faktiska kostnader i övrigt. Skillnaden i förhållande till nuvarande ordning skulle vara den att man skulle slopa tidsgränsen för bilresor och låta en avståndsgräns eller en beloppsgräns gälla generellt för såväl bilresor som andra resor. Frågan

är då om en sådan ändring innebär en förenkling av systemet och vilka konsekvenser i övrigt som den medför.

Den nuvarande tidsgränsen vållar som nämnts problem i den praktiska tillämpningen får såväl skattskyldiga som skattemyndigheter och domstolar. En tidsvinstberäkning kräver sålunda ofta ganska omfattande beräkningar och innehåller många tvistefrågor. Domstolsverket och Riksskatteverket har genomfört en statistisk undersökning av vissa skattemål vid fyra länsrätter (Länsrätten i Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Västmanlands samt Västerbottens län) där undersökningsmaterialet har omfattat sammanlagt 2 250 skattemål (S-mål) som avgjorts mellan den 1 januari 1991 och den 31 november 1991. Ett urval av samtliga avgjorda S-mål avseende inkomsttaxering, skattetillegg och förseningsavgift ingår i undersökningen. Av undersökningsmaterialet avsåg knappt 1,5 procent mål om avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostad och arbetsplats. I denna andel ingick då även mål där bilavdraget motiverats av annat än tidsvinst, främst bilens användning i tjänsten. Undersökningen ger emellertid en antydning om de tillämpningsproblem som orsakas av den nuvarande tvåtimmarsregeln. Det är fråga om en ganska frekvent målgrupp. Men även om utredningarna i denna typ av mål skulle vara mer omfattande än i genomsnitt får det, åtminstone för domstolarnas del, anses vara fråga om ett relativt begränsat administrativt problem.

Det står klart att en avståndsgräns är enklare att hantera. I normalfallet råder det ingen tvekan om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen. Det blir alltså betydligt enklare att avgöra om förutsättningarna för bilavdrag är uppfyllda och antalet tvister om bilavdraget kommer därför att begränsas avsevärt. Man måste å andra sidan göra klart för sig att om avståndsgränsen skall gälla inte bara för bilavdrag utan över huvud taget för avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats detta kan medföra vissa problem. Antalet fall där det kan uppkomma tvister om huruvida avståndet mellan bostad och arbetsplats är längre än den fastställda minimigränsen eller ej kommer troligen inte att bli helt obetydligt. Det är dock i stor utsträckning fråga om ett engångs- och övergångsproblem. Så länge den enskilde har en viss bostad-/arbetsplatssituation är det sålunda bara första året som det kan uppkomma problem med att avgöra om avståndsgränsen överskridits eller ej. Vidare är de problem som kan förekomma i detta

avseende inte särskilt svårlösta. Det bör i sammanhanget framhållas att enligt vad utredningen erfarit i fråga om tillämpningen av avståndsgränserna i Danmark har dessa inte vållat några större problem.

Jag har tidigare framhållit att en fördel med en avståndsgräns jämfört med en tidsgräns är att man inte får några tröskeleffekter. Detta gäller dock bara om avdraget är konstruerat på det sättet — som t.ex. bilavdraget — att det utgår med visst belopp för varje kilometer som avståndsgränsen överskrids. Är det däremot fråga om ett större avdragsbelopp som den skattskyldige blir berättigad till så snart avståndsgränsen passeras får man givetvis en tröskeleffekt. Det anförda innebär att en tröskeleffekt uppstår om man inför en avståndsgräns, t.ex. 30 km, för alla slags färdmedel och samtidigt medger fullt avdrag för allmänna färdmedel så snart avståndet i det enskilda fallet är längre. Det kan här bli fråga om ganska stora belopp, i en del fall säkert över 5 000 kr, samtidigt som det inte sällan blir små marginaler som avgör om t.ex. anställda på en arbetsplats eller boende inom ett område får rätt till avdraget eller ej. Det är inte osannolikt att ett sådant system med visst fog kan bli utsatt för kritik.

Stannar man för ett system av det slag som nu diskuterats, dvs. med en generell avståndsgräns och olika avdragsbelopp för bilresor respektive andra resor bör man därför överväga möjligheterna att på något sätt mildra tröskeleffekterna. Man kommer då osökt in på frågan om man inte borde behålla en beloppsgräns för resor med allmänna färdmedel eller kanske rent av också för bilresor. Jag återkommer strax till den frågan.

Först skall ett par andra aspekter diskuteras. Ett system som innehåller stora skillnader i fråga om avdragsbeloppet beroende på vilket färdmedel som används för arbetsresorna, innebär givetvis alltid en frestelse för mindre nogräknade personer att försöka komma i åtnjutande av det högre avdraget även om man inte använt bil för arbetsresorna. Om man ersätter den nuvarande tidsgränsen med en avståndsgräns kan det möjligen locka ytterligare några att försöka få bilavdrag utan att ha kört bil. Men det finns ingen anledning anta att bytet av avdragsförutsättning medför någon större förändring i det angivna avseendet.

Det finns också ett annat problem med att införa en avståndsgräns i ett system med olika avdragsbelopp för bilresor resp. allmänna färdmedel. En sådan gräns slår nämligen olika hårt mot olika skattskyldiga beroende på

vilket färdmedel som de använder — eller kan använda — för arbetsresorna. Som exempel kan nämnas två skattskyldiga som bor på skilda platser precis innanför den avståndsgräns som man bestämt, den ene skattskyldige med möjlighet att använda allmänna färdmedel den andre utan sådan möjlighet. Det är tydligt att den som måste åka bil förlorar mest på en sådan reform. Denna effekt undviks med en beloppsgräns.

Det sist anförda ger anledning att återknyta till frågan om man i det nu diskuterade alternativet i stället för en avståndsgräns bör bygga vidare på nuvarande beloppsgräns. Nuvarande ordning innehåller dels några generella begränsningar, dels några begränsningar som bara gäller för resa med egen bil. Den viktigaste generella begränsningen är att avdrag medges bara till den del kostnaderna överstiger 4 000 kr. Det finns också föreskrivet en avståndsgräns genom kravet att arbetsplatsen skall vara belägen på sådant avstånd från bostaden att den skattskyldige behövt anlita särskilt fortskaffningsmedel (enligt praxis 2 km). Genom den införda beloppsgränsen torde den angivna avståndsgränsen sakna praktisk betydelse. När det gäller bilavdrag gäller dels en uttrycklig avståndsgräns på 5 km, dels ett krav på en tidsvinst jämfört med allmänna färdmedel på minst två timmar. Även denna avståndsgräns synes i praktiken ha förlorat mycket av sin betydelse eftersom beloppsgränsen med nuvarande avdragsbelopp normalt motsvarar en avståndsgräns på ca 7 km.

Om man utgår från att avdrag i princip skall medges beträffande bilresor med ett avdrag per mil och beträffande resor med allmänna färdmedel med faktiska kostnader innebär en avståndsgräns som nämnts att man kan få vissa tröskeeffekter vad gäller allmänna färdmedel. Man får också ett problem att — med ett system där man i princip medger avdrag för faktiska kostnader — förklara varför man har en begränsningsregel som slår olika hårt mot olika skattskyldiga beroende på vilket färdmedel som används. En generell avståndsgräns har också den nackdelen jämfört med en beloppsgräns att man får fler tillämpningsproblem, nämligen vad gäller utredning om avstånd för dem som reser med allmänna färdmedel. Att ha olika begränsningsregler för olika färdmedel torde inte komma i fråga. Det anförda innebär att man — om man stannar för en modell med helt olika avdragsregler för olika färdmedel — bör välja en beloppsgräns som begränsningsregel.

3.7.3 Sammanfattande synpunkter

I det föregående har beskrivits två huvudmetoder för utformningen av avdraget för resor mellan bostad och arbetsplats. Den ena metoden är den som RINK förordade och som innebär att avdragets storlek är lika stort oberoende av vilket färdmedel som används. Den andra metoden innebär att olika avdragsbelopp gäller för olika färdmedel, dvs. man behåller i princip nuvarande regler i beloppshänseende med ett milanknutet avdrag för bilkostnader och ett avdrag för allmänna kommunikationsmedel som grundas på de faktiska kostnaderna.

Av det tidigare anförda framgår att en renodlad RINK-modell kan genomföras bara om man är beredd att begränsa bilavdragen mycket kraftigt. Direktiven ger inte utrymme härför. Om man skall ha RINK-modellen som utgångspunkt måste därför modifieringar göras i riktning mot en ordning med olika avdrag för olika färdmedel. En modell av det slaget har presenterats i det föregående. Den modellen kan givetvis — efter dansk förebild — förknippas med ytterligare villkor för bilavdrag, t.ex. en tidsvinstregel.

Om man i stället väljer att bygga vidare på nuvarande ordning och således ha olika avdragsbelopp för olika färdmedel finns också ett visst utrymme att använda olika typer av begränsningsregler. Som nyss har framhållits bör man dock i valet mellan en avståndsgräns och en beloppsgräns välja en beloppsgräns. Det innebär att den enda åtgärd som skulle vidtas om man stannar för det nu behandlade alternativet är att slopa tidsgränsen och höja beloppsgränsen.

De två alternativ som skall ställa mot varandra är således å ena sidan en modifierad RINK-modell av den typ som tidigare angetts och å andra sidan en modell av nuvarande slag med ett milavdrag för bilresor och ett avdrag för faktiska kostnader för allmänna färdmedel och en beloppsgräns som enda begränsningsregel. De två alternativen skall givetvis också ställas mot nuvarande ordning.

Det sist nämnda av de två nya alternativen är betydligt enklare att tillämpa än nuvarande ordning. Den modifierade RINK-modellen är sannolikt något enklare än dagens system. RINK-modellen har den fördelen att den gynnar resor med allmänna färdmedel och samåkande. En

konsekvens av detta blir å andra sidan att modellen medför rätt stora minskningar i avdragsrätten för bilresenärer medan de som reser med allmänna färdmedel i vissa fall kan få avdrag med belopp som överstiger den faktiska kostnaden. En annan mindre lyckad konsekvens av ett införande av RINK-modellen blir att stora grupper som genom den nuvarande beloppsgränsen är avskurna från avdragsrätt åter kommer med i avdragssystemet. Samtidigt slipper man för framtiden de problem av detta slag som nuvarande ordning medför genom att man inte för varje år exakt kan anpassa beloppsgränsen till höjningar av respriserna. Till fördel för nuvarande ordning kan sägas att den — genom tvåtimmarsregeln — bättre än de två nya alternativen skiljer ut de fall där det kan vara motiverat att medge bilavdrag.

Som jag tidigare nämnt anser jag vid en samlad bedömning att den modifierade RINK-modellen har ett visst försteg jämfört med nuvarande ordning. Det alternativ som innebär en utveckling av nuvarande ordning genom slopande av tidsgränsen och en höjd beloppsgräns är visserligen det klart enklaste. Det innehåller dock enligt min mening alltför grova schabloner och bevarar för framtiden problemet med att successivt ändra beloppsgränsen i takt med att respriserna ändras. Det innebär sammanfattningsvis att jag förordar den modifierade RINK-modellen.

Förslaget innebär för det första ett införande av en avståndsgräns om 15 km enkel resa. För det andra innebär förslaget att avdrag medges oavsett färdmedel med 0,80 kr per km och resa till den del avståndet överstiger 15 km och med 0,40 kr per km och resa till den del avståndet överstiger 30 km enkel resa. För det andra införs en möjlighet när skattskyldig använt egen bil att få särskilt avdrag för bilkostnader till den del avståndet överstiger 30 km enkel resa. Det särskilda bilavdraget föreslås motsvara det lägre kilometeravdraget vid körning med egen bil i tjänsten. Tidsgränsen föreslås bli slopad.

Vidare föreslås att skattskyldiga som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakade att använda bil även i fortsättningen skall få avdrag med faktiska kostnader dock med den begränsningen att avdrag kan medges högst med belopp motsvarande det högre kilometeravdraget vid körning med egen bil i tjänsten. Däremot föreslås att det tidigare motsvarande undantaget för den som är tvungen att använda större bil på

grund av skrymmande last slopas. Vidare skall även i detta fall avdrag utgå endast i den mån avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen överstiger avståndsgränsen 15 km.

Den som är berättigad till bilavdrag förläns också få göra avdrag för faktiska kostnader för väg-, bro- eller färjeavgifter vid resa mellan bostaden och arbetsplatsen.

Slutligen föreslås att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall meddela de föreskrifter som behövs.

4 VISSA KOSTNADSERSÄTTNINGAR OCH FÖRMÅNER

4.1 Inledning

I detta kapitel behandlas vissa andra slags kostnadsersättningar än traktamenten, såsom ersättning för resor vid tillfälliga arbeten, anställningsintervjuer och övertidsarbete samt ersättning för flyttkostnader och omkostnadsersättning till dagbarnvårdare. Dessutom tas upp vissa frågor om fri gruppsjukförsäkring, förmån av medföljande makes resa och ersättning till försökspersoner.

4.2 Kostnadsersättning för vissa resor

4.2.1 Gällande rätt

Inkomsttaxeringen

Till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. a KL).

Ersättning som arbetsgivare/uppdragsgivare utbetalar till någon tillfälligt engagerad person är princip skattepliktig om inte särskilt undantag har gjorts i kommunalskattelagen.

Enligt 20 § KL skall vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas

förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influerat i förvärvskällan under beskattningsåret.

Enligt 33 § 1 mom. KL får, med vissa undantag, från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. De kostnader som det vid *tillfälliga arbeten/uppdrag* ofta är frågan om är resekostnader och övernattningskostnader. Om arbetstagaren/uppdragstagaren får ersättning för dessa kostnader är ersättningen skattepliktig. Beroende på om arbetet är att betrakta som arbete under tjänsteresa eller inte, gäller olika regler för avdragsrätten för kostnaderna i samband med arbetet. Är det inte fråga om tjänsteresa kan resorna mellan bostaden och arbetsplatsen vara av i huvudsak två skilda slag i avdragshänseende. Dels kan det vara fråga om den första resan för arbetsinställelse och sista resan hem vid arbetets avslutande (s.k. *inställeleresor*), dels kan det vara fråga om resor mellan bostaden och arbetsplatsen under arbetets gång. I det sistnämnda fallet kan det vara fråga om dels dagliga resor mellan bostad och arbetsplats, dels hemresor vid veckopendling e.d. Begreppet tjänsteställe m.m. redovisas i motsvarande avsnitt i kap. 6.

Frågan om avdragsrätt för inställeleresor har prövats i några rättsfall. I rättsfallet **R79 1:71** vägrades avdrag för utomlands bosatt skattskyldig som tagit anställning i Sverige för resekostnader i samband med att han tillträtt och lämnat anställningen. Regeringsrätten yttrade härvid följande: Kostnaderna för resor mellan Sri Lanka och Sverige i samband med att W tillträtt och lämnat ifrågavarande tjänst i Sverige kan inte hänföras till sådana resekostnader för vilka han äger åtnjuta avdrag vid taxeringen.

I **RA 1975 Aa578** var fråga om en i Norge bosatt person som tjänstgjorde under året i Sverige såsom vikarierande underläkare på olika ställen och under olika tidsperioder. Regeringsrätten fann den skattskyldiges kostnader för resor, som företagits i samband med att han tillträtt och lämnat ifrågavarande anställning, icke vara avdragsgilla.

Dessa båda rättsfall rör alltså frågan om avdragsrätt för kostnader för resor i samband med att en skattskyldig tillträtt resp. lämnat en anställning. Visserligen var i båda fallen den skattskyldiges ordinarie bostad belägen i utlandet men rättsfallen torde ändå visa att kostnaderna för resor

i samband med tillträdande resp. lämnande av tjänsten inte är avdragsgilla kostnader.

I RÅ 1965 ref. 48 var fråga om avdrag för kostnader för resor från bostadsort utom riket till Sverige och åter i samband med inställelse till tjänstgöring som reservofficer, då kostnadsersättning från staten ej utgått. Regeringsrätten yttrade: Utgifterna för de resor O företagit från Liverpool till Göteborg och åter får anses ha utgjort kostnader för fullgörande av hans tjänst såsom reservofficer och O får därför anses berättigad till avdrag för desamma.

Det sistnämnda rättsfallet innebär således att en reservofficers kostnader för resa till och från tjänstgöringen är avdragsgilla, sannolikt såsom kostnader för resor till och från arbetet. Skillnaden jämfört med de föregående fallen skulle då vara att det här är fråga om resor till en tjänst som innehas sedan tidigare.

Kostnader för logi är avdragsgilla vid fall av tjänsteresa enligt punkt 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL och i annat fall enligt reglerna om tillfälligt arbete i sistnämnda anvisningspunkt.

Avdrag för ökade levnadskostnader kan medges enligt vad som redovisas i avsnitt 6.2.1.

En arbetsgivare som skall tillsätta en tjänst och i anledning härav kallar till *anställningsintervjuer* med de sökande betalar ofta resekostnaden för eller utger resekostnadsersättning till de sökande som kallats till intervju. Detta är numera ett vanligt förfarande och särskilt efter skattereformens genomförande har fråga uppkommit hur sådan fri resa eller resekostnadsersättning skall behandlas i skattehänseende.

Som ovan angetts får enligt 20 § KL vid beräkning av inkomst, avdrag göras från särskild förvärvskälla för alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag får härvid inte göras för bl.a. den skattskyldiges privata levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter (20 § andra stycket KL).

Som huvudprincip gäller således att avdragsrätt föreligger för kostnader för intäkternas förvärvande i förvärvskällan men inte för förvärv eller förkovran av förvärvskällan.

I den mån man kan hänföra den fria resan resp. resekostnadsersättningen till inkomst av tjänst torde denna inbegripas i vad som i 32 § KL betecknas

som uppdrag eller annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur och således vara skattepliktig. Kostnaderna torde emellertid betraktas som kostnader för anskaffande av förvärvskälla och således inte vara avdragsgilla enligt 20 § KL. Rättsläget är dock inte helt klart.

Ersättning för *taxiresekostnad* från arbetsplatsen till bostaden eller vice versa i anslutning till övertidsarbete är i enlighet med vad som ovan sagts om resekostnadsersättningar skattepliktig. Resan är, oberoende av att särskild kostnadsersättning utgått, att betrakta som resa mellan bostad och arbetsplats. Avdragsrätten vid inkomsttaxeringen bedöms därför enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL.

Avdrag för preliminär skatt

Redogörelsen för reglerna om preliminärskatteavdrag på resekostnadsersättning bör ske mot bakgrund av vad som i allmänhet gäller för olika slags kostnadsersättningar. Redovisningen nedan omfattar därför även detta.

Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. På ansökan av den som betalar ut ersättning får skattemyndigheten besluta att i den mån tjänsteresa varar mer än tre månader motsvarande skall gälla till den del ersättningen inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf. På ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa utom riket som avses i punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 33 § KL skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger avdragsgillt belopp enligt nämnda lagrum. I fråga om ersättning för resa med egen bil i tjänsten gäller att preliminär A-skatt beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger det i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL angivna beloppet. Beträffande annan skattepliktig ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten beräknas preliminär A-skatt endast om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller att den överstiger avdragsgillt belopp.

I sådant fall beräknas skatten på hela ersättningen resp. den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet (10 § första - fjärde styckena UBL).

Preliminär A-skatt skall beräknas på det belopp, som återstår sedan från inkomsten avräknats dels avgifter, som den skattskyldige betalar för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallförsäkring som tagits i samband med tjänst, dels avgifter, som den skattskyldige i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring (11 § första stycket UBL).

Till andra vid taxering medgivna avdrag för kostnader i arbetet från inkomst som uppbärs av en fysisk person än ovan sagts får hänsyn tas vid beräkning av preliminär A-skatt endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under inkomståret. I sådana fall gäller bestämmelserna i tredje stycket (11 § andra stycket UBL).

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får fastställa en schablon för beräkning av en skattskyldigs kostnader i en viss verksamhet. Schablonen skall avse bestämda yrkesgrupper och grundas på de genomsnittliga kostnaderna inom resp. grupp. Om en sådan schablon är tillämplig på den skattskyldige, skall kostnaderna beräknas enligt schablonen. Finns det inte någon schablon skall skattemyndigheten på framställning av arbetsgivaren bestämma hur kostnaderna skall beräknas (11 § tredje stycket UBL).

Utan hinder av 11 § andra stycket KL får skattemyndigheten på ansökan av arbetsgivaren besluta att vid beräkningen av preliminär A-skatt hänsyn inte skall tas till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa med allmänna kommunikationer till den del förmånen eller ersättningen inte överstiger avdragsgillt belopp enligt punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL (11 § fjärde stycket UBL).

Det är att märka att bestämmelserna i 11 § andra stycket talar om kostnader "i arbetet". Härmed torde enligt uttalanden i förarbetena avses kostnader av intäkternas förvärvande, men inte t.ex. kostnader för resor till och från arbetet. Lagrummet har ändrats ett flertal gånger under senare år och vidare har fjärde stycket tillkommit år 1991. 11 § UBL hade följande lydelse vid UBL:s tillkomst.

Preliminär A-skatt skall beräknas å det belopp, som återstår sedan från inkomsten avräknats dels avgifter, som den skattskyldige erlägger för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, dels ock avgifter, som den skattskyldige i samband med tjänsten erlägger för egen eller efterlevandes pensionering annorledes än genom försäkring.

Till andra vid taxering medgivna avdrag för kostnader för fullgörande av tjänst än ovan sagts må hänsyn tagas vid beräkning av preliminär A-skatt allenast där den i 72 § omförmälda centrala uppborädsnämnden förklarar att så må ske.

Därefter har 11 § ändrats i olika avseenden.

Genom lagstiftning 1991 (SFS 1991:1908) tillkom ett tredje stycke, vilket idag motsvarar det fjärde stycket. I samband härmed gjordes också vissa ändringar i andra styckets lydelse.

I prop. 1991/92:43 till den lagändringen, som alltså innebar införandet av det nuvarande fjärde stycket, uttalade föredragande statsrådet följande (s. 95 - 96).

"Preliminär A-skatt skall förutom på lön och ersättningar beräknas även på de andra förmåner den skattskyldige fått (8 § UBL). Vad gäller ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa finns i 10 § UBL särskilda regler. Preliminär A-skatt skall inte beräknas på belopp som enligt bestämmelserna i KL är avdragsgilla vid taxeringen. För ersättning för hemresekostnader finns däremot inte någon särreglering i UBL.

Skattskyldig, som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, har enligt punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget, som endast gäller kostnad för resa inom riket, skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdstätt. Om avståndet mellan hemorten och arbetsorten överstiger sjuhundra kilometer eller resan företagits till eller från Gotland medges dock avdrag för kostnad för flygresor. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL.

Skattemyndigheterna belastas för närvarande med en mängd ansökningar om jämkning av preliminär skatt på ersättning för kostnader för hemresor eller förmån av fria hemresor. Den skattskyldige har ofta mycket svårt att beräkna hur stort belopp han skall söka jämkning för eftersom beloppets storlek är beroende av en mängd faktorer som kan vara svåra att på förhand överblicka.

RSV anför i sin framställning att de uppgifter som behövs för en bedömning av hur stort skatteavdraget bör vara oftast finns hos arbetsgivaren. Det torde, menar verket, inte innebära några större svårigheter för arbetsgivaren att bedöma om den anställda

är berättigad till avdrag för hemresor och med vilket belopp avdrag kommer att medges. När det gäller statliga myndigheter åtnjuter de anställda ofta förmån av fria hemresor vars värde motsvarar de avdrag som förväntas medges vid taxeringen. Uppbördsresultatet kan förmodas bli bättre om arbetsgivaren gör bedömningen om preliminärskatteavdrag.

Den kritik som från remissinstansernas sida riktats mot RSVs förslag går ut på att förslaget innebär att myndighetsuppgifter förs över från skattemyndigheterna till arbetsgivarna genom att arbetsgivaren skall bedöma om avdragsrätt vid inkomsttaxeringen föreligger för arbetstagaren. Bedömningen avser en fråga som inte har direkt med arbetsgivaren att göra.

Mot bakgrund av den kritik som framförts anser jag inte RSVs förslag bör ligga till grund för lagstiftning. Med hänsyn till intresset av att preliminär skatt i möjligaste mån skall överensstämma med den slutliga skatten och till att nuvarande ordning bereder ett stort antal skattskyldiga bekymmer, anser jag emellertid att det för arbetsgivare som vill medverka bör tillskapas möjligheter att justera preliminärskatteavdraget. Efter ansökan av arbetsgivaren bör skattemyndigheten få besluta att han vid beräkningen av preliminär A-skatt inte skall ta hänsyn till förmån av fri hemresa eller ersättning för hemresekostnad med allmänna kommunikationer till den del ersättningen eller förmånen inte överstiger avdragsgillt belopp enligt punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL.

Mitt förslag omfattar, i likhet med RSVs, inte andra färdmedel än allmänna kommunikationer och inte heller avdrag enligt punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL vid tillfällig anställning eller dubbel bosättning.

För att undvika missförstånd vill jag påpeka att den omständigheten att preliminär skatt inte skall dras på förmånen eller ersättningen inte påverkar uttaget av socialavgifter.

Mitt förslag föranleder ett nytt tredje stycke i 11 § UBL. "

Därefter ändrades 11 § andra stycket UBL genom SFS 1992:680 och samtidigt kom det nuvarande tredje stycket till. Första - tredje styckena fick således följande lydelse.

Preliminär A-skatt skall beräknas på det belopp, som återstår sedan från inkomsten avräknats dels avgift, som den skattskyldige betalar för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, dels avgifter, som den skattskyldige i samband med tjänsten betalar för egen eller efterlevandes pensionering på annat sätt än genom försäkring.

Till andra vid taxering medgivna avdrag för kostnader från inkomst som uppbärs av en fysisk person än ovan sagts får hänsyn tas vid beräkning av preliminär A-skatt endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under inkomståret. I sådant fall gäller bestämmelserna i tredje stycket.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får fastställa en schablon för beräkning av en skattskyldigs kostnader i en viss verksamhet. Schablonen skall avse bestämda

yrkesgrupper och grundas på de genomsnittliga kostnaderna inom respektive grupp. Om en sådan schablon är tillämplig på den skattskyldige skall kostnaderna beräknas enligt schablonen. Finns det inte någon schablon skall skattemyndigheten på framställning av arbetsgivaren bestämma hur kostnaderna skall beräknas.

Att märka är att det i andra stycket inte längre krävdes att det var fråga om kostnader för fullgörande av tjänsten.

I propositionen (prop. 1991/92:112 s. 103) till nämnda ändringar uttalade föredragande statsrådet följande.

"I praktiken har nuvarande regler om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, som bl.a. knyter an till hur en viss ersättning skall taxeras hos mottagaren, visat sig skapa ett stort mått av osäkerhet hos såväl arbetsgivare och arbetstagare som uppborndsmyndigheter. Reglerna har därigenom blivit svårtillämpade och lett till att arbetsgivare inte sällan drabbas av betalningskrav som de haft svårt att förutse. ---

För att undvika nuvarande tillämpningsproblem bör, som jag redan föreslagit (avsnitt 3.4 och 3.6), skyldigheten att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter vara helt oberoende av hur ersättningarna skall taxeras hos mottagaren. Mina hittills framlagda förslag löser dock inte hela problemet. Det behövs också regler om hur den avgiftspliktiga ersättningen skall beräknas när ersättningen också är avsedd att täcka mottagarens kostnader för använt material m.m. Man bör då hålla i minnet att ersättningarna bör bestämmas utifrån faktorer som är kända för utbetalaren. Ersättningarna bör dessutom, som understrukits från remisshall, så långt möjligt bestämmas å ett och samma sätt vid beräkningen av både skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Därigenom underlättas uppbörderna av källskatten och socialavgifterna för såväl arbetsgivare och arbetstagare som skattemyndigheter.---

Underlaget för arbetsgivaravgifterna överensstämmer inte alltid helt med arbetstagarnas förmånsgrundande inkomster. Det finns i allmänhet också skillnader mellan den preliminära skatt som skall betalas genom skatteavdrag och arbetstagarnas slutliga skatt. Med hänsyn härtill finns det inget absolut behov av att vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter alltid beakta att viss del av en utgiven ersättning är avsedd att täcka kostnader om dessa är små i förhållande till den utgivna ersättningen.

När det gäller avgiftsunderlaget finns det redan i dag en schablonregel. Vid avgiftsberäkningen skall sålunda bortses från ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagaren har haft att täcka med ersättningen endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 % av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret 2 kap. 4 § lagen (1981:691) om socialavgifter, socialavgiftslagen. I fråga om beräkning av skatteavdrag saknas för närvarande någon motsvarande regel. Enligt min mening bör emellertid en sådan införas, något som också ligger i linje med vad som

tidigare sagts om att man bör sträva efter ett enhetligt underlag för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. För arbetstagaren uppkommer — jämfört med gällande rätt — ingen annan nackdel än att han kan få betala en något för hög preliminär skatt i de fall kostnaderna inte uppgår till 10 % av ersättningen. Detta justeras dock vid debiteringen av den slutliga skatten. Arbetstagaren har också möjlighet att begära att den preliminära skatten skall jämkas.

I de fall den nyss föreslagna regeln inte blir tillämplig, dvs. när kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 % av ersättningen, bör kostnadsavdragets storlek vid beräkningen av såväl skatteavdraget som arbetsgivaravgifterna efter särskild framställning från arbetsgivaren bestämmas av skattemyndigheten. Det bör alltså ankomma på den som betalar ut ersättningen att visa hur stor del av denna som är kostnadsersättning. I den mån kostnadsersättningen inte kan skiljas ut bör presumeras att hela ersättningen utgör ersättning för arbete.

Den ordning som föreslås i promemorian, dvs. att arbetsgivaren själv skall få beräkna skatteavdragets storlek, anser jag öppnar för stora möjligheter till missbruk om den används på både skatte- och avgiftssidan. Däremot ansluter jag mig till promemorians förslag om att arbetsgivaren skall få göra kostnadsavdrag enligt schablon när sådan finns. En sådan regel är enkel att hantera för både arbetsgivare och skattemyndigheterna."

Innan SFS 1992:680 började att tillämpas korrigerades 11 § UBL genom SFS 1992:1177 till dess nuvarande lydelse. I specialmotiveringen till ändringen (prop. 1992/93:96, s. 45) uttalade föredragande statsrådet följande.

"Bestämmelsen i andra stycket har begränsats till att gälla endast i fråga om kostnader i arbetet. När det gäller tjänsteinkomster avses med kostnader i arbetet detsamma som kostnader för fullgörande av tjänsten. När det gäller förvärvsinkomster avses motsvarande kostnader. Vid beräkning av preliminär A-skatt får hänsyn sålunda inte tas till t.ex. ökade levnadskostnader vid tillfällig anställning och kostnader för resor till och från arbetet."

Sammanfattningsvis gäller således följande. Preliminär skatt skall i princip beräknas för all kostnadsersättning som inte avser ersättning för kostnader "i arbetet". Resekostnadsersättningar som inte avser kostnader för tjänsteresa skall alltså normalt ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt. Undantag görs dock för hemresekostnader.

Tidigare fanns särskilda regler för skatteavdrag från artistersättning, vilka gällde även i fall där ersättningen inte utgjorde den skattskyldiges

huvudsakliga inkomst av tjänst och där den skattskyldige hade B-skattedel. Reglerna innebar i korthet att preliminär A-skatt skulle dras med 40 procent av det utbetalade beloppet till den del det inte utgjorde reseersättning.

I och med införandet av reglerna om skatteavdrag på sidoinkomster ansågs dessa särregler överflödiga och slopades.

RSV hade dock föreslagit att vissa särregler skulle behållas, nämligen vad gällde redovisningen till skattemyndigheterna i form av en s.k. fördelningslista. Skälen angavs huvudsakligen vara att listorna dels skulle vara ett gott hjälpmedel för den som betalar ut ersättning till artister vid bedömning av hur kostnaderna för resa och uppehälle skulle behandlas, dels att de behövdes för skattemyndigheternas kontrollverksamhet. RSV ansåg att det fanns behov av gränsdragning mellan turnerande och inte turnerande artister, vilket bottnade i att resor till olika orter där artister hade kortvariga engagemang sågs som resor till de i resp. engagemangsavtal angivna tjänsteställena och således inte som resor i tjänsten.

Arbetsgivaravgifter

När det gäller den skatte- och avgiftsmässiga behandlingen av reseersättningar av olika slag och vissa andra intäkter finns det anledning att även redovisa något om de bakomliggande syftena och principerna för dagens regler på socialavgiftsområdet.

För att finansiera den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål tas socialavgifter ut (1 kap. 1 § SAL). Dessa är av två slag, arbetsgivaravgifter och egenavgifter, och betalas huvudsakligen av arbetsgivare och egenföretagare.

När det gäller den principiella utgångspunkten, vad det är som skall avgiftsbeläggas, kan man konstatera att det är lagstiftarens strävan att de intäkter som utgör grund för socialförmåner också skall beläggas med socialavgifter.

RINK (SOU 1989:33) fann att den ursprungliga ordningen med ett klart samband mellan socialavgifter och förmåner hade tunnats ut. RINK:s principiella ståndpunkt var att all arbetsersättning och all inkomst av näringsverksamhet så långt detta är möjligt, borde beläggas med någon typ av

socialavgift. Vidare ansåg RINK att med tanke på det samband som trots allt förelåg mellan socialförsäkringsförmåner och socialavgifter endast de inkomster och ersättningar som blir förmånsgrundande borde i socialförsäkringssystemet beläggas med fulla avgifter. Övriga inkomster och ersättningar borde beläggas med en grundavgift motsvarande skattedelen av socialavgifterna, dvs. den del av avgifterna som inte motsvaras av ökade förmåner vid en inkomstökning.

Föredragande statsrådet godtog principerna för uttag av socialavgifter som utredningen föreslagit och anförde bl.a. följande i detta avseende (prop. 1989/90:110 del I s. 373).

"För att uppnå likformighet och undvika ekonomisk snedvridande effekter bör en utgångspunkt vara att endast de inkomster som grundar rätt till socialförsäkringsförmåner skall bli belagda med fulla socialavgifter i form av arbetsgivar- eller egenavgifter. Av främst administrativa skäl bör emellertid också i fortsättningen sådana inkomster utgöra underlag för fulla avgifter även om de inte är förmånsgrundande till den del de överstiger en viss nivå."

Underlag för beräkning av arbetsgivaravgifterna 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 eller i fall som avses i 3 kap. 2 § AFL annan ersättning för utfört arbete. Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminär A-skatt (2 kap. 3 § SAL).

Enligt 3 kap. 2 § andra stycket AFL skall ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kr, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. Vid beräkningen av inkomst av anställning skall dock bortses från bl.a. ersättning som enligt 3 kap. 2 a § AFL skall anses som inkomst av annat förvärvsarbete.

I 2 kap. 4 § SAL sägs vilka ersättningar som man skall bortse ifrån vid bestämmandet av avgiftsunderlaget. Det är bl.a. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kr och ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbets-

tagaren haft att täcka med ersättningen. Det sistnämnda undantaget är tillämpligt endast om kostnaderna kan beräknas uppgå till minst 10 procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får fastställa schablon för beräkning av arbetstagares kostnader i viss verksamhet. Schablonen skall avse bestämda yrkesgrupper och grundas på de genomsnittliga kostnaderna inom respektive grupp (2 kap. 4 § andra stycket SAL).

Vad som sägs i 11 § fjärde stycket UBL om kostnadsersättning för hemresor medför alltså inte någon reduktion av underlaget för uttag av arbetsgivaravgifter.

Sammanfattningsvis kan sägas att är kostnadsersättning avdragsgill vid taxeringen och utgör den ersättning för kostnader "i arbetet" skall den normalt inte ingå in underlaget för arbetsgivaravgifter. Men är den inte att anse som kostnad "i arbetet" skall den även om den är avdragsgill vid taxeringen i princip ingå i underlaget för uttag av arbetsgivaravgifter.

Egenavgifter, pensionsgrundande inkomst och kontrolluppgiftsskyldighet

För resekostnadsersättningar som avses i detta kapitel gäller de allmänna reglerna för kostnadsersättningar (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

4.2.2 Problemavgränsning

Direktiven

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör enligt direktiven vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskild som arbetsgivare.

Framförd kritik

Sveriges Reservofficersförbund (SROF) önskar att det i lagstiftningen görs undantag för reservofficerarna så att bostaden skall få räknas som tjänsteställe. Förbundet anför följande: Reservofficerarna är anställda efter frivilligt åtagande och lyder under pliktlagar. Om bostaden är tjänstestället blir ersättning för resa, traktamente och logikostnad skattefri vid författningsenlig tjänstgöring. Tjänstgöring sker ofta under krigsliknande förhållanden där begreppet tjänsteställe känns ologiskt medan det fyller en funktion för yrkesofficeren som såsom tjänsteman ägnar närmare 90 procent av sin arbetstid åt annan verksamhet. Reservofficerarna innehar hälften av befattningarna i krigsförbanden. Den andra hälften bemannas av yrkesofficerare. Villkoren i fält är lika för de bägge kategorierna, men förmånerna är vad avser bl.a. resor, traktamenten och logi olika. Lönen är dessutom generellt lägre för reservofficerarna. De sammanlagda ersättningarna (inklusive förmåner) under tjänstgöringen innebär att reservofficeren precis kan bära bortfallet av sin ordinarie lön. De ingrepp i och byråkratiseringar av ersättningssystemet som nuvarande tolkning av tjänstestället har lett till, kan medföra att reservofficeren inte motiveras att tjänstgöra, vilket i full omfattning skulle innebära problem för försvarets krigsduglighet. Nuvarande tolkning av tjänsteställebegreppet är orättvist, då enskilda myndigheter underlåter att lämna vissa inkomststoppgifter (exempelvis förmånsvärden). Enskild reservofficer kan inte välja tjänstgöringsplats eller krigsförband (många krigsförband måste kunna uppträda i hela Sverige). Schablonavdraget innebär att vissa får betala sin dubbla bosättning och resa fullt ut. Dessutom ökar kostnaderna för arbetsgivaren i form av arbetsgivaravgifter.

Överbefälhavaren har också framfört liknande kritik mot att reservofficerarnas resor inte räknas som tjänsteresor.

Likande problem har uppmärksammats när det gäller begreppet tjänsteställe för statliga uppdragstagare (styrelseledamöter, nämndemän m. fl.).

Teatrarnas Riksförbund och Sveriges Radio-koncernens arbetsgivarorganisation har framfört kritik mot att tillfälligt engagerade artister, musiker, skådespelare och andra uppdragstagare anses ha sitt tjänsteställe på den

plats där arbetet utförs och inte i sin bostad. Teatrarnas Riksförbund anser att teater, musik- och mediabranschen bör jämföras med bygg- och anläggningsbranschen och att arbetstagare som tillhör denna bransch således skall anses ha sitt tjänsteställe i bostaden.

Vidare har till utredningen framförts önskemål om att kostnadsersättningar som utbetalas i samband med en anställningsintervju inte skall medföra att man måste göra avdrag för preliminär skatt och betala arbetsgivaravgifter.

Problemområden

Förutom de problem av övergångskaraktär som uppkom i samband med skattereformen finns det några frågor som av berörda arbetsgivare och anställda upplevs som orättvisa och som i vissa fall vållar administrativa problem.

Till att börja med är det frågan om vad som skall anses vara tjänsteställe för tillfälliga uppdragstagare, såsom t.ex. musiker, artister och reservofficerare. Bedömningen av vad som skall anses som tjänsteställe blir avgörande för om resan från bostaden till den tillfälliga arbetsplatsen/arbetsorten är att betrakta som tjänsteresa eller resa till och från arbetet. Om resan såsom fallet synes vara i dag egentligen inte är avdragsgill, eller skall betraktas som resa mellan bostad och arbete kan avdraget för preliminär skatt (som normalt skall beräknas på arvode, hotellkostnadsersättning och resekostnadsersättning) komma att kraftigt överstiga arvodesdelen. Detta kommer att justeras först i och med den slutliga skatten, om arbetstagaren/uppdragstagaren erhåller avdrag vid inkomsttaxeringen med belopp motsvarande kostnadsersättningen. Arbetsgivaren å sin sida upplever att man betalar arbetsgivaravgift på något som i realiteten är en kostnadsersättning. Liknande problem uppkommer om styrelseledamöter, nämndemän och liknade grupper inte bedöms ha bostaden som tjänsteställe. Det finns anledning att överväga om reglerna på området bör ändras.

4.2.3 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Kostnader för resor inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag föreslås bli avdragsgilla vid inkomsttaxeringen och ersättning för sådana kostnader skall inte ingå i underlaget vid beräkning av preliminär skatt.

Vidare föreslås att förmån av fri resa inom riket till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådana resa skall vara skattefri.

Kostnadsersättning vid tillfälliga anställningar och uppdrag

Problemet med kostnadsersättning som utgår vid tillfälliga anställningar eller uppdrag eller arbetsperioder rymmer många frågeställningar. Det beror på att det finns många olika typer av arbeten eller arbetssituationer som är av tillfällig karaktär. Ett typfall är en anställd som har en huvudarbetsgivare och som, utan att särskilt tjänsteställe finns, utför arbete på flera olika platser. Som exempel kan nämnas skogsarbetare. I dessa fall torde bostaden anses som tjänsteställe och resan från bostaden till den tillfälliga arbetsplatsen utgör således en tjänsteresa. I detta fall uppkommer normalt inte några problem i beskattningshänseende.

En variant av det angivna typfallet är att man har ett anställningsavtal med en arbetsgivare som fortlöper under längre tid och arbetar på olika platser där varje plats anses som tjänsteställe. Arbetsresorna är i sådana fall normalt att anse som resor mellan bostad och arbetsplats och kostnaderna härför avdragsgilla enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Byggarbetarna arbetar oftast under sådana förhållanden men för dem gäller ett särskilt stadgande som innebär att de oftast har bostaden som tjänsteställe. Därför blir deras resor mellan bostaden och arbetsplatsen att betrakta som tjänsteresor.

För reservofficerarna förhåller det sig så att de har en fortlöpande anställning men att de arbetar endast under vissa perioder och då oftast på olika ställen i landet. I praxis har avdrag medgivits för kostnader för deras resor mellan bostaden och arbetsplatsen men resorna torde inte ha ansetts utgöra tjänsteresa.

En annan grupp som också utför tillfälliga arbeten/uppdrag är de som har flera kortvariga arbeten hos olika arbetsgivare/uppdragsgivare. Artister och musiker m.fl. arbetar många gånger under sådana förhållande. I dessa fall torde 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 till resp. lämnande av anställning. Kostnaderna härför är således inte avdragsgilla.

Det är onekligen så att denna skillnad i avdragsrätten mellan kostnaderna för s.k. inställelseresor och andra resor mellan bostad och arbetsplats av många upplevs 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, såsom fallet inte sällan är för artister. Det är vidare att märka att om en artists verksamhet utgör näringsverksamhet resekostnaderna blir avdragsgilla. Enligt min mening talar övervägande skäl för att man inför en generell avdragsrätt för resekostnader i samband med inställelse till och lämnande av tjänst.

Även om en sådan avdragsrätt införs kommer, med nuvarande regler för avdrag för preliminär skatt och uttag av arbetsgivaravgifter, kostnadsersättningen för sådana resor att ligga till grund för såväl preliminärskatteavdrag som avgiftsuttag. När det är fråga om kortvariga engagemang kan resekostnadsersättningen till följd av lång transportväg vara flera gånger högre än arvodet. Effekten kan då bli att hela arvodet åtgår till skatteavdrag. Syftet med preliminär skatt är att den i så stor utsträckning som möjligt skall överensstämma med den slutliga skatten. Det är uppenbart att skatteavdrag på en resekostnadsersättning — i det fall avdragsrätt föreligger för resekostnaden — strider mot detta syfte. Det finns därför anledning att försöka ändra reglerna så att den preliminära skatten även på sådan kostnadsersättning bättre överensstämmer med den slutliga skatten.

Ändringen bör dock begränsas till inställelseresor. Reservofficerarna har visserligen en likartad situation som artister m.fl., eftersom de tjänstgör endast under en begränsad tid och i många fall på olika platser. De är dock svårt att avgränsa reservofficerarnas resor till och från arbetsplatsen gentemot andra gruppers resor till och från arbetet och det är också svårt att motivera en särbehandling av reservofficerarna. Det är knappast heller möjligt att låta all ersättning för resor till och från arbetsplatsen undantas

från beräkning av preliminärskatteavdrag, eftersom variationerna i avdragsbeloppen kan vara stora beroende på om avdrag medges för kostnader för resor med allmänna kommunikationer eller med bil, flyg eller annat transportmedel. Dessutom måste hänsyn tas också till att avdrag inte medges för viss del av kostnaderna. Ett generellt undantag för sådan ersättning skulle alltså kunna leda till motsatt effekt, nämligen att preliminärskatten kommer att understiga den slutliga skatten. Jag finner därför inte skäl att göra några ändringar i gällande rätt som tar sikte på reservofficerarnas situation.

Frågan är då om den antydda ändringen av underlaget för preliminärt skatteavdrag skall gälla också vid uttag av arbetsgivaravgifter. Sedan den samordnade uppbörden av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter infördes har man strävat efter att ha en gemensam skattebas för preliminärskatten och arbetsgivaravgifterna. Principiellt bör alla inkomster som utgör grund för förmåner inom socialförsäkringssystemet också vara föremål för arbetsgivaravgifter.

Arbetsgivaravgifter utgår i princip på all inkomst av tjänst utom sådant som avser ersättning för kostnader "i arbetet" och som är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Med kostnader "i arbetet" torde avses direkta kostnader för intäkternas förvärvande, t.ex. kostnader för arbetsredskap, tjänsteresor o.d. Ersättning för andra kostnader i samband med arbetet som är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen, t.ex. kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats, reducerar normalt inte avgiftsunderlaget. Det bör anmärkas att inte ens när en kostnadsersättning av sistnämnda slag undantas vid preliminärskatteberäkningen, såsom fallet kan vara när det gäller resekostnadsersättning för hemresor, finns det ett motsvarande undantag vid bestämmande av avgiftsunderlaget. Man får således här olika underlag.

Resekostnader vid inställesresor är inte kostnader "i arbetet" utan blir — om avdragsrätt vid inkomsttaxeringen införs — hänförliga till andra avdragsgilla kostnader. Ersättning för sådana kostnader bör, i enlighet med gällande principer i avgiftshänseende, inte reducera avgiftsunderlaget. Ett undantag för ersättning för inställesresor bör således gälla endast för preliminär skatt och inte för arbetsgivaravgifter.

Inställeleresorna är av ett annat slag än hemresorna. De är av engångskaraktär medan hemresor kan äga rum fortlöpande under en anställning. Arbetsgivaren/uppdragsgivaren känner till ersättningen/kostnadens storlek och torde enkelt kunna avgöra om det verkligen är en inställeleresa eller inte. Det framstår därför som onödigt krångligt att lägga beslutsnivån på skattemyndigheten på sätt som gäller hemreseersättning.

Jag anser sammanfattningsvis att reglerna bör ändras så att ersättning för kostnaden för inställeleresor dels blir avdragsgilla vid inkomsttaxeringen, dels inte skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt.

Kostnadsersättning vid anställningsintervju

När det gäller kostnadsersättningar som utgår vid anställningsintervju har fråga uppkommit om dessa är skattepliktiga och i så fall om motsvarande kostnader är avdragsgilla och vidare i vilken mån sådana ersättningar skall föranleda skatteavdrag och avgiftsuttag. Som jag anfört vid beskrivningen av gällande rätt är rättsläget inte helt klart. Men det mesta talar för att sådana ersättningar är skattepliktiga, men att motsvarande kostnader inte är avdragsgilla.

Resekostnadsersättningar som utgår vid anställningsintervju är av så speciell karaktär att de bör kunna undantas från beskattning till den del de inte överstiger de faktiska kostnaderna. Med ett sådant undantag aktualiseras aldrig frågan om skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m.

Ersättning för taxiresa vid övertidsarbete m.m.

Särskild ersättning som utges för kostnader för taxiresa från arbetsplatsen till bostaden eller omvänt är skattepliktiga. Avdrag för kostnaderna medges i den mån avdrag enligt allmänna regler medges för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Denna ersättning skiljer sig inte från annan ersättning för resor till och från arbetsplatsen. Ersättningen kan inte jämföras med personalvårdsförmån och det finns inte heller i övrigt tillräckliga skäl som motiverar att sådan ersättning undantas från skatteplikt. Samma skäl som nyss anförts för att inte föreslå några ändringar när

det gäller reservofficerarnas reseersättningar gäller för reseersättning vid övertidsarbete.

4.3 Kostnad för medföljande make/maka vid tjänsteresa

4.3.1 Gällande rätt

Inledning

Som skattepliktig intäkt av tjänst har enligt praxis även ansetts förmån som tillkommit den anställde indirekt, genom att den utgått till den andra maken. Sådana indirekta förmåner kan uppkomma t.ex. genom att arbetstagarens make får köpa något från makens arbetsgivare till underpris eller genom att arbetstagaren får ta med sig maken på tjänsteresa på arbetsgivarens bekostnad. Beskattningsfrågan rörande medföljande make på tjänsteresa behandlas i detta avsnitt. Det kan finnas olika skäl till att make/maka medföljer under tjänsteresa. Företaget (arbetsgivaren) kan anse t.ex. att det är kutym att make/maka deltar. Andra skäl kan vara att maken/makan medverkar som tolk e.d. eller att man vill skapa goda relationer mellan de anställda och deras närmaste på olika nivåer.

Inkomsttaxeringen

Till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. a KL).

Därutöver finns en mängd bestämmelser som närmare reglerar vilka förmåner som är att betrakta som skattepliktig intäkt. Bl.a. skall såsom intäkt av tjänst upptas värdet av fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringar och dylikt (punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL).

Praxis vid inkomsttaxeringen

När en arbetsgivare låtit en förmån utgå till den anställdes make och fråga varit om en förmån som minskat den anställdes eller hans makes levnads-kostnader har den anställda beskattats för förmånen. De rättsfall som anges i det följande gäller i vissa fall andra indirekta förmåner än medföljande make/maka på tjänsteresa.

RÅ 1989 ref. 57. En arbetsgivare (ej fåmansföretag) har till en anställds hustru sålt en begagnad traktor för ett pris som är lägre än marknadsvärdet. Traktorn skulle användas vid driften av en hustrun tillhörig jordbruksfastighet. Skillnaden mellan marknadsvärdet och den erlagda köpeskillingen har beskattats såsom inkomst av tjänst för den anställda.

RÅ 1988 ref. 30. Styrelseledamoten A reste på fackmessa till Paris. Även hans hustru följde med på företagets bekostnad. Resan ansågs i sin helhet vara en tjänsteresa för A men Regeringsrätten uttalade angående hustruns resa följande. "Av fast praxis följer emellertid att han skall beskattas för den del av resans värde som avsett hans hustrus deltagande."

RÅ84 1:40 I. Fråga om beskattning av arbetstagare för värdet av resa, som bekostats av arbetsgivaren som erkänsla för 15 års anställning. Även arbetstagarens hustru följde med på resan. Mannen beskattades för värdet av hustruns resa.

RÅ 1974 A 674 (förhandsbesked). I ansökan hos Riksskatteverkets nämnd för rättsärende anhöll aktiebolaget A och Karin G om förhandsbesked om vissa resekostnader skulle anses som avdragsgilla driftskostnader och ej skattepliktig förmån för Karin G, såsom anställd i bolaget. Resan skulle gå från en verksamhetsort i södra Sverige till Dalarna och därefter till Finland med besök på sex orter, därav en med industribesök och en med kundbesök. Regeringsrätten fann resan skattepliktig och Karin G skulle därför påföras värde av resan dels för egen del, dels för den medföljande makens del.

RRK R 72 1:28. Avdrag har medgivits för kostnader för rundresa för studier i USA i anslutning till kongress i New York. Avdrag har vägrats för kostnader för hustruns deltagande. Mannen anförde dels att hustrun medföljt på resan på bankens uttryckliga önskemål, dels att enligt

amerikanska sedvänjor hustruns deltagande var närmast nödvändigt för kontaktverksamheten.

RÅ 1979 Fi 622. G beskattades för belopp motsvarande kostnader för hustruns deltagande i hans resor till konferenser i utlandet, vilka kostnader hade betalats av hans arbetsgivare.

RÅ 1968 Fi 1571. Skattskyldig som deltagit i en av Interkontinentala varuhusgruppen anordnad kongress i Tokyo beskattades för belopp motsvarande kostnader som belöpte på medföljande hustrun.

RÅ 1968 Fi 2199. L som var verkställande direktör beskattades för värdet av medföljande hustrus kostnader under USA-resa.

RÅ 1967 Fi 1571. H var anställd vid Stockholms Enskilda Bank. Han företog resor i tjänsten till USA och Canada vid vilka hustrun medföljde. Arbetsgivaren hade betalat kostnaderna på grund av, enligt H, att hennes deltagande hade ansetts önskvärt av kommersiella skäl. H beskattades för hustruns resor med motivering att dessa bedömdes som privata levnads-kostnader.

Preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, egenavgifter, pensionsgrundande inkomst och kontrolluppgiftsskyldighet

Av redogörelsen för praxis framgår att den anställde i regel förmånsbeskattas i den mån arbetsgivaren betalar medföljande makes/makas kostnader.

Från preliminärskatte- och socialavgiftssynpunkt behandlas förmånen såsom om den hade utgått direkt till arbetstagaren. Detta gäller även med avseende på vad som skall ingå i den pensionsgrundande inkomsten och vad som skall anges i kontrolluppgift (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

4.3.2 Problemavgränsning

Direktiven

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna

rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskilda som arbetsgivare.

Utredningsmannen bör vara oförhindrad att ta upp även andra frågor som rör inkomstslaget tjänst och som avser förenklingar av regelsystemet.

Framförd kritik

Från *näringslivet* har framförts önskemål om att skattskyldig inte skall beskattas för värdet av medföljande makes/makas resa i samband med tjänsteresa och representation vid kontakt med företag i framför allt utlandet.

Problemområde

Vad gäller beskattningen med avseende på medföljande make vid tjänsteresa går kritiken i huvudsak ut på att man är missnöjd med dagens restriktiva praxis på området. Denna praxis har utvecklats sedan lång tid tillbaka och är alltså inte något som föranletts av 1990 års skattereform. Praxis kan inte heller anses ha förorsakat arbetsgivarna några särskilda administrativa problem. Eftersom utredningen i första hand skall lämna förslag till förenklingar av gällande regler kan det sägas ligga något utanför direktiven att ta upp denna fråga. Men det kan ändå vara på sin plats att något beröra även detta område.

4.3.3 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Nuvarande regler behålls oförändrade.

Enligt 20 § KL medges avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten. Exempel på sådana fall anges i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL. Vidare medges enligt 33 § 1 mom. KL i princip avdrag från intäkt av tjänst för samtliga utgifter vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten.

Det är säkert så att kutym inom affärsvärlden ibland ställer krav på att en make/maka medföljer en arbetstagare på en tjänsteresa eller annars medverkar vid någon form av representation vid affärshandlingar e.d. Det är emellertid normalt inte fråga om att make/maka skall göra någon direkt arbetsinsats i samband med förhandlingarna. Om makes/makas specifika arbetsinsatser skulle behövas torde det inte komma i fråga att beskatta arbetstagaren. Men det torde då i regel förutsättas att arbetsgivaren anställer maken/makan för att utföra det speciella uppdraget och inte bara betalar kostnaderna utan även marknadsmässig lön för uppdraget. I övrigt är praxis som nämnts sträng och arbetstagaren beskattas regelmässigt om arbetsgivaren betalar resa för medföljande make/maka. Det finns i och för sig goda skäl för en något liberalare praxis. Men om man skulle införa generösare regler som ger större utrymme för make/maka att följa med enbart för representationsändamål uppkommer uppenbarligen stora svårigheter att i det enskilda fallet bedöma angelägenhetsgraden av en sådan medverkan. De synes inte heller möjligt att utforma regler på området som på ett tillräckligt klart sätt anger gränsen mellan godtagbara och inte godtagbara fall. Sammanfattningsvis finner jag ingen möjlighet att föreslå några lagändringar på detta område.

4.4 Flyttningskostnad

4.4.1 Gällande rätt

Inkomsttaxeringen

Kostnadsersättning som utgått för tjänsten är i regel skattepliktig intäkt av tjänst (32 § 1 mom. första stycket a och punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL). Ersättning för flyttningskostnader utgör dock ett undantag.

Har skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttat till ny bostadsort och fått särskild ersättning av sin arbetsgivare eller av allmänna medel för flyttningskostnaden skall ersättningen tas upp som intäkt endast till den del ersättningen utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i statlig tjänst (32 § 4 mom. KL).

Ersättningen till statligt anställda för flyttningskostnader bestäms genom avtal. Jag återkommer längre fram till de olika avtalens innehåll och konstruktioner.

Att märka är att flyttningsbidrag som lämnas av arbetsmarknadsmyndighet inte utgör skattepliktig intäkt i följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka (punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL).

Avdrag för flyttningskostnader medges i regel inte vid inkomsttaxeringen.

I samband med skattereformen ändrades 32 § 4 mom. KL endast i språkligt hänseende när det gäller ersättning för flyttningskostnader.

Ersättning för flyttningskostnader i enskild tjänst blev genom lagstiftning 1963 (SFS 1963:265) skattefri till den del ersättningen inte utgått med väsentligt högre belopp än som gällde för befattningshavare i statens tjänst. I propositionen som låg till grund för lagstiftningen uttalade departementschefen följande av intresse (prop. 1963:120, s. 70).

"För mig framstår det som angeläget att den skiljaktiga behandlingen av å ena sidan statsanställda och å andra sidan övriga anställda undanröjes. Emot en generell avdragsrätt för flyttningskostnader hyser jag dock starka betänkligheter. Man torde nämligen inte kunna bortse från att dessa kostnader i och för sig är att betrakta som levnadskostnader och sådana kostnader

är ju enligt vedertagen grundprincip inte avdragsgilla. En generell avdragsrätt kan heller inte anses motiverad för undanröjande av olikheten i beskattningshänseende. En statsanställd som inte uppburit ersättning, får nämligen ej avdrag för sina kostnader.

Den nu föreliggande skillnaden i beskattningshänseende mellan statsanställda och andra undanröjes enklast genom ett stadgande, att ersättning för flyttningskostnader ej är skattepliktig. Därigenom åstadkommes inte endast reell utan även formell likställighet. Vidare bortfaller med en sådan bestämmelse de tolkningssvårigheter särskilt av begreppet 'eget hushåll' som enligt vad remissbehandlingen av de sakkunnigas förslag visat, är förenade med en avdragsrätt, sådan den framlagts i betänkandet. Jag förordar därför att flyttningskostnadsersättning icke skall utgöra skattepliktig intäkt.

För att förhindra missbruk bör dock skattefriheten gälla blott till den del ersättningen inte överstiger vad som kan anses skäligt. En naturlig utgångspunkt för skälighetsbedömningen är de statliga flyttningsersättningarna. Emellertid bör — liksom i fråga om förmån av fri sjukvård, fri tandvård och fri grupplivförsäkring — blott mera väsentliga avvikelser från motsvarande statliga förmån föranleda beskattning.

Skattefriheten bör även gälla då den skattskyldige flyttar till eller från utrikes ort. Också sådan flyttningskostnadsersättning som utgår av allmänna medel men som inte har samband med någon viss tjänst, t.ex. respension som utges av arbetsmarknadsorganen, bör vara skattefri."

Avdrag för preliminär skatt

Till den del flyttningskostnad är skattefri skall naturligtvis något avdrag ej heller göras för preliminär skatt. I den mån ersättningen är skattepliktig skall ersättningen i sin helhet ingå i underlaget eftersom den då är att jämställa med lön (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Arbetsgivaravgifter

Underlag för beräkning av arbetsgivaravgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett bl.a. som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete. Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminärt skatteavdrag (2 kap. 3 § första stycket SAL). För sådan kostnadsersättning som är föremål för preliminärskatteavdrag skall det också betalas arbetsgivaravgifter. I den mån skattepliktig flyttningskostnadsersättning har utgått och avdrag

för preliminär skatt skall göras, skall ersättningen också ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Egenavgifter

Flyttningskostnadsersättning som är skattepliktig, skall ingå i underlaget för egenavgifter i den mån ersättningen inte är att hänföra till inkomst av anställning och värdet tillsammans med annan ersättning från en och samma utgivare uppgått till 1 000 kr (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Pensionsgrundande inkomst

I den mån kostnadsersättning inte undantas enligt 10 § UBL vid beräkning av preliminär skatt är den i regel att jämställa med inkomst av anställning och är därför pensionsgrundande (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Kontrolluppgiftsskyldighet

Har skattepliktig ersättning för flyttningskostnader utgått skall normalt kontrolluppgift lämnas. Det sammanlagda värdet av andra kostnadsersättningar än ersättningar för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som varit förenad med övernattning och kostnader för resa med egen bil i tjänsten, skall anges särskilt för sig. Dock skall ersättningen, när 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 (3 kap. 9 § första och tredje styckena LSK).

Praxis

RÅ 1986 ref. 172. Fråga om beskattning av ersättning till täckande av flyttningskostnad i enskild tjänst när skattskyldig som innehar anställning hos ett bolag i Sverige erhåller anställning hos ett bolag utomlands, som tillhör samma koncern, och ersättningen betalas ut av det svenska bolaget. Skattefrihet ansågs inte föreligga.

RÅ 82 1:58. Professor, tillika chef för ett genom testamente tillkommit vetenskapligt institut, har vägrats avdrag för flyttning till bostaden i den villa i vilken institutet var inrymt.

RÅ 1955 ref. 20. I enskild tjänst anställd, som erhållit tjänst i företag på annan ort där han tidigare varit bosatt, har, fastän den nye arbetsgivaren lämnat bidrag till kostnaderna för flyttning till den nya orten, ansetts ha erhållit skattepliktig ersättning och avdrag har inte medgetts för flyttningskostnaderna.

RÅ 1947 Fi 892, 1957 Fi 160, 1960 Fi 1151. Avdrag har inte medgetts för flyttningskostnader.

4.4.2 Avtalen som reglerar flyttningskostnadsersättning för statligt anställda

Inledning

I detta avsnitt redogörs i korthet för de regler rörande flyttningskostnader som gäller enligt vissa avtal för arbetstagare i statlig tjänst. De avtal som här skall beröras är Sektoravtalet för civila statsförvaltningen, nedan kallat SA-C, och Sektoravtalet för försvaret, nedan kallat SA-F. Dessutom finns andra avtal — bl.a. högskoleavtalen, avtalet för affärsverken, AVA, och läkaravtalet — som innehåller likartade regler.

Sektoravtalet för civil statsförvaltning (SA-C)

En arbetstagare som byter arbetsort inom landet, har rätt till ersättning för flyttningskostnad, om flyttningen är föranledd av bytet av arbetsort. En förutsättning är dock att bytet föranleds av beslut som antingen innebär tillträdan av en tjänst som normalt lönesätts högre eller har tillkommit utan ansökan eller begäran av arbetstagaren (37 § 1 mom. första stycket SA-C).

Med begreppet arbetsort avses detsamma som stationeringsort i tidigare sektoravtal (protokollsanteckning i SA-C).

I avtalet görs vissa begränsningar för den som inte har innehaft en statligt reglerad anställning på minst 40 procent av heltidstjänstgöring (37 § 1 mom. andra och tredje styckena i SA-C).

Om en arbetstagare med anledning av ett tidigare byte av arbetsort har haft rätt till ersättning för en flyttningskostnad men inte har flyttat och senare byter arbetsort på nytt, har han, under vissa förutsättningar, rätt till ersättning för en sådan flyttning som företas i samband med det nya bytet (37 § 1 mom. fjärde stycket i SA-C).

Ersättning för flyttningskostnad utbetalas enligt grunder som anges i bilaga 4 till avtalet (37 § 2 mom. i SA-C).

Utöver vad som ovan redovisats kan arbetsgivaren även i vissa andra fall betala ut flyttningskostnadsersättning.

Vilka kostnader ersätts enligt avtalet?

För det första utgår *reskostnadsersättning* för arbetstagare, dennes make och barn under 19 år samt en person som är anställd i hemmet (2 § andra stycket i bilaga 4 till SA-C).

Vid färd med egen bil som fordras för tjänsten utgår ersättning enligt de bestämmelser som gäller arbetstagare vid tjänsteresa. Vid färd med egen bil i annat fall utbetalas ersättning med 0,87 kr/km (2 § tredje stycket i bilaga 4 till SA-C).

Vidare ersätts *kostnader för transport av bohag* från den förutvarande bostaden till den nya bostaden (3 § 1 mom. i bilaga 4 till SA-C). Ersättning för transporten utgår normalt inte för större viktmängd än 15 000 kg (3 § 1 mom 2 st i bilaga 4 till SA-C). Till bohag hänförs personliga tillhörigheter, möbler (även t.ex. piano och flygel), husgeråd och annat lösöre som tillhör arbetstagarens hem samt förråd för normal förbrukning i hemmet av livsmedel. Som bohag räknas även cykel, moped, motorcykel, skidor o.d. samt smärre arbetsredskap men däremot inte bil, snöskoter, båt eller levande djur och inte heller ved, kol eller annat bränsle. Som bohag räknas förutom arbetstagarens egna tillhörigheter, även sådant som tillhör övriga personer för vilka resekostnadsersättning enligt 2 § kan utgå. För att man skall kunna få kostnadsfri bohagstransport fordras inte att den bostad som man flyttar till eller från ligger inom den nya resp. den förutvarande stationeringsorten utan endast att den normalt

kan användas under tjänstgöring på den ifrågavarande orten (föreskrifter till bilaga 4 till SA-C).

Innehar arbetstagare *bil* eller *båt* som fordras för tjänsten, har han, om han inte begagnar den för resan till den nya arbetsorten, rätt till ersättning för styrkta kostnader för dess transport på billigaste sätt med järnväg eller fartyg (4 § bilaga 4 till SA-C).

En arbetstagare, som utan egen önskan måste byta arbetsort inom landet och med anledning härav nödgas sälja bostad som innehas med bostadsrätt, till pris understigande grundavgiften för bostaden, får i den mån arbetsgivaren medger det särskild ersättning motsvarande skillnaden mellan grundavgiften och försäljningspriset (5 § i bilaga 4 till SA-C).

Vidare utgår ytterligare en särskild ersättning, populärt kallad *gardinpengar*, om den vikt mängd bohag arbetstagaren får transportersättning för utgör minst 500 kg. Om den tidigare bostadens yta är högst 50 m² utbetalas en ersättning om 2 000 kr. Ersättningen höjs med 300 kr för varje påbörjad 25-tal m² varmed bostadens yta överstiger 50 m² (6 § i bilaga 4 till SA-C).

Om byte av arbetsort har föranletts av ett beslut som har tillkommit utan ansökan eller begäran av arbetstagare, har denne rätt till ersättning i viss omfattning för högst tre resor som han före inträdet i tjänstgöring på den nya orten företar dit eller till en ort i dess närhet (2 mom. 1 stycket i bilaga 4 till SA-C). Man kan kalla det slag av resor för "*undersökningsresor*." Även de medflyttande familjemedlemmarna kan åka med vid sådana resor.

Om arbetstagare med anledning av bytet av arbetet nödgas vidkännas hyra för mer än en bostad, har han rätt till skälig ersättning för den *särskilda hyreskostnad* som härigenom åsamkas honom. I hyreskostnaden inräknas värmeersättning och annan utgift som arbetstagaren har att vidkännas enligt hyresavtal. Vid flyttning från eller till bostad i egen fastighet eller bostad som innehas med bostadsrätt (motsvarande) beräknas ersättningen efter uppskattning av bostadens hyresvärde. Ersättning får inte beräknas för längre tid än ett år. Ersättning utbetalas inte när arbetstagaren har annan särskild ersättning på grund av dubbel bosättning (7 § 1 mom. i bilaga 4 till SA-C). Ersättning för hyreskostnad kan också utgå under vissa andra förutsättningar.

Sektoravtalet för försvaret (SA-F)

Avtalet är i stora delar likalydande med SA-C.

Det inledande stadgandet i avtalet har i princip samma lydelse som SA-Cs inledande bestämmelse (37 § 1 mom. första stycket SA-C) med den skillnaden att sektoravtalet för försvaret talar om tjänsteman i stället för arbetstagare (35 § 1 mom. första stycket SA-F).

Med arbetsort i detta avtal anses den ort där tjänstemannens ordinarie tjänsteställe är beläget och den i hans tjänst ingående tjänstgöringen huvudsakligen skall fullgöras (6 § 10 mom. SA-F).

Även i detta avtal görs begränsningar för den som inte har innehaft en statligt reglerad anställning på minst 40 procent av heltidstjänstgöring (35 § 1 mom. andra - tredje styckena i SA-F).

Likaså kan ersättning för en flyttningskostnad utgå om en tjänsteman med anledning av tidigare byte av arbetsort har haft rätt till flyttningskostnad men inte har flyttat och han senare byter arbetsort på nytt (35 § 1 mom. femte stycket i SA-F).

Innehavare av militär tjänst har rätt till ersättning för flyttningskostnad även om bytet av arbetsort inte föranleds av sådant beslut som avses i första stycket under förutsättning att tjänstemannen såväl före som efter bytet av arbetsort utövar sådan tjänst (35 § 1 mom. femte stycket i SA-F).

I bilaga G till avtalet anges enligt vilka grunder ersättning för flyttningskostnad skall utgå.

Vid flyttning som föranleds av tillträdande eller frånträdande av tjänstebostad utan samband med byte av arbetsort utbetalas ersättning för flyttningskostnad. Om en flyttning vid frånträdande av tjänstebostad företas till en annan ort får ersättningen inte överstiga vad som skulle ha utgått om flyttningen hade avsett en sträcka om 50 km eller hade företagits till den längre bort belägna tätorten med egentlig bostadsmarknad (35 § 1 mom. i SA-F).

Även i andra fall kan arbetsgivare besluta att ersättning vid flyttning skall utgå.

För vilka slags kostnader utgår ersättning?

Vid resa med anledning av flyttning utbetalas *reskostnadsersättning m.m.* för den flyttande tjänstemannen såsom vid tjänsteresa. Resekost-

nadsersättning utgår för samma krets som gäller enligt SA-C (2 § andra stycket av bilaga G till SA-F).

Vid färd med egen bil som fordras för tjänsten erhålls ersättning enligt de bestämmelser som gäller för tjänstemannen vid tjänsteresa. Vid färd med egen bil i annat fall utbetalas ersättning enligt arbetsgivarens närmare prövning (2 § tredje stycket i bilaga G till SA-F).

Vidare ersätts *transport av bohag* till den nya bostaden (3 § 1 mom. bilaga G till SA-C). Sådan ersättning utgår normalt inte för större vikt mängd än 15 000 kg (3 § 1 mom. andra stycket av bilaga G till SA-F).

I likhet med SA-C får tjänsteman som innehar *bil* eller *båt* som fordras för tjänsten om han inte begagnar den för resa till den nya arbetsorten, ersättning för styrkta kostnader för dess transport på billigaste sätt med järnväg eller fartyg (4 § i bilaga G till SA-F).

Under samma förutsättningar som gäller enligt SA-C, kan en tjänsteman få ersättning för skillnaden mellan grundavgiften för bostadsavgiften och försäljningspriset.

Även enligt detta avtal utgår s.k. *gardinpengar*.

Tjänsteman har också tillsammans med familjen rätt till resor till den nya arbetsorten före avflyttning (2 mom. bilaga G till SA-F).

Om tjänstemannen med anledning av bytet av arbetsort nödgas vidkännas hyra för mer än en bostad, har han rätt till skälig ersättning för den *särskilda hyreskostnad* som härigenom åsamkas honom. I hyreskostnaden inräknas värmeersättning och annan utgift som tjänstemannen har att vidkännas enligt hyresavtal. Vid flyttning från eller till bostad i egen fastighet eller bostad som innehas med bostadsrätt (motsvarande) beräknas ersättningen efter uppskattning av bostadens hyresvärde. Ersättning får inte beräknas för längre tid än ett år. Ersättning utbetalas inte när tjänstemannen har annan särskild ersättning på grund av dubbel bosättning eller annan ersättning motsvarande traktamente eller logikostnad enligt särskilda bestämmelser (7 § 1 mom. bilaga G till SA-F).

Hyresersättning kan även utgå andra fall.

4.4.3 Problemavgränsning

Direktiven

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör enligt direktiven vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regel tillämpning minimeras för såväl enskild som arbetsgivare.

Framförd kritik

När det gäller ersättning för flyttningkostnad har kritik framkommit mot att lagtexten inte ger någon närmare beskrivning av vad som avses med "flyttningkostnader". Det har också hävdats att det för arbetsgivare/ arbetstagare på den privata sidan är svårt att få grepp om hur omfattande ersättning som kan utges resp. mottas utan att den blir skattepliktig.

Problemområde

Som framgått av den ovan gjorda redovisningen av gällande rätt och avtalen avseende ersättning för flyttningkostnader framgår att det kan uppstå en mängd tolkningsproblem på den statliga sidan när det skall avgöras om en avtalsenlig flyttningkostnadsersättning är skattefri eller ej. Det torde i praktiken oftast vara så att om man finner att någon är berättigad till ersättning för flyttningkostnader enligt ett statligt avtal så behandlar man den mer eller mindre automatiskt som en skattefri ersättning. Gränsdragningsproblemen mellan skattefritt/skattepliktigt har dock uppmärksamats ibland. Ett exempel härpå är t.ex. kostnader för magasinering av bohag och ersättning för hyreskostnad som i vissa fall, efter förfrågan hos skattemyndigheten, har bedömts som skattepliktig. RSV

har dock efter förfrågan från Arméstaben (Dnr 14612-92) uttalat följande avseende hyreskostnader: Med hänsyn till att någon närmare definition av vad som innefattas i begreppet flyttningskostnad inte finns i lagen torde ersättning för dubbelhyra i samband med byte av arbetsort få godkännas som skattefri flyttningskostnadsersättning vid 1992 års taxering om den utbetalas i enlighet med de statliga avtalen.

Det är uppenbart att stadgandet vållar särskilda svårigheter för den privata sektorn, där man, förutom att hålla reda på vad som gäller enligt sitt eget avtal, även måste veta vad som gäller för de statligt anställda. Mot bakgrund av dessa tolkningsproblem och den olikformighet i tillämpningen som uppkommit bör det övervägas om lagtexten kan göras tydligare i detta avseende. Vidare bör av samma skäl övervägas om det är lämpligt att för skattefrihet ha en koppling till vad som gäller för statligt anställd.

4.4.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Ersättning från arbetsgivare som skattskyldig erhåller för flyttningskostnader som uppkommit på grund av byte av verksamhetsort skall liksom för närvarande vara skattefri. Det nuvarande kravet för skattefrihet — att ersättningen inte utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i statlig tjänst — avskaffas.

I lagtexten skall anges vad som menas med flyttningskostnad. Härmed avses emballering, packning, transport och uppackning av den skattskyldiges och hans familjs bohag och övrigt lösöre samt transport av den skattskyldige och hans familj från den gamla till den nya bostadsorten och andra liknande kostnader. Vidare anges exempel på vad som inte räknas som flyttningskostnad, nämligen kostnader för resor till och från arbetsplatsen, hemresor, dubbel bosättning eller förlust vid försäljning av bostad eller annan egendom.

I den mån ersättning för flyttningskostnad omfattar även ersättning för körning med egen bil skall ersättningen tas upp som intäkt till den del den överstiger det lägre kilometeravdraget som utgår vid körning med egen bil i tjänsten.

Anledningen till att problem med stadgandet om flyttningskostnader har aktualiserats nu efter skattereformen trots att stadgandet har gällt en längre tid är framför allt att statliga och kommunala kostnadsersättningar i allmänhet blev skattepliktiga genom skattereformen.

Det finns mot denna bakgrund till att börja med anledning att överväga om begreppet flyttningskostnad behöver definieras i lagtext.

Ersättning för flyttningskostnader utgår enligt avtal för statligt anställda, vid byte av arbetsort. Lagtexten däremot talar om byte av verksamhetsort. Vad som menas med verksamhetsort framgår av punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Byte av arbetsort behöver inte nödvändigtvis innebära byte av verksamhetsort. Med hänsyn till denna skillnad mellan avtal och lagtext och med hänsyn till att avtalsenlig ersättning i praktiken så gott som alltid behandlas som skattefri kan skattepliktig ersättning komma att undgå beskattning.

Även vad gäller frågan om vilka kostnader som skall hänföras till flyttningskostnader föreligger osäkerhet. Under rubriken "ersättning till flyttning" i avtalen återfinns till att börja med sådana typiska flyttningskostnader som resekostnader för den flyttande arbetstagaren och hans familj och kostnader för transport av bohag. Dessutom kan ersättning utgå för kostnader för transport av bil eller båt som fordras för tjänsten. Men därutöver kan ersättning också erhållas för ett antal besöksresor före avflyttning, för resor till och från nya arbetsorten i vissa fall, i förhållande till bostadsytan (s.k. gardinpengar), för hyreskostnad (vid dubbla hyreskostnader) och för förlust i samband med försäljning av bostadsrätt (när försäljningspriset understiger grundavgiften).

Det kan diskuteras om denna senare grupp av kostnadsersättningar rymms inom begreppet "flyttningskostnader" i kommunalskattelagens mening. RSV har dock som tidigare redovisats ansett att hyreskostnadsersättning i vissa fall var att betrakta som skattefri flyttningskostnadsersättning. Som tidigare redovisats har det också uppkommit tolkningsproblem som lett till olikformig tillämpning.

Mot bakgrund av den beskrivna situationen framstår det som angeläget med en definition i lagtext av begreppet "flyttningskostnad".

Frågan är då vilka slag av ersättningar som skall vara skattefria fortsättningsvis. Det är då naturligt att i vart fall hänföra kostnader för emballering, packning, transport och uppackning av bohag och personliga yttre inventarier såsom cykel, moped, motorcykel, mindre redskap o.d. till begreppet flyttningskostnader. Likaså bör resekostnader för transport av

arbetstagaren och hans familj till den nya bostadsorten räknas som normala flyttningskostnader. För samtliga kostnader bör dock gälla att de skall vara skäliga.

När det gäller ersättning för resekostnader kan det diskuteras om den nuvarande skattefriheten enligt 32 § 4 mom. KL medför att ersättningen för körning med egen bil blir skattefri i sin helhet oavsett ersättningens nivå. Om resekostnadsersättning i flyttningsfallet i sin helhet betraktas som skattefri innebär det att man kan få en större skattefri ersättning för täckande av en kostnad som egentligen är att betrakta som privat levnadskostnad (jfr uttalanden i prop. 1963:120 s. 70), än vad en arbetstagare kan få vid körning med egen bil i tjänsten. Oavsett hur stadgandet tillämpas i dag bör det komma till klart uttryck i lagtexten att skattefriheten för ersättning för resekostnad gäller endast till den del ersättningen inte överstiger avdragsnivån för resekostnader med egen bil i tjänsten.

Övriga ersättningar enligt de statliga avtalen får anses falla utanför ramen för vad som är flyttningskostnader och bör inte omfattas av skattefriheten. Den skattskyldige bör dock fortfarande få avdrag för kostnaderna i den mån avdragsrätt föreligger för sådana kostnader enligt KL. Det sagda bör tydliggöras i lagtexten genom att man efter definitionen av vad som avses med flyttningskostnader anger exempel på vad som inte avses med sådan kostnad.

Med en närmare angivelse i lagtexten av vad som ryms inom begreppet flyttningskostnader och med exempel på vad som aldrig kan anses som skattefri flyttningskostnad bör man kunna slopa den nuvarande kopplingen till vad som utgår till statligt anställd. Det bör i stället ankomma på RSV att fylla ut bestämmelsen med de rekommendationer som kan anses erforderliga.

Nästa fråga är om kopplingen till nivån för vad som utgår till statlig befattningshavare bör vara kvar. Med de förändringar av lagtexten som har föreslagits framstår en sådan koppling som både onödigt och komplicerande. Den bör därför slopas.

4.5 Förmån av fri grupplivförsäkring

4.5.1 Gällande rätt

Inkomsttaxeringen m.m.

Förmån av fri grupplivförsäkring tas inte upp som intäkt, oavsett om förmånen åtnjutits på grund av statlig, kommunal eller enskild tjänst. Har sådan förmån åtnjutits på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst, skall dock förmånen tas upp som intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de som gäller för nämnda befattningshavare. Förmån av fri gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer tas inte heller upp som intäkt. Däremot tas som intäkt upp ersättning som utgår på grund av sistnämnda försäkring (32 § 3 a mom. KL).

Statligt anställda omfattas av ett med tjänstegrupplivförsäkring (TGL) jämförbart skydd genom anställningen, dvs. utan att försäkring tecknas. Någon beskattning av premieförmånen sker inte hos den enskilde. Härigenom är dessa försäkringar särbehandlade vid inkomsttaxeringen. Detta har sin bakgrund bl.a. i praktiska skäl såsom svårigheter att få fram ett rättvisande värde. En annan bakgrund till den skattemässiga särbehandlingen bl.a. vad beträffar utfallande belopp är att dessa försäkringar ansetts komplettera den allmänna försäkringen på ett angeläget sätt. I samband med skattereformen togs frågan om tjänstegrupplivförsäkringarnas särställning upp. RINK föreslog att förmånen av betald premie eller — om premiebetaling inte sker — intjänad förmån skulle inkomstbeskattas hos den anställde eller den yrkesverksamme. Föredragande statsrådet lade inte fram något sådant förslag men uttalade i propositionen 1989/90:110 följande (del I s. 335).

"Särbehandlingen av försäkringarna utgör alltså ett klart avsteg från en neutral beskattning av förmåner i tjänsten. I likhet med RINK anser jag att skattereglerna bör omprövas i samband med skattereformen. Utgångspunkten bör därvid vara, att beskattning i princip bör ske antingen för premieförmån eller för utfallande

belopp i sin helhet. Vidare bör försäkringsförmånerna beläggas med antingen socialavgifter eller särskild löneskatt.

Overvägande skäl talar alltså för att förslaget i huvudsak genomförs enligt kommitténs grundtankar. De invändningar som rests mot förslaget kan i någon avgörande utsträckning inte heller anses var av principiell art utan framstår i huvudsak som kostnadsmässiga.

Jag vill upprepa vad kommittén anför, nämligen att intresset av särbehandling måste vägas mot ett allmänt krav på skattemässig neutralitet och att de sänkta skattesatser som föreslås i reformen bör vägas in. När det gäller socialavgifter är jag medveten om att förutsättningarna kan komma att ändras i något högre grad. Detta är emellertid en konsekvens av att alla skattepliktiga förmåner och ersättningar i tjänsten bör bilda lagstiftningsunderlag.

Lagrådet har kritiserat förslaget om beskattning av premie för TGL (se nästa avsnitt), med anledning av *lagrådets* synpunkter bör förslaget i lagrådsremissen vad beträffar TGL eller tjänstegruppliv inte genomföras i sin föreliggande utformning. I denna fråga har jag för avsikt att återkomma till hösten med förslag till åtgärder som är ägnade att medföra en mer neutral skatte- och avgiftsmässig behandling."

Sedan 1991 gäller en lag om särskild premieskatt för grupplivförsäkringar m.m. (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, rskr. 1990/91:106, SFS 1990:1427). Denna innebär i princip att försäkringsföretag som handhar grupplivförsäkring blir skyldiga att betala en särskild premieskatt till staten. Sådan skattskyldighet kan också föreligga för vissa arbetsgivare. I propositionen anförde föredragande statsrådet följande (s. 171).

"Det är mot bakgrund av de strävanden som kännetecknar skattereformen i stort och som omfattar även de s.k. avtalsförsäkringarna angeläget att åstadkomma en neutral skatte- och avgiftsmässig behandling även vad gäller tjänstegrupplivförsäkringen. Jag anser inte att de skäl som anförs mot en beskattning av just denna försäkringsform är av sådan tyngd att den nuvarande särbehandlingen bör gälla även framdeles.

Från principiell synpunkt borde förmånen av fri grupplivförsäkring tas upp till beskattning med ett förmånsvärde hos den anställde eller yrkesverksamme. Jag delar alltså den grundsyn som kommer till uttryck i kammarrättens i Stockholm remissyttrande. Mot bakgrund av de betydande tekniska svårigheter som är förenade med att åstadkomma en i praktiken fungerande och rättvis förmånsbeskattning hos den enskilde finner jag dock inte skäl att frångå mitt tidigare ställningstagande i den frågan.

En annan lösning bör alltså eftersträvas. Jag anser därvid att den remissbehandlade promemorian tillsammans med synpunkterna från remissinstanserna bör kunna tjäna som underlag för de åtgärder jag kommer att föreslå i det följande.

Även grunduppbyggnaden av förslaget i promemorian är sådan att förslaget bör kunna ligga till grund för lagstiftning. Däremot finns det skäl att i vissa delar avvika från och komplettera

förslaget. Till dessa frågor och till remissinstansernas synpunkter återkommer jag mer i detalj i det följande."

Preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, egenavgifter, pensionsgrundande inkomst och kontrolluppgiftsskyldighet

Till den del premien för grupplivförsäkringen således är skattepliktig kommer också värdet därav att behandlas som lön eller inkomst av annat förvärvsarbete (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

4.5.2 Avtal om grupplivförsäkring inom det statliga området

Alla statligt anställda omfattas av avtalet om statens tjänstegrupplivförsäkring (TGL-S). Avtalet gäller även för vissa icke-statliga arbetstagare t.ex. lärare och präster. Följande beslut om att avtalet skall tillämpas även för vissa andra grupper finns. Regeringsbeslut den 24 november 1988 om handläggning av ärenden om grupplivförsäkring för arbetstagare vid riksdagen och dess myndigheter samt för riksdagens ledamöter, m.m., förhandlingsprotokoll den 15 juni 1990 mellan SAV, SACO, SF och TCO-S om bolagsavtal, förordning (1988:242) om tillämpningen av avtalet om statens tjänstegrupplivförsäkring, förordning (1988:243) om grupplivförsäkring för vissa lokalanställda arbetstagare vid svenska utlandsmyndigheter, förordning (1988:244) om grupplivförsäkring för deltagare i arbetsmarknadsutbildning m.fl., förordning (1988:245) om grupplivförsäkring för doktorander och förordning (1988:246) om grupplivförsäkring för värnpliktiga m.fl.

Den statliga grupplivförsäkringen innebär kortfattat följande.

Försäkringen ger ett ekonomiskt skydd för en arbetstagares efterlevande make/sambo och barn. Om arbetstagarens make/sambo avlider och inte har en egen tjänstegrupplivförsäkring, ger försäkringen också ett visst skydd för arbetstagaren. Med make avses även maka. Med sambo avses en ogift man eller ogift kvinna som under äktenskapsliknande förhållanden bor tillsammans med en arbetstagare av motsatt kön. Om ett samboförhållande föreligger avgörs av statens löne- och pensionsverk (SPV) eller en särskild

nämnd, statens tjänstepensions- och grupplivnämnd. Försäkringen ger ersättning i form av grundbelopp, barnbelopp och begravningshjälp.

För den som har slutat sin anställning före den 1 juni 1988, gäller de bestämmelser om tjänstegrupplivförsäkring som gällde när anställningen upphörde. Bestämmelserna i avtalet tillämpas dock för dem som har avgått med årlig ersättning under tiden 1 januari - 31 maj 1988.

Staten erlägger inte någon löpande premie för försäkringen. När ett försäkringsbelopp faller ut betalar staten en särskild premieskatt om 70,66 % av det utfallande beloppet.

Försäkringskassorna och vissa andra arbetsgivare som ändå omfattas av avtalet betalar dock löpande premie för försäkringen. Premien är 600 kr per anställd och år. Särskild premieskatt erläggs i dessa fall med 40,41 % av det utfallande beloppet. (Jfr lag [1990:1427] om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.)

4.5.3 Problemavgränsning

Direktiven

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör enligt direktiven vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskild som arbetsgivare.

Problemområde

I K1 finns i två fall en koppling till vad som utgår till statlig befattningshavare, nämligen i fråga om dels flyttningskostnadsersättning, dels förmån av fri grupplivförsäkring. I samband med att man överväger huruvida

sambandet skall finnas kvar avseende flyttningskostnader bör man också överväga samma sak avseende förmån av fri grupplivförsäkring.

4.5.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Nuvarande regler behålls oförändrade.

När det gäller skattefriheten för förmån av fri grupplivförsäkring är förhållandena något annorlunda än när det gäller flyttningskostnader. På försäkringsområdet finns ett avtal som omfattar samtliga statligt anställda, TGL-S. Till skillnad från när det gäller avtalen som reglerar flyttningskostnader finns alltså här i princip ett enda avtal för hela den statliga sektorn. Det är alltså inte förenat med lika stora svårigheter som när det gäller flyttningskostnadsavtalen att få en överblick över vad som gäller för statligt anställda. Vidare innehåller avtalet ganska många bestämmelser och definitioner som man knappast kan sammanfatta i lagtext utan att den blir svåröverskådlig. Det finns därför enligt min mening inte tillräcklig anledning att i dagsläget föreslå att kopplingen till vad som utgår för statligt anställd skall slopas också i fråga om fri grupplivförsäkring.

4.6 Kostnadsersättning till dagbarnvårdare

4.6.1 Gällande rätt

Inledning

Med dagbarnvårdare i familjedaghem avses arbetstagare som anställs för vård av anvisade barn i arbetstagarens hem (familjedaghemmet). Vården i familjedaghemmet kan avse visst antal timmar per dag, halv dag, hel dag eller nattetid. Dagbarnvårdare erhåller lön enligt avtal samt en viss omkostnadsersättning för att täcka kostnader som uppstår då dagbarn tas emot i det egna hemmet. Hur sådan särskild omkostnadsersättning behandlas i skattelagstiftningen och i vilken omfattning avdrag medges för

kostnader motsvarande vad omkostnadsbidraget skall täcka, redovisas i det följande.

Inkomsttaxeringen

Till intäkt av tjänst hänförs bl.a. kostnadsersättning som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. första stycket a KL).

I vissa tjänster är särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade omkostnader som måste betalas av den skattskyldige. Denna ersättning skall tas upp som intäkt och de omkostnader, som skall betalas med ersättningen, dras av som kostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen inte räcker till för att betala omkostnaderna, får bristen dras av mot intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid gäller dock, om det kan antas att ersättningen har beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt gå åt för att täcka de omkostnader som skall betalas med ersättningen, att större avdrag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör medges endast för sådana skäliga omkostnader. Å andra sidan bör det i sådana fall ofta kunna antas, att ersättningen i sin helhet gått åt till de omkostnader för vilka den avsetts, utan att särskild utredning behöver lämnas i detta avseende (punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL).

Från intäkt av tjänst får avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten (33 § 1 mom. KL).

För varje år rekommenderar Svenska kommunförbundet hur stor omkostnadsersättning som bör utgå till dagbarnvårdare i familjedaghem. Ersättning utgår per barn och dag alternativt halv dag eller barn per timme. Omkostnadsersättningen skall täcka kostnaderna för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar.

RSV har utfärdat följande rekommendationer (RSV Dt 1992:21).

"Avdrag bör medges med belopp som motsvarar erhållen omkostnadsersättning, dock högst med nedan angivna schablonbelopp, om den skattskyldige inte kan visa att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

För hel dag, mer än fem timmar — 45:50 kr per barn och dag.

För halv dag, fem timmar eller mindre — 22:75 kr per barn och dag."

Preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, egenavgifter, pensionsgrundande inkomst och kontrolluppgiftsskyldighet

För omkostnadsersättningar gäller vad som tidigare redovisats om skattepliktiga kostnadsersättningar i allmänhet (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Praxis

RÅ 1991 ref. 35. Dagbarnvårdare hyrde en särskild lägenhet att användas vid barntillsyn i familjedaghem. Kostnaden härför har ansetts icke avdragsgill, eftersom åtgärden att hyra lägenheten haft sin grund i dagbarnvårdarens egna familjeförhållanden.

RÅ81 Aa 144. Avdrag har inte medgetts för bilkostnader för resor med dagbarn eller kostnader för rum för nattbarn.

RÅ80 1:48. Kommunalt anställd dagbarnvårdare har erhållit avdrag vid inkomstbeskattning för kostnader för inköp av tvillingvagn och barnstol.

RÅ79 1:41. Dagbarnvårdare har inte medgivits avdrag för kostnad för lekrum för barnen i egen bostad.

4.6.2 Problemavgränsning

Direktiven

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör enligt direktiven vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskild som arbetsgivare.

Framförd kritik

Från en grupp *dagbarnvårdare* har kritik riktas mot effekterna av skattereformen i två avseende. För det första anser man att man har gått miste om schablonavdraget om 4 000 kr i och med att omkostnadsersättningen blev skattepliktig. För det andra anser man att omkostnadsersättningen bör vara skattefri eftersom den inte är avsedd att täcka dagbarnvårdarens egna kostnader utan barnens kostnader.

4.6.3 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Nuvarande regler behålls oförändrade.

När det gäller frågan om omkostnadsersättning till dagbarnvårdare kan till att börja med konstateras att schablonavdraget numera har avskaffats och i stället ersatts med ett förbud mot avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst till den del de inte överstiger 1 000 kr (och 4 000 kr när det gäller avdrag för kostnader för resor till och från arbetet). En av de grundläggande principerna i skattereformen var att göra alla kostnadsersättningar skattepliktiga, vilket innebar bl.a. att skattefriheten slopades för statliga och kommunala kostnadsersättningar. Ett av skälen härtill var att ersättning som i själv verket är lön inte skall kunna döljas i form av kostnadsersättningar. I direktiven till utredningen sägs uttryckligen att de nuvarande grundprinciperna inte får frångås. Några betydande administrativa problem synes reglerna inte ha medfört när det gäller omkostnadsersättning till dagbarnvårdare. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av direktivuttalandena finns det därför inte anledning att överväga några förändringar i detta avseende.

4.7 Ersättning till försökspersoner m.fl.

4.7.1 Gällande rätt

Inkomsttaxering m.m.

Ersättning som utgår i samband med tjänst skall tas upp som intäkt av tjänst. Det följer av 32 § 1 mom. första stycket a KL. Till tjänst räknas inte bara anställning utan också uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital enligt SIL.

Ersättning till försökspersoner eller andra som genomgår tester av olika slag är skattepliktiga.

I 19 § KL undantas dock från beskattning sedvanlig ersättning för den som lämnat organ, blod eller modersmjölk från beskattning. Bestämmelsen tillkom i samband med skattereformen.

Preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, egenavgifter, pensionsgrundande inkomst och kontrolluppgiftsskyldighet

Ersättningen behandlas som lön med avseende på avdrag för preliminär skatt, uttag av socialavgifter, beräkning av pensionsgrundande inkomst och i fråga om kontrolluppgiftsskyldighet (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

4.7.2 Problemavgränsning

Direktiven

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör enligt direktiven vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall

således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskild som arbetsgivare.

Framförd kritik

Universitets- och högskoleämbetet (UHÄ) har överlämnat en hemställan från Kungliga Vetenskapsakademiens Nationalkommitté för Fysiologi där man önskar att ersättning till försökspersoner inte skall var skattepliktig utan jämsställas med ersättning för blodgivning och bröstmjölk. Som skäl härför anförs följande:

"De nya bestämmelserna strider mot grundläggande etiska principer rörande vetenskapliga försök. Dessa principer sammanfattas i Helsingforsdeklarationen (se bilaga 1) varav framgår att relationen mellan försöksledare och försöksperson ej är en arbetsgivar-/arbetstagar-relation samt att det inte får föreligga ett beroendeförhållande mellan försöksledaren och försöksperson. Tvärtom betonas att försökspersonen utan varsel, vid vilken tidpunkt som helst, skall kunna avbryta försöket utan att behöva ange skäl för sitt beslut att inte vidare medverka. Såväl etiska kommittéer vid universitet och högskolor, som vetenskapliga tidskrifter, kräver att Helsingforsdeklarationens principer följes. Eftersom de nya ersättningsreglerna entydigt strider mot Helsingforsdeklarationen uppfylles inte deklarationens krav och reglerna utgör ett allvarligt hot mot svensk medicinsk forskning.

De nya skattereglerna innebär dessutom mycket stora olägenheter däri att kostnaderna ökar kraftigt. I vissa fall kan en sju gånger större utbetalning fordras för att en försöksperson skall få samma behållning som tidigare. Mer allvarligt är dock att det ofta är omöjligt för försöksledaren att ge klara besked hur stor försökspersonens nettobehållning blir. Detta gäller framför allt studerande som i de flesta undersökningar utgör den största gruppen försökspersoner. Svårigheter på denna punkt sammanhänger med att studiebidraget reduceras om övriga inkomster per halvår överskrider ett tak. Det är givetvis en omöjlighet att i varje enskilt fall klarlägga den studerandes totala inkomst under halvåret. Försöksledare måste därför lämna svävande besked om den verkliga nettobehållningen. Detta leder till att många presumtiva försökspersoner blir ointresserade att medverka eftersom de inte kan få klara upplysningar på denna punkt. De nya skattereglerna utgör därför även i detta avseende ett hot mot forskningen eftersom de väsentligt ökar svårigheterna att rekrytera försökspersoner."

Liknande synpunkter har framförts från *Göteborgs Universitet*.

Även UHÄ välkomnar ett förändrat betraktelsesätt på ifrågavarande ersättning eftersom nuvarande beskattningsregler innebär stora administrativa olägenheter för bl.a. berörda högskoleenheter och även merkostnader som sammantaget kan te sig onödiga och som inte gagnar forskningen.

Sveriges läkarförbund anser att ersättning till försökspersoner i klinisk medicinsk forskning, på grund av sin särskilda beskaffenhet, skall undantas från beskattning.

Problemområde

Frågan om beskattning av arvoden till försökspersoner inom forskningen har utsatts för ganska omfattande kritik. Kritiken har rört att det inte är förenligt med de på området gällande etiska reglerna att beskatta arvoden av detta slag. Men kritiken har också riktat sig mot att skattereglerna har medfört ett omfattande administrativt merarbete som inte står i proportion till ersättningens storlek. Det finns därför anledning att överväga om den nuvarande ordningen bör bestå eller om reglerna bör ändras i något avseende.

4.7.3 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Nuvarande regler behålls oförändrade.

Ersättning för att frivilligt mot betalning utsättas för försök är för närvarande skattepliktig. Storleken av ersättning som utgår till försökspersoner är inte begränsad till någon beloppsnivå utan kan variera kraftigt från fall till fall. De etiska skäl som anförs mot att ersättningen är skattepliktig är bl.a. att det enligt Helsingforsdeklarationen inte får finnas en arbetsgivar-/arbetstagarrelation samt att det inte får föreligga ett beroendeförhållande mellan försöksledaren och försökspersonen. Ett sådant beroendeförhållande uppkommer knappast genom att ersättningen är skattepliktig för mottagaren. Detta är alltså inte något bärande skäl för att göra ersättningen skattefri.

De problem av administrativ art som framförts är inte heller sådana att de bör föranleda någon ändring i fråga om ersättningens skatteplikt.

En annan fråga är om det finns behov av fribelopp i lagstiftningen för vissa slags ersättningar, däribland ersättning till försökspersoner. Denna fråga behandlas i kap. 11.

5 UTLANDSTRAKTAMENTEN

5.1 Bakgrund

I samband med skattereformen ändrades beskattningsreglerna beträffande tjänsteresor i flera avseenden. Vad gäller utrikes tjänsteresor gjordes dock inga större ändringar bortsett från den generella ändringen att även statliga och kommunala traktamenten gjordes skattepliktiga. Reglerna innebär bl. a. att avdrag vid utlandsförrättning medges för faktisk logikostnad och för ökade levnadskostnader i övrigt med belopp motsvarande de traktamenten som arbetsgivaren lämnat under förutsättning att dessa inte överstiger belopp som får anses motsvara största normala ökning för kost och småutgifter under ett dygn i resp. förrättningsland. Dessa s.k. normalbelopp fastställs av RSV och motsvarar de traktamenten som utgår till statligt anställda enligt utlandsreseförordningen.

För inrikes tjänsteresor innebar skattereformen bl. a. en väsentlig minskning av avdragsnivån för ökade levnadskostnader. Utredningens direktiv går i stort sett ut på att anpassa beskattningen för utlandsförrättningar till vad som gäller för inrikes förrättningar.

5.2 Gällande rätt

5.2.1 Inkomsttaxeringen

Allmänt

Till intäkt av tjänst hänförs bl.a. kostnadsersättning som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. a KL). Utlandstraktamente är en sådan kostnadsersättning som är skattepliktig. De särskilda reglerna finns i anvisningarna till 33 § KL (punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL).

Med den begränsning som följer av 32 § 2 mom. KL (dvs. att avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats endast medges till den del de överstiger 4 000 kr och för övriga kostnader till den del kostnaderna överstiger 1 000 kr) får från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt inte för samma kostnader anvisats särskilt anslag som på sätt i 32 § 3 mom. KL är sagt, inte skall tas upp som intäkt. Avdrag får i enlighet härmed ske för bl.a. ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning (33 § 1 mom. första och andra styckena KL).

Punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL

Punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL gäller, såvitt inte annat särskilt anges, vid tjänsteresa såväl inom som utom riket. I det följande redovisas endast de delar av punkt 3 som gäller vid utrikes tjänsteresa.

Vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa är en första förutsättning för avdrag för ökade levnadskostnader att den skattskyldige företagit resor som varit förenade med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten (första stycket).

Vad som avses med den vanliga verksamhetsorten och tjänsteställe framgår av punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL. Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldi-

ges bostad. Således torde t.ex. den som är bosatt eller har sitt tjänsteställe i Helsingborg och är på tjänsteresa i Helsingör inte vara utanför sin vanliga verksamhetsort.

Tjänsteställe är 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 eller avslutande arbetsuppgifter. Om arbetet på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- eller anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe.

Kostnadsökningen kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter (tredje stycket).

Vid utrikes tjänsteresa medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna kostnadsersättningen dock högst med belopp som kan anses motsvara största normala ökning i levnadskostnaden under ett dygn för resp. förrätningsland (tionde stycket). RSV fastställer normalbeloppen (RSV Dt 1992:26), se bilaga 2. Beloppen motsvarar för inkomståret 1993 vad som utgår i traktamente enligt utlandsreseförordningen (SFS 1991:1754) till bl.a. anställd hos myndighet under regeringen.

RSV har utfärdat rekommendationer (RSV Dt 1992:24) avseende vad som skall gälla för avrese- och hemkomstdagen vid tjänsteresa utom riket. Rekommendationerna har följande lydelse.

"För avrese- och hemkomstdag bör samma beräkning tillämpas som vid inrikes tjänsteresa. Som hel dag anses sålunda även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdagen om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare medges avdrag med halvt normalbelopp för avresedagen. För hemresedagen medges avdrag med halvt normalbelopp om resan avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

Uppehåller sig den anställde under samma dag i flera länder medges avdrag med normalbeloppet för det land där den längsta tiden av dagen (06.00-24.00) har tillbringats. Om den anställde avrese- eller hemkomstdagen vistats största delen av tjänsteresetiden i Sverige, bör avdraget för den dagen inte överstiga det avdrag som medges vid inrikes resa. Se avsnitt 4.3.1.

När det gäller att avgöra i vilket land som den anställde har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag, räknas inte tid för färd med båt eller flygplan från hamnen eller flygplatsen i ett land till hamnen eller flygplatsen i ett annat land in i vistelsen i något av länderna. Detsamma gäller in fråga om

tid för mellanlandning för tankning eller liknande eller för byte till inrikes flyg.

Den som tillbringar hela dagen (06.00-24.00) på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs där priset på varor och tjänster inte är direkt betingat av prisläget i något visst land, bör medges avdrag med 170 kr.

Vid resa mellan orter som inte har samma tid beräknas vistelsetiden med utgångspunkt i den lokala tiden för respektive ort."

Om den skattskyldige inte har fått någon kostnadsersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter, men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges enligt anvisningspunktens femte stycke, avdrag enligt schablon med ett halvt maximibelopp per dag. I stycket anges inte att det enbart avser inrikes resa. Man kan därför få den uppfattningen att det även gäller vid utrikes tjänsteresa. Men med hänsyn till att såväl det föregående (fjärde) stycket som det efterföljande (sjätte) stycket bara avser ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa och med beaktande av tionde styckets lydelse torde femte stycket i anvisningspunkten enbart avse förhållanden vid inrikes resa. De rekommendationer som RSV har utfärdat för utrikes tjänsteresa när traktamente inte utgått (RSV Dt 1992:24) har följande lydelse.

"Om kostnadsökningen inte kan visas men den anställde gör sannolikt att han haft sådan kostnad medges avdrag med skäligt belopp. Avdraget bör för varje hel dag inte överstiga RSVs normalbelopp för aktuellt land.

När traktamente inte utgått medges avdrag med normalbelopp endast för hel dag. Som hel dag räknas då även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl 19.00. Avdrag med normalbelopp medges således inte

— för avresedag om resan påbörjats kl 12.00 eller senare

— för hemkomstdag om resan avslutats kl 19.00 eller tidigare.

Uppehåller sig den anställde under samma dag i flera länder gäller vad som anges ovan i punkt 5.1.2 under rekommendationer andra och tredje stycket."

Hänvisningen till punkt 5.1.2 avser andra och tredje styckena i de tidigare redovisade rekommendationerna avseende förhållandena när traktamente har utgått.

För utrikes tjänsteresor beräknas avdrag för ökade levnadskostnader för varje förrättning för sig.

Punkt 3 innehåller dock inte något särskilt stycke om vad som gäller för logikostnad vid utrikes resa utan här gäller enligt anvisningspunktens tionde stycke att avdraget, om den skattskyldige inte visar större ökning, anses ha uppgått till belopp som motsvarar den kostnadsersättning som arbetsgivare betalat ut, dock högst belopp som kan anses motsvara största normala ökning i levnadskostnaden under ett dygn för resp. förrättningsland. RSV har utfärdat rekommendationer (RSV Dt 1992:24) avseende logikostnad vid utrikes tjänsteresa med följande lydelse.

"Om den faktiska logikostnaden inte kan visas medges avdrag med belopp motsvarande den ersättning som erhållits från arbetsgivaren. Avdraget bör dock inte överstiga ett belopp motsvarande 25 % av RSVs normalbelopp för det land där natten tillbringas."

Enligt RSV:s rekommendationer (RSV Dt 1992:24) skall, när traktamente inte erhållits, avdrag medges för faktisk övernattningskostnad eller, om kostnaden inte kan styrkas, avdrag inte medges.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL erhållit kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill. RSV har utfärdat rekommendationer hur reducering bör ske. Avdragsschablonen skall reduceras med 85 procent om helt fri kost har erhållits och med 70 procent om kostförmån i form av dagens två huvudmål har erhållits (dvs. frukost 15 %, lunch 35 % och middag 35 %).

Skillnaderna i avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa resp. utrikes tjänsteresa

Sammanfattningsvis skiljer sig avdragsreglerna för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa från motsvarande regler vid inrikes tjänsteresa i följande avseenden.

Vid inrikes tjänsteresa medges avdrag med ett helt *maximibelopp* per dag (0,5 % av basbeloppet) eller med en viss andel av *maximibeloppet* (helt *maximibelopp* för 1993 är 170 kr). Har avresan påbörjats efter kl. 12.00 avresedagen eller har resan avslutats före kl. 19.00 hemkomst dagen medges avdrag med endast halvt *maximibelopp* för avrese- och hemkomst-

dagen. Någon koppling till traktamentsnivån för statligt anställda finns således inte. Vid utrikes tjänsteresa medges avdrag med *normalbelopp* som årligen bestäms av RSV. Dessa normalbelopp överensstämmer med traktamentsnivåerna i resp. land som utgår enligt bilaga till utlandsreseförordningen för de statligt anställda. Vidare gäller reglerna för avrese- resp. hemkomstdag i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL endast vid inrikes tjänsteresor. För utrikes tjänsteresor återfinns motsvarande regler i RSV:s rekommendationer.

RSV:s rekommendationer innehåller också speciella regler för hur tiden på kommunikationsmedel skall beaktas. Några sådana tidsberäkningsregler finns inte för tjänsteresor i Sverige.

Om *traktamente inte* har *utgått* till den skattskyldige medges normalt avdrag vid tjänsteresa inom riket med halvt maximibelopp. Men någon motsvarande regel finns inte i punkten 3 för utrikes tjänsteresor. RSV anger dock i sina rekommendationer att avdrag i sådant fall kan medges med skäligt belopp och att avdraget inte bör överstiga RSV:s normalbelopp för aktuellt land, dvs. i princip hela normalbeloppet.

För ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresor kan skattskyldig få avdrag för *faktisk kostnadsökning* om han kan visa att kostnadsökningen i en och samma anställning med hänsyn till samtliga förrättningar i nämnda anställning under beskattningsåret varit större än avdrag beräknat efter schablon. När det gäller möjligheten att få avdrag för faktiska ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa räknas varje förrättning för sig.

Avdrag för *logikostnad* medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Skillnaden är dock att för inrikes tjänsteresa anges detta i lagtext och för utrikes resor i RSV:s rekommendationer. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges vid inrikes tjänsteresa avdrag med belopp motsvarande vad arbetsgivaren utgett i natraktamente, dock högst ett halvt maximibelopp. Vid utrikes tjänsteresa medges dock avdrag i motsvarande fall med högst 25 procent av det av RSV fastställda normalbeloppet för det land där natten tillbringas.

Schablonavdraget för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa *reduceras* när arbetet utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i följd.

Någon sådan reducering görs inte när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa.

5.2.2 Avdrag för preliminär skatt

Den preliminära A-skatten skall i princip betalas för sådan ersättning för arbete, vilken helt eller delvis lämnas i pengar. På ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa utom riket som avses i punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 33 § KL skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger avdragsgillt belopp enligt nämnda lagrum (10 § UBL). I övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2.

5.2.3 Arbetsgivaravgifter

I underlaget för beräkning av avgifterna ingår vad utbetalaren under året har utgett bl.a. som lön i pengar. Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminär skatt (2 kap. 3 § första stycket SAL). Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter är således detsamma som för preliminärskatteavdrag (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

5.2.4 Egenavgifter

Om ersättning som skattemässigt är att hänföra till inkomst av tjänst men vid beräkning av sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst utgör inkomst av annat förvärvsarbete skall ersättningen ingå i underlaget för egenavgifter. I underlaget för beräkning av avgifterna kan ingå kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminär skatt (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

5.2.5 Pensionsgrundande inkomst

I den mån kostnadsersättning inte undantas enligt 10 § UBL vid beräkning av preliminär skatt är den att jämställa med inkomst av anställning och är därför pensionsgrundande (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

5.2.6 Kontrolluppgiftsskyldighet

Arbetsgivare som vid tjänsteresa har betalat ut traktamentsersättning som understiger eller motsvarar de schablonbelopp för vilka den anställde har rätt till avdrag eller såvitt gäller kostnad för logi det faktiska utlägg, skall i kontrolluppgiften ange att sådan ersättning har betalats ut. Det utbetalda beloppet behöver dock inte anges. Efter föreläggande av skattemyndighet skall den kontrolluppgiftsskyldige lämna uppgift även om de utbetalda beloppens storlek (3 kap. 4 och 5 §§ LSK). I övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2.

5.2.7 Underlaget för bestämmande av traktamentsbeloppen enligt bilaga till utlandsreseförordningen

Som tidigare har nämnts bygger RSV:s normalbelopp för avdrag för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa på traktamentsbeloppen enligt bilaga till utlandsreseförordningen. Det är därför av intresse att redovisa hur traktamentsbeloppen enligt förordningen räknas fram.

Genom Utrikesdepartementets försorg görs prisinsamlingar av svenska ambassader och konsulat. Val av rätter etc. skall återspegla vad en svensk förrättningsman vanligtvis väljer i länder med en annorlunda matkultur. Dessa prisinsamlingar, som görs i september månad varje år, ligger sedan till grund för traktamentsbeloppen för det därefter kommande kalenderåret.

De priser som samlas in avser frukost (s.k. kontinental frukost), lunch (två-rätters) och middag (tre-rätters) exkl. måltidsdrycker. Där så är möjligt insamlas priser från tre till fem olika hotell/restauranger. Prisuppgifterna inhämtas normalt från de hotell och restauranger som regelmässigt anlitas av svenska förrättningsmän. Man utgår i huvudsak från kostnadsnivån på förstaklass-restauranger och när det gäller t.ex. många länder i Europa och USA även andraklass-restauranger av god klass.

Frukost torde i regel intas på hotellet. Till skillnad från vad som är vanligast i Sverige ingår inte alltid kostnaden för frukost i rumspriset på hotell utomlands. I de fall frukost ingår handlar det oftast om en mindre sådan, t.ex. kaffe, ett litet glas juice, en frukostbulle eller liknande, 5 gram smör och en liten ask marmelad (s.k. kontinental frukost).

Traktamentsnivån fastställs med utgångspunkt i ett medeltal av priserna i lokal valuta för frukost, lunch och middag. Kostnaderna för de tre måltiderna räknas om till svenska kronor efter gällande valutakurser. Till detta läggs ett belopp på 20 procent som är avsett att täcka merkostnader för småutgifter och transporter. Från det framräknade beloppet görs ett s.k. självkostnadsavdrag, som alltså skall motsvara kostnaden på hemorten och som uppgick till 60 kr per dag vid fastställandet av dagtraktamentet för kalenderåret 1992.

Innan traktamentsbeloppen för kommande år fastställs görs en avstämning med en privat koncern med omfattande kännedom om kostnadsläget i många länder. Vidare jämför man med uppgifter som insamlats från Danmarks, Norges och Finlands utlandsrepresentationer och som motsvarar de svenska uppgifterna. Detta innebär att man får tillgång till ett större jämförelsematerial.

5.3 Några utländska system

5.3.1 Danmark¹

Som allmän utgångspunkt gäller att ersättning för löntagares resekostnader är skattepliktig och att avdrag medges enligt allmänna avdragsregler. För inkomståret 1991 gällde ett schablonavdrag (enhetstaxa) för resa utan övernattning (såväl inrikes som utrikes) med 9,55 dkr per påbörjad timme.

Resekostnadsersättning som inte överstiger taxebeloppet är dock normalt skattefria.

Om den skattskyldige har fått ersättning som är större än taxebeloppet skall hela ersättningen upptas till beskattning. Men om det görs en klar uppdelning och specificering av vad som skall anses som tillkommande skattepliktigt lönetillägg, skall bara det tillkommande lönetillägget beskattas. A-skatt skall då endast uttas på detta belopp.

Om ersättningen är lägre än taxan kan man göra avdrag för skillnaden mellan enhetstaxan och den faktiskt mottagna ersättningen. Avdraget är

¹ Hämtat ur "Skatten 1991 Vejledning til oplysningskort og selvangivelse"

beroende av att man kan visa det faktiska antalet resetimmar med eller utan övernattnig.

Om den skattskyldige kan visa sina faktiska kostnader kan han få avdrag med högre belopp än det skattefria beloppet enligt enhetstaxan.

Skattefri ersättning kan när resan inte är förknippad med övernattnig utbetalas endast under vissa förutsättningar.

Vid resa med övernattnig kan ersättning utbetalas skattefritt enligt följande:

För logi: Visad utgift eller en tredjedel av det av staten fastställda hotellbeloppet för det aktuella landet.

För måltider: Belopp motsvarande statens enhetstaxa kan utbetalas. Beloppen nedsättes med 15 procent om frukost är inkluderad i hotellkostnaden. Ersättningen beräknas för varje påbörjad timme av resans varaktighet.

Pågår arbete på samma ställe mer än 28 dagar under kalenderåret reduceras de skattefria beloppen med 25 procent.

Om arbetsgivaren betalar utgifterna vid resa i utlandet mot räkning kan arbetsgivaren dessutom betala ett skattefritt belopp upp till 60 procent av måltidstaxan. Om arbetsgivaren inte betalar ett skattefritt belopp enligt denna regel kan löntagaren inte göra ett motsvarande avdrag från den skattepliktiga inkomsten.

För vissa grupper finns särskilda regler (fackförbunds förtroendemän, handelsresande, chaufförer, långtradarchaufförer, piloter och kabinpersonal).

5.3.2 Norge²

Om kostnadsersättning utgår enligt statens "reiseregulativ" uppkommer inte någon skattepliktig intäkt. Det skattefria beloppet är alltså kopplat till den traktamentsnivå som gäller för statligt anställda vid utrikes tjänsteresa. Utlandstraktamentena är olika stora beroende på vilket land det gäller.

Skattefrihet gäller för de första 50 dygnen. För det antal resdygn som överstiger 50 skall det beräknas uppkomma en skattepliktig intäkt om

² Hämtat ur "Rettleddning til selvangivelsen 1992".

57 nkr per dygn som avser inbesparade kostnader i hemmet. Erhåller den skattskyldige kostnadsersättning som överstiger vad som utgår enligt "reiseregulativet" skall den överskjutande delen tas upp till beskattning om han inte visar att han haft motsvarande kostnader.

Kostnadsersättning för resor utan övernattnig är skattefri till den del den utgår med belopp enligt statens "reiseregulativ" och inte överstiger 3 000 nkr om året. Överstiger sådan ersättning 3 000 nkr skall som intäkt tas upp 50 procent av erhållen ersättning.

Reglerna för kostnadsersättning som utgår vid tjänsteresa i Norge är i princip desamma.

5.3.3 Finland³

Kostnadsersättning (färdkostnadsersättning, dagtraktamenten och logiersättning) som den skattskyldige har fått för en arbetsresa och som överensstämmer med skattestyrelsens beslut om schablonbelopp är skattefri inkomst.

5.4 Problematavgränsning

5.4.1 Direktiven

"Frånsett den principiella skillnaden att även statliga och kommunala traktamenten blev skattepliktiga skedde inga större förändringar beträffande beskattning av utlandstraktamenten i samband med skattereformen. Utredningen om reformerad inkomstbeskattning, RINK, (SOU 1989:33) gick av tidsskäl inte närmare in på denna fråga. Kommittén uttalade dock att frågan borde utredas i annat sammanhang.

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utomlands beräknas enligt gällande regler för varje förrättning för sig. Avdrag medges normalt för faktisk logikostnad och för övriga merkostnader med belopp motsvarande det traktamente som arbetsgivaren lämnat, under förutsättning att det inte överstiger det belopp som får anses motsvara största normala ökning för kost och småutgifter i respektive förrättningsland. Beloppen fastställs av riksskatteverket, i allmänhet på grundval av de traktaments-

³ Hämtat ur "Vi deklarerar 1992".

belopp som regeringen fastställer i bilaga till utlandsreseförordningen (1991:1754).

För utlandsförrättningar gäller således delvis andra principer för beräkning av avdragsgilla ökade levnadskostnader än som gäller vid förrättning inom landet. Särskilt kan nämnas att normalbeloppet fastställs på en ofta högre nivå än vad som gäller vid inrikes förrättning även när det gäller länder med likartad kostnadsnivå som den svenska. Det kan därför finnas anledning att överväga ändringar i reglerna om utlandstraktamenten för att uppnå närmare överensstämmelse med grunderna för de regler som gäller för förrättningar inom Sverige. Utredningsmannen bör överväga frågan och lämna förslag till de förändringar som kan var motiverade."

5.4.2 Framförd kritik

Den kritik som har framförts mot nuvarande regler går i huvudsak ut på att normalbeloppen i många fall är alltför höga. Men synpunkter av annat slag har också framkommit. Flygresetiden vid avrese- och ankomstdagen bör enligt vissa hänföras till det land som man besöker vid utlandsförrättningen och inte som idag helt undantas. Nuvarande beräkning av restiden kan leda till att schablonbelopp avseende tjänsteresa i Sverige skall gälla för avresedagen eller hemkomstdagen trots att den skattskyldige inte upplever att han varit på tjänsteresa i Sverige.

Vidare har det framkommit önskemål om en definition av begreppet utlandsförrättning. Som exempel på svårigheter att avgöra om utlandsförrättning föreligger eller inte anges det förhållandet att en skattskyldig deltar i en konferens på en båt/färja som går i internationell trafik, t.ex. till Finland, Danmark eller Tyskland.

5.4.3 Problemområden

I huvudsak finns två problemområden när det gäller utlandstraktamenten. Det första gäller normalbeloppens storlek vid utlandstjänsteresa i jämförelse med avdragsschablonerna vid tjänsteresa inom riket. Det andra problemområdet är om man i övrigt kan nå en större överensstämmelse i den skattemässiga behandlingen av tjänsteresor inom landet resp. utomlands.

5.5 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Schablonbeloppen avseende avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utomlands föreslås bli bestämda så att de motsvarar den normala ökningen i levnadskostnaden och inte som nu den *största normala* ökningen av levnadskostnaden. Detta normalbelopp skall avse kostnadsökningen för frukost, för lunch och middag bestående av en rätt på restaurang av normal standard samt småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Dock ges möjlighet att för vissa länder, om särskilda skäl föreligger, bestämma ett normalbelopp som avser kostnadsökning för måltider på restaurang av bättre standard.

Vidare föreslås att de schabloniserade avdragen skall reduceras, i likhet med vad som gäller vid förrättning inom riket, när traktamente utgått vid tjänsteresa på en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd.

Vissa regler som för närvarande finns endast i form av rekommendationer utfärdade av RSV tas in i lagtexten.

5.5.1 Avdragsschablonens storlek

De schabloniserade avdragen (normalbeloppen) för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa skall motsvara *största normala* ökning i levnadskostnaden under ett dygn för resp. förrättningsland (punkt 3 tionde stycket av anvisningarna till 33 § KL). Som tidigare redovisats är de normalbelopp som RSV härvid fastställer desamma som de traktamentsbelopp som utgår till statligt anställda enligt utlandsreseförordningen och bilagan till denna förordning. Vid statlig befattningshavares tjänsteresa utom riket blir således hela det uppburna traktamentsbeloppet i praktiken skattefritt. Traktamentena enligt utlandsreseförordningen skall som nämnts täcka kostnader för frukost, två-rätters lunch, tre-rätters middag och småutgifter.

Före 1990 års skattereform gällde i huvudsak samma system vid inrikes tjänsteresor. Enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL gällde sålunda även för sådana tjänsteresor att avdrag medgavs högst med belopp som motsvarade *största normala* ökning i levnadskostnaden och att de av RSV fastställda normalbeloppen skulle motsvara en sådan kostnadsökning. Vidare var traktamentsersättning som utgick till statligt anställda skattefria. De av RSV (RSFS 1990:1) fastställda normalbeloppen för kost och småutgifter uppgick det sista året före reformen, dvs. inkomståret 1990, till

sammanlagt 301 kr vid korttidsförrättning (och 15 första dygnen av långtidsförrättning) och till 181 kr vid långtidsförrättning fr.o.m. 16 dygnet. Dessa normalbelopp motsvarade de statliga traktamentena.

Genom skattereformen ändrades reglerna genomgripande när det gäller inrikes tjänsteresor. Statliga traktamenten gjordes skattepliktiga och rätten till avdrag begränsades bl.a. genom att man tog bort uttrycket "största normala ökning". I enlighet härmed sänktes nivån på schablonavdragen. Vidare ändrades gränsen mellan korttidsförrättning och långtidsförrättning till att avse tre månader i stället för 15/16 dygn. För inkomståret 1991 bestämdes maximibeloppet för dag till 150 kr. Detta belopp var uträknat så att avdraget för hel dag skulle täcka merkostnader för frukost, lunch och middag *på restaurang av enkel beskaffenhet* samt även täcka småutgifter. RINK uttalade härvid följande (SOU 1989:33, del III, s. 81).

"Merkostnaden för lunch torde stanna vid 10-15 kr. För middag torde fördyringen för en kvällsmåltid på restaurang av enkel beskaffenhet jämfört med ett kvällsmål i hemmet kunna uppskattas till 75-80 kr. Övrig fördyring, dvs. för frukost och diverse småutgifter, torde inte överstiga 50 kr. Totalt ter sig ett maximibelopp om 150 kr. mera rimligt."

Fr.o.m. den 1 januari 1993 bestäms traktamentsnivån vid inrikes tjänsteresa till en viss procentuell andel av basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL. För 1993 ger detta ett maximibelopp om 170 kr för hel dag, vilket i dagens kostnadsläge torde motsvara de 150 kr som RINK beräknade.

Den grundtanke som ligger bakom de schabloniserade avdragsbeloppen för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa är således att de endast skall täcka normala merkostnader som den skattskyldige drabbas av. Av beloppets storlek och uttalandena i förarbetena framgår att beloppet skall beräknas på grundval av enklare måltider än vad som gäller för utlands-traktamentena. Detta framgår också vid en jämförelse med de normalbelopp som enligt RSV:s rekommendationer gäller för inkomståret 1993 vid tjänsteresa i våra närmaste grannländer, nämligen i Danmark 635 kr, i Finland 470 kr och i Norge 525 kr (RSV Dt 1992:26).

Enligt direktiven är det utredningens uppgift att överväga ändringar av reglerna om utlandstraktamenten för att uppnå närmare överensstämmelse

med grunderna för de regler som gäller för förrättningar inom Sverige. Därvid pekar föredragande statsrådet särskilt på det förhållandet att normalbeloppen för utlandsförrättningar ofta fastställs på en högre nivå än vad som gäller vid inrikes förrättning även när det gäller länder med likartad kostnadsnivå som den svenska. Det ankommer således på utredningen att överväga i vad mån nivån på avdragen vid utlandsförrättning kan anpassas till den som gäller vid inrikes förrättningar.

Det bör först klargöras att den omständigheten att traktamentsnivån vid utrikes tjänsteresa för statligt anställda bestäms med utgångspunkt i priset för bl.a. två-rätters lunch och tre-rätters middag på antingen förstaklassrestaurang eller andraklass-restaurang av god standard i och för sig inte utgör något motiv för att även avdragsnivån skall vara densamma. Ett skäl som ofta anförs för att avdragsnivån för ökade levnadskostnader generellt bör vara högre vid utrikes tjänsteresa än vid tjänsteresa i Sverige är att det är svårare att hålla kostnaderna nere vid vistelse utomlands än vad det är i hemlandet. Detta är säkert riktigt i många fall och bör, som jag strax skall återkomma till, beaktas vid utformningen av reglerna. Men det angivna förhållandet kan knappast motivera att avdragsbeloppen genomgående är avsedda att täcka betydligt mer exklusiva måltider, både när det gäller omfattningen och miljön, än vad som gäller vid inrikes tjänsteresa.

Med hänsyn till vad som nu anförts bör därför normalbeloppen för avdrag för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa inte avse *största* normala ökning av levnadskostnaden utan, i likhet med vad som gäller för inrikes tjänsteresa, avse en mer normal ökning av levnadskostnaden, närmare bestämt för frukost, lunch (en rätt), middag (en rätt) och småutgifter. De ökade kostnaderna för måltider bör i princip avse kostnader som följer av att måltiderna intas på en restaurang med en standard som i Sverige motsvarar en restaurang av enklare beskaffenhet. Men som jag nyss framhöll måste man beakta att det är svårare att hålla nere kostnaderna vid vistelse utomlands än vad det är i hemlandet. Språksvårigheter och annat kan medföra problem att hitta de prisvärda restaurangerna. Vidare kan förhållandena i fråga om personlig säkerhet o.d. medföra att urvalet begränsas. Det kan också vara så att bakteriefloran på platsen gör att man som tillfällig besökare måste hålla sig till de bättre restaurangerna. Det är uppenbart att förhållandena i nämnda avseenden växlar betydligt

mellan olika länder. Det är därför önskvärt att man vid utformningen av beskattningen av utlandstraktamenten kan finna ett system som beaktar de skilda förhållandena i olika länder även i dessa avseenden.

Det nuvarande systemet med normalbelopp som är lika med traktamentena enligt utlandsreseförordningen bör alltså upphöra och ersättas med ett nytt system. Man kan härvid tänka sig olika lösningar. En möjlighet är att ha i princip samma system som idag, dvs. att fastställa ett normalbelopp för varje förrättningsland på grundval av prisundersökningar i resp. land. Undersökningarna skulle då avse priserna på enklare restauranger än motsvarande undersökningar i dag och dessutom avse mindre omfattande måltider. En annan möjlighet är att som utgångspunkt ha traktamentsbeloppen för statligt anställda men sätta ned dessa med ett visst procenttal som kan antas motsvara den överkompensation som normalt får anses ligga i beloppet. En tredje möjlighet är att utgå från samma avdrags-schabloner som gäller vid inrikes tjänsteresa och kombinera detta med en möjlighet för RSV att under vissa förutsättningar bestämma annat schablonbelopp.

5.5.2 Schablonbeloppen bestäms för varje förrättningsland genom prisinsamling

Den första metoden skulle alltså innebära att man i princip har samma system som i dag, dvs. man fastställer schablonbeloppen för varje land på grundval av prisinsamlingar. Skillnaden skulle vara att priserna skulle avse enklare restauranger och mindre omfattande måltider. Metoden tillgodoser kraven på rättvisa och några praktiska eller principiella hinder mot metoden torde inte föreligga. Det är dock klart att metoden förutsätter ett ganska omfattande utredningsarbete och att den är komplicerad just genom att den i princip medför olika belopp för olika länder. Man måste alltså hålla reda på en mängd olika belopp och dessutom ha regler för vilket belopp som skall gälla när man vistas i flera olika länder under samma dag. Vid prisinsamlingarna är det naturligt att man vid restaurangvalet tar hänsyn till de speciella förhållanden som råder i landet med avseende på bakterieflora o.d. Även säkerhetsaspekter o.d. kommer att beaktas mer eller mindre automatiskt. Övriga fördyrande faktorer vid vistelse i utlandet torde få beaktas genom ett generellt påslag.

5.5.3 Schablonbeloppen bestäms till viss andel av traktamentsbeloppen enligt utlandsreseförordningen

En annan metod att modifiera avdragsreglerna så att de kommer närmare vad som gäller vid tjänsteresa i Sverige är att bestämma de ifrågavarande schablonbeloppen till en viss procentuell andel av de traktamentsbelopp som utgår enligt utlandsreseförordningen.

Även med denna metod skulle schablonavdragen komma att i princip motsvara de normala ökade levnadskostnaderna i resp. land. Det innebär att man också med denna metod får de problem som är förknippade med att ha olika belopp beroende på i vilket land förrättningen företas. Men den väsentligaste invändningen torde vara att man genom den antydda metoden skulle anknyta lagregler till en författning av lägre dignitet, vilket knappast kan anses vara godtagbart från konstitutionella utgångspunkter.

5.5.4 Schablonbeloppen bestäms med utgångspunkt i motsvarande belopp vid inrikes tjänsteresa

Utlandstraktamentena till statligt anställda får, som tidigare sagts, i många fall anses medföra en betydande överkompensation. I många europeiska länder, framförallt inom Norden och EG:s medlemsländer, kan man sålunda oftast utan någon större svårighet hitta restauranger av normal standard där prisnivån är likartad den i Sverige.

Om man kunde ha samma schablonbelopp vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa skulle man tillgodose högt ställda krav på enkelhet. Förfarandet med att fastställa schablonerna skulle bli betydligt enklare och detta gäller även tillämpningen. Bl.a. skulle man inte behöva beräkna var den längsta tiden tillbringats under avrese- och hemkomstdagen eller, vid vistelse i flera länder under en och samma dag, i vilket land den längsta tiden har tillbringats för bestämmande av vilket belopp som skall gälla i avdragshänseende.

Den stora svagheten med ett sådant system är givetvis att det blir en ganska grov schablon som skall gälla i många länder med skiftande kostnadslägen och förhållanden. Kostnadsläget i Sverige torde visserligen i regel inte skilja sig så mycket från övriga länders kostnadsnivå när det

gäller priser för måltider o.d. I vart fall är kostnadsläget i detta avseende i regel inte lägre i Sverige än i andra länder. Men det finns trots allt en betydande spännvidd i kostnadsläget mellan olika länder. Det framgår av nuvarande normalbelopp som för år 1993 är 785 kr som högst och 150 kr som lägst.

Man kan som nämnts inte heller bortse från att förhållandena i vissa länder kan vara så speciella, t.ex. på grund av bakteriefloran i landet, hotellets belägenhet, situationen i landet m.m., att man måste nyttja förstaklassrestauranger. Detta leder i sin tur till att merkostnaderna blir betydligt högre än vad det nuvarande schablonavdraget för inrikes tjänsteresor är avsett att täcka.

Om man stannar för den nu behandlade metoden bör man därför kombinera denna med en möjlighet för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att, t.ex. om särskilda eller synnerliga skäl föreligger, för ett visst land bestämma ett högre schablonbelopp än beloppet som gäller enligt huvudregeln.

I vilka fall kan då sådana skäl föreligga? Enbart en något högre kostnadsnivå bör inte vara tillräcklig men om t.ex. förhållandena i ett visst land är sådana att man normalt endast kan äta på förstaklass-restauranger till en kostnad som väsentligt överstiger kostnaden för måltider på enklare restauranger i Sverige bör det finnas utrymme för ett högre schablonavdrag. Detta kan också vara fallet om kostnadsnivån i landet i fråga är väsentligt högre än i Sverige.

5.5.5 Sammanfattande synpunkter

Enligt direktiven skall utredningen försöka hitta lösningar när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning utomlands som innebär närmare överensstämmelse med grunderna för de regler som gäller för förrättning inom landet.

Av de nyss redovisade olika metoderna är den metod som utgår från samma schablonbelopp vid såväl inrikes som utrikes tjänsteresa den som är enklast. Som framgår av vad jag tidigare sagt avseende kostnadsnivån i Sverige jämfört med andra länder torde ett avdrag motsvarande schablonbeloppet vid tjänsteresa inom riket i många fall ge täckning för normala

ökade levnadskostnader även vid utrikes tjänsteresa. Metoden förutsätter dock enligt min mening en möjlighet för regeringen eller myndighet att för visst land föreskriva ett högre schablonbelopp. Svårigheten är att avgränsa i vilka fall en sådan möjlighet skall utnyttjas.

Det andra huvudalternativet är att liksom för närvarande bestämma schablonbeloppen för varje förrättningsland genom prisinsamling. Denna metod är mer komplicerad men ger samtidigt större rättvisa. Min bedömning är att man bör stanna för den sistnämnda metoden. Det huvudsakliga skälet är att den andra metoden innebär en alltför grov schablon och medför svårigheter att avgränsa de länder där särskilda schablonbelopp bör gälla.

Mitt förslag är således att schablonbelopp skall fastställas för varje land. Beloppen bör i princip bestämmas med utgångspunkt i priserna på restauranger som motsvarar restauranger av enklare beskaffenhet i Sverige. En viss uppräknig bör dock ske med hänsyn till att det utomlands kan föreligga svårigheter, med hänsyn till språkproblem m.m., att hålla nere kostnaden på den nivån. Det kan t.ex. vara rimligt att vid bestämmandet av schablonen räkna med att frukosten och middagen i regel intas på det hotell där man bor medan lunchen intas på en lunchrestaurang av normal standard. Det innebär att man vid beräkningen av merkostnaderna för frukost och middag bör kunna utgå från priserna på de hotell som vanligen används för tjänsteresor och då närmare bestämt från de billigaste restaurangalternativen på de hotell som ingår i de stora hotellkedjorna. I prisinsamlingen bör således inte ingå hotell med endast förstaklassrestauranger. Det bör dock finnas utrymme att beakta särskilda förhållanden i landet i fråga, t.ex. beträffande bakteriekultur o.d., vilket kan medföra att man i vissa länder får räkna med att måltiderna intas på restauranger med bättre standard.

Frågan är då hur de nu beskrivna principerna skall komma till uttryck i lagtexten. Som har antytts är det meningen att det liksom för närvarande skall fastställas schablonbelopp för varje land. Enligt nuvarande ordning sker detta i form av *rekommendationer* från RSV:s sida. Rekommendationerna torde i praktiken följas nästan undantagslöst. Det beror naturligtvis till stor del på att de nuvarande beloppen är generösa och att de har stöd i utlandsreseförordningen. Om man, som jag föreslår, begränsar avdrags-

rätten och till följd härav minskar schablonbeloppen kan arbetsgivarna komma att betala ut högre traktamentsbelopp. Det uppkommer då problem i den praktiska tillämpningen att bestämma avdragsbeloppen. Med hänsyn härtill bör schablonbeloppen i fortsättningen fastställas genom bindande föreskrifter. Det innebär samtidigt att grunderna för avdraget bör anges i lagtexten. Det är då knappast tillräckligt att ange att schablonbeloppen skall avse den normala ökningen av levnadskostnaderna, även om mycket av det som enligt det föregående skall beaktas vid beloppsbestämningen kan sägas omfattas av begreppet normalt. En ytterligare precisering av grunderna bör ske genom att det anges att matkostnaderna på förrättningsorten skall avse frukost samt lunch och middag bestående av en rätt som intas på restauranger av normal standard. Vidare bör anges att om det är påkallat av särskilda förhållanden i landet kostnaderna får avse måltider på restauranger med bättre standard.

När det sedan gäller bestämmelserna i övrigt rörande avdrag för ökade levnadskostnader vid utrikes förrättning bör dessa så långt möjligt anpassas till motsvarande bestämmelser för inrikes förrättningar. Det gäller reglerna om att avdragsschablonen skall reduceras när skattskyldig erhållit ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa på en och samma ort under längre tid än tre månader. Vidare bör vissa regler som för närvarande bara gäller vid inrikes förrättning men där RSV i rekommendationer angett att motsvarande regler gäller vid förrättning utom riket införas i lagtext. Däremot bör möjligheten att yrka avdrag för faktiska merkostnader, liksom för närvarande, avse varje förrättning för sig.

Jag har dock inte funnit anledning att införa några ändringar när det gäller beräkning av restid och vilket lands normalbelopp som skall gälla.

6 ÖVRIGA TRAKTAMENTS- FRÅGOR

6.1 Inledning

I detta kapitel behandlas vissa frågor som rör inrikes traktamenten och ökade levnadskostnader.

6.2 Gällande rätt

6.2.1 Avdrag för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänstere- resa

Bakgrund

Med traktamente avses sådan extra ersättning utöver lön som utgår för anställd vid resa i tjänsten utanför den vanliga verksamhetsorten. Med dagtraktamente avses ersättning som utgår för att täcka kostnadsökningen för måltider samt diverse småutgifter. Med natttraktamente avses ersättning som utgår för logikostnader.

Statlig kostnadsersättning var t.o.m. 1990 undantagen från beskattning. Kostnadsersättning vid endagsförrättning gjordes dock skattepliktig redan fr.o.m. den 1 januari 1990.

Enligt 1861 års bevillningsförordning undantogs vad som anvisats för bestridande av kostnader i tjänsten från skatteplikt. Undantagsbestämmelsen gällde i princip alla anställda, men kom i praktiken endast att omfatta

anställda i statlig tjänst. Dessa var de enda som på den tiden uppbar traktamente. I praxis torde dock ha förekommit att andra löntagare än statsanställda fått avdrag för ökade levnadskostnader, som en form av kostnader för intäkternas förvärvande. Systemet med traktamente spreds senare även till den privata arbetsmarknaden. För de privatanställdas traktamenten kom dock skattskyldighet att föreligga.

Tillkomsten av 1910 års skattelagstiftning innebar bl.a. ett klarläggande av principen, att samtliga kostnader, som var att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, fick avräknas (nettobeskattningsprincipen). Det innebar att avdrag medgavs för resekostnader och ökning i levnadskostnaderna, när en skattskyldig för sin verksamhet måste vistas utom den vanliga boningsorten.

På grundval av kommunalskattesakkunnigas förslag i 1917 års betänkande förelades 1920 års riksdag en proposition, som innebar en närmare precisering av bestämmelserna i ett förslag till kommunalskattelag. Propositionen antogs inte, men motsvarande bestämmelser intogs i de samtidigt ändrade bevillnings- och skatteförordningarna. De innebar rätt till avdrag för resekostnader och för ökning i de levnadskostnader som nödvändiggjorts av att någon i och för tjänst, arbetsanställning eller uppdrag, vistats utom bostadsorten.

Försök att förenkla och förtydliga reglerna har under årens lopp gjorts vid ett flertal tillfällen. 1963 reformerades traktamentsbeskattningen. Därefter har området utretts i flera omgångar, bl.a. 1974 och 1983, utan att det har lett till någon lagstiftning. Skattereformen har däremot medfört en grundlig reformering av traktamentsreglerna, främst när det gäller tjänsteresor inom landet. Fr.o.m. 1990 avskaffades avdragsrätten för endagsförrättningar.

Även reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfälligt arbete och dubbel bosättning, som kan sägas ligga traktamentsbestämmelserna nära, har setts över i samband med skattereformen. Den övergripande målsättningen har varit att göra beskattningen av traktamenten neutral.

Inkomsttaxeringen

Till intäkt av tjänst hänförs bl. a. kostnadsersättning som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. första stycket a KL). I fråga om traktamentsersättning gäller särskilda bestämmelser i punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL (punkt 4 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 32 § KL).

Från intäkt av tjänst får avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvida inte för samma kostnader anvisats särskilt anslag som på sätt i 32 § 3 mom. är sagt, ej skall tas upp som intäkt. Avdrag får i enlighet härmed ske för bl. a. ökad levnadskostnad vid resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning (33 § 1 mom. första och andra styckena KL).

Skattskyldiga som i sitt arbete har företagit resor som varit förenade med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten, äger rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han har haft på grund av att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort (punkt 3 första stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. *Tjänsteställe* är 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 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 (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Kostnadsökning enligt första stycket kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter (punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Har arbetsgivare för förrättning inom riket utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter (*dagtraktamente*), och visar

den skattskyldige inte större ökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst med ett belopp per dag som motsvarar 0,5 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § AFL¹ avrundat till närmast tiotal kronor (helt *maximibelopp*). Detta *maximibelopp* avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Som hel dag anses även avresedag om resan har påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan har avslutats efter kl. 19.00. Om resan har påbörjats senare eller avslutats tidigare skall avdraget bestämmas till högst ett halvt *maximibelopp* (punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 33 § KL). Under inkomståret 1993 uppgår helt *maximibelopp* till 170 kr och halvt *maximibelopp* således till 85 kr.

Om den skattskyldige inte har fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag enligt schablon med ett halvt *maximibelopp* per dag (punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad nu sagts skall utredningen avse hans samtliga förrättningar inom riket i nämnda anställning under beskattningsåret (punkt 3 sjätte stycket av anvisningar till 33 § KL).

Avdrag för kostnad för logi vid förrättning inom riket medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren (*nattraktamente*). Detta avdrag får dock inte överstiga ett halvt *maximibelopp* per natt (punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 33 § KL).

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor (punkt 3 åttonde stycket av anvisningarna till 33 § KL).

¹ Basbeloppet för 1993 är 34 400 kr.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt tillhandahållits kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt (punkt 3 nionde stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Som ovan sagts bedöms rätten till och beräknas avdrag för ökade levnadskostnader när tjänsteresan utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagd till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i en följd enligt reglerna i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

Punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL innebär följande.

En avdragsgill fördyring avseende ökade levnadskostnader kan inte anses föreligga enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad. Avdrag medges dock i följande fall, nämligen om arbetet avser endast en kortare tid, arbetet visserligen inte kan betecknas som kortvarigt men ändå typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs, arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att flyttning bör ske till arbetsorten (första stycket).

Oavsett vad som ovan sagts har en skattskyldig, som på grund av sitt arbete flyttat till ny bostadsort, rätt till avdrag för ökade levnadskostnader om bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skäligen på grund av makes eller sambos förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller annan särskild omständighet (andra stycket).

Avdrag enligt denna punkt medges endast om övernattning på arbetsorten äger rum (tredje stycket).

Avdrag medges endast om avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer (fjärde stycket).

Avdrag enligt första stycket medges under längst två år och i övrigt under längst tre år för gifta eller samboende par och under längst ett år för ensamstående skattskyldiga. I den angivna tiden skall inräknas tid under vilken avdrag för samma förrättning medgetts enligt punkt 3. Avdrag

medges dock för längre tid än som sagts nu, om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det (femte stycket).

Avdrag för kostnad för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. För skattskyldiga som avses i punkt 3 medges dock avdrag enligt bestämmelserna i punkt 3 a sjunde stycket. Ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Den schablonmässiga ökningen beräknas

1. för skattskyldiga som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL och som alljämt uppbär kostnadsersättning från arbetsgivaren till 70 procent av helt maximibelopp per dag,

2. för skattskyldiga som medges avdrag enligt första stycket till ett halvt maximibelopp per dag under de första tre månaderna av bortovaron och därefter samt i fall av dubbel bosättning till 30 procent av helt maximibelopp per dag (punkt 3 a sjätte stycket).

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt tillhandahållits kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt (punkt 3 a sjunde stycket).

RINK uttalade av intresse i detta sammanhang följande (SOU 1989:33, del I, s. 108).

"Efter tre månader betraktas den faktiska verksamhetsorten som vanlig verksamhetsort. Det skall finnas en möjlighet för skattemyndigheterna att medge undantag för anställd där det av speciella skäl bör tillåtas avdrag för ökade levnadskostnader med schablonbelopp under längre tid än tre månader."

Vidare i del III, s. 80 - 81:

"Ett argument, som TBS berörde och som några remissinstanser också kom in på, gick ut på att kostnaderna vid en långvarig förrättning inte sjunker efter en viss period utan är tämligen konstanta under hela förrättningstiden. Detta skulle gälla bl.a. för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen. För sådana arbetstagare som bor i husvagn och använder samma arrangemang för sitt kosthåll från första förrättnings-

dagen äger resonemanget naturligtvis riktighet. Det vore i de fallen mest naturligt om kostnadsersättningarna var lika stora under hela förrättningstiden. Det finns i vart fall inget hinder mot att redan från början storleksmässigt anpassa kostnadsersättningarna till de avdragsbestämmelser som föreslås bli tillämpliga efter tremånadersperioden. Det torde å andra sidan vara svårt att med fog hävda att merkostnaderna under detta och liknande slag av förrättningar är så höga som de schablonbelopp som för närvarande gäller som högsta möjliga avdrag under de 15 första dyggen av en långvarig förrättning. En av avsikterna med schablonreglerna är att samtliga typer av förrättningar skall kunna bedömas enligt en och samma avdragsbestämmelse. Det ligger i sakens natur att en schablonregel inte kan ge ett absolut riktigt och rättvist resultat för samtliga berörda grupper. Ett typiskt förrättningsfall innebär att arbetstagaren under en kort tid — ofta några dagar eller någon vecka — bor på hotell och intar sina måltider ofta på restaurang. För att undvika underkompensation i detta fall bör schablonen ligga på en sådan nivå att även detta fall kan inkluderas i schablonregeln och ge en realistisk kompensation. Att följden blir viss överkompensation för andra grupper under en tid får därvid vägas mot de fördelar som en enhetlig schablonregel innebär. Att bryta ut någon speciell grupp av arbetstagare och tillämpa en särskild, från början reducerad schablon på dem skulle motverka förenklingen.

Med hänsyn härtill och på de skäl som TBS i övrigt anfört mot en reducering av avdraget under tremånadersperioden bör således en enhetlig avdragsschablon gälla under hela denna period.

Schablonbeloppet är avsett att täcka merkostnader för frukost, lunch och kvällsmål samt diverse småutgifter. Det av TBS föreslagna beloppet motsvarar det statliga oreducerade dagtraktamentet enligt ARA, 277 kr. år 1989. TBS ansåg att detta traktamente ganska väl gav uttryck för merkostnaden för måltider under ett dygn för den som var hänvisad till att äta på restaurang. Som jämförelse kan erinras om att det efter 15 dygn reducerade dagtraktamentet uppgår till 180 kr. och att dagdelen av det reducerade normalbeloppet uppgår till 167 kr.

Med hänsyn till *dels* att beloppet nu föreslås var oreducerat under en tremånadersperiod, *dels* den förbättring som förslaget att normalt medge avdrag för faktisk logikostnad innebär får det av TBS föreslagna beloppet anses vara för högt. Som tidigare anförts torde de nuvarande traktaments- och normalbeloppen ha kommit att ligga på alltför höga nivåer om man beaktar att det är endast kostnadsökningen som skall ersättas. Utgångsläget för beräkningen av maximibeloppet bör ligga under den av TBS föreslagna nivån och i stället närmast de nuvarande reducerade schablonbeloppen. Merkostnaden för lunch torde stanna vid 10 - 15 kr. För middag torde fördyringen för en kvällsmåltid på restaurang av enkel beskaffenhet jämfört med ett kvällsmål i hemmet kunna uppskattas till 75 - 80 kr. Övrig fördyring, dvs. för frukost och diverse småutgifter torde inte överstiga 50 kr. Totalt ter sig ett maximibelopp om 150 kr mera rimligt."

Vidare på s. 92:

"För att inte åstadkomma en oacceptabelt stor förändring jämfört med nuvarande regler torde det vara ofrånkomligt med särskilda regler för sådana skattskyldiga som tillämpat traktementsschablonen under de tre första månaderna och som fortsätter att arbeta på samma plats under oförändrade förhållanden. Beloppet bör dock ligga under de maximibelopp som gäller under tremånadersperioden. I avsnitt 30.3.3.3 ovan anges 150 kr. som ett skäligt maximibelopp för avdrag vid tjänsteresa med övernattning. Utgångspunkten för nu ifrågakvarande avdrag bör vara ett halvt sådant maximibelopp, dvs. 75 kr."

Föredragande statsrådet uttalade i prop. 1989/90:110 (del 1, s. 355) följande av intresse.

"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. Som jag senare kommer att utveckla (avsnitt 5.3.3.3) föreslår jag att avdrag vid tjänsteresa härvid skall medges med 100 kr. 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 förläggts 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 traktementen inte betalas ut under uppehållet."

Särskilt om begreppet vanliga verksamhetsorten och tjänsteställe

I lagtexten anges vad som avses med den vanliga verksamhetsorten. Den utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad (punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL).

Den anställda har alltså i princip två områden som sin vanliga verksamhetsort, dels ett område med en radie av 50 km runt bostaden, dels ett område med en radie av 50 km runt tjänstestället. Dessa både områden kan ibland komma att helt eller delvis sammanfalla.

För att bestämma verksamhetsorten måste man också definiera begreppet *tjänsteställe*. Reglerna för tjänsteställe har inte ändrats genom skattereformen. I lagtexten (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL) anges vad som skall anses som särskilt tjänsteställe.

Till att börja med är tjänsteställe, enligt lagtexten, den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. För anställd på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället normalt den byggnad där den anställda fullgör huvuddelen av sitt arbete.

Om fullgörandet av huvuddelen av arbetet sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe, enligt lagtexten, som regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Detta kan vara förhållandet för t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl., som i regel inte har någon fast arbetsplats.

Vid bestämmande av tjänsteställe i det enskilda fallen kan äldre rättsfall fortfarande ha betydelse. Här följer en kortfattad redovisning av några sådana avgöranden.

RÅ 1988 ref. 47. Kommungräns, som av arbetsgivare angivits som stationeringsort för skogsarbetare, har inte ansetts som fast tjänsteställe vid beräkning av resekostnadsavdrag, till följd varav skogsarbetarens resor från bostaden till olika arbetsobjekt betraktas som resor i tjänsten.

RÅ 1986 ref. 33. Göran L var under beskattningsåret anställd som maskinist hos Nyköpings Transport- och Maskinaktiebolag. Bolaget, som bedrev arbeten på entreprenad, utförde huvudsakligen markanläggningar samt väg- vatten- och planeringsarbeten. Till största delen använde sig bolaget av egna maskiner. I den mån maskinerna ej sysselsattes i den egna verksamheten hyrdes de ut till andra företag. Rörligheten var stor inom företaget och anställda och maskiner förflyttades ofta från plats till plats. Bolaget hade kontor och verkstad i Nyköping där maskinisterna hämtade och lämnade arbetsmaterial, mottog arbetsorder samt lämnade arbetstids-

kort och maskinsedlar. Bolagets verkstad ansågs utgöra Göran L:s tjänsteställe. (För resor till annan arbetsplats än verkstaden i Nyköping var Göran L berättigad till avdrag såsom för tjänsteresor. Rätt till sådant avdrag förelåg inte bara när han anträtt eller avslutat resan på verkstaden utan också när han företagit resan mellan bostaden och förrättningsstället.)

RÅ 1986 ref. 17. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL om avdrag för ökade levnadskostnader har för skattskyldig som varit anställd på en större jordbruksfastighet, särskilt tjänsteställe inte ansetts föreligga utan bostaden har ansetts utgöra hans vanliga verksamhetsort.

RÅ 1977 ref. 116. En person, som tagit anställning på en viss ort och som omedelbart därefter påbörjat en ettårig kurs på annan ort, ansågs ha anställningsorten som vanlig verksamhetsort.

KMRG:s dom 1993-02-16 mål nr. 4799-1992. (Beslut enligt 44 § UBL) Gotlands Kustartilleriförsvaret (GK/KA 3) yrkade att det skulle fastställas att reservofficerare vid författningens tjänstgöring har bostaden som tjänsteställe med påföljd att skatteavdrag inte skulle behöva verkställas för traktamentsersättning intill de avdragsgilla beloppen och för resor mellan bostadsort och tjänstgöringsort. Länsrätten uttalade:

"Vad som upplysts i målet om reservofficerarnas tjänstgöring ger ej annat vid handen än att de under sin författningensliga tjänstgöring har tillgång till särskilt tjänsteställe antingen i form av den plats där huvuddelen av tjänstgöringen fullgörs eller den plats där den anställde är placerad inom försvarsorganisationen och varifrån han påbörjar och avslutar sin tjänstgöring. Efter-som särskilt tjänsteställe finns, skall den vanliga, verksamhetsorten enligt huvudregeln bestämmas med utgångspunkt härifrån. Den omständigheten att de anställda genom avtal medgivits behålla bostadsorten som stationeringsort kan inte föranleda någon annan bedömning. Ej heller kan arbetsförhållandena för reservofficerarna jämföras med förhållandena för sådana byggnads- och anläggningsarbetare för vilka bostad enligt ovan angivna anvisningspunkt betraktas som särskilt tjänsteställe."

Kammarrätten i Göteborg delade LR:s bedömning.

RÅ 1988 ref. 11. Domen avsåg arbetsgivaravgifter. Styrelseledamöter och ledamot i studiekommittén hos Svenska Metallindustriarbetarförbundets avdelning 28, Skara - Varabygden, var uppdragstagare i förhållande till

kommittén. Avdelningens sammanträdeslokaler ansågs inte som deras tjänsteställe.

När det gäller brandmän eller annan personal som normalt har (del av) sin verksamhet förlagd till en brandstation e.d., har RSV i brevsvaret ansett brandstationen utgöra tjänsteställe.

För musiker eller skådespelare etc. som tar en tillfällig anställning/tillfälligt uppdrag på annan ort, har RSV i brevsvaret ansett tjänstestället vara platsen för framträdandet.

Särskilt om begreppet ort

När det gäller att avgöra om en tjänsteresa utom den vanliga verksamhetsorten har varit förlagd till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i följd, måste man ha klart för sig vad som menas med begreppet ort.

Någon definition av vad som menas med ort finns inte i lagtexten eller förarbetena till denna.

RSV har i "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1992 års taxering" (del 1, s. 256 f.) uttalat följande till vägledning av vad som menas med ort.

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

Det är inte tillräckligt att arbetet utförts på annan plats. Ett byte av nattlogi som är betingat av det nya arbetets förläggning, måste också ha skett. Detta följer av att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader förutsätter övernattningskostnader. Någon ökning av levnadskostnaderna anses inte uppkomma vid endagsförändringar.

Vad sedan gäller hur långt bort arbetet och nattlogin 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 en 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 mening 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.

Det åligger den anställda att informera arbetsgivaren om att den anställda har bytt övernattningsställe om detta inte är uppenbart för arbetsgivaren.

Kortare uppehåll samt semester- och sjukdomsperioder leder till att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån. En förutsättning för en sådan förlängning är att traktamente inte betalats ut under uppehållet. --- 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."

RSV har utfärdat rekommendationer avseende uppehåll i löpande förrättning (RSV Dt 1992:24).

Avdrag för preliminär skatt

Har ersättning för ökade levnadskostnader lämnats vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL gäller följande i preliminärskattehänseende. Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger de schablonbelopp som gäller för avdrag för sådana kostnader, eller såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. På ansökan av den som betalar ut ersättning får skattemyndigheten besluta att, i den mån tjänsteresa varar mer än tre månader, motsvarande skall gälla till den del ersättningen inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf (10 § första stycket UBL). Regler i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2.

Arbetsgivaravgifter

I underlaget för beräkning av avgifterna ingår vad arbetsgivaren under året har utgett bl.a. som lön i pengar. Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminär skatt (2 kap. 3 § första stycket SAL). Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter är således detsamma som för preliminärskatteavdrag (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Egenavgifter

Om ersättning som skattemässigt är att hänföra till inkomst av tjänst men vid beräkning av sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst utgör inkomst av annat förvärvsarbete skall ersättningen ingå i underlaget för egenavgifter. I ersättningen kan ingå kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminär skatt (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Pensionsgrundande inkomst

I den mån kostnadsersättning inte undantas enligt 10 § UBL vid beräkning av preliminär skatt är den att jämställa med inkomst av anställning och därför pensionsgrundande (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Kontrolluppgiftsskyldighet

Arbetsgivare som vid tjänsteresa har betalat ut traktamentsersättning som understiger eller motsvarar de schablonbelopp för vilka den anställde har rätt till avdrag eller såvitt gäller kostnad för logi det faktiska utläggget, skall i kontrolluppgiften ange att sådan ersättning har betalats ut. Det utbetalda beloppet behöver dock inte anges. Efter föreläggande av skattemyndighet skall den kontrolluppgiftsskyldige lämna uppgift även om de utbetalda beloppens storlek (3 kap. 4 och 5 §§ LSK).

Ersättning för ökade levnadskostnader som enligt 10 § första - tredje styckena UBL skall ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt,

skall i kontrolluppgift anges som lön, arvode eller motsvarande (3 kap. 9 § LSK). I övrigt jämför motsvarande avsnitt i kap. 2.

6.2.2 Preliminär skatt och arbetsgivaravgifter på traktamentsersättningar som utgår för längre tid än tre månader

Avdrag för preliminär skatt

Som framgått av den tidigare lämnade redovisningen av gällande rätt för traktamentsersättningar skall avdrag för preliminär A-skatt göras på sådana ersättningar som utgått vid tjänsteresa under kortare tid än tre månader endast till den del ersättningarna överstiger avdragsgillt belopp enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

På ansökan av den som betalar ersättning får skattemyndigheten besluta att i den mån tjänsteresa varar mer än tre månader motsvarande skall gälla till den del ersättningarna inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf (10 § första stycket UBL).

Den sist angivna regeln, den s.k. dispensregeln, gäller alltså endast under förutsättning att det är fråga om ersättning som utgår vid tjänsteresa.

En liknande regel finns också i 11 § UBL. På ansökan av arbetsgivaren får skattemyndigheten besluta att vid beräkning av preliminär A-skatt hänsyn inte skall tas till förmån av fri hemresa eller ersättning för kostnad för hemresa med allmänna kommunikationer till den del förmånen eller ersättningen inte överstiger avdragsgillt belopp enligt punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL (11 § fjärde stycket UBL). Till skillnad från 10 § UBL krävs det alltså inte för dispens enligt 11 § UBL att det är fråga om en tjänsteresa.

Dispensregeln tillkom genom 1990 års skattereform.

Föredragande statsrådet anförde följande avseende förfarandereglerna (prop. 1989/90:110, del 1, s. 362).

"Omläggningen av traktamentsbeskattningen skapar förutsättningar för betydande förenklingar i fråga om uttaget av preliminär skatt och redovisningen i självdeklarationerna.

Beräkningen av preliminär skatt på traktamentsersättning vid tjänsteresa kan kopplas samman med de föreslagna avdrags-schablonerna, i huvudsak på samma sätt som nyligen föreskri-

vits beträffande ersättning för resa med egen bil i tjänsten (10 § andra stycket UBL enligt SFS 1989:1025). Traktamentsersättning som uppgår till högst avdragsgillt belopp vid inkomsttaxeringen bör sålunda undantas från underlaget för beräkning av preliminär skatt medan eventuell överskjutande del bör ingå.

Deklarationsredovisningen kan förenklas på så sätt att traktamentsersättning som motsvaras av en avdragsrätt inte behövas upp. Det bör vara tillräckligt att arbetsgivaren genom en markering på kontrolluppgiften anger att ersättning har lämnats. De föreslagna tjänstereschablonerna för avdrag är nämligen så lättillämpade att det vid taxeringen normalt bör kunna förutsättas att arbetsgivarens bedömning i avdragsfrågan är riktig.

Rätten att tillämpa tjänstereschablonerna avser förrättningar under en tremånadersperiod. För tid därefter avses att avdragsrätten skall bedömas enligt bestämmelserna om avdrag vid s.k. tillfällig anställning (punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL). För sådana fall skulle det enligt min mening föra för långt att utan närmare underlag vid taxeringen av den anställde regelmässigt godta arbetsgivarens bedömning i avdragsfrågan. Förfarandet kan emellertid förenklas även här. På ansökan av arbetsgivaren bör skattemyndigheten redan på källskattestadiet kunna göra en bedömning av förhållanden i det enskilda fallet och, om avdragsrätt föreligger, fatta beslut som innebär både att ersättningen och de motsvarande kostnaderna inte behöver redovisas i deklARATIONEN och att ersättningen inte skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt."

För den som betalar ut traktamentsersättning under mer än tre månader innebär reglerna att han måste göra flera ställningstaganden. Till att börja med måste utbetalaren avgöra om förrättning pågått på en och samma ort i en följd i mer än tre månader. Dessutom måste han ta ställning till om förhållanden enligt punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL är för handen och dispens därför bör sökas enligt 10 § UBL.

Arbetsgivaravgifter

Eftersom i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter ingår kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminär skatt kommer ett dispensbeslut att även påverka arbetsgivaravgifterna. I övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2.

Hanteringen av dispensansökningar

En ansökan om att skattemyndigheten skall fatta ett dispensbeslut enligt 10 § UBL, lämnas till den skattemyndighet hos vilken utbetalaren är registrerad för inbetalning av mottagarens skatt.

Utredningen har vänt sig till samtliga skattemyndigheter i Sverige med en förfrågan för att få en uppfattning om omfattningen av dispensansökningar och hanteringen av dessa. Svar har inkommit från de flesta lokala skattekontor och länsskattekontor.

Av svaren har sammanfattningsvis följande framkommit. Under 1991 inkom totalt 3 321 ansökningar till skattemyndigheterna varav 87 var s.k. projektdispensansökningar. För 1992 (t.o.m. 30 oktober) var motsvarande siffror 1 078 (vilket för hela året bör motsvara ca 1 300) resp. 333 (vilket för hela året bör motsvara ca 400). Antalet ansökningar har alltså drastiskt minskat under 1992 men andelen projektansökningar av de totala antalet ansökningar har ökat med ca sex procentenheter från ca 24 % till ca 30 %.

Av antalet inkomna ansökningar under 1991 bifölls ca 92 % och av antalet inkomna ansökningar under 1992 (t.o.m. 30 oktober) bifölls ca 90 %.

Den tid för vilken dispens ansöktes för s.k. projekt avsåg som kortast två veckor och som längst 6 år och 4 månader.

De namnlistor som normalt skall skickas in till skattemyndigheten efter årets slut när projektdispens har beviljats har i många fall inte inkommit och vid vissa skattekontor anser man att det är svårt att kontrollera om namnlista inkommit. Uppföljning har endast gjorts i begränsad omfattning.

6.3 Problemavgränsning

6.3.1 Direktiven

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör enligt direktiven vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt

beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskilda som arbetsgivare.

Enligt direktiven kan utredningsmannen också ta upp andra frågor som rör inkomstslaget tjänst och som avser förenklingar av regelsystemet.

6.3.2 Framförd kritik

Byggtreprenörerna har framfört kritik mot kravet på dispens för att preliminär skatt och socialavgifter inte skall behöva betalas på hela traktamentsbeloppet sedan en tjänsteförrättning varat mer än tre månader. Helst önskar man att regeln slopas och att man endast har en nivå på schablonavdragen för ökade levnadskostnader i punkt 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Om tremånadersdispensen ändå behöver finnas kvar efterlyser *Byggtreprenörerna* en definition av begreppet "ort" eftersom tolkningen av detta begrepp har stora administrativa och svåröverblickbara ekonomiska följder för både de anställda och arbetsgivarna. Man förordar att ny ort skall föreligga efter ett visst minsta avstånd mellan den nya orten eller arbetsstället och den föregående orten/arbetsstället. Dessutom efterlyser *Byggtreprenörerna* en precisering av förrättning och förrättningsort med avseende på tvåårsregeln för byggnadsarbetare.

Även från *andra håll inom näringslivet* har kritik framförts mot dispensförfarandet.

Skattemyndigheterna har också riktat kritik mot dispensregeln. Av den enkät som utredningen genomfört framgår, att man från flera skattekontor ifrågasätter behovet av regeln eftersom det i många fall endast görs — och kan göras — en ytterst begränsad kontroll innan dispens beviljas.

6.3.3 Problemområden

De nya traktamentsbeskattningsreglerna som tillkom genom skattereformen har tillämpats endast under några år. I direktiven anförs att de nya traktamentsbeskattningsreglerna vållar problem av administrativ art. Som framhölls i utredningens delbetänkande (SOU 1992:57) hänger en del av dessa problem samman med att traktamentena genom skattereformen blivit skattepliktiga också för statligt och kommunalt anställda. Härigenom har en stor mängd nya skattskyldiga och arbetsgivare måst sätta sig in i traktamentsbeskattningsreglerna och skapa administrativa rutiner för tillämpningen av dessa. Detta har skapat övergångsproblem, vilka numera till stor del synes vara lösta.

Ett problemområde återstår emellertid när det gäller traktamenten nämligen dispensregeln i 10 § UBL. Frågan om dispensregeln kan mjukas upp eller rent av avskaffas togs upp redan i delbetänkandet. Frågan ansågs då behöva utredas ytterligare.

Dispensansökningar har förekommit under 1991 och 1992 i relativt stor omfattning även om antalet har minskat under 1992. Det är främst de stora byggföretagen som har ansökt om dispens för sina anställda vid olika projektbyggen. Med tanke på lågkonjunkturen inom framför allt byggbranschen är det logiskt att antalet ansökningar har minskat kraftigt under 1992. En dispensansökan behöver i praktiken bara innehålla uppgifter om projektets art och plats, under vilken tid det skall fortgå samt skälen för dispens. Sökanden behöver inte heller uppge namnen på de anställda som omfattas av ansökningen. Däremot skall sökanden vid beskattningsårets utgång till skattemyndigheten insända en förteckning över de anställda som omfattas av en sådan projektdispens. Vissa företag tycks också ha uppfattat bestämmelserna så att man kan söka generell dispens för företagets samtliga arbetsplatser. I några fall har också sådan generell dispens medgivits.

Skattemyndigheternas kontroll blir på grund av de bristfälliga uppgifterna i ansökningarna mycket översiktlig. Ca 90 - 92 procent av ansökningarna bifalls. Någon uppföljning av medgivna dispenser görs i regel inte. I den mån uppföljning sker är det oftast i samband med revision hos arbetsgivaren.

Frågan om dispensregeln bör mjukas upp eller slopas aktualiserar även andra frågor som rör traktamentsbestämmelserna. För det första är det frågan om man även fortsättningsvis bör ha två avdragsschabloner, en för de första tre månaderna och en annan för tiden därefter, eller om man bör ha endast en enda. För det andra kommer man in på bedömningen av vad som menas med "ort" i punkt 3 åttonde stycket av anvisningarna till 33 § KL, eftersom dispensregeln aktualiseras endast om ett arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagd till en och samma ort inom riket under längre tid än tre månader i en följd. Det finns anledning att överväga dispensregeln i 10 § UBL och därmed sammanhängande frågor. Det bör dock redan här förutskickas att någon genomgripande bearbetning av det ifrågavarande regelkomplexet inte varit möjlig inom utredningens korta tidsram.

6.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Om ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utgår för längre tid än tre månader på en och samma ort skall preliminär A-skatt och arbetsgivaravgifter beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger de i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL angivna schablonbeloppen. Det nuvarande kravet på beslut av skattemyndigheten för att preliminär skatt och arbetsgivaravgifter inte skall behöva beräknas på hela ersättningsbeloppet i sådana fall slopas.

Det föreslås dock att sådant beslut av skattemyndighet skall krävas om ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utgår för längre tid än två år på en och samma ort.

Vidare föreslås att utbetalaren i kontrolluppgift skall ange om ersättning för ökade levnadskostnader utgått under en och samma tjänsteresa för längre tid än 90 dagar under beskattningsåret.

Preliminär skatt och arbetsgivaravgifter på traktamentsersättningar som utgår för längre tid tre månader

Rätten för arbetsgivaren att vid uppbörderna av källskatt och arbetsgivaravgifter undanta traktamentsersättning som inte överstiger avdragsschablonerna avser förrättningar som varar längst tre månader. Beträffande denna period ansågs schablonreglerna vara så lättillämpade att det vid taxeringen

normalt borde kunna förutsättas att arbetsgivarens bedömning i avdragsfrågan var riktig. För tiden därefter, då avdragsrätten skall bedömas enligt bestämmelserna om avdrag vid s.k. tillfällig anställning (punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL), gjordes en annan bedömning. Föredragande statsrådet uttalade i förarbetena (prop. 1989/90:110 del 1, s. 362) att det enligt hans mening skulle föra för långt att utan närmare underlag vid taxeringen av den anställde regelmässigt godta arbetsgivarens bedömning i avdragsfrågan och anförde vidare:

"Förfarandet kan emellertid förenklas även här. På ansökan av arbetsgivaren bör skattemyndigheten redan på källskattestadiet kunna göra en bedömning av förhållandet i det enskilda fallet och, om avdragsrätt föreligger, fatta beslut som innebär både att ersättningen och de motsvarande kostnaderna inte behöver redovisas i deklarationen och att ersättningen inte skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt."

Det förutsattes således att skattemyndigheten redan på källskattestadiet skulle kunna göra en bedömning av förhållandena i det enskilda fallet.

Av enkätsvaren från de lokala skattekontoren framgår att man där anser att man, i de flesta fallen, inte kan få tillräckligt med uppgifter från sökandena för att kunna gör en sådan bedömning. Det blir mera en översiktlig prövning av att arbetet skall utföras utanför 50-kilometersgränsen från bostaden. I projektdispensfallen kan inte ens en sådan kontroll göras eftersom det inte är känt vilka som kommer att arbeta på arbetsplatsen/projektet. Även arbetsgivarna anser att förfarandet är en onödig omgång även om ett positivt beslut i viss mån ses som ett förhandsbesked.

Frågan är då om man kan undvara dispensregeln i 10 § UBL. Den frågan kan besvaras endast om man gör klart för sig inte bara hur regeln tillämpas för närvarande utan också vad den egentligen har för funktion. Av de nyss återgivna uttalandena framgår att meningen är att man i ifrågavarande fall skall pröva om förutsättningar föreligger för avdragsrätt enligt punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Som förutsättningar, enligt nämnda lagrum, gäller bl.a. flera olika rekvisit med avseende på bl.a. arbetets längd, t.ex. "kortare tid" och "tidsbegränsad till sin natur", och vidare — för det fall arbetet varar längre än t.ex. den tvåårsgräns som föreskrivs med avseende på första stycket i anvisningspunkten — att

avdrag kan medges för längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det. Några närmare anvisningar vad som menas med de angivna rekvisiten finns inte i lagtexten.

Det är tydligt att det kan vara svårt för en arbetsgivare att på ett korrekt sätt tillämpa de ifrågavarande bestämmelserna och att det därför kan vara mindre lämpligt att ge arbetsgivarna fria händer att avgöra om en ersättning skall ligga till grund för preliminärskatt och arbetsgivaravgifter eller ej. Av betydelse i sammanhanget är dock vilken effekt arbetsgivarens bedömning får i det enskilda fallet. Det kan då konstateras att den som mottar ersättningen, dvs. den skattskyldige, inte vid taxeringen är bunden av den bedömning som arbetsgivaren gör och för övrigt inte heller av skattemyndigheternas ställningstagande i ett ärende om dispens enligt 10 § UBL. Den skattskyldige kan visserligen få vidkännas ett avdrag för preliminärskatt beroende på hur arbetsgivaren agerar, men han har alltid möjlighet att få avdragsfrågan prövad vid taxeringen utan att då vara bunden av hur frågan hanterats på preliminärskattestadiet. Å andra sidan torde inte heller skattemyndigheterna vid taxeringen vara bundna av de bedömningar som gjorts på preliminärskattestadiet. Det bör emellertid uppmärksammas att för det fall dispens meddelas, detta i praktiken får stor betydelse för taxeringen av den skattskyldige. Arbetsgivaren behöver då inte uppge ersättningen i kontrolluppgiften och den skattskyldige behöver inte redovisa ersättningen i deklarationen. Även om de bedömningar som sker i preliminärskattestadiet således inte formellt torde hindra skattemyndigheterna från att vid taxeringen inta en annan ståndpunkt kommer bedömningarna i praktiken normalt att följas.

För arbetsgivarens del är läget annorlunda. Om han inte begär dispens enligt 10 § UBL i fall som avses i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL torde han inte komma ifrån skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter på utbetald traktamentsersättning. Arbetsgivaren blir alltså inte hjälpt av om arbetstagaren vid taxeringen medges avdrag för ökade levnadskostnader. Det är dock möjligt att en arbetsgivare i efterhand kan ansöka och få dispens.

Har arbetsgivaren fått avslag på en ansökan om dispens torde han i princip också vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter även om arbetstagaren sedermera får avdrag för ökade levnadskostnader vid taxeringen.

Det torde dock i ett sådant fall finnas möjligheter att genom omprövning, överklagande eller i annan ordning få till stånd en likformig bedömning.

Vad händer då om arbetsgivaren får dispens men det sedermera vid taxeringen av arbetstagaren visar sig att avdrag rätteligen inte skall medges för ökade levnadskostnader? Något hinder att vägra arbetstagaren avdrag föreligger som nämnts inte. Har arbetsgivaren lämnat korrekta och fullständiga uppgifter till grund för dispensansökningen torde däremot arbetsgivaravgifter inte kunna påföras i efterhand. Men även om arbetsgivaren lämnat oriktiga uppgifter är det tveksamt om arbetsgivaravgifter kan påföras.

Sammanfattningsvis kan sägas att det i och för sig kan finnas behov av ett dispensförfarande för att klarlägga om förutsättningarna föreligger för avdragsrätt enligt punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Nuvarande dispensförfarande synes emellertid inte fungera så som var avsett. Till en del synes detta bero på att arbetsgivaren är nödsakad att begära dispens för att inte automatiskt bli skyldig att betala arbetsgivaravgifter på traktamentsersättningar som utges mer än tre månader i sträck samtidigt som det i den praktiska tillämpningen är svårt — eller i vissa fall omöjligt — att i förväg få fram tillräckliga uppgifter för att en prövning skall kunna ske mot samtliga förutsättningar i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Av det anförda framgår vidare att det inte är helt klart vilken innebörd nuvarande regler har.

Det är sålunda tydligt att det i vissa fall inte ens är möjligt att för den prövning i förväg som det är fråga om, få fram tillräckliga uppgifter för att bedöma avdragsrätten enligt punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Vid sådant förhållande bör man inte ha ett dispensförfarande som i princip förutsätter att en fullständig prövning av avdragsrätten kan ske. Frågan är då hur man bör reglera de ifrågavarande fallen för framtiden. En möjlighet kunde vara att ändra de grundläggande reglerna i punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL så att det blir enklare att avgöra om avdragsrätt föreligger eller ej. Det har dock inte varit möjligt för utredningen att på den korta tid som stått till buds finna en lösning i den riktningen. Den bästa lösningen nu torde vara att avskaffa dispensregeln och införa en bestämmelse i 10 § UBL som innebär att ersättning för ökade levnadskostnader, som lämnas vid sådan tjänsteresa där rätten till avdrag för kost-

naderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL, skall ingå i underlaget för bedömning av preliminär A-skatt till den del ersättningen överstiger de i nämnda anvisningspunkt angivna schablonbeloppen.

En sådan åtgärd bör dock kompletteras med vissa andra åtgärder. För det första bör det införas en skyldighet att lämna uppgifter i kontrolluppgiften. För det andra bör det finnas kvar en dispensregel för det fall tjänsteresa har pågått mer än två år på samma ort. I kontrolluppgiften bör arbetsgivaren ange om han har betalat ut ersättning för ökade levnadskostnader under en och samma tjänsteresa för längre tid än tre månader.

Det anförda innebär att arbetsgivaren under året måste avgöra om det föreligger fall som sägs i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Detta kan som tidigare sagts många gånger vara förenat med svårigheter. Men redan i dag får arbetsgivaren göra en sådan bedömning när det gäller t.ex. projektdispenserna. Skattemyndigheterna kan som tidigare nämnts inte heller göra den egentliga prövning som är avsedd. Det innebär en betydande förenkling att avskaffa dispensförfarandet för de första två åren av en tjänsteresa. För tjänsteresor som varar längre tid bör dock dispens krävas med hänsyn till att det vid inkomsttaxeringen kan medges avdrag endast om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

En annan fråga som uppkommer i samband med dispensregeln är hur begreppet "ort" i punkt 3 åttonde stycket av anvisningarna till 33 § KL skall tolkas. Har byte av ort skett, behöver någon dispens inte sökas. Men har byte av ort inte skett måste dispens sökas om arbetsgivaren inte vill göra avdrag för preliminär skatt och betala arbetsgivaravgifter på hela traktamentsbeloppet. RSV har försökt att definiera begreppet. Trots detta uppkommer det ändå problem för arbetsgivaren att avgöra när byte av ort har skett.

Det framstår som angeläget med en klarare lagstiftning i detta hänseende. En möjlighet är att, som Byggentreprenörerna förordat, ha en gräns kring arbetsplatsen. Införandet av en sådan eller någon liknande ordning förutsätter dock mer ingående överväganden än som varit möjliga inom utredningens ram. Jag lägger därför inte fram något förslag i denna del.

7 BOSTADSFÖRMÅN

7.1 Bakgrund

Skattereformen innebar inga ändrade regler beträffande bostadsförmåner.

Bestämmelserna om värdering av bostadsförmån i 42 § första stycket står kvar oförändrade sedan KL:s tillkomst 1928. Med i orten gällande hyrespris förstås det belopp som i årlig hyra inom samma ort vanligen betalas för en bostad av samma storlek och standard.

Vid UBL:s tillkomst (dåvarande uppbördsförordningen, 1953:272) angavs i 8 § att värde av bostadsförmån skulle ingå i underlaget för beräkning av preliminär A-skatt. Dåvarande RN fastställde de värden som skulle tillämpas inom *olika delar av riket* vid beräkning av preliminär A-skatt. Dessa värden skulle anges i skattetablerna.

Genom lagändring 1961 (prop. 1961:188, bet. 1961:BevU79, rskr. 1961:410, SFS 1961:627) gjordes den ändringen att de värden som RN fastställde skulle avse värdena genomsnittligt inom riket.

Därefter kvarstod bestämmelsen om värdering av bostadsförmån vid beräkning av preliminär A-skatt i princip oförändrad fram till en lagändring år 1987.

Vid 1987 års ändring fick 8 § tredje stycket UBL sin nuvarande lydelse (prop. 1987/88:52, bet. 1987/88:SkU8, rskr. 1987/88:96, SFS 1987:1305). Ändringen innebär att det i 8 § tredje stycket UBL anges att förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad skall värderas efter de särskilda riktvärden som skall bestämmas för olika områden i riket som är väsentligt enhetliga i fråga om kostnader. Skälen till lagändringen var att få en bättre överensstämmelse mellan det

preliminära skatteuttaget och det slutliga. Även det förhållandet att de preliminära värdena avsågs ligga till grund för beräkning av arbetsgivaravgifter beaktades.

I propositionen uttalade föredragande statsrådet följande (prop. 1987/88:52, s. 63 - 64).

"Preliminärskattevärdet för bostadsförmån bestäms för närvarande efter ett genomsnittligt värde för hela riket. Värdet bygger på SCB:s årliga bostads- och hyresundersökningar och utgör ett genomsnitt för fyra regioner, nämligen Stor-Stockholm, Stor-Göteborg, kommuner med mer än 75 000 invånare samt övriga kommuner. Jag anser att detta statistiska grundmaterial bör tas till vara för att förbättra preliminärbeskattningen. Det kan diskuteras om man bör förbättra underlaget ytterligare genom att utvidga prismsamlingen till flera regioner. I det till lagrådet remitterade lagförslaget till ändring i 8 § uppbördslagen bestämdes antalet regioner för vilket riktvärden skulle tas fram till fyra. Som motiv anfördes att fyra värdeområden var en tillräcklig differentiering men att indelningen borde kunna ändras om det i framtiden skulle finnas behov av det med hänsyn till befolkningsutvecklingen m.m. Lagrådet har kritiserat förslaget på denna punkt. Lagrådet anser det olämpligt att i lagtexten låsa fast antalet områden till fyra. Jag har erfarit att senast gjorda undersökningar beträffande bostadskostnader inom olika områden visar på att prisskillnaderna i vissa fall varit så små att det finns skäl att använda samma värden för dessa områden. Jag ansluter mig till lagrådets uppfattning.

Lagrådet anser också att den aktuella regeln för att bättre överensstämja med grundlagens krav bör byggas ut så att det framgår efter vilka principer uppdelningen av riket på olika områden bör ske. Lagrådet föreslår att indelningen sker i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Jag ansluter mig till lagrådets uppfattning även i denna fråga."

7.2 Gällande rätt

7.2.1 Inkomsttaxeringen

Till intäkt av tjänst hänförs bl.a. förmån av bostad som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. första stycket a KL). Det är hyresvärdet av bostaden som skall tas upp som intäkt. För den som är anställd och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid

löneförmånernas uppskattning (punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL).

Det finns dock undantag där bostadsförmån inte är skattepliktig. Som intäkt tas inte upp kostnadsersättning i form av utlandstillägg och därmed likställda förmåner såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning eller däremot svarande förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet. Inte heller skall förmån av fri bostad som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige tas upp till beskattning (32 § 3 mom. KL). Värnpliktig tillkommande naturaförmåner är skattefria. Detta gäller även vissa andra personalgrupper vid försvarsmakten som avlönas enligt de för värnpliktiga gällande grunder (punkt 6 av anvisningarna till 32 § KL). I den mån dessa kategorier skattskyldiga i sin tjänstgöring åtnjuter bostadsförmån är den alltså skattefri.

Angående värdesättningen av bostadsförmån som ingår i avlöning meddelas bestämmelser i 42 § KL och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund (42 § första stycket KL). Ibland kan det på en ort saknas möjlighet att uthyra bostäder och något hyrespris för orten kan för den skull inte fastslås. Särskilt gäller detta i glest befolkade orter, där befolkningen huvudsakligen består av jordbrukare, vilka bo på fastigheter, som av dem brukas. Den omständigheten, att uthyrningsmöjlighet inte föreligger, medför dock inte, att bostadsförmån saknar värde. Vid bestämmande av bostadsförmånens värde i nu angivet fall kan hyrespriset i kringliggande orter tjäna till ledning (punkt 1 första stycket av anvisningarna till 42 § KL).

Är tjänstebostad med hänsyn till vederbörande tjänsteinnehavare i tjänsten åliggande representationsskyldighet större än som skäligen kan anses erforderligt för en person i motsvarande ställning men utan särskild, med tjänsten förenad representationsskyldighet, skall såsom värde å bostadsförmånen upptagas endast vad som kan anses motsvara en bostad av

sistnämnda beskaffenhet. Motsvarande gäller, om tjänstebostad av annan anledning är större än som kan anses erforderligt för tjänsteinnehavarens och hans familjs behov. Har tjänsteinnehavare fått utge ersättning för bostadsförmån, skall givetvis bostadens uppskattade värde därmed minskas (punkt 3 av anv. till 32 § KL).

Jämkning av bostadsförmånsvärde kan i övrigt ske endast i begränsad omfattning enligt följande. I fråga om praktikanter, lärlingar, elever vid sjuksköterskeskolor och liknande förekommer, att vederbörande under utbildningstiden åtnjuter naturaförmåner, (fri kost, fri bostad) eventuellt jämte en mindre kontantersättning, som närmast har karaktär av fickpengar. I sådana fall får värdet av naturaförmånerna jämkas och upptas till det lägre belopp, som med hänsyn till kontantersättningens storlek och övriga förhållanden framstår som skäligt (punkt 1 tredje stycket av anv. till 42 § KL).

7.2.2 Avdrag för preliminär skatt

Vid utbetalning av kontant ersättning för arbete skall den som betalar ut ersättning göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt (skatteavdrag) (39 § 1 mom. UBL).

Åtnjuter skattskyldig jämte kontant inkomst andra förmåner skall preliminär A-skatt beräknas efter inkomstförmånernas sammanlagda värde. Har den skattskyldige utgett ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp (8 § första stycket UBL).

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad skall beräknas enligt följande grunder. Riket delas in i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Förmånsvärdet av en bostad inom varje område skall bestämmas till det genomsnittliga värdet för jämförbara bostäder inom området. Om bostaden är belägen utom tätort med närmaste omgivning skall dock värdet bestämmas till det lägsta av nämnda genomsnittsvärden reducerat med tio procent (8 § tredje stycket UBL).

Värdet av annan bostadsförmån än som nyss angetts skall beräknas enligt 42 § andra stycket KL samt punkt 1 andra och tredje styckena av anvisningarna till 42 § KL (8 § fjärde stycket UBL). Exempel på sådana

bostadsförmåner som inte skall värderas enligt schablon är semesterbostad och förmån av bostad som är belägen utomlands. Enligt 42 § andra stycket KL skall värdet av förmån, som ingår i lön eller annan inkomst beräknas till marknadsvärdet.

Med marknadsvärdet avses det pris som betalas på orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i lön eller annan inkomst. Om ett sådant pris inte direkt kan anges, skall värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL).

Jämkat värde enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 42 § KL skall beaktas även från preliminärskattesympunkt om förmånen skall värderas till marknadsvärdet och inte efter schablon.

När det gäller värderingen av andra bostadsförmåner än sådana som avses i 8 § tredje stycket UBL, hänvisas således till bestämmelser i KL som, förutom punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 42 §, vid inkomsttaxeringen inte tillämpas för bostadsförmån.

RSV har utfärdat rekommendationer m.m. om vissa förmåner att tillämpas vid avdrag för preliminär skatt för inkomståret 1993, vid beräkning av arbetsgivaravgift för utgiftsåret 1993 och vid 1994 års taxering (RSV Dt 1992:23).

RSV:s föreskrifter (RSFS 1992:6) om värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och inte är semesterbostad att tillämpas vid beräkning av preliminär skatt för inkomståret 1993 och vid beräkning av arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1993 framgår av tabellen nedan.

Tabell 7:1

Region	Bostadsförmånsvärdet i kr/månad				
	1 rum	1 rum och kök	2 rum och kök	3 rum och kök	varje rum därutöver
Stor-Stockholm	1 475	2 250	3 200	4 050	1 075
Stor-Göteborg	1 550	2 400	3 350	4 050	1 050
Kommuner i övrigt med mer än 75 000 invånare	1 375	2 100	3 000	3 800	825
Övriga kommuner	1 325	2 000	2 900	3 650	825
Bostad belägen utanför tätort med närmaste omgivning	1 175	1 800	2 650	3 300	750

(Jämför i övrigt motsvarande avsnitt i kap. 2.)

7.2.3 Arbetsgivaravgifter

Underlag för beräkning av 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 eller i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket AFL, annan ersättning för utfört arbete (2 kap. 3 § första stycket SAL). Härav följer bl.a. att förmånsvärdet av fri bostad som huvudregel skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Skattepliktiga naturaförmåner skall, enligt 5 § lagen (1984:668) om uppörd av socialavgifter från arbetsgivare, USAL, tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första - fjärde styckena UBL. Detta innebär att bostadsförmån skall värderas på samma sätt som vid avdrag för preliminär skatt, se ovan 7.2.2.

7.2.4 Egenavgifter

Värdet av bostadsförmån som kan hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete, skall ingå i underlaget för egenavgifter i den mån värdet tillsammans med annan ersättning från en och samma utgivare uppgått till 1 000 kr. Bostadsförmånen skall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första - fjärde styckena UBL, se ovan 5.1.2. I övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2.

7.2.5 Pensionsgrundande inkomst

Det skattepliktiga värdet av bostadsförmån ingår normalt i den pensionsgrundande inkomsten och skall enligt 4 § PGI-lagen, värderas enligt samma grunder som vid avdrag för preliminär skatt (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

7.2.6 Kontrolluppgiftsskyldighet

Kontrolluppgift om bl.a. förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som gett ut förmånen (3 kap. 4 § LSK). Kontrolluppgifter skall lämnas för den som av den uppgiftsskyldige har fått skattepliktig förmån. Har mottagaren betalat ersättning för en förmån, skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp (3 kap. 6 § andra stycket LSK). Avser förmånen endast del av år skall uppgift lämnas om den tid för vilken förmånen utgått (3 kap. 6 § tredje stycket LSK).

Uppgiftsskyldighet enligt 3 kap. § 4 LSK föreligger först efter föreläggande av skattemyndighet beträffande bl.a. sådan förmån med anledning av tillfälligt arbete, som getts ut av fysisk person eller dödsbo och inte utgör omkostnad i näringsverksamhet, om avdrag för preliminär A-skatt inte har gjorts och det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än 1 000 kr för hela året samt förmån med anledning av tillfälligt arbete i andra fall än som nyss angetts om det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än 100 kr för hela året (3 kap. 5 § LSK).

Värdet av förmåner som utgått i annat än pengar skall normalt beräknas i enlighet med bestämmelserna i KL. Värdet av annan bostadsförmån än förmån av semesterbostad skall dock beräknas i enlighet med bestämmelserna i 8 § tredje stycket UBL. Hur bostadsförmån värderas enligt sistnämnda paragraf framgår under avsnitt 7.2.2.

Det bör anmärkas att lagrummets lydelse innebär att semesterbostad skall värderas till ortens pris och att andra bostadsförmåner skall värderas enligt schablonreglerna i 8 § tredje stycket UBL. Denna sistnämnda hänvisning gäller således förmåner av bostad belägna såväl i Sverige som utanför Sverige, trots att tredje stycket i 8 § UBL endast gäller för bostäder

belägna i Sverige. Det sammanlagda värdet av förmånerna skall anges särskilt för sig (3 kap. 7 § LSK).

7.3 Några utländska system

I Danmark, Norge, Finland, Nederländerna, Belgien och Tyskland beskattas normalt bostadsförmån som anställd erhåller på grund av sin tjänst.

I *Danmark* gäller olika värden beroende på var bostaden är belägen. Det har dock fastställts ett skattemässigt värdetak, 40 000 danska kronor per år. Regeln gäller inte för verkställande direktörer etc, utan för dessa gäller marknadspriset.

I *Norge* bestäms värdet till det belopp som arbetsgivaren betalar, vilket inkluderar driftskostnader. Om bostaden ägs av arbetsgivaren bestäms värdet av bostadsförmånen till den hyra som skulle ha kunnat uttas.

Värdet av naturaförmåner i allmänhet i *Finland* bestäms av Skattestyrelsen normalt till ca 90 procent av marknadsvärdet.

I *Nederländerna* skall bostadsförmån i princip värderas till det belopp som det skulle ha kostat den anställde att själv stå för kostnaderna. För 1992 gäller emellertid att beloppet åtminstone måste vara

- a) 414 Nlg/månad = ca 1 702 kr/månad (vid en växelkurs om 4,11) om lönen inte överstiger 54 400 Nlg/år, ca 223 584 kr/år,
- b) 549 Nlg/månad = ca 2 256 kr/månad om lönen överstiger 54 400 Nlg per år.

Värdet av bostadsförmån i *Belgien* bestäms genom en formel som ger ett beskattningsbart belopp som oftast ligger märkbart under de faktiska kostnaderna för hållandet av bostaden.

I fråga om värdet av bostadsförmån i *Tyskland* gäller följande. När bostaden är hyrd måste den anställde som intäkt ta upp summan av hyran som betalas av arbetsgivaren. Om huset ägs av företaget, skall marknadsvärdet för bostaden vara det beskattningsbara värdet för den anställde.

7.4 Fastighetstaxering

7.4.1 Syftet med fastighetstaxering

Det ursprungliga syftet med fastighetstaxeringen var endast att ge underlag för den särskilda kommunala beskattningen, vilken senare ersattes av garantibeskattningen. Under årens lopp har fastighetstaxeringen kommit att få en bred användning inom både skattelagstiftningen och andra rättsområden. En möjlighet att värdera bostadsförmån på villafastighet är att utnyttja fastighetstaxeringen som underlag. Det finns därför anledning att i korthet redovisa reglerna om fastighetstaxering.

7.4.2 Hur taxeringen går till

Reglerna om fastighetstaxering finns i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, som bl.a. anger ramarna och de grundläggande principerna för värdering av fastigheter samt vissa formella och processuella regler. Vidare finns en fastighetstaxeringsförordning (1979:1193) med kompletterande regler. Ytterligare föreskrifter och rekommendationer lämnas av främst RSV.

Allmänt gäller att *taxeringsvärde* skall bestämmas för varje taxeringsenhet och att värdet skall motsvara 75 % av *enhetens marknadsvärde två år före taxeringsåret* (5 kap. 1, 2 och 4 §§ FTL). Marknadsvärdet beskrivs som "det pris som taxeringsenheten sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden" (5 kap. 3 § FTL). Egendom som skall taxeras är fastighet. Enligt huvudregeln skall indelning i taxeringsenhet grundas på indelning i registerfastigheter. Vid värderingen kan en taxeringsenhet indelas i olika värderingsenheter. Som ett exempel kan nämnas en villafastighet där tomten resp. huset är två olika värderingsenheter medan de tillsammans är en taxeringsenhet.

Ett grundläggande moment vid fastighetstaxeringen är en indelning av mark och byggnader i ägo- resp. byggnadsslag. Mark indelas i ägoslag i huvudsak med utgångspunkt i användningen av marken. T.ex. indelas mark som upptas av småhus som tomtmark. Klassificeringen av byggnader utgår från hur byggnaderna är inrättade. Byggnad som är inrättad till

bostad åt en eller två familjer klassas som småhus och byggnad inrättad till bostad åt minst 3 familjer klassas som hyreshus. Vid indelningen saknar bostadens upplåtelseform betydelse. *Byggnadsvärde* är det mervärde en taxeringsenhet har på grund av att den är bebyggd (7 kap. 8 § FTL).

Värdefaktorer är karaktäristiska egenskaper hos värderingsenheter som påverkar marknadsvärdet. Exempel på värdefaktorer är bl.a. storlek, ålder och standard, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning. Riktvärdet för tomtmark till småhus utgörs av värdet av en tomt eller, undantagsvis, värdet av en kvadratmeter tomtmark. Värdet skall inom värdeområdet bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av värdefaktorerna storlek, vatten och avlopp, fastighetsrättsliga förhållanden samt, om särskilda skäl föreligger, typ av bebyggelse och speciell belägenhet. Detta innebär att byggnad och mark värderas var för sig. Det marknadsvärde som därvid ligger till grund för markvärdet bestäms i praktiken i huvudsak av läget och av byggrättens omfattning. Andra förhållanden som storlek och beskaffenhet är av mindre betydelse. Riktvärdet skall under normala förhållanden motsvara 75 % av marknadsvärdet enligt de allmänna grunderna för taxering som återgivits ovan.

Riktvärde för småhus skall utgöra värdet av småhus med tillhörande garage, förråd och liknande byggnader (8 kap. 9 § FTL). Inom varje värdeområde skall riktvärde bestämmas för skilda förhållanden för en eller flera av följande värdefaktorer; storlek, ålder, standard, byggnadskategori, fastighetsrättsliga förhållanden och värdeordning. Storleken bestäms med hänsyn till ytan av småhusets boutrymmen och biutrymmen (8 kap. 3 § FTL). Genom att det i lagtexten används begreppen boutrymme och biutrymme skall, enligt uttalanden i förarbetena (prop. 1987/88:164 s. 30), mätreglerna vid fastighetstaxeringen anknyta till svensk standard (SS 021051). Departementschefen anförde i propositionen (s. 31) följande.

"Anknytningen i lagtexten till bo- och biutrymmesyta utvisar att en viss värdemässig skillnad föreligger mellan dessa, vilket liksom tidigare bör kunna beaktas vid sammanräkningen av den s.k. värdearean. För att skillnaden mellan bo- och biutrymmesyterna skall bli beaktad på ett riktigt sätt krävs dock att de lätt kan avgränsas från varandra. Som LMV betonat var mätproblemen vid AFT-81 till stor del hänförliga till klassificeringen av utrymmena. Framst gällde väl detta sluttningsvåningarna. Vad avser snedtaksvåningarna torde problemet där emellertid främst ha varit på vilket sätt man skulle mäta. Oklar deklara-

tionsinformation kan vara en förklaring till detta. Som jag redovisat förordar kommittén i sådana fall vissa avsteg från svensk standard. Remissinstanserna avvisar dock mycket bestämt ett frångående av standarden. Även jag finner en sådan åtgärd oacceptabel.---

Som jag nämnt bör mätreglerna anknyta till svensk standard. Det vore emellertid värdefullt om förenklingar kunde göras i svensk standards mätregler. Enligt vad jag har erfarit har BST tillsatt en arbetsgrupp för att förbättra och förenkla de regler som enligt kommittén föranleder särskilda bekymmer. Jag har vidare inhämtat att det är möjligt att BST hinner ändra svensk standard i sådan tid att de nya bestämmelserna i svensk standard kan läggas till grund för mätningen vid 1990 års småhustaxering. Jag kan därför få anledning att återkomma i denna fråga när resultatet av detta arbete föreligger."

I propositionen 1988/89:137 återkom föredragande statsrådet till frågorna om mätregler och anförde i anledning av att förändringar skulle göras i svensk standard i huvudsak följande.

"Revideringen i standarden föranleder inte någon författningsändring. Den ändring som riksdagen vidtog i 8 kap. 3 § FTL våren 1988 (SFS 1988:544), varigenom begreppen bo- och biutrymmesyta infördes i lagtexten, är enligt min mening tillräcklig för att den nya mätstandardens skall komma att tillämpas vid fastighetstaxeringen."

RSV anger i sin handbok för fastighetstaxering följande angående värdefaktorn storlek. Värdefaktorn storlek anges som småhusets värdeyta. Värdeytan utgörs av summan av småhusets boyta och ett tillägg motsvarande 20 procent av dess biyta. Tillägget får dock uppgå till högst 20 m². Vid beräkningen av biytans storlek får endast ytan av sådant utrymme räknas med som kan nås inifrån huset genom dörr eller liknande. I tvåbostadshus skall ej heller biyta som används som gemensamt kommunikationsutrymme medräknas. Med boyta avses boarea enligt svensk standard SS 021052. Med biyta avses biareal enligt svensk standard SS 021052.

Enligt svensk standard SS 021052 räknas som boutrymme i flerbostadshus och våning ovan mark i småhus följande:

- a) vardagsrum, allrum, sovrum, kök och liknande för vistelse avsedda utrymmen såsom arbetsrum, hobbyrum o.d.
- b) i samma plan liggande utrymme för personlig hygien såsom bad- och duschrum, toalett, bastu, tvätttrum (tvättstuga) m.m., utrymme för

klädförvaring och klädvård (annan än tvätt) samt annat mindre förråd inom bostaden.

Anm. I flerbostadshus räknas lägenhetsförråd med ingång från bostaden som boutrymme medan förråd som endast kan nå från trapphuset räknas som biutrymme.

I småhus (en- och tvåbostadshus) räknas enklare förråd, t.ex. för förvaring av trädgårdsredskap, som biutrymme även om det har ingång från småhusets övriga delar.

- c) utrymme inom en bostadsenhet för kommunikation mellan närliggande boutrymmen enligt a; entré, korridor och trappa (trappa mäts i varje plan).

Anm. Biutrymme som till viss del används för att nå boutrymmen i samma plan (oinredd vind, garage e.d. räknas ändå i sin helhet som biutrymme).

Den del av våningen som är delvis belägen under mark och som ligger inom 6 m från yttervägg som ej gränsar mot annan byggnad och vid vilken omgivande mark är belägen i nivå med eller under golvet, jämställs med våning helt ovan mark. Avståndet 6 m mäts vinkelrätt från ytterväggens insida. Dessutom finns för mätningen mer detaljerade regler, angivna i svensk standard SS 021052, som dock inte återges här.

Underlag för fastighetstaxeringen utgörs i första hand av fastighetsdeklarationerna. Dessa är delvis förtryckta med uppgifter om arealer, indelning i taxeringsenheter m.m. som erhålls från det länsvis förda fastighetstaxeringsregistret. Deklarationerna skall lämnas av fastighetsägaren på blankett enligt av RSV fastställt formulär.

7.4.3 Är taxeringsvärdet verkligen 75 procent av marknadsvärdet?

Enligt fastighetsskatteutredningen (SOU 1992:11) överrensstämmer taxeringsvärdenas variationer väl med marknadsvärdenas variationer vid värderingstidpunkten. Men ju längre tid som gått sedan taxeringsvärdena fastställdes desto mer kommer enligt utredningen taxeringsvärdets andel av marknadsvärdet att variera mellan olika typer av hus i olika delar av landet. Vidare redovisas följande i betänkandet.

För småhus sålda under sista kvartalet 1989, dvs. strax före 1990 års allmänna fastighetstaxering, uppgick taxeringsvärdenivån endast till knappt 40 procent av marknadsvärdena. Förhållandena varierade dock betydligt över landet. I Örebro län uppgick taxeringsvärdenivån till drygt 47 procent. Eftersom småhuspriserna steg relativt kraftigt under slutet av 1980-talet låg taxeringsvärdenas andel av köpeskillingen betydligt under 75 procent redan under sista kvartalet 1990, två år efter nivååret men strax innan de nya taxeringsvärdena användes som underlag för fastighetsskatten för första gången. För landet som helhet uppgick taxeringsvärdenivån till endast 50 procent av marknadsvärdena i genomsnitt. Den lägsta nivån fanns då i Malmöhus län där den uppgick till 45 procent och den högsta i Stockholms län där den uppgick till 53 procent.

De sjunkande fastighetspriserna under 1991 och 1992 har lett till att marknadsvärdet numera i vissa fall understiger taxeringsvärdet.

7.4.4 Taxeringsvärdets förhållande till boendevärdet

I fastighetsskatteutredningens betänkande (SOU 1992:11 s. 73-77) finns visst material av intresse för denna utredning under rubriken "4.3 Skatteuttagets variationer ur ett boendevärdeperspektiv", vilket delvis återges i det följande.

För både hyres- och småhus stiger taxeringsvärdet kraftigt med husets värdeår. Skattereduktionen för ny- och ombyggda bostadshus begränsar dock variationerna avsevärt och medför att skatteuttaget blir lägst för de senaste årgångarna.

Taxeringsvärdet per kvadratmeter är i genomsnitt dubbelt så högt för småhusen som för hyreshusen. Skillnaderna i skattesats medför dock att fastighetsskatten per kvadratmeter är ungefär densamma.

För småhusen är de regionala skillnaderna i såväl taxeringsvärde som fastighetsskatt per kvadratmeter betydande.

4.3.1 Paritetsproblemet

Den första frågan vi ställer oss när fastighetsskattens variationer studeras utifrån ett boendevärdeperspektiv är om skillnaderna i skatteuttaget mellan olika gamla fastigheter kan anses motsvara kvalitativa skillnader i bostadskonsumtionen. Som framgår av tabellen nedan ökar taxeringsvärdet mycket tydligt med fastig-

hetens värdeår. Detta gäller inte bara hyreshusen utan även småhusen. Faktum är att småhusens taxeringsvärden varierar nästan lika mycket mellan olika åldersklasser som mellan olika delar av landet.

Värdenivån är emellertid generellt sett nästan dubbelt så hög för småhusen som för hyreshusen. I relativa termer är därför de åldersmässiga variationerna betydligt större för hyreshusen än för småhusen. Med relativa variationer menas här förhållandet mellan det högsta och lägsta taxeringsvärdet per kvadratmeter. För hyreshusen är det högsta genomsnittsvärdet drygt tre gånger högre än det lägsta om vi ser till det totala taxeringsvärdet och fyra gånger högre om vi enbart ser till bostadsdelens taxeringsvärde. För småhusen däremot är det högsta värdet dubbelt så högt som det lägsta.

Taxeringsvärdet ökar i stort sett kontinuerligt med stigande värdeår både för småhusen och för hyreshusen. Det genomsnittliga taxeringsvärdet per kvadratmeter för småhus minskar dock något för hus från sjuttioalets första hälft samt för hus från 1988 och 1989. Vad gäller den sista årgången är en tänkbar förklaring att den genomsnittliga utrustningsstandarden är betydligt lägre för dessa hus än för 1980-talets tidigare årgångar.

Spridningen kring de genomsnittliga värdena inom respektive värdeårsklass är också betydande både för småhusen och för hyreshusens totala taxeringsvärde. Detta beror förmodligen på de stora regionala prisskillnaderna (se vidare nedan).

Frågan är om de skillnader i skatteuttaget som dessa variationer i taxeringsvärdet ger upphov till kan anses skäliga utifrån ett boendevärdesperspektiv. Eftersom utrustningsstandarden i allmänhet är högre i nyare hus och en högre standard måste anses svara mot ett högre boendevärde kan det vara rimligt att också skatteuttaget är högre. Med andra ord skulle det högre skatteuttaget från yngre fastigheter kunna anses motiverat också ur ett boendevärdesperspektiv om tendensen till stigande taxeringsvärden med stigande värdeår försvinner när vi tar hänsyn till skillnader i standard.

Som framgick i föregående avsnitt visar våra regressionsanalyser av småhusens taxeringsvärde att värdeåret har betydelse för taxeringsvärdet även då vi tar hänsyn till skillnader i standardpoäng. Eftersom standarden inte utgör någon värdepåverkande faktor vid taxeringen av hyreshusen saknas explicita uppgifter om standarden i dessa fastigheter i taxeringsregistret. Motsvarande analys kan därför inte göras för hyreshusens del.

För småhusen har vi visserligen tillgång till vissa standarduppgifter. Trots det är det mycket svårt om inte omöjligt att helt särskilja standardskillnadernas betydelse för taxeringsvärdets variationer från värdeårets inverkan. Med andra ord kan även en del av de variationer i taxeringsvärdet per kvadratmeter som vi funnit mellan hus med samma standardpoäng och i samma region men med olika värdeår antas bero på standardskillnader. Anledningen är att de riktvärdetabeller som används vid fastighetstaxeringen bland annat baseras på regressionsanalyser av köpeskillingsstatistik. I dessa analyser ingår såväl värdeår som standardpoäng som oberoende variabler. Eftersom ett hus standard kan återspeglas både av dess ålder och av vissa utrustningsdetaljer kan variationerna i marknadsvärdet, som beror på husens standard, fångas upp av båda dessa variabler. Följaktligen kommer standarden också kunna påverka taxe-

ringsvärdet genom båda värdefaktorerna värdeår och standardpoäng.

Tabell 4.6 Variationer i taxeringsvärdet per kvadratmeter för småhus och hyreshus i olika värdeårsklasser. Kronor per kvadratmeter.

Värdeklassår	Taxeringsvärde per kvadratmeter Småhus		Hyreshus hela fastigh, medel- värde		bostadsdelen medel- värde	
	medel- värde	sprid- ning*	medel- värde	sprid- ning*	medel- värde	sprid- ning*
Alla	2850	65	1658	86	1481	67
- 1949	2340	87	1126	83	1000	35
1950 - 1959	2786	69	1198	91	1036	30
1960 - 1969	3017	54	1452	103	1164	35
1970 - 1974	3006	45	1699	90	1381	23
1975 - 1979	3110	51	1989	43	1851	26
1980 - 1982	3346	47	2608	46	2571	24
1983 - 1985	4118	39	3246	47	3347	24
1986 - 1987	4656	33	3776	38	3826	22
1988	4899	37	3629	35	3886	23
1989	4841	49	3769	28	4054	20
Maximal diffe- rens i absoluta ter- mer**	2259		2650		3054	
relativa ter- mer**	2,1		3,4		4,1	

* Uppgifterna avser variationskoefficienten, det vill säga den genomsnittliga avvikelser från medelvärdet i procent av medelvärdet.

** Skillnaden respektive kvoten mellan största och minsta genomsnittsvärdet.

Källa: Urval ur FTR90 och SCB och egna beräkningar.

Å andra sidan innebär inte detta att taxeringsvärdets variationer mellan olika värdeårsklasser enbart kan hänföras till standardskillnader. Faktorn värdeår kan nämligen också antas spegla andra åldersberoende egenskaper såsom förväntad återstående livslängd och räntebidragens kapitaliseringseffekter. (Se avsnitt 4.2 ovan samt tabell B4.12 i bilaga 4.) Den enda slutsats vi kan dra är därför att en del av de variationer i taxeringsvärdet som vi funnit mellan hus i samma standardklass men med olika värdeår förmodligen beror på standardskillnader som har betydelse för marknadsvärdet men som inte fångas upp av standardpoängen. Hur stor denna del är vet vi emellertid inte.

Sammanfattningsvis visar dessa analyser att en odifferentierad fastighetsskatt baserad på taxeringsvärdet ger betydande variationer i skatteuttaget mellan hus med olika värdeår. Som framgår av tabell 4.7 innebär dock reduktionsreglerna för de senaste årgångarna både att variationerna begränsas avsevärt och att mönstret delvis förändras. I den äldre delen av beståndet ökar skatteuttaget med stigande värdeår men det lägsta skatteuttaget finner vi i hus färdigställda under de senaste tio åren.

7.5 Statistik m.m.

7.5.1 SCB:s statistiska bostads- och hyresundersökning

SCB genomför årligen en bostads- och hyresundersökning, som ligger till grund för bl.a. nuvarande schablonvärdering av bostadsförmån. 1991 års undersökning är den som senast har presenterats (Bo 31 SM 9202). Syftet med undersökningen är att dels ge information om hyror/avgifter och förändringar i dessa, dels beskriva sammansättningen av hyres- och bostadsrättsbeståndet. Undersökningen baseras på ett riksomfattande urval av lägenheter färdigställda t.o.m. utgången av 1990.

Skillnader i hyra/avgift per m² bostadsyta mellan en nyproducerad bostadsrättslägenhet och hyreslägenhet av samma typ har, enligt SCB, vanligen varit mellan 5 - 10 procent under de senaste årens undersökningar. Detta förklaras i stort sett med att bostadsrättsinnehavaren måste erlagga en insats (grundavgift). Skillnaden mellan hyran/avgiften i jämförbara hyres- och bostadsrättslägenheter ökar sedan normalt under ett antal år till dess det blir aktuellt i en bostadsrättsförening med andra åtgärder än det löpande lägenhetsunderhållet. På grund av förändringar som orsakats av olika skattereformer är osäkerheten i siffrorna större i 1991 års undersökning än i tidigare års undersökningar.

I det som SCB i sin undersökning kallar hyra/avgift ingår alla obligatoriska tillägg såsom bränsle, varmvatten och i förekommande fall egna utgifter för bränsle och varmvatten. Hyra för garage, bilplats eller annan lokal, som ej används för bostadsändamål, ingår inte i hyran/avgiften. Utgifter för hushållsström inkluderas inte i hyran/avgiften.

I undersökningen används en regionindelning bestående av regionerna A, B, C och D. Region A motsvarar Stor-Stockholm, region B motsvarar Stor-Göteborg, region C motsvarar kommuner i övrigt med mer än 75 000 invånare och region D är övriga kommuner i landet.

Lägenheternas hyresnivå/avgiftsnivå sammanhänger bl.a. med lägenheternas ålder, storlek samt var i riket de är belägna. Hyrorna är i allmänhet lägst för lägenheter från 1940-talet. Genomsnittshyran i hela riket för 3 rum och kök uppgick under 1991 till 40 700 kr i lägenheter färdigställda 1940 och tidigare, 36 800 kr i hyreslägenheter färdigställda

1941 - 1950, 39 100 kr i hyreslägenheter färdigställda 1961 - 1970 och 49 100 kr i hyreslägenheter färdigställda 1986 - 1990.

Genomsnittshyrorna för år varierade under 1991 i förhållande till byggår med som mest 92 kr/m². För trerumslägenheter i hus inom allmännyttan med färdigställandeår 1941 - 1950 var hyran 504 kr/m² medan den för lägenheter i hus färdigställda 1981 och senare var 596 kr/m². För år 1991 kunde den genomsnittliga årshyran per/m² variera efter färdigställandeår med upp till 154 kr/m².

Genomgående är lägenheter med färdigställandeår 1986 - 1990 dyrast. Därefter följer lägenheter i hus färdigställda 1981 - 1985, 1976 - 1980, 1971 - 1975 i nu nämnd ordning. För fastigheter med färdigställandeår före 1971 är det inte givet att lägenheter i äldre hus är billigare än lägenheter i yngre hus. Som exempel kan nämnas att den billigaste årshyran för lägenheter med mer än fem rum och kök återfanns för år 1991 i intervallet färdigställandeår 1961 - 1970. För såväl lägenheter med tre rum och kök som lägenheter med fem rum och kök var det dock lägst genomsnittlig årshyra per m² i hus med färdigställandeår 1940 eller tidigare.

Den genomsnittliga månadshyran per lägenhet i januari 1992 och den genomsnittliga årshyran per m² under januari 1992 framgår av nedanstående uppställningar som är hämtade från SCB:s statistik.

Tabell 7:2. Genomsnittlig månadshyra per lägenhet i januari 1992 enligt SCB:s statistik

Region Färdigställandeår	Lägenhetstyp					Samtliga
	1 rok	2 rok	3 rok	4 rok	5 rok	
Region A						
- 1940	2026	2972	3928	5191	7361	3013
1941 - 1950	1901	2534	3159	3949	5107	2558
1951 - 1960	1954	2619	3373	4052	5351	2880
1961 - 1970	2057	3116	3732	4709	5590	3497
1971 - 1975	2197	3115	3793	4448	5920	3303
1976 - 1980	2446	3371	4104	5055	6066	3899
1981 - 1985	2862	3594	4443	5379	6018	4177
1986 - 1990	3061	3853	4760	5626	7027	4543
Samtliga	2052	2933	3735	4719	6222	3204
Region B						
- 1940	2164	2985	3738	5295	7023	3273
1941 - 1950	2143	2832	3791	4573	5615	2928
1951 - 1960	2073	2930	3253	3985	5007	3001
1961 - 1970	2310	3131	3774	4546	5516	3527
1971 - 1975	2354	3186	3659	4514	6039	3255
1976 - 1980	2534	3446	4177	5058	6108	3924
1981 - 1985	2694	3633	4491	5451	5782	4251
1986 - 1990	3310	4088	4725	5978	6582	4620
Samtliga	2222	3078	3739	4715	5916	3361
Region C						
- 1940	1946	2712	3690	4398	5926	3069
1941 - 1950	1865	2583	3357	4057	5097	2773
1951 - 1960	1761	2544	3205	3860	4969	2734
1961 - 1970	1900	2702	3427	4073	4849	3082
1971 - 1975	2030	2839	3424	4163	4964	3044
1976 - 1980	2166	3050	3700	4488	5245	3528
1981 - 1985	2303	3280	4021	4717	5662	3833
1986 - 1990	2698	3565	4307	5065	5972	4018
Samtliga	1930	2764	3487	4251	5299	3078
Region D						
- 1940	1747	2450	3212	4097	4573	2744
1941 - 1950	1644	2521	3147	3604	4095	2566
1951 - 1960	1743	2421	3078	3761	4525	2524
1961 - 1970	1848	2625	3294	4070	5062	2823
1971 - 1975	1929	2756	3320	3905	4531	2845
1976 - 1980	2082	2915	3634	4190	5042	3202
1981 - 1985	2236	3013	3805	4411	5185	3335
1986 - 1990	2620	3337	4144	5168	5667	3781
Samtliga	1864	2692	3374	4141	4845	2878
Hela riket						
- 1940	1987	2768	3633	4667	6325	2999
1941 - 1950	1828	2578	3263	3887	4816	2656
1951 - 1960	1818	2569	3216	3917	4994	2732
1961 - 1970	1914	2772	3483	4283	5208	3103
1971 - 1975	2037	2881	3499	4206	5261	3048
1976 - 1980	2156	3041	3765	4525	5477	3449
1981 - 1985	2454	3251	4083	4907	5704	3765
1986 - 1990	2723	3497	4309	5304	6160	4002
Samtliga	1966	2807	3530	4395	5558	3065

Tabell 7:3. Genomsnittlig årshyra per m² i januari 1992 enligt SCB:s statistik

Region Färdigställandear	Lägenhetstyp					Samtliga
	1 rok	2 rok	3 rok	4 rok	5 rok	
Region A						
- 1940	625	609	583	577	526	606
1941 - 1950	600	564	552	540	542	569
1951 - 1960	585	549	557	538	536	560
1961 - 1970	595	591	561	576	560	577
1971 - 1975	613	596	574	572	579	594
1976 - 1980	649	634	623	620	619	633
1981 - 1985	765	704	676	671	615	695
1986 - 1990	819	755	724	700	686	735
Samtliga	619	596	578	585	556	595
Region B						
- 1940	683	634	605	591	523	632
1941 - 1950	671	632	633	597	553	638
1951 - 1960	631	624	594	577	562	612
1961 - 1970	654	606	595	571	565	604
1971 - 1975	649	626	581	578	587	616
1976 - 1980	711	666	635	625	620	651
1981 - 1985	744	708	672	647	599	685
1986 - 1990	853	772	723	696	671	744
Samtliga	671	634	606	589	563	625
Region C						
- 1940	569	531	526	489	450	530
1941 - 1950	564	545	536	504	572	544
1951 - 1960	543	533	527	505	496	534
1961 - 1970	549	532	522	509	490	528
1971 - 1975	564	544	527	532	510	545
1976 - 1980	600	572	551	538	536	557
1981 - 1985	637	618	585	562	555	595
1986 - 1990	714	660	646	613	594	652
Samtliga	564	548	534	521	492	543
Region D						
- 1940	501	488	453	449	355	472
1941 - 1950	516	537	509	433	400	519
1951 - 1960	531	505	501	488	473	513
1961 - 1970	539	516	503	502	498	516
1971 - 1975	540	532	514	511	484	529
1976 - 1980	579	556	541	517	504	548
1981 - 1985	602	579	570	545	519	574
1986 - 1990	675	638	619	605	555	631
Samtliga	541	534	517	505	461	528
Hela riket						
- 1940	603	561	534	517	468	560
1941 - 1950	570	558	537	489	481	552
1951 - 1960	553	539	534	522	511	543
1961 - 1970	556	541	532	531	523	541
1971 - 1975	568	555	539	542	532	557
1976 - 1980	596	577	563	553	555	572
1981 - 1985	662	624	609	598	573	620
1986 - 1990	709	666	647	634	607	659
Samtliga	580	563	546	541	513	559

7.5.2 Hyresnivå vid villauthyrning

Det finns inte någon officiell statistik som visar hyresnivån när bostaden är belägen i en villafastighet. Däremot finns en undersökning från 1991 som skattemyndigheten i Stockholms län har gjort genom att samla in samtliga hos hyresnämnden i Stockholm registrerade hyreskontrakt (med anledning av att hyresgästen avstått från besittningsrätten) för 1990 för småhus. Undersökningen omfattade totalt 496 fastigheter och medelvärdena av hyresnivåns andel av taxeringsvärdet i olika kommuner varierade mellan 13,4 % och 7,6 %. Spridningen av relationstalen var 5 - 18 %. Resultatet och rekommendationen var att, om säkrare underlag saknas, bostadsförmånsvärdet skall värderas till minst 10 % av fastighetens totala taxeringsvärde.

Även skattemyndigheten i Hallands län har gjort en undersökning av hyresnivån för villor och jämfört detta med taxeringsvärdet. Undersökningen avser inkomståret 1991, dvs. taxeringsåret 1992. Det framtagna materialet grundas på uppgifter i fastighetsregistret. Beträffande alla fysiska personer som äger mer än en permanentbostad har kontrollerats vilka personer som är kyrkoskrivna på resp. fastighet. Materialet har sedan delats på de olika lokala skattekontoren, som i sin tur har tillställt de skattskyldiga ett frågeformulär. Resultatet av undersökningen, som omfattade 54 observationer gav ett genomsnittsvärde av hyresnivåns andel av taxeringsvärdet på 13,46 %. I elva av de 54 fallen var det fråga om släktskap mellan uthyraren och hyresgästen och i dessa fall var hyrans relation till taxeringsvärdet endast 11,06 %. Spridningen av hyrorna återges nedan i förenklad form.

Intervall	antal fastigheter
0-5%	6 st
6-10%	16 st
11-15%	14 st
16-20%	11 st
20-30%	4 st
30%-	2 st

7.6 Problemanvgränsning

7.6.1 Direktiven

"Enligt 42 § KL skall värdet av bostadsförmån beräknas med ledning av gällande hyrespris på orten eller, om det inte går att göra en sådan jämförelse, efter annan lämplig grund.

I vissa fall uppkommer svårigheter vid värderingen av bostadsförmån. Det gäller i första hand när arbetsgivaren tillhandahåller bostad i form av en villafastighet. Riksskatteverket utfärdar varje år tabeller för värdering av fri bostad. Dessa värden ligger till grund för preliminärskatteavdraget. Tabellvärdena torde i regel väl överensstämma med verkliga hyresnivåer när det är fråga om lägenheter i flerfamiljshus. De är däremot inte lika användbara vid värderingen av bostadsförmån när bostaden utgör en villafastighet.

Ifrågavarande regler har i och för sig inte ändrats i samband med skattereformen. Det finns enligt min mening ändå anledning att se över reglerna på detta område. Utredaren bör pröva möjligheten att vid beräkning av förmånsvärdet för en villafastighet införa en schablonregel som har karaktären av en presumtion av värdet, t. ex. uttryckt som en andel av taxeringsvärdet. En sådan presumtionsregel bör kunna ligga till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter och preliminär skatt, men skall inte vara bindande vid inkomsttaxeringen."

7.6.2 Framförd kritik

Den kritik som har framförts till utredningen mot dagens regler angående beskattningen av bostadsförmåner har gett uttryck för särintressen eller haft karaktären av detaljanmärkningar. De frågor som tagits upp har varit av skiftande slag. Vissa grupper, såsom artister och reservofficerare, har framfört synpunkter som går ut på att bostadsförmån inte borde påföras när boendet kan betraktas som en kostnad för övernattning under tjänsteresa.

Överbefälhavaren är inne på samma linje och menar att yrkesofficerare vid studier utomlands skall ha samma ekonomiska förhållanden som försvarsattachéerna, dvs. bostadsförmån som erhålls under utlandsvistelsen bör vara skattefri.

Branschorganisationen för Svenska Fritidsboendeanläggningar, BSF, framför önskemål om att frågan om förmånsbeskattning av anställdas utnyttjande av företags- och personalstiftelseägda semesterbostäder skall tas upp till behandling av utredningen. Vad branschen efterlyser är en

modell för värderingen i enlighet med vad Förmånsbeskattningskommittén föreslog 1987.

7.6.3 Problemområden

Direktiven tar bara upp en fråga på det aktuella området, nämligen värderingen i det fall bostaden utgörs av en villafastighet. Vid värderingen av sådana bostäder uppkommer enligt direktiven svårigheter, eftersom tillgängliga tabellvärden över hyresnivåer inte är lika användbara i dessa fall. Enligt direktiven skall utredningen försöka hitta en schablonvärdering som har karaktären av en presumtion av värdet på bostadsförmån i villa, t.ex. en viss andel av taxeringsvärdet. En sådan presumtionsregel bör, sägs det, kunna ligga till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter och preliminär skatt, men skall inte vara bindande vid inkomsttaxeringen. Detta är således det huvudsakliga utredningsuppdraget när det gäller bostadsförmåner. Men även reglerna i stort kan enligt direktiven ses över.

De aktualiserade frågorna om bostadsförmån för artister och reservofficerare hänger samman med frågan om de skall anses vara på tjänsteresa eller inte och behandlas därför i kapitel 4.

Frågan om att utvidga det skattefria området till att även avse bostadsförmåner till yrkesofficerare under utbildning utomlands har inte sin grund i några administrativa problem utan är närmast ett uttryck för ett partsintresse. Några bärande skatterättsliga skäl för ett sådant undantag har inte framkommit. Denna fråga tas inte heller upp i direktiven. Det finns därför inte anledning att ytterligare beröra denna fråga.

Värderingen av semesterbostad skall i dag ske efter marknadsvärdet när det gäller avdrag för preliminär skatt och uttag av arbetsgivaravgifter. Vid inkomsttaxeringen skall semesterbostad värderas på samma sätt som andra bostadsförmåner, dvs. till hyrespriset på orten. Den kritik som har riktats mot dagens regler går i princip ut på att semesterbostäder bör behandlas förmånligare än vad som görs idag. Som skäl härför anges bl.a. att det är önskvärt för den svenska turistnäringen med en förmånligare behandling. Det ingår inte i utredningens uppdrag att föreslå ändrade skatteregler i subventionerande syfte och frågan berörs därför inte vidare.

7.7 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: För det första föreslås att värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad skall vid preliminärskatteberäkningen beräknas per kvadratmeter bostadsyta och inte som för närvarande per rum (8 § tredje stycket UBL). För det andra föreslås en jämningsmöjlighet vid uttag av arbetsgivaravgifter. Regeln innebär att skattemyndigheten på framställning av arbetsgivaren får bestämma bostadsförmånsvärdet till det värde som följer av 42 § första stycket KL (i orten gällande hyrespris) om det värde som bestäms enligt 8 § tredje stycket UBL avviker med mer än 10 % från det värde som följer av 42 § första stycket KL.

7.7.1 Allmänt

Huvudprincipen för värdering av förmån av fri bostad är, vid inkomsttaxeringen, att förmånen skall värderas till hyrespriset på orten. Detta faktiska värde av bostadsförmånen måste uppenbarligen i princip bestämmas på grundval av en värdering som görs i efterhand vid årets slut då man har en överblick över hyrespriserna på orten och förhållandena i det enskilda fallet.

En arbetsgivare som skall verkställa avdrag för preliminär skatt och betala arbetsgivaravgifter på förmånsvärdet måste dock löpande under året veta vilket värde han skall lägga till grund för avdrag för preliminär skatt resp. arbetsgivaravgifter. Av denna anledning har man infört en särskild schablonvärdering av bostadsförmån i UBL, som också indirekt styr underlaget för arbetsgivaravgifter. Schablonvärdena, som enligt lagtexten gäller vid värdering av förmån av sådan bostad som är belägen i Sverige och som inte är semesterbostad, grundar sig på SCB:s statistik om hyresnivån på hyreslägenheter i flerfamiljshus.

Den tabell över schablonvärden som utfärdats av RSV indelar landet i fem olika regioner och anger för varje region värdet av olika bostäder med hänsyn till antalet rum.

Schablonvärdena gäller som nämnts i princip bara i fråga om preliminärskatten och arbetsgivaravgifterna. Det ligger emellertid i sakens natur att den schablonvärdering som sålunda sker och som skall anges också på

kontrolluppgifterna får stor betydelse för taxeringen. I praktiken är det nog så att schablonvärdena i de allra flesta fallen läggs till grund för såväl deklarationen som taxeringen. Det är därför viktigt att schablonvärdena blir så korrekta som möjligt.

Schablonvärdena bygger som tidigare nämnts på statistiska uppgifter om hyresnivån i flerfamiljshus. Som antyds i direktiven är värdena inte representativa för hyresnivån i villafastigheter. I regel torde schablonvärdet bli lägre än det verkliga hyrespriset för bostäder i villafastigheter. Det beror på bl.a. att villafastigheterna även omfattar tomt m.m. och att en villa med samma antal rum som en lägenhet i ett flerfamiljshus normalt har större bostadsyta.

I direktiven sägs att utredningen bör pröva möjligheten att vid beräkning av förmånsvärdet för en villafastighet införa en schablonregel som har karaktären av en presumtion av värdet, t.ex en andel av taxeringsvärdet. Innan man prövar olika modeller för schabloner bör man dock ställa sig frågan om det över huvud taget är befogat att ha kvar en schablonvärdering vid beräkning av avdraget för preliminär skatt och underlaget för arbetsgivaravgifter eller om man kan bestämma värdet efter samma grunder som vid inkomsttaxeringen, dvs. till hyrespriset på orten.

Frågan har berörts i prop. 1987/88:52, s. 62, där föredragande departementschefen uttalade följande.

"Som kommittén anfört är en för källbeskattning och taxering gemensam värderingsregel inte realistisk. Däremot bör möjligheterna att få en bättre överensstämmelse mellan det preliminära skatteuttaget och det slutliga tas till vara. I sammanhanget bör också beaktas att de preliminära värdena även avses ligga till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter."

Det skulle naturligtvis vara en fördel om värderingsreglerna kunde vara enhetliga vid såväl inkomsttaxeringen som uppbörderna av källskatt och arbetsgivaravgifter. Det skulle emellertid medföra betydande administrativt merarbete för arbetsgivarna att löpande värdera förmån av bostad till ortens pris. Man bör därför ha kvar schablonvärderingen vid uppbörderna.

En annan väg att nå en enhetlig värdering vid inkomsttaxeringen och uppbörderna vore att införa schablonvärderingen även vid inkomsttaxeringen. Med hänsyn till att det i det enskilda fallet alltid kan uppkomma stora

skillnader mellan ett schablonvärde och det faktiska värdet bör dock bostadsförmåner inte schablonvärderas vid inkomsttaxeringen. De nuvarande reglerna synes inte heller ha orsakat några större tillämpningsproblem. Det finns därför inte anledning att införa en schablonvärdering vid inkomsttaxeringen.

Någon form av schablonvärdering bör således finnas kvar vid beräkningen av underlaget för avdrag av preliminär skatt och uttag av arbetsgivaravgifter. Fråga är då om det bör införas en särskild schablon för villabostad eller om den nuvarande schablonen bör justeras i syfte att åstadkomma en rättvisare värdering av villabostäder.

7.7.2 Schablonvärdering av villabostad

Boende i villa har i regel ett högre värde än boende i lägenhet. Detta beror bl.a. på tillgång till trädgård och större förrådsutrymmen. Vidare är en villa om t.ex. 5 rum och kök oftast större i kvadratmeter räknat än en lägenhet med lika många rum. Detta mervärde i form av trädgård m.m. och större boyta beaktas inte med nuvarande schablonvärderingar. Det finns därför anledning att överväga om man kan hitta ett annat schablonvärderingssätt för just bostadsförmån i villa. En metod som enligt direktiven skall övervägas är om man kan utgå från en viss procentuell nivå av fastighetens taxeringsvärde. I det följande redovisas några metoder för schablonvärdering av bostadsförmån i villafastighet.

Taxeringsvärdet som utgångspunkt för schablonvärdering

Om man väljer att använda en viss procent av taxeringsvärdet för värderingen bör givetvis fastighetens totala taxeringsvärde användas eftersom man då inkluderar värdet av trädgård m.m. och således får ett värde som bättre motsvarar hyresvärdet än vad en viss procent av byggnadsvärdet gör. Andra fördelar med att använda taxeringsvärdet som utgångspunkt för värderingen av villabostad är att man får en i princip enhetlig värdering, att grunden för beräkningen av förmånsvärderingen är tillgänglig för envar i fastighetstaxeringslängderna och att det är lätt att

räkna ut värdet. Metoden är således enkel att tillämpa för arbetsgivaren och värdet kan lätt förutses av den skattskyldige.

Metoden har dock även nackdelar. För det första uppkommer värderingsproblem när flera byggnader är samtaxerade på en fastighet och ett särskilt byggnadsvärde inte är åsatt var och en av byggnaderna. För det andra kan i det enskilda fallet betydande felaktigheter i värderingen uppkomma, vilket framgår av det material som utredningen tagit del av. Som underlag för att bedöma om taxeringsvärdet kan användas som underlag för en schablonvärdering har utredningen haft tillgång till de två undersökningar som redovisats i det föregående, nämligen den undersökning som gjorts av skattemyndigheterna i Stockholms och Hallands län. Sammanfattningsvis kan sägas att Stockholmsundersökningen gav ett medelvärde på hyresnivån som motsvarade 10,6 % av taxeringsvärdet medan Hallandsundersökningen gav ett medelvärde på 13,46 % av taxeringsvärdet. Spridningen av relationstalen var inte så stor i Stockholmsundersökningen, 5 - 18 %, medan spridningen av relationstalen i Hallandsundersökningen var betydligt större, från 2 % till närmare 40 %. Den stora spridningen av relationstalen visar att en värdering på grundval av taxeringsvärdena kan leda till stora felaktigheter. Spridningen av relationstalen visar också det som tidigare sagts, nämligen att taxeringsvärdena varierar i landet i större utsträckning än vad lägenhetshyrorna varierar. Det finns således inte ett tillräckligt klart samband mellan taxeringsvärde och hyresnivån så att taxeringsvärdet kan användas som underlag för värdering av bostadsförmån i villabostäder.

Arbetsgivarens kostnader som grund för värdering av bostadsförmån i villa

Metoden att låta arbetsgivarens kostnader ligga till grund för värderingen förefaller vara enkel att tillämpa för arbetsgivaren, eftersom kostnaderna är kända för denne. RINK övervägde också i sitt betänkande att lägga arbetsgivarens kostnader till grund för värdet men fann detta inte lämpligt. Bl.a. pekade RINK på att arbetsgivarens kostnader inte alltid motsvarar det verkliga värdet. Ytterligare ett problem uppkommer med denna metod nämligen att bestämma vad som skall inräknas i arbetsgivarens kostnader. Som exempel kan nämnas frågan i vilken utsträckning man skall beakta värdeminskning och reparationer/ombyggnad.

Sammantaget är det tydligt att kostnadsmetoden inte är lämplig att använda. Någon ytterligare särskild metod som kan vara lämplig för värdering av förmån av villabostad har utredningen inte funnit. Kvar står då möjligheten att anpassa den nuvarande schablonen så att den ger en rättvisare värdering även beträffande villabostäder.

7.7.3 Differentiering av den nuvarande schablonen

Schablon beräknad per kvadratmeter

En av orsakerna till varför de nuvarande schablonerna som bygger på hyreskostnaden i lägenheter i flerfamiljshus, i många fall inte lämpar sig för värdering av bostadsförmån i villa är som nämnts att bostadsytan oftast är större i en villa än en i hyreslägenhet med motsvarande antal rum.

Den statistik som SCB redovisar ger vid handen att den genomsnittliga ytan är följande för lägenheter i hela riket.

1 rum och kök - 41 kvm

2 rum och kök - 60 kvm

3 rum och kök - 78 kvm

4 rum och kök - 98 kvm

5 rum och kök - 132 kvm

För att få en bättre värdering av förmån av bostad i allmänhet och villabostad i synnerhet bör schablonen ändras så att hyran per kvadratmeter och inte per antal rum bildar utgångspunkt för värderingen. Detta bör kunna ske utan att förfarandet kompliceras i någon nämnvärd grad för arbetsgivarna. Uppgift om bostadsytan finns normalt lätt tillgänglig för arbetsgivarna och det enda moment som tillkommer är att tabellvärdet skall multipliceras med bostadsytan.

Värme, el m.m.

De nuvarande tabellvärdena avser hyra inklusive värme, men utan hushållsel. Uppvärmningskostnaden för en villa torde vara något större än för en hyreshuslägenhet. Det talar för att man — för att få en rättvis schablon för såväl hyreshuslägenheter som villabostäder — borde ta bort

värmedelen från tabellvärdena och behandla den för sig, dvs. ett särskilt tilläggsvärde skulle redovisas i den mån arbetsgivaren betalar även uppvärmningskostnaden.

Eftersom förmånen av fri bostad i hyreshus i regel torde omfatta bostad inklusive värme kan det dock vara praktiskt att låta tabellvärdena liksom för närvarande avse värdet inklusive värme och att göra tillägg för de fall bostadsförmånen avser en bostad i villa och arbetsgivaren svarar för uppvärmningskostnaden.

Av SCB:s statistik framgår inte hur stor del av tabellvärdena som avser värmekostnad. En uppskattning av värmekostnaden för hyreslägenheter kan dock göras med ledning av SCB:s Intäkts- och kostnadsundersökning för flerbostadshus (IKU), Bo 32 SM 9301. Härav framgår att bränslekostnader och taxeberoende kostnader (kostnader för vatten och avlopp, elström och gas för fastigheten, sotning, sophantering samt elström och gas för hushållen i de fall dessa ingår i hyra) under 1991 uppgick till ca 120 kr per m² och år. Boverkets beräknade driftskostnader för småhus uppgår till ungefär samma belopp per m² bostadsyta. Det finns således inte tillräcklig anledning att för småhus ha särskild tabell som beräknas på grundval av kallhyra.

Frågan är då i vad mån det finns anledning att vid förmånsvärderingen ta hänsyn till sådant som värde av trädgård och biutrymmen o.d. En bostadslägenhet i villa kan många gånger omfatta biutrymmen som är relativt stora och som, vid en värdering efter bostadsytan, kommer att falla utanför värderingsschablonen. Detta talar för ett visst påslag vid värderingen. Detta skulle i och för sig kunna tillgodoses genom att man beräknade förmån av bostad i villa efter värdeytan, dvs. bostadsyta inkl. biutrymmen, i stället för efter bostadsytan. För småhus är det dock högst 20 m² av biutrymmen som ökar värdeytan vid fastighetstaxeringen. Man bör också beakta att det värde per m² bostadsyta som tas fram av SCB bygger på hyresnivån i hyreslägenheter, som även de omfattar biutrymmen, varav en del är gemensamma för samtliga hyresgäster, såsom tvättstuga, torkrum och cykelrum och en del är enskilda såsom förråd.

Med hänsyn till den begränsade del av biutrymmena — högst 20 m² — som kan komma att påverka värdeytan och med beaktande av att biutrymmen i viss mån också finns till hyreslägenheter finns det enligt min

mening inte tillräckliga skäl att komplicera preliminärskatteberäkningen med en särskild värderingsregel för förmån av bostad i villa som utgår från värdeytan. Det finns av samma skäl inte anledning göra något generellt påslag i villafallen för tillgång av trädgård.

Sammantaget finner jag således att förmån av bostad skall värderas enhetligt efter bostadsytan, oberoende om det är fråga om förmån av bostad i villa eller lägenhet i flerfamiljshus.

Färdigställandeår

Som tidigare redovisats har RSV vid fastställandet av schablonerna utgått från SCB:s statistik och justerat värdens med hänsyn till den förväntade hyresnivån under beskattningsåret.

Vid en jämförelse i efterhand av RSV:s schabloner och den genomsnittliga hyresnivån enligt SCB:s statistik för ett visst år, framgår att schablonerna är ganska väl anpassade till den genomsnittliga hyresnivån under året. Däremot ger RSV:s schabloner ett klart lägre värde än vad den genomsnittliga hyresnivån visar när det gäller nyare lägenheter. Prisstegringen på nyare hyreslägenheter har också drastiskt ökat under de senare åren, vilket gör att denna skillnad då blivit större än vad den tidigare varit. Med nyare lägenheter avses lägenheter med färdigställandeår 1981 eller senare.

Den differentiering efter regioner som idag görs i schablonen för bostadsförmån föreslogs av Förmånsbeskattningskommittén i DS Fi 1985:13 (s. 126 - 127). Kommittén uttalade följande av intresse i detta sammanhang.

"Det kan naturligtvis i utgångsläget uppfattas som krångligt med fyra bostadsförmånskolumner i skattetabellen i stället för en. Men varje arbetsgivare måste ändå veta i vilken kommun den anställda är bosatt (skriven) resp. i vilken kommun den av honom (arbetsgivaren) tillhandahållna bostaden är belägen (normalt samma kommun). Med ledning härav och av "kommunuppgifter" i skattetabellen (dvs. uppgifter om till vilken region resp. kommun hör) kan arbetsgivaren mycket enkelt hämta förmånsvärdet ur rätt kolumn i skattetabellen. Det är vidare i princip endast vid första avlöningstillfället som arbetsgivaren behöver gå till skattetabellen för att hämta rätt värde. Vid senare skatteberäkningar samma år gäller normalt samma värde som tidigare.

Fyra — regionalt indelade — förmånskolumner kan således knappast anses som en komplikation av uppborðsförfarandet. Om man däremot utvidgade kolumnerna till att gälla även för t.ex. olika färdigställandeår skulle man införa ett mer komplicerat förfarande för arbetsgivaren."

Tanken att differentiera schablonerna även efter färdigställandeår avvisades alltså av kommittén som ansåg att ett sådant system skulle bli för komplicerat för arbetsgivarna.

En differentiering efter färdigställandeår i den omfattning som SCB redovisar (åtta nivåer) framstår onekligen som alltför komplicerad och svåröverskådligt. Däremot skulle en differentiering på t.ex. två nivåer i och för sig inte vara särskilt betungande, varken för RSV att fastställa eller för arbetsgivarna att tillämpa. Med en sådan differentiering skulle man kunna beakta skillnaderna mellan nyare bostäder med oftast högre standard och äldre bostäder med oftast lägre standard. Det betyder också att man kan räkna med att en sådan schablon skulle leda till bättre överensstämmelse mellan den preliminära och den slutliga skatten. Sammantaget med de ändringar jag föreslagit i det föregående får dock en ytterligare finjustering av schablonen av nu angivet slag anses medföra ett alltför komplicerat system. Jag anser således att övervägande skäl talar för att den nuvarande schablonen inte differentieras i nivåer efter färdigställandeår.

7.7.4 Jämkning i fråga om arbetsgivaravgifter

Som tidigare har nämnts ger nuvarande regler inte någon möjlighet att jämka de tabellvärden som används för preliminärskatten och arbetsgivaravgifterna för det fall det faktiska värdet skulle avvika från schablonvärdet. På övriga områden där motsvarande schablonvärdering förekommer finns däremot sådana jämningsmöjligheter. Något bärande skäl mot att införa en sådan möjlighet också i fråga om bostadsförmån torde inte finnas. Jag föreslår därför att reglerna ändras så att det blir möjligt att jämka även beträffande bostadsförmån. Som förutsättning bör gälla att värdet avviker med mer än 10 procent från en värdering på grundval av hyrespriset på orten. Jämkning bör kunna ske såväl uppåt som nedåt.

8 RESEFÖRMÅNER

8.1 Bakgrund

Tidigare fanns en särskild regel i punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL som avsåg reseförmåner för anställda i trafik- och resebyråföretag. Regeln, som hade funnits sedan KL:s tillkomst, innebar att sådana förmåner var skattefria. En förutsättning var dock att resan inte hade utgått som en direkt ersättning för kontant lön. Från och med 1988 inskränktes skattefriheten till att avse endast reseförmåner som utgick till den anställda och den anställdes make/maka eller sambo och barn under 18 år.

Särskilda utskottet (utl. 1928:1 s. 66) anförde med anledning av tillägget (prop. 1927:102, s. 399) i lagtexten vid införandet av 1928 års kommunal-skattelag följande:

"I punkt 3 av anvisningarna till förevarande paragraf upptages bland exemplen på intäkt av tjänst värdet av fria resor.

Från principiell ståndpunkt utgör nu ifrågakvarande naturaförmån givetvis skattepliktig intäkt. Emellertid synas svårigheter föreligga vid stadgandets tillämpning. Det kan sålunda icke vara riktig att som intäkt upptaga det resekostnadsbelopp, vartill den skattskyldiges fria resor faktisk uppgått. Såsom intäkt bör rätteligen icke upptagas högre belopp än vad den skattskyldige skulle nödgats utgiva, därest han på den grund, att han åtnjutit förmån av fria resor, gjort flera och längre resor än det kan beräknas, att han skulle hava gjort, därest han själv skolat betala resekostnaderna, bör såsom intäkt upptagas allenast beloppet för de resekostnader, som den skattskyldige kan förväntas hava utgivit, därest han icke åtnjutit förmån av fria resor. En värdesättning i enlighet med vad som sålunda från principiell synpunkt synes var riktigt torde emellertid i praktiken möta synnerligen stora svårigheter med hänsyn till alla de olikheter, som föreligger i de särskilda fallen. Med hänsyn till de praktiska svårigheterna ock då saken från fiskalisk synpunkt torde hava mycket ringa betydelse har utskottet i punkt 7 av anvisningarna

till förevarande paragraf infört en bestämmelse därom, att nu ifrågavarande naturaförmån icke skall utgöra skattepliktig intäkt. Såsom villkor för skattefriheten har dock stadgats, att den icke får utgöra maskerad löneförmån."

Förmånsbeskattningskommittén anförde i sitt betänkande "Beskattning av naturaförmåner II" (Ds Fi 1986:27) följande angående reseförmåner (s. 70 ff.).

"En generell beskattning av reseförmåner skulle — av förenklingsskäl — kunna genomföras endast genom något slags schablonförfarande. Oavsett metod skulle dock som tidigare framhållits en beskattning kunna ge endast obetydliga skatteintäkter — dessutom alltid till priset av ytterligare administrativa rutiner för både arbetsgivare, anställda och skattemyndigheter. För t.ex. arbetsgivaren skulle beskattning innebära ett extra redovisnings- och kontrolluppgiftsförfarande och den anställde måste alltid bedöma om en reseförmån — med hänsyn till bl.a. avdragsrätten för arbets- och tjänsteresor — utgjort skattepliktig inkomst eller ej. Praktiska skäl talar således mot beskattning.

Skattefriheten för reseförmåner kan inte heller anses särskilt anmärkningsvärd om man jämför t.ex. med de skattefria rabatter som affärsanställda och annan personal hos tillverkare av konsumtionsvaror och för den anställde begärliga kapitalvaror ofta åtnjuter i anställningen eller med direkt eller indirekta "förmåner" av olika slag som olika anställningar enligt sakens natur kan medföra.

Liksom beträffande rabatter gäller vidare att en reseförmån endast innebär att en arbetsgivare avstår från en viss — möjlig — inkomst. Han gör således inget utlägg för den anställdes räkning e.d. I de fall reseförmånen tillhandahålles endast i mån av tillgång till plats — såsom regeln är hos flygbolagen — avstår arbetsgivaren inte ens från en möjlig inkomst. En eventuell beskattning av reseförmåner skulle dessutom naturligen medföra att tidigare fria resor skulle komma att i viss utsträckning ersättas av dels rabatterade resor dels andra fria resor av typ tjänsteresor motiverade av ett rent arbetsgivarintresse.

Ser man på reseförmånsfrågan i ett internationellt perspektiv är bilden — från svensk utgångspunkt — något splittrad. I Danmark förekommer numera en beskattning av flygtrafikens personal, dock med tillämpning av en till synes försiktig schablon. I Norge är läget detsamma som i Sverige men där föreligger ett utredningsförslag om viss beskattning. Förslaget avlämnades av en kommitté år 1981 och har enligt uppgift mött kritik vid remissbehandlingen. Förslaget har inte ännu föranlett lagstiftning. Finland åter har genom en nyligen genomförd lagstiftning gjort reseförmåner för flygtrafikens personal skattefria. I övrigt synes regeln internationellt sett vara — med undantag för, som redan framgått, Västtyskland och (i viss utsträckning) England samt Israel och Singapore — att reseförmåner till järnvägarnas och flygbolagens personal inte beskattas.

Det kan slutligen anmärkas att skattefriheten i Sverige för reseförmåner gällt lång tid. Nuvarande bestämmelser tillkom år

1928 men torde inte ha inneburit ändring i vad som tidigare gällt i praxis alltsedan inkomstbeskattningens införande.

Vi anser, sammanfattningsvis, att övervägande skäl talar för fortsatt skattefrihet för reseförmåner."

Fram till 1988 hade punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL följande lydelse.

"Har skattskyldig på grund av anställning eller särskilt uppdrag åtnjutit förmån av fria resor, skall, för såvitt ej sagda förmån är att anse såsom ersättning för kontant avlöning, förmånen ej utgöra skattepliktig intäkt; och må följaktligen, om nämnda förmån utnyttjats för resor i tjänsten eller resor till och från arbetsplatsen, däremot svarande avdrag för resekostnader ej äga rum."

Fr.o.m. 1988 fick stycket följande lydelse:

"Har skattskyldig på grund av anställning eller särskilt uppdrag åtnjutit förmån av fria resor, skall förmånen inte utgöra skattepliktig intäkt om den inte är att anse såsom ersättning för kontant avlöning. Om denna förmån utnyttjats för resor i tjänsten eller resor till och från arbetsplatsen får följaktligen motsvarande avdrag för resekostnader inte göras. Skattefriheten gäller i fråga om resa som har företagits av skattskyldig och dennes make eller sambo och barn under 18 år."

I propositionen till denna lagändring anförde föredragande statsrådet följande (prop. 1987/88:52, s. 56 - 57).

"De flesta remissinstanser delar kommitténs uppfattning att den nuvarande skattefriheten har en lämplig omfattning. Några remissinstanser, däribland RSV, anser att en del reseförmåner går utöver vad som kan godtas som verksamhetsförmån i form av s.k. sedvanliga rabatter och att någon form av begränsning bör införas.

Skälen för mitt förslag: För närvarande gäller som huvudregel att förmån av fri resa är skattepliktig (punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL). Har resan åtnjutits på grund av anställning eller särskilt uppdrag är den emellertid skattefri. En förutsättning är dock att resan inte har utgått som en direkt ersättning för kontant lön (punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL). Bestämmelsen har visserligen enligt ordalydelsen ett vidare tillämpningsområde men har i praktiken begränsats till att gälla i huvudsak för anställda i trafik- och reseföretag. Fria och subventionerade resor för anställda i trafikföretag som t. ex. SJ och SAS beskattas alltså inte. Liknande regler gäller åtminstone vad järnvägs- och luftfartsanställda beträffar i de flesta länder. I fråga om anställda i

flygföretag gäller i bl.a. Danmark att förmån av fria resor beskattas enligt vissa schabloner, med fribelopp inom bl.a. Norden och med vissa begränsningar i fråga om kretsen av förmånsberättigade. För SAS del gäller att reseförmånskretsen inte är begränsad till kärnfamiljen utan är betydligt vidare. På senare tid har emellertid företaget infört vissa begränsningar.

Reseförmåner i allmänhet bör även i fortsättningen enligt min mening var skattepliktiga. För reseförmåner som har utgått till anställd i trafik och resebyråföretag är det emellertid många gånger svåra bedömningar i frågan om skattepliktig förmån föreligger och i så fall till vilket värde. Vidare skulle en generell skatteplikt kräva en mycket omfattande kontrollapparat hos framför allt arbetsgivaren. Även om man valde ett starkt schabloniserat system skulle man inte helt komma ifrån bedömningar i det enskilda fallet. Framför allt skulle arbetsgivaren behöva införa ett omfattande system för registrering av resor för varje anställd och därvid göra en bedömning i vilken utsträckning den varit nödvändig för tjänsten. Vid bedömningen av skatteplikten kan det t. ex. vara av betydelse om det finns ett arbetsgivarintresse att den anställde företar viss eller vissa resor per år för att t. ex. lära känna trafik- eller resebyråföretags verksamhet. Också i värderingsfrågorna gör sig liknande svårbedömda faktorer gällande. Övervägande skäl talar mot att nu införa skatteplikt för reseförmåner som åtnjuts av anställda inom trafik- och resebyråföretag. Detsamma bör gälla vissa andra kategorier som enligt fast praxis haft denna förmån. Skattefriheten gäller givetvis under den allmänna förutsättningen att reseförmåner i enskild fall inte har utgått under sådana förhållande att de i praktiken ersatt kontant lön.

När det gäller kretsen av förmånsberättigade finns det enligt min mening inte några skäl som talar för att skattefriheten för anställda i trafik och resebyråföretag skall gälla för andra än den anställde och hans familj. Skattefriheten bör begränsas till att gälla förmån som åtnjuts av den anställde och den anställdes maka/make eller sambo och barn under 18 år. Jag föreslår alltså den förändringen av beskattningsreglerna för reseförmåner att den krets som kan åtnjuta förmånen utan beskattningskonsekvenser för den anställde begränsas."

RINK uttalade följande (SOU 198:33, s. 24 - 25).

"Skattefriheten för reseförmåner för anställda i trafik- och reseföretag utgör ett avsteg från kravet på likformig och neutral beskattning. Skattefriheten bör därför omprövas.

Vi är medvetna om att det i enskilda fall kan finnas en del svårigheter att avgöra om en reseförmån för en anställd som tillhör den angivna kategorin, är att bedöma som skattepliktig och i så fall till vilket värde. Det är också givet att någon form av kontrollsystem behövs hos arbetsgivaren. Dessa förhållanden kan emellertid inte i någon avgörande utsträckning sakligt anses speciella för trafikföretag, utan är av generell natur. Något i grunden sakligt motiv för skattefriheten finns knappast heller. Det finns således inte någon motsvarighet för anställda i allmänhet till denna skattefrihet. I stället gäller den allmänna regeln,

att sedvanliga rabatter vid inköp av varor och tjänster som ingår arbetsgivarens ordinarie utbud, utgör skattefri personalvård.

Mot bakgrund av det anförda föreslår vi att skattefriheten för reseförmåner till anställda i trafik- och reseföretag slopas. Till grund för bedömningen av om en företagen resa är att anse som skattepliktig eller inte, bör gälla vanliga skatterättsliga principer. Resor som är att hänföra till resor för fullgörande av tjänsten kan således inte utlösa någon beskattning hos den anställde. I det fall en resa utgör en skattepliktig förmån, bör bl.a. de närmare villkoren för färden beaktas vid värderingen.

Enligt vår mening talar principiella skäl mot regler om geografiska frizoner eller om skattefrihet för t.ex. visst högsta antal resor. Skattefrihet för reseförmåner bör alltså i fortsättningen bara avse sedvanlig personalrabatt."

Genom 1990 års skattereformen togs undantaget i punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL bort och reseförmåner gjordes skattepliktiga. Föredragande statsråd anförde som skäl härför följande (prop. 1989/90:110, del I, s. 329 f.).

"Enligt min mening kan förhållandena i resebranschen inte anses så särpräglade att ett generellt undantag från skatteplikt för reseförmåner i dessa fall är sakligt motiverat. Jag vill vidare framhålla följande.

Reseförmåner, i likhet med andra förmåner i tjänsten, är i princip av skattepliktigt slag. Mot bakgrund av att förmånen av fri eller subventionerad resa i det enskilda fallet kan ha ett betydande värde, kan jag inte dela en uppfattning som går ut på att det skulle röra sig om någon personalvårdande trivselförmån. Det förhållandet att priset för den anställde ibland kan motsvara företagets självkostnadspris, och att t.ex. tomma platser i flygplan kan sakna värde för arbetsgivaren, har i sig inte något samband med frågan om skatteplikt. Sådana faktorer har snarare att göra med frågan om hur värdet för den anställde kan beräknas.

Jag anser alltså övervägande skäl tala för ett slopande av det nuvarande generella undantaget för skatteplikt för reseförmåner för anställda i trafik- eller resebyråföretag.

Otvivelaktigt kan det i enskilda fall uppkomma svårigheter att avgöra om en reseförmån är skattepliktig eller inte. Så kan t.ex. vara fallet om en arbetsgivare i resebranschen anser att det är nödvändigt att en anställd företar vissa resor för att lära känna verksamheten. Vid en bedömning av nyssnämnda frågor bör emellertid sedvanliga principer gälla. I den mån en resa i det särskilda fallet utgör resa för fullgörande av tjänsten kan det alltså inte anses röra sig om någon skattepliktig förmån.

Som utgångspunkt för värderingen bör det verkliga marknadsvärdet gälla. Givetvis kan härvid de närmare villkoren för resan såsom vid t.ex. standby-resor inverka på frågan till vilket belopp förmånen skall tas upp. Avvikelser från marknadsvärdet kan endast godtas i den mån det rör sig om personalrabatt enligt vad som berörts i det föregående."

8.2 Gällande rätt

8.2.1 Inkomsttaxeringen

Enligt 32 § KL 1 mom. första stycket a KL hänförs till intäkt av tjänst avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Förmåner som utgår i annat än pengar utgör alltså i princip en med kontant lön jämförbar inkomst. Undantag görs dock för vissa förmåner under vissa förutsättningar (se 32 § 3 a mom - 3 f mom. KL). Reseförmåner undantas dock numera inte från beskattning. Såsom intäkt av tjänst skall sålunda förutom bostadsförmån även upptas bl.a. värdet av fria resor som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller eljest tillhandahållit (punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL).

Förmån som lämnas till annan än den anställde (t.ex. till maka/make eller sambo) är en form av indirekt förmån som enligt praxis beskattas hos den anställde (jfr avsnitt 4.3.1 Medföljande make/maka).

Angående värderingen av förmånen meddelas bestämmelser i 42 § KL och därtill hörande bestämmelser (punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL). Värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet (42 § andra stycket KL). Med marknadsvärdet avses det pris som betalas på orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i lön eller annan inkomst. Om ett sådant pris inte direkt kan anges, skall värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Är det fråga om produkter eller varor från egen näringsverksamhet, skall som värde tas upp det belopp som det kan beräknas att den skattskyldige skulle ha fått vid en försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 42 § KL).

I lagtexten anges således som huvudregel att värdering skall ske till marknadsvärdet. Schablonmässig värdering finns bara för bilförmån, kost och förmånliga lån.

8.2.2 Särskilt om rabatter till anställda vid reseföretaget SAS

För närvarande har SAS inte ett system, som gör det möjligt att registrera varje enskild resa, som företas av den anställde.

Med hänsyn till de praktiska svårigheter som föreligger godtog RSV under inkomståren 1991 och 1992 en schabloniserad beskattning av anställdas reseförmåner, som således inte var knuten till det faktiska resandet. Även för inkomståret 1993 godtar RSV en sådan schabloniserad värdering i avvaktan på resultatet av denna utredning.

Den schabloniserade beskattningen sker på så sätt att det s.k. ITA-kortet åsätts ett värde som påförs varje person som löser kortet. ITA-kortet värderas med utgångspunkt i SAS-anställdas genomsnittliga resande. För 1991 bestämdes värdet till 2 750 kr per vuxen och år. För 1993 är motsvarande schablonvärde 2 150 kr. Sänkningen har uppgivits bero på de prissänkningar som har skett inom flygbranschen till följd av en ökad konkurrenssituation. Schablonvärdet utgör ett nettovärde, dvs. värde efter avräkning för olägenheter och biljettkostnader. Ytterligare avräkning från detta värde får endast ske för avgift som SAS tar ut för ITA-kortet (administrationsavgift). För barn under 2 år beräknas inte något förmånsvärde. För barn som fyllt 2 men inte 12 år värderades förmånen under 1991 till 1 375 kr och under 1993 till 1 075 kr. Beträffande barn och ungdomar som fyllt 12 men inte 25 år värderades förmånen under 1991 till 2 165 kr. För 1993 värderas förmånen för barn och ungdomar som fyllt 12 år men inte 18 år till 350 kr. För ungdomar som fyllt 18 år men inte 25 år är motsvarande värde under 1993 1 610 kr.

Schablonvärdet (beskattningsvärdet) 2 750 kr täcker samtliga biljettyper och samtliga destinationer för resor, som företas av personer med ITA-kortet. Schablonvärdet får sättas ned endast för personer som påbörjar eller avslutar sin anställning under året. Värdet proportioneras i sådant fall i förhållande till anställningstiden.

En anställd som kvitterat ut ett ITA-kort måste också ta ut en biljett för den avsedda resan. Det går, enligt uppgift från SAS, till på följande sätt. Den anställde vänder sig till arbetsgivarens resebyrå och beställer en biljett med ett antal kuponger för den tänkta resrutten. En kupong motsvarar en flygning. Detta kuponghäfte kan kombineras med alternativa biljetter (som

kanske aldrig behöver utnyttjas). Biljettkupongerna tillhandahålls i Sverige. Endast i undantagsfall kan biljett uttas på kontor utomlands. Om biljettuttag sker på det nu beskrivna sättet känner alltså resebyrån till vilka biljetter som har utfärdats för den anställde. Betalar den anställde biljetterna kontant redovisas inte biljettuttaget till SAS:s löneadministration. Om däremot den anställde vill betala genom löneavdrag når informationen SAS:s löneadministration. När sedan den anställde faktiskt företar resan lämnas en kupong för avsedd flygsträcka till det bolag som man åker med, vilket alltså inte behöver vara SAS. Numera har de anställda som har Diners Club-kort inregistrerat på dessa kort att de är innehavare av ITA-kortet och berättigade till rabatt. Med ett sådant kort kan biljett sedan uttas i automater. Diners fakturerar sedan den anställde på vanligt sätt. Någon information om uttag av biljetter når således inte arbetsgivaren i det fallet. På grund av att den manuella hanteringen kostar för mycket går man mot en automatisering i allt ökad utsträckning.

8.2.3 Särskilt om reseförmåner för anställda hos SJ

SJ tillhandahåller olika typer av frikort/fribiljetter för inrikes resp. utrikes resa. Antalet frikort uppgår till ca 140 000. En registrering av varje enskild resa, som företas av de anställda m.fl. som har sådant kort (t.ex. f.d. SJ-anställda som gått i pension) skulle enligt SJ medföra ett mycket stort administrativt merarbete. Med hänsyn till detta accepterade RSV en schabloniserad beskattning för år 1992 av de reseförmåner, som tillhandahölls flertalet av de anställda, dvs. personalfrikort för 1:a och 2:a klass resa, internationell fribiljett för 1:a och 2:a klass resa samt internationellt rabattkort.

För andra typer av frikort/fribiljetter, som tillhandahålls anställda m.fl. avseende inrikes resp. utrikes resa, beräknas förmånsvärdet individuellt för varje resa efter gällande marknadspris med tillägg i förekommande fall för priset på exempelvis sitt- eller sovplats eller annan tillhandahållen service.

Personalfrikort tilldelas alla anställda och pensionärer med make och barn under 18 år. Sambor jämställs med make om sammanlevnaden på samma kyrkobokföringsadress pågått i minst 12 månader. Internationell fribiljett tillhandahålls endast anställda. Internationellt rabattkort tilldelas

anställda och familjemedlemmar, dock inte sambor. Rabattkort gäller endast i samband med utrikes resa.

Schablonvärdet för inrikes resor med SJ för inkomståret 1992 var 800 kr för personalfrikort, 2:klass resa och 1 300 kr för personalfrikort, 1:a klass resa. För barn som var födda åren 1974-1980 värderades förmånen till 50 % av vuxenvärdet. Resa för barn födda 1981 och senare medförde inte att den anställde beskattades för denna förmån.

Den europeiska fribiljettsföreningen (FIP) administrerar utbytet av internationella fribiljetter. Biljetten består av en kupong för varje land med undantag av Ungern, Schweiz och Tyskland. För utrikes resa beräknas ett schablonvärde för varje fribiljett i form av FIP-kupong. För resor i Ungern, Schweiz och Tyskland, som inom sig har flera järnvägsförvaltningar med var sin FIP-kupong, får schablonvärdet gälla för en kupong per land oavsett antalet uttagna kuponger.

Schablonvärdet för en FIP-kupong vid utrikes resa för inkomståret 1992 var 250 kr för resa i 2:a klass och 400 kr för resa i 1:a klass.

FIP ger även ut ett rabattkort som tilldelas anställda och familjemedlemmar. Rabattkortet berättigar till inköp av färdbiljett för utrikes resa till rabatterat pris. Schablonvärdet för det internationella rabattkortet för inkomståret 1992 var 500 kr.

Från nämnda förmånsvärden (schablonvärden) får avräkning ske för den avgift på 50 kr som SJ tar ut för frikort och internationellt rabattkort.

8.2.4 Särskilt om andra schablonvärderade reseförmåner

Scandinavian Ferry Lines är ett färjerederi, som huvudsakligen trafikerar sträckorna Helsingborg - Helsingör och Limhamn - Dragör. Förutom transport av person, bil e.d, tillhandahåller företaget kombibiljetter till och från samt mellan de danska öarna samt till Tyskland via Rödby - Puttgarden. Företaget tillhandahåller också SFL:s Bilpaket med möjlighet till övernattnig.

De anställda har ett personligt frikort, som gäller för ett obegränsat antal resor på lederna Helsingborg - Helsingör och Limhamn - Dragör. Frikortet brukas också vid tjänsteresor. Frikortet kan utnyttjas av make/maka och sambo i sällskap med den anställde. Den anställde erhåller vidare 2 x 30

tur och returbiljetter på ovannämnda linjer att vid behov dela ut till utomstående samt åtta enkelresor på nämnda linjer för bil jämte tre passagerare. På sträckan Trelleborg - Travemunde har anställd dessutom fri resa på dagtur för personbil samt för egen del, make/maka samt barn under 18 år.

För de förmåner som lämnas anställda hos Scandinavian Ferry Lines AB finns, enligt RSV:s uppfattning, inte tillräckliga skäl att värdera förmånerna enligt schablon med undantag för frikortet. De anställdas reseförmåner bör enligt RSV:s uppfattning beskattas med utgångspunkt i den enskildes faktiska resande. Värdet för varje resa bör motsvara gällande pris vid uttaget av biljetterna. Därvid skall givetvis beaktas vad som gäller för allmänheten i fråga om ev. rabatterbjudande etc. Frikortet på sträckorna Helsingborg - Helsingör och Limhamn - Dragör bör, enligt RSV värderas enligt schablon. För inkomståret 1991 bestämdes värdet till 500 kr. Schablonvärdet gällde per frikort som delades ut.

8.2.5 Särskilt om tjänstekort

Det förekommer inom många branscher, att anställda som gör tjänsteresor tilldelas ett tjänstekort för t.ex. tågresor, som kan användas såväl i tjänsten som för privat bruk. Kan de användas privat skall förmånen härav beskattas.

8.2.6 Övriga reseförmåner

Reseförmåner i allmänhet beskattas, om nöjes- och rekreativmomentet utgör ett inte alltför blygsamt inslag i det, som betecknas som en konferens- eller studieresa e.d. Denna typ av resor omfattades inte av det tidigare undantaget i punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Någon beskattning sker dock inte hos den anställde när han gör en tjänsteresa. Är det däremot en semesterresa skall den anställde alltså beskattas för resans marknadsvärde som en löneförmån.

8.2.7 Rättspraxis

Det finns en mängd rättsfall avseende reseförmåner. De rättsfall som avser beskattning av medföljande makes/makas resekostnader behandlas särskilt under kap. 4 och utelämnas därför i detta sammanhang.

RA 1988 ref. 99 I-III. Med anledning av en banks 50-årsjubileum och en i anslutning därtill anordnad försäljningstävling har arbetstagare vid olika lokalkontor fått deltaga i resor, som utgjort priser i försäljningstävlingen. Fråga huruvida dessa resor skall förmånsbeskattas hos deltagarna (I-III). Inkomsttaxering 1985. - I. Det fanns ett program, gemensamt för resedeltagarna för en stor del av den tid varunder resan pågått, som i stor utsträckning hade tjänstekaraktär. Inslagen av möjligheter till rekreation och reseupplevelser på egen hand för de enskilda deltagarna var obetydliga, vilket av Regeringsrätten ansågs anmärkningsvärt mot bakgrund av att resan företogs under en tid, fredag kväll - söndag kväll, som normalt är ledig tid för personal av det slag som det var fråga om. Mot detta kunde emellertid ställas att såväl själva resan inkl. mat och uppehälle som även vissa nöjesinslag, t.ex. en sightseeing, helt bekostats av arbetsgivaren. Regeringsrätten fann att resan inte var en tjänsteresa. Regeringsrätten uttalade vidare: "Man kan emellertid knappast undgå att beakta resans nytta för arbetsgivaren när fråga om arbetstagarens beskattning skall bedömas. Har således resan varit av sådan nytta för arbetsgivaren att resan skulle kunna anses som en resa huvudsakligen för tjänsten finns knappast skäl att förmånsbeskatta resan hos arbetstagaren enbart av det skälet att vissa förmånselement därvid kan urskiljas. I förevarande fall har resan till Vasa som framgår av det tidigare anförda, innehållit väsentliga inslag av verksamhet som får anses ha varit till nytta för arbetsgivaren och som i vart fall för deltagarna tett sig som tjänsteutövning. Inslagen av renodlad förmånskaraktär har för Gudrun A inte varit av den art i förhållande till hennes deltagande i tjänsteutövningen att det kan åsättas något förmånsvärde enligt 42 § kommunalskattelagen. Någon skatteplikt för hennes resa föreligger således inte" - II. I detta fall framgick det av programmet att den företagna resan innehöll vissa inslag av studier men att större delen av tiden avsatts för andra ändamål. Resan ansågs därför i allt väsentligt vara att betrakta som en nöjes- och

rekreationsresa och utgjorde en förmån vilken utgått för S:s tjänst. - III. I detta fall ansågs förhållandena vara som i det första fallet varför något förmånsvärde inte påfördes.

RÅ 1988 ref. 30 I-II. Av representanter för ett bolag företagen resa till fackmässan i utlandet har bekostats av en av bolagets leverantörer. Värdet av resan ansågs i och för sig hänförligt till skattepliktig inkomst av tjänst för deltagarna, men då nöjesinslaget befanns vara obetydligt skedde i ett fall (inköpschef) ingen förmånsbeskattning och i ett annat fall (styrelseledamot) sådan beskattning endast för värdet av medföljande hustrus resa. (I och II). Inkomsttaxering 1982.

RÅ 1987 ref 81. Arbetsgivaren, SIF, hade utverkat förmånliga rabatter för sina anställda hos SJ genom att ett s.k. tågkonto, som medförde 50 % rabatt, kunde användas av de anställda. Avtalet mellan arbetsgivaren och SJ gällde för en treårsperiod. Det innebar bl.a. att arbetsgivaren betalade en fast kostnad till SJ på 1,1 milj. kr och att SJ fakturerade levererade biljetter månadsvis, varvid rabatten — 50 % av fakturans slutsumma — drogs av. Två tjänstemän sökte förhandsbesked och ville veta om rabatter vid privatresor, där tågkontoavtalet utnyttjades, kunde bli föremål för förmånsbeskattning. Den dåvarande RSV:s nämnd för rättsärenden konstaterade att även om avtalet formellt sett bara avsåg tjänsteresor och en utvidgning till privatresor inte medförde någon extra kostnad för SIF, hade de anställda möjlighet att utnyttja kontot för privata resor. Denna möjlighet hade sin grund i anställning och arbetsgivarens avtal med SJ. Förmånen var därför skattepliktig, i den mån den tillsammans med andra skattepliktiga förmåner hade ett värde som översteg 600 kr. Regeringsrätten ändrade inte beslutet.

RÅ84 1:40 I och II. Fråga om löntagares beskattning för värdet av resa som bekostats av arbetsgivaren. I. Resa som erkänsla för 15 års anställning. II. Resa som pris för gott försäljningsresultat. Inkomsttaxering 1979 (I). Inkomsttaxering (II). - I. Regeringsrätten: Resan till Holland utgör en gratifikation till de anställda i form av i allt väsentligt en nöjes- och turistresa. Kostnaden för resan för anses ligga inom ramen för vad arbetstagare kan tänkas att någon gång betala för en turistresa. Vid angivna förhållanden har ett belopp motsvarande Svenska AB Philips kostnad för makarna C:s resa (5 488) rätteligen tagits upp till beskattning hos C i

förvärvskällan tjänst. - II. Regeringsrätten: Den resa N fått företaga är med hänsyn till vad som upplysts om reseprogrammet och övriga omständigheter att i allt väsentligt betrakta som en nöjes- och rekreationsresa och utgör en förmån, vilken utgått för N:s tjänst. På grund härav och då priset för resan ligger inom ramen för vad arbetstagare numera i stor utsträckning är beredda att en eller annan gång betala för en turistresa utgör beloppet i sin helhet för N skattepliktig inkomst av tjänst.

RÅ83 1:78 I och II. Fråga om delägare i fåmansföretag åtnjutit skattepliktig förmån genom utlandsresa i vilken han deltagit på företagets bekostnad (I och II). Inkomsttaxering 1978 och 1979. Resans inslag av nöje och rekreation hade utgjort en förhållandevis stor del av resan och syntes i viss mån ha föranletts av att resan sträckt sig över längre avstånd och tagit längre tid än som motiverats enbart av studiebesöken. O beskattades för halva reskostnaden såsom för löneförmån.

RÅ 1983 Aa 199. Av likartad karaktär som närmast föregående.

8.2.8 Arbetsgivarens avdragsrätt

Arbetsgivare får normalt avdrag vid inkomsttaxeringen för kostnader i samband med att anställda deltar i studie- och konferensresor. Avdragsrätten är inte kopplad till den anställdes eventuella förmånsbeskattning.

8.2.9 Avdrag för preliminär skatt

Om den skattskyldige förutom pengar får också andra förmåner skall preliminär A-skatt beräknas på förmånernas sammanlagda värde. Har den skattskyldige utgett ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Förmånen skall värderas i enlighet med vad som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. till marknadsvärdet (8 § fjärde stycket UBL och 42 § andra stycket KL). Reseförmån ingår således normalt i underlaget för beräkning av preliminär skatt (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

8.2.10 Arbetsgivaravgifter

Underlaget för beräkning av 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 eller i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket AFL, annan ersättning för utfört arbete (2 kap. 3 § första stycket SAL). Förmånsvärdet av resa skall som huvudregel ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Skattepliktiga naturaförmåner skall, enligt 5 § USAL, tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första - fjärde styckena UBL. Detta innebär att reseförmåner skall värderas på samma sätt som vid avdrag för preliminär skatt, dvs. enligt samma regler som gäller vid inkomsttaxeringen. Reseförmåner skall således värderas till marknadsvärdet vid bestämmandet av underlaget för uttag av arbetsgivaravgifter. Har den skattskyldige utgett ersättning för förmånen skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp (5 § USAL jfr 8 § första stycket UBL). I övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2.

8.2.11 Egenavgifter

Värdet av reseförmån som kan hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete, skall ingå i underlaget för egenavgifterna i den mån värdet av förmånen tillsammans med annan ersättning från en och samma utgivare uppgått till 1 000 kr. Reseförmånen skall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första - fjärde styckena UBL, dvs enligt samma regler som gäller vid inkomsttaxeringen enligt KL. Reseförmåner skall således värderas till marknadsvärdet (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

8.2.12 Pensionsgrundande inkomst

Värdet av skattepliktig förmån, såsom reseförmån, skall normalt ingå i den pensionsgrundande inkomsten och bestämmas i enlighet med 8 § första - fjärde och sjätte styckena UBL. Det innebär att värderingen skall ske på samma sätt som vid inkomsttaxeringen.

8.2.13 Kontrolluppgiftsskyldighet

Kontrolluppgift om bl.a. förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som gett ut förmånen (3 kap. 4 § LSK). Kontrolluppgifter skall lämnas för den som av den uppgiftsskyldige har fått skattepliktig förmån. Har mottagaren betalat ersättning för en förmån, skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp (3 kap. 6 § andra stycket LSK). Avser förmånen endast del av år skall uppgift lämnas om den tid för vilken förmånen utgått (3 kap. 6 § tredje stycket LSK).

Värdet av förmåner som utgått i annat än pengar skall normalt beräknas i enlighet med bestämmelserna i KL. Till denna grupp hör reseförmåner som alltså skall beräknas till marknadsvärdet.

Det sammanlagda värdet av förmånerna skall anges särskilt för sig (3 kap. 7 § LSK). I övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2.

8.3 Problemavgränsning

8.3.1 Direktiven

"En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskild som arbetsgivare."

8.3.2 Framförd kritik

Företrädare för *resebranschen* (Svenska Rese- och Turistindustrins Samarbetsorganisation, Svenska Resebyråföreningen, Sveriges Redarförening, SAS och SJ) har gemensamt framfört krav om att förmåner i form av fria eller delvis fria resor för anställda inom trafik- och resebyråföretagen åter skall bli skattefria på samma sätt som de var före skatterefor-

men. Man menar att det i praktiken endast är fråga om s.k. sedvanlig rabatt som bör falla inom vad som betecknas som skattefri personalvårdsförmån. I andra hand önskar man att ett begränsat antal resor skall kunna undantas från beskattning (alternativt ett fribelopp), vilket då skall anses motsvara en sedvanlig personalrabatt av ej skattepliktig karaktär. Om branschens reseförmåner skall beskattas även i framtiden önskar trafik- och reseföretagen att det införs regler som innebär en förenkling från såväl värderings- som hanteringssynpunkt.

Resebranschen har sammanfattningsvis anfört följande som skäl för önskemålen om förändringar på området: Nuvarande förmåner grundas på mycket lång sedvänja och följer de internationella regler, vilka etablerades vid branschens begynnelse. Dessa reseförmåner tillhandahålls inte på marknaden utan förmånerna är kringgärdade av olika villkor, vilka inte existerar för de produkter som tillhandahålls ordinarie kunder. Reseförmånerna till anställda inom trafik- och resebyråföretag är av mångskiftande slag. Förmånerna kan generellt indelas i fyra olika kategorier; 1. fria ovillkorade resor, 2. fria villkorade resor, 3. rabatterade ovillkorliga resor och 4. rabatterade villkorade resor. Villkoren har en direkt inverkan på värdet av resan. Förmånerna kan därför inte värderas efter den prissättning som sker för fullvärdiga produkter på marknaden. En reseförmån föreligger endast om det kvarstår något värde, efter det att prisedsättning på grund av villkor och sedvanlig rabatt avräknats och det pris den anställde erlagt understiger detta värde. Branschen har upplevt att myndigheterna inte ansett sig kunna beakta någon sedvanlig rabatt på de tillhandahållna reseprodukterna vid förmånsvärderingen, såvida de inte utgörs av samma produkt som erbjuds allmänheten. Genom att reseförmånerna för anställda inom trafik- och resebyråföretagen gjorts skattepliktiga i sin helhet har problemen att värdera dess förmåner kommit i fokus. Den stora variationen av förmåner har medfört att värderingsproblemen och den administrativa hanteringen härav fått onaturligt stora proportioner. Problemet gäller i stor utsträckning att bestämma marknadsvärdet för dessa förmåner med hänsyn till den rika prisfloran, rabattmöjligheter och nyttjandevillkor. Till detta kommer att de anställda inom resebranschen har möjlighet att utnyttja olika reseproducenters produkter. Marknadsvärdet går således inte att entydigt bestämma för reseprodukter, inte ens för det

fall att den anställde får tillgodogöra sig en reseprodukt utan villkor. Problemet med att bestämma marknadsvärdet har ytterligare en dimension, eftersom nyttjandet av förmånen undantagslöst är förenat med olika villkor. Villkoren är av mycket varierande slag, men innebär alltid restriktioner. Vanliga villkor är att antalet resor är begränsat, att resan får företas enbart under viss tid eller endast på vissa avgångar, att resa får företas endast i mån av platstillgång eller att resan är förenad med studievillkor. Villkorens inverkan på marknadsvärdet har vållat stora värderingsproblem. En del av villkoren är så utformade att det först är efter genomförandet av resan som det går att få kännedom om de olägenheter m.m. som uppkommit. Det gäller särskilt resor för vilka standby-villkor gäller, vilket är vanligt inom flygbranschen. En standby-resa kan således endast värderas individuellt efter att den har genomförts. Då måste också den anställde själv för arbetsgivaren redovisa färdväg samt de olägenheter som uppkommit till följd av standby-villkoren. En sådan individuell redovisning kan dessutom av den anställde komma att uppfattas som integritetskränkade. Arbetsgivaren måste därefter med utgångspunkt i den anställdes uppgifter försöka att göra en marknadsvärdering. Även från rättslig synpunkt synes det tveksamt om en arbetsgivares uppgiftslämnande, för vilket denne har sanktionsansvar, helt eller till viss del skall grundas på uppgifter som i efterhand måste inforas från den anställde och vilka uppgifter är okontrollerbara. Olägenheterna gäller även beräkningen av preliminär skatt och arbetsgivarens skyldighet att verkställa avdrag för denna. De av RSV gjorda schablonvärderingarna har väsentligt underlättat värderingen och redovisningen av reseförmåner. Det finns emellertid kritik även mot dessa schablonmodeller, från både anställda och arbetsgivare. Från de anställdas sida hävdas att modellerna inte ger tillräcklig individuell rättvisa. Från arbetsgivarsidan anses nuvarande schablonmodeller i sig hanterliga. Schablonbeskattning baserad på auktorisationshandlingen (ITA-kortet) medför att preliminär skatt tas ut, oavsett om den anställde företar en resa eller inte. Likaså betalar arbetsgivaren arbetsgivaravgifter m.m. och lämnar kontrolluppgift på föreskrivet schablonbelopp oavsett om den anställde utnyttjat sitt kort eller ej. Resebranschen anser dock att det inte är riktigt att beskatta en förmån som inte utnyttjats vare sig det sker med schablonbelopp eller på annan sätt.

Hanteringskostnaderna är dock även med ett schablonsystem stora. En extra olägenhet som uppkommit är svårigheten att fastställa ett schablonvärde som skall gälla från ingången av ett beskattningsår. Sammantaget är de administrativa problemen så stora och kostsamma att en ändring snarast är påkallad.

8.3.3 Problemområden

Den framförda kritiken när det gäller reseförmåner har i huvudsak kommit från ett håll, nämligen trafik- och resebyråbranschen. För anställda och arbetsgivare inom denna grupp medförde 1990 års skattereform, dels att reseförmåner till de anställda blev skattepliktiga, dels att värdet skall ingå i underlaget för avdrag för preliminär skatt och uttag av socialavgifter samt redovisas på kontrolluppgift.

En uppfattning som branschen framför är att förmånerna inte har större värde än att de egentligen borde hänföras till sedvanliga rabatter och således till skattefria personalvårdsförmåner. Utredningen har i sitt delbetänkande (SOU 1992:57, s. 88) berört denna fråga och därvid anfört följande.

"Före 1990 års skatterefom var reseförmåner för anställda i trafik- och resebyråföretag undantagna från skatteplikt genom en särskild regel. När undantaget togs bort genom reformen konstaterades att reseförmånen i det enskilda fallet kan ha ett betydande värde varför föredraganden förklarade sig inte kunna dela den uppfattning som går ut på att det skulle röra sig om någon personalvårdande trivselförmån. Någon anledning har inte framkommit att nu göra en annan bedömning i denna fråga."

Utredningen föreslog inte någon ändring av reglerna angående personalvårdsförmåner.

Föredragande statsrådet uttalade i prop. 1992/93:127 (s. 37) bl.a. följande angående personalvårdsförmåner.

"För egen del anser jag att det finns behov av att försöka åstadkomma förbättringar i regelsystemet för personalvårdsförmåner. Utredningen, som i sitt delbetänkande diskuterat dessa frågor, har inte lagt fram förslag till förändringar men aviserat att man återkommer till frågorna i det fortsatta arbetet.

Jag är inte beredd att nu föreslå några ändrade regler beträffande personalvårdsförmåner. Frågan bör enligt min mening tas upp på nytt vid beredningen av utredningens slutbetänkande."

Det finns, mot bakgrund av det anförda anledning att på nytt ta upp frågan om beskattning av reseförmåner till övervägande.

De värderings- och kontrollproblem som har redovisats från resebranschen har lett till att RSV även för inkomståret 1993 medger en schablonvärdering av förmånerna. Den schablonvärdering som sålunda i praktiken sker i dag kan å ena sidan leda till beskattning trots att någon faktisk resa inte företagits och å andra sidan leda till att reseförmåner blir undervärderade för dem som har utnyttjat resemöjligheterna i större utsträckning än genomsnittet. Det finns anledning att överväga bl.a. om det angivna förhållandet är godtagbart.

En annan reseförmån som också är svår att kontrollera och till följd därav också svår att värdera är den som kan uppkomma vid användande av sådana tjänstekort som ger innehavaren rätt till fria tågresor inte bara i tjänsten utan också privat. De nyss antydda problemen berör således även denna förmånsgrupp.

En fråga som är nära förknippad med hur värderingen skall göras är vad som konstituerar en skattepliktig förmån. Uppkommer en sådan när en resa tillhandahålls av arbetsgivaren, när den emottas av den skattskyldige, när den faktiskt utnyttjas eller vid någon annan tidpunkt? Denna principiellt viktiga fråga behandlas i ett särskilt kapitel (kap. 10). Utgångspunkten är dock att en naturaförmån normalt sett inte uppkommer förrän den skattskyldige har åtnjutit den.

8.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Reseförmån som utgår på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen föreslås kunna, under vissa förutsättningar, värderas efter schablon vid beräkning av preliminär skatt och uttag av arbetsgivaravgifter. Detta skall kunna ske om det för resan har gällt villkor av innebörd att den får företas endast under förutsättning att det vid resans avgång finns osålda platser kvar och det på grund härav har förelegat en påtaglig risk för att resan inte skulle kunna genomföras enligt planerna. Värdet av resan skall i sådant fall motsvara det billigaste priset för resan på marknaden efter avdrag med 25 procent.

Vidare föreslås en jämningsmöjlighet i fråga om arbetsgivaravgifter motsvarande den som föreslås för bostadsförmån.

8.4.1 Personalvårdsförmån eller ej?

En reseförmån är liksom andra förmåner i princip skattepliktig. Sedan KL:s tillkomst och fram till 1990 års skattereform gjordes dock i lagtext ett uttryckligt undantag för fria resor som utgick till skattskyldig på grund av anställning eller särskilt uppdrag under förutsättning att resorna inte var att anse som ersättning för kontant avlöning. Undantagsbestämmelsen kom i praxis att omfatta anställda inom trafik- och resebyråbranschen. Det främsta skälet för undantaget var de praktiska problemen att värdera förmånerna som en skatteplikt skulle medföra. Därvid beaktades den praxis som då gällde, nämligen att man också tog hänsyn till i vilken omfattning den skattskyldige skulle ha rest om han själv hade bekostat resorna. Det bör redan här framhållas att sådan hänsyn inte tas enligt nuvarande regler utan förmånen skall värderas till marknadsvärdet.

Även Förmånsbeskattningskommittén anförde praktiska skäl för att behålla skattefriheten (Ds Fi 1986:27). Föredragande statsrådet anförde också i prop. 1987/88:52 kontroll- och värderingsproblem som skäl för att låta skattefriheten vara oförändrad. Dessa skäl ansågs dock inte tillräckliga vid 1990 års skattereform. Föredragande statsrådet i prop. 1989/90:110 ansåg att förhållandena i resebranschen inte kunde anses så särpräglade att ett generellt undantag från skatteplikt för reseförmåner var sakligt motiverat. Han framhöll vidare, mot bakgrund av att reseförmånen i det

enskilda fallet kunde ha ett betydande värde, att den inte kunde ses som en personalvårdande förmån. Avvikelser från marknadsvärdet skulle dock, enligt vad föredraganden uttalade, kunna godtas i den mån det rörde sig om personalrabatt.

Det finns anledning att först något beröra det sistnämnda uttalandet. För att en personalrabatt inte skall vara skattepliktig förutsätts att det är fråga om "sedvanliga rabatter vid inköp av varor och tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud eller i annat företags ordinarie utbud om företaget är närstående arbetsgivarens företag och varorna eller tjänsterna har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet". I det följande avsnittet behandlas närmare vad som avses med personalvårdsförmåner i allmänhet och särskilt sedvanliga rabatter. En grundläggande förutsättning för att det skall vara fråga om en sådan rabatt är att denna inte är större än vad som skulle ha kunnat lämnas i förhållande till en kund. Det innebär att en prisnedsättning som överskrider denna gräns och således gäller bara i förhållande till personalen inte kan anses utgöra en sedvanlig rabatt. Detta gäller då givetvis även om prisnedsättningen har gällt för personalen under lång tid.

De ifrågavarande prisbilliga resorna — som tidigare nämnts gäller det främst resor för personal inom SAS och SJ — grundar sig på mycket lång sedvänja. Vissa av resorna är speciella i den meningen att någon exakt motsvarighet inte saluförs till allmänheten. Resorna ingår visserligen i reseföretagens utbud, men de resor som tillhandahålls personalen är förknippade med villkor som inte finns i det vanliga utbudet. Vad gäller SAS är det framför allt i två avseenden som resorna för personalen är villkorade, nämligen dels genom att resorna får företas endast under viss tid eller på vissa avgångar, dels genom att resorna får företas endast i mån av platstillgång. Frågan är då i vad mån prisnedsättningen på resorna med hänsyn till de angivna villkoren kan anses rymmas inom ramen för sedvanliga rabatter. Ett par exempel från SAS får belysa läget. En resa i turistklass till New York på s.k. Apex-biljett kostar normalt 3 300 - 3 900 kr, medan SAS-personal kan få samma resa för 828 kr. Billigaste resa med SAS till Miami kostar ca 4 900 kr, medan personalen kan få resan för 1 853 kr. Det är sålunda fråga om ganska betydande prisnedsättningar. Det villkor som i någon mer väsentlig grad motiverar ett lägre pris är det som

innebär att resan får företas bara i mån av platstillgång. Det får dock anses klart att detta villkor inte på långt när motiverar en så stor prisnedsättning som gäller för personalens resor. Prisnedsättningen överskrider således klart gränsen för vad som kan anses som sedvanlig rabatt.

Även på andra grunder kan det ifrågasättas om reseförmånerna kan omfattas av bestämmelsen om skattefria rabatter i punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL. Bl.a. kan nämnas att förmånerna för SAS-anställda genom kupongsystemet kan utnyttjas hos ett helt annat företag än arbetsgivarens eller närstående företag. Vidare gäller att som personalvårdsförmåner räknas enligt 32 § 3 e mom. KL inte förmåner som inte är riktade till hela personalen. Det finns inom resebranschen vissa reseförmåner som riktar sig endast till viss personalkategori e.d. Även i detta hänseende kan alltså vissa reseförmåner falla utanför vad som i dag menas med personalvårdsförmåner.

Förmåner i form av fria resor för anställda inom trafik- och resebyråbranschen gjordes skattepliktiga genom 1990 års skattereform. Förmånerna kan avse betydande belopp. Någon förmån av liknande slag som är skattefri i det nya systemet finns inte. Starka rättvis- och likformighetsskäl talar därför för att man inte nu skall återinföra skattefrihet för reseförmåner.

I sammanhanget bör framhållas ytterligare ett par omständigheter. Som grund för skattefrihet har som tidigare nämnts åberopats dels att prisnedsättningen med de inskränkande villkor som finns för resorna inte är större än att denna ryms inom ramen för sedvanliga rabatter, dels att värderings- och kontrollproblemen inte kan lösas. Vad gäller den förstnämnda grunden har jag mot bakgrund av ett par konkreta exempel funnit att detta i vart fall inte gäller generellt. Man bör därvid hålla i minnet att den tidigare skattefriheten i princip inte var beroende av att resorna var förknippade med inskränkande villkor i fråga om platstillgång o.d. Det förekommer säkert också då som nu att reseförmåner utgår utan sådana villkor. En generell skattefrihet för reseförmåner skulle således leda mycket långt. Samtidigt är det troligt att det förekommer prisnedsättningar som med hänsyn till sådana inskränkningar inte överskrider gränsen för sedvanliga rabatter. Detta måste dock uppenbarligen avgöras i den praktiska tillämpningen. Det kan således inte komma ifråga att i lag föreskriva vilka

prisnedsättningar resp. inskränkningar i resandet som bör föreligga för att skattefrihet skall gälla.

När det sedan gäller värderings- och kontrollproblemen beror dessa på att resebranschen inte har ett system för utgivande av förmåner som möjliggör kontroll över det faktiska resandet. Om ett sådant system hade funnit hade en stor del av problemen varit eliminerade. Från resebranschens sida upplevs det som mer eller mindre omöjligt att förändra systemet för utgivande av reseförmåner så att det möjliggör en kontroll av angivet slag. Bl.a. påpekas att förmånerna kan utnyttjas även hos andra reseföretag och utanför Sverige vilket gör att man även måste beakta andra företags rutiner. Det anförda ger anledning till några kommentarer. För det första måste det i princip åligga en arbetsgivare som tillhandahåller sina anställda naturaförmåner av olika slag att hålla reda på i vilken mån arbetstagarna utnyttjar förmånerna. Det kan således inte åberopas som grund för skattefrihet att det finns kontrollproblem. För det andra kan de kontroll- och värderingsproblem som föreligger på det ifrågavarande området inte anses vara större än på många andra områden. Slutligen bör erinras om att beslutet om att göra reseförmånerna skattepliktiga togs i klart medvetande om de kontroll- och värderingsproblem som förelåg. Några avgörande förändringar i detta avseende har inte inträffat. Möjligen kan hävdas att förutsättningarna för en fungerande kontroll i efterhand förbättras allteftersom datoriseringen utökas.

Sammanfattningsvis finner jag inte skäl att genom någon uttrycklig bestämmelse hänföra reseförmåner till personalvårdsförmåner eller att på annan grund helt undanta dem från skatteplikt.

8.4.2 Värderingen

Värderingen av reseförmåner skall enligt huvudregeln i KL ske till marknadsvärdet. Marknadsvärdet bör även i fortsättningen vara utgångspunkten för värdering av reseförmåner.

Som tidigare redovisats har varken SAS eller SJ något system för kontroll av i vilken omfattning reseförmåner åtnjuts av de anställda. Som nyss har framhållits måste det i princip åligga en arbetsgivare som tillhandahåller sina anställda naturaförmåner av olika slag att hålla reda på i

vilken mån arbetstagarna utnyttjar förmånerna. Det kan emellertid i vissa fall vara förenat med speciella svårigheter att fullgöra kontrollskyldigheten, varför det kan finnas anledning att medge undantag från huvudregeln om marknadsmässig värdering. Så har skett i fråga om beskattningen av bilförmån. På det området har man på grund av kontrollproblemen ansett sig nödsakad att tillåta att värderingen sker på grundval av mycket grova schabloner. Huvudprincipen är att bilförmånen värderas helt oberoende av hur mycket bilen faktiskt utnyttjats sammanlagt under året. Det är uppenbart att det föreligger speciella svårigheter för arbetsgivaren att kontrollera hur mycket en tjänstebil använts för privat bruk.

Frågan är då om det föreligger motsvarande skäl för undantag från de normala värderingsreglerna när det gäller reseförmåner till anställda inom trafik- och resebyråbranschen.

När det gäller flygbranschens system med biljetter i kuponghäfte finns i princip ett registreringsförfarande över vilka biljetter som hämtats ut, men för att få veta om den anställde faktiskt utnyttjat biljetterna måste ytterligare kontroller göras. Vidare behöver man veta vid vilken tid resan har skett. Saken kompliceras ytterligare när man beaktar att även alternativbiljetter kan utlämnas, att biljetter kan utnyttjas vid ett senare tillfälle samt att biljetter dessutom i allt större utsträckning kan tas ut via ett vanligt Diners-kort. Även inom järnvägstrafiken finns liknande kontrollproblem.

Den andra gruppen med kontroll- och värderingsproblem är tjänstekorten som kan utnyttjas för privat bruk. Hur skall arbetsgivaren kunna veta i vilken omfattning någon har utnyttjat kortet? Som det är nu måste han lita till arbetstagarens uppgifter. Om kontroll inte kan ske av varken arbetsgivaren eller skattemyndigheterna kan värderingen uppenbarligen komma att bli felaktig.

Av det anförda framgår att det onekligen skulle innebära vissa svårigheter för arbetsgivarna att nu införa ett system som gör det möjligt att på ett tillfredsställande sätt kontrollera i vilken utsträckning arbetstagarna utnyttjar erbjudna förmåner. Det är också att märka att situationen blivit som den nu är mycket beroende på att förmånerna tidigare varit skattefria och det då inte förelegat några skäl att införa kontrollrutiner.

Det står å andra sidan klart att det inte föreligger samma svårigheter att hålla reda på utnyttjandet av reseförmåner som när det gäller bilförmåner. Det förhåller sig nog i stället så att reseförmånerna i princip inte är särskilt mycket svårare att hålla reda på än många andra förmåner. Tekniken för platsbokning m.m. torde vara så utvecklad genom datorisering o.d. att kontrollsvårigheterna inte kan vara särskilt omfattande. Det kan också konstateras att vissa av de rutiner som tillämpas av SAS för bokning och betalning av resor synes ge erforderliga möjligheter att hålla reda på det faktiska resandet. Som redan nämnts står det också klart att statsmakterna redan vid införandet av skatteplikten för resor tagit ställning för att gängse värderingsprinciper skall gälla för reseförmåner och att man då uppenbarligen varit medveten om de kontrollproblem som föreläggat.

Det är också på det sättet att det ifrågavarande området lämpar sig dåligt för en allmän schablon. Utnyttjandet av de aktuella reseförmånerna kan för olika anställda skilja sig åt högst avsevärt. Företrädare för branschen har också pekat på de mindre lyckade konsekvenserna av den nuvarande schablonen, framför allt att den kan leda till beskattning trots att någon resa faktiskt inte företagits. Det torde inte gå att komma till rätta med sådana effekter om skall ha en allmän schablon som är helt frikopplad från det faktiska resandet. Det anförda leder fram till att värderingen av reseförmånerna bör grunda sig på det faktiska resandet.

När det gäller värderingen av den enskilda resan bör det finnas större utrymme för en schablon. Den stora svårigheten i det avseendet är enligt resebranschen att värdera resan med hänsyn till de inskränkningar som gäller för denna. Det är dock svårt att här ange några generella regler. Stora olikheter i fråga om villkoren finns uppenbarligen inte bara mellan olika delar av branschen utan också mellan de olika företagen. Det innebär att man inte bör införa några generella schablonregler, i vart fall vad gäller inkomsttaxeringen.

I ett avseende finns det emellertid enligt min mening särskild anledning att överväga en schablonregel. Det gäller frågan om hur man vid bestämmande av underlaget för preliminär skatt och arbetsgivaravgifter skall värdera en resa som är förenad med villkor att den får företas endast i mån av platstillgång. En schablonregel i detta avseende skulle underlätta den praktiska hanteringen i betydande grad. Jag föreslår att en sådan regel

införs och att den utformas så att en resa med sådant villkor skall anses ha ett värde motsvarande det lägsta pris som den vid tillfället betingat på allmänna marknaden efter avdrag av 25 procent. Regeln bör föras in i 8 § UBL. Vidare bör det, i likhet med vad som föreslagits beträffande bostadsförmån, införas en möjlighet att vid beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifter jämka värdet av en reseförmån som beräknats enligt schablonregeln om detta värde avviker med mer än 10 procent från marknadsvärdet. Denna regel bör tas in i 5 § USAL.

9 PERSONALVÅRDSFÖRMÅNER

9.1 Bakgrund

KL innehöll från början inte några särskilda regler om skattefria personalvårdsförmåner. År 1946 (SFS 1946:54) infördes viss skattefrihet för fri sjukvård och tandvård. Regeln var konstruerad så att skatteplikt förelåg endast om förmånen utgått i enskild tjänst och efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gällde för statligt anställda. År 1956 (SFS 1956:541) föreskrevs att som intäkt av tjänst skulle inte tas upp förmån av mindre värde som utgått i annat än pengar om förmånen kunde antas inte vara avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete. Syftet med denna bestämmelse var att lagfästa dåvarande praxis beträffande förmåner som inte ansetts skattepliktiga och att av administrativa skäl undanta förmåner av mindre värde från beskattning. Gemensamt för dessa fall i praxis var att förmånerna inte eller i vart fall inte i första hand, var avsedda att utgöra ersättning för utfört arbete. De hade mer karaktären av åtgärder som arbetsgivaren vidtog för att skapa trivsel i arbetet eller också kunde det röra sig om förmåner som utgick på grund av sedvana inom yrket eller liknande. Förmånerna var i regel av ganska ringa ekonomiskt värde eller innebar i varje fall inte någon nämnvärd besparing av levnadskostnader för mottagaren. Den nya bestämmelsen kom emellertid också att medföra en inte obetydlig utvidgning av det skattefria området. Departementschefen anförde i proposition 1956:150 (s. 333 f.) bl.a. följande.

"Det ligger i sakens natur, att mera väsentliga avsteg rimligen inte kan göras från principen om naturaförmånens likställighet med lön i pengar. Om naturaförmåner i större utsträckning undantogs från beskattning, skulle detta leda till uppenbara

orättvisor. Man behöver här bara tänka på företaget, som håller sin chef eller annan med fri bostad, eller hembiträdet med fritt vivre. Vidare kan inte bortses från risken att regler av sådan innebörd skulle framkalla en benägenhet att låta arbetslöner i ökad utsträckning utgå i form av naturaförmåner. - - -

Det bör enligt min mening inte väcka betänkligheter att genom uttryckliga föreskrifter från beskattning undanta förmåner av nu angivet och därmed likartat slag. Fasthåller man vid att det skall röra sig om förmåner som inte kan antagas vara avsedda att utgöra direkt vederlag för utfört arbete, synes en godtagbar spärr erhållas mot försök att undandra skatt genom att ersätta kontant lön med naturaförmåner. För att ytterligare motverka försök i sådan riktning synes böra gälla, att förmånen skall vara av mindre värde.

Med så utformade regler göres till en början ingen ändring i de fall då praxis nu medger skattefrihet. Men därjämte erhålles en inte obetydlig utvidgning av det skattefria området. Därunder kommer att inbegripas åtskilliga fall i vilka den anställde har att erlagga ett vederlag som något understiger det motsvarande marknadspriset. Exempel härpå är subventionerade luncher o.d., varurabatter som är något större än för andra kunder, tjänstebostäder med en hyra något understigande hyrespriset i orten samt rätt att privat använda arbetsgivaren tillhörig bil för en ersättning som endast är obetydligt lägre än de verkliga kostnaderna. Det blir också klarlagt, att skatt inte skall utgå för värdet av förfriskningar o.d., som utan ersättning tillhandahålles i samband med arbetet."

Denna regel om skattefrihet för förmåner av mindre värde kompletterades med en bestämmelse i taxeringslagen (1956:623) om att arbetsgivaren inte behövde lämna kontrolluppgift i fråga om förmåner som efter avdrag för vederlag uppenbarligen hade ett värde som inte översteg ett visst belopp, som ursprungligen var 400 kr men sedermera höjdes till 600 kr.

Före 1987 års lagändringar (SFS 1987:1303) var reglerna således ganska knapphändiga men fylldes ut av RSV genom anvisningar. Enligt RSV:s anvisningar delades förmånerna in i tre grupper. En grupp utgjordes av förmåner som inte borde anses skattepliktiga (grupp I). En andra grupp avsåg förmåner vilkas skatteplikt berodde av värdet (grupp II) och här gick en gräns vid 400 kr, vilken senare höjdes till 600 kr. Den tredje gruppen (grupp III) bestod av förmåner som alltid borde anses skattepliktiga eftersom de var att jämställa med lön eller annan kontant ersättning.

Enligt RSV:s anvisningar för 1987 års taxering (RSV Dt 1986:9) skulle till gruppen förmåner som inte borde anses som skattepliktiga hänföras förmåner av obetydligt ekonomiskt värde för mottagaren, s.k. trivselförmåner. Hit räknades även vissa förmåner, vilkas värde visserligen kunde vara

större, men som enligt praxis inte ansetts skattepliktiga och därför även i fortsättningen borde undantas från beskattning. Som exempel angavs följande:

- fria överdrags- och skyddskläder och fri tvätt av sådana,
- förriskningar under arbetet (kaffe o.d.) som inte kan anses som måltid,
- sedvanliga rabatter åt anställda vid inköp av varor och tjänster, som ingår i arbetsgivarens varusortiment eller produceras av arbetsgivaren,
- sedvanliga gåvor från arbetsgivare med karaktär av personalomkostnader, t.ex. klocka, medalj eller gåva av annat slag med huvudsakligen personligt värde, som lämnas efter längre tids anställning,
- fritt utnyttjande av arbetsgivaren tillhandahållna lokaler med tillhörande utrustning för motion och motionsidrott samt fritt tillhandahållande av enklare klädustrustning försett med arbetsgivarens reklamtryck, såsom T-shirts och träningsoveraller för den anställdes personliga bruk,
- fri/subventionerad TV-licens, tidning eller tidskrift om förmånen har ett direkt samband med arbetsgivarens produktion,
- fria resor för järnvägspersonal och deras familjer,
- fri/subventionerad måltid för lärare m.fl. med tillsynsskyldighet eller motsvarande ansvar för barn under skolmåltid eller i samband med s.k. pedagogisk måltid,
- fri kost för elev, som genomgår lärlingsutbildning enligt förordning (1980:533) om försöksverksamhet med gymnasial lärlingsutbildning eller yrkesintroduktion enligt förordningen (1980:534) om försöksverksamhet med introduktionsprogram och yrkesintroduktion knutna till gymnasieskolan, om han inte erhåller högre ersättning än som utgår enligt studiestödslagen (1973:349).

Som exempel på den andra gruppen, förmåner vilkas skatteplikt beror av värdet (grupp II), angavs följande:

- subventionerad kost, såsom lunch till nedsatt pris,
- subventionerad bostad, såsom hyresbillig tjänstebostad,
- bränsle till nedsatt pris,
- elektrisk ström till nedsatt pris,
- beklädnad i och för tjänsten (annat än överdrags- och skyddskläder) som tillhandahålls till nedsatt pris,
- subventionerad telefon i bostaden,
- subventionerad semesterbostad i Sverige eller utlandet.

Exempel hänförliga till den tredje gruppen, förmåner som alltid borde anses skattepliktiga (grupp III), var enligt RSV följande:

- hyresfri bostad,
- fri kost, ett eller flera mål om dagen,
- fritt bränsle,
- fri elektrisk ström,
- rätt att för privat bruk nyttja bil som ställts till förfogande av arbetsgivaren,
- rabatt åt anställda, vilken överstigit vad som sedvanligen förekommer,
- fri beklädnad i och för tjänsten (annat än överdrags- och skyddskläder),
- fri telefon,
- fri TV-licens (utom i sådana fall som är hänförliga till grupp I),
- fri dagstidning (utom i sådana fall som är hänförliga till grupp I)
- fri semesterbostad i Sverige eller utlandet.

Utöver nämnda tre grupper fanns ytterligare en grupp förmåner som särreglerades i fråga om omfattningen av beskattningen; hit hörde bl.a. förmån av fri sjukvård i viss omfattning, vissa fria resor samt vissa naturaförmåner som utgått till elever under utbildningstiden och för vilka värdet fick jämkas till ett lägre belopp än som annars skulle ha tagits upp till beskattning (den s.k. praktikantregeln).

När det gällde värderingen av naturaförmånerna skulle dessa värderas till marknadsvärdet — ortens pris. Härifrån gjordes dock vissa avvikelser, vilka berodde på att man iakttog försiktighet vid värderingen. Vidare var det endast i vissa särskilt angivna fall — kost och bostad — som arbetsgivaren var skyldig att räkna med förmånsvärdet vid beräkning av avdrag för preliminär skatt och i underlaget för arbetsgivaravgifter. Skyldighet att beakta förmån av fri bil infördes först fr.o.m. den 1 januari 1987.

Den 1 januari 1988 trädde de nya reglerna i kraft och tillämpades första gången vid 1989 års taxering. Genom denna ändring infördes nuvarande regler om skattefrihet under vissa förutsättningar för värdet av minnesgåvor till anställd, julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor till anställda, personalvårdsförmån, förmån av fri hälso- och sjukvård och förmån av fria arbetskläder m.m. Dessa nya regler utgjorde i huvudsak en precisering i förhållande till de tidigare reglerna i fråga om förutsättningarna för att en naturaförmån skulle kunna hänföras till skattefri personalvårdsförmån. Samtidigt infördes i 32 § 3 f mom. KL en regel som innebar att skattepliktiga förmåner som hade utgått i annat än pengar och inte var ett direkt vederlag för utfört arbete, inte skulle tas upp som intäkt av tjänst, om förmånernas sammanlagda värde per år för en anställd var högst 600 kr. Vid tillämpningen av nämnda regel skulle hänsyn tas till det sammanlagda värdet av förmåner som utgått från en och samma arbetsgivare och till denne anknuten personalstiftelse. Departementschefen anförde i propositionen (prop. 1987/88:52 s. 45) följande av intresse i detta sammanhang.

"Som jag tidigare har nämnt har intresset för naturaförmåner i stället för kontant lön stadigt ökat under senare år. Detta kan inte gärna förklaras på annat sätt än att arbetsgivarna och arbetstagarna ansett det mer fördelaktigt ekonomiskt att använda sig av naturaförmåner i stället för kontant lön. Vissa naturaförmåner framstår fortfarande som godtagbara medan andra tycks

vara motiverade endast av en önskan att minimera storleken av skatter och avgifter. Min bestämda uppfattning är att det är nödvändigt att hejda denna utveckling. Gör vi inte det kommer antalet sådana förmåner att öka ytterligare samtidigt som värderingsproblemen ökar och antalet skattskyldiga som kan använda den förenklade självdeklarationen minskar. En annan mycket allvarlig konsekvens för de enskilda är att underlaget för beräkning av deras pensionsgrundande inkomst kommer att bli lägre än om förmånerna varit avgiftspliktiga eller om de fått ersättning i form av kontant lön."

Tidigare fanns en särskild regel i punkt 8 andra stycket av anvisningarna till 32 § KL angående reseförmåner för anställda i trafik- och resebyråföretag. Regeln, som hade funnits sedan kommunalskattelagens tillkomst, innebar att sådana förmåner var skattefria. Från och med 1988 inskränktes skattefriheten till att avse endast reseförmåner som utgick till den anställde och den anställdes make/maka eller sambo och barn under 18 år. Vid skattereformen 1990 togs undantaget i nämnda punkt bort och reseförmåner gjordes skattepliktiga.

Genom 1990 års skattereform slopades också 600-kronorsregeln och skattepliktiga förmåner blev skattepliktiga från första kronan.

9.2 Gällande rätt

9.2.1 Gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria förmåner

Enligt 32 § 1 mom. första stycket a KL hänförs till intäkt av tjänst avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Förmåner som utgår i annat än pengar utgör alltså i princip en med kontant lön jämförbar inkomst. Enligt 32 § 3 a - 3 f mom. KL skall dock vissa förmåner under vissa förutsättningar inte tas upp som skattepliktig intäkt. Dessa är fri grupplivförsäkring och fri gruppsjukförsäkring, fri hälso- och sjukvård, företagshälsovård, fria läkemedel och ersättning för läkemedelskostnader samt fri tandvård (utom patientavgift), fria arbetskläder och fri uniform, julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor, minnesgåvor, personalvårdsförmåner och rabatt

eller liknande förmån som transportföretag enligt internationellt vedertagen praxis utger för visad kundtrohet vid utrikes flygresor.

Från skatteplikt undantas vidare under vissa förutsättningar även andra förmåner. Förmåner som utgår till utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet och vissa förmåner till forskare hos SIPRI är skattefria (32 § 3 mom. KL). I punkt 6 av anvisningarna till 32 § KL anges att naturaförmåner till värnpliktig inte skall tas upp som skattepliktig intäkt.

I det följande redovisas närmare vad som gäller beträffande gruppen personalvårdsförmåner.

9.2.2 Personalvårdsförmåner

Genom 1990 års skattereform, vars lagregler trädde i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering, skärptes förutsättningarna för att förmåner skall kunna hänföras till skattefri personalvård. Med personalvårdsförmåner avses förmåner som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete utan avser enklare åtgärder av mindre värde vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Som personalvårdsförmåner räknas dock inte förmåner som den anställde får byta mot kontant ersättning, förmåner som inte riktar sig till hela personalen samt andra förmåner som den anställde får åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplats mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem (32 § 3 e mom. KL).

Som exempel på personalvårdsförmåner som är skattefria nämns i punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid, sedvanliga rabatter vid inköp av varor och tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud eller i ett annat företags ordinarie utbud om företaget är närstående arbetsgivarens företag och varorna eller tjänsterna har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet samt möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård. Möjlighet till motion och annan friskvård är dock skattefri endast om den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller en till arbetsgivaren anknuten

personalstiftelse, den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalats direkt av denne till anläggningens innehavare, den är av kollektiv natur eller den i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

I den mån personalvårdsförmån är skattefri skall förmånernas värde inte ingå i underlaget för avdrag för preliminär skatt eller för uttag av socialavgifter. Arbetsgivaren behöver inte lämna uppgift om förmånerna på kontrolluppgift.

För att skattefrihet skall komma i fråga skall det, som framgår ovan, röra sig om enklare åtgärder av mindre värde. Föredragande statsråd anförde i motiven (prop. 1989/90:110, del. I, s. 318 - 319) till lagändringen följande.

"När det gäller avgränsningen av begreppet personalvård vill jag först framhålla att jag delar kommitténs uppfattning att gränserna mellan vad som utgör vederlag för arbete och vad som är åtgärder för att skapa trivsel eller liknande kan vara svåra att dra i praktiken. Mot bakgrund bl. a. av vad RSV anfört om erfarenheterna under senare år är jag emellertid inte utan vidare beredd att godta en utveckling som kan innebära att betydande förmåner maskeras som personalvård. Det ligger dessutom i sakens natur att det bör röra sig om enklare åtgärder av ringa ekonomiskt värde. Jag förordar en markering av detta i lagtexten. Självfallet bör en sådan markering också ta sikte på sådana förmåner som kan utgå på grund av sedvänja inom yrket eller verksamheten.

Med de åtgärder jag förordar på detta område bör utrymmet för skattefria förmåner av större värde bli mer begränsat än vad som kan följa av den nuvarande författningsregleringen. Med anledning av vad statens arbetsgivarverk anfört, nämligen att skattereglerna inte bör lägga onödiga hinder i vägen för vad som efter hand kan ses som god personalpolitik, vill jag framhålla det angelägna i att en klar åtskillnad eftersträvas mellan sådana förmåner som har med trivsel att göra, dvs. enklare åtgärder av ringa ekonomiskt värde, och andra förmåner av mätbart värde.

De nuvarande reglerna medger att sedvanlig rabatt vid inköp av varor och tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud betraktas som skattefri personalvårdsförmån. En förutsättning för att rabatten skall betraktas som sedvanlig och därmed skattefri, bör vara dels att den lämnas av sedvänja och dels att den har en rimlig nivå. Vad som i det enskilda fallet kan anses utgå på grund av sedvänja liksom vad som utgör en rimlig nivå är emellertid svårt att ange generellt. Nuvarande regler medför alltså vissa tillämpningssvårigheter.

Enligt RSV kan den nuvarande ordningen få till följd att betydande förmåner ibland undgår beskattning. Detta gäller framför allt i branscher som omsätter olika kapitalvaror. Vidare kan, som t. ex. för anställda i varuhus med breda sortiment,

gränsen mot sedvänja i branschen tendera att suddas ut. Den omständigheten, att skattefrihet för personalrabatt i en del fall kan komma att avse betydande belopp, innebär i sig att motiven för den nuvarande gynnsamma skattemässiga behandlingen försvagas. Grundprincipen vid förmånsbeskattning är nämligen den, att förmåner som avser inbesparade levnadskostnader utgör skattepliktig intäkt.

Ett slopande av skattefriheten för sedvanlig personalrabatt har emellertid en del negativa konsekvenser. Hit hör bl. a. vissa kontrollaspekter. Jag är därför inte för närvarande beredd att förorda en sådan lösning. En viss uppstramning bör dock ske i enlighet med vad som anförts i det föregående om t. ex. sedvänja inom yrket. Det finns även anledning att med skärpt uppmärksamhet följa utvecklingen på detta område."

Exempel på skattefria förfriskningar och annan enklare förtäring är kaffe, te, läsk, "fralla" och bulle som inte kan anses som måltid och som tillhandahålls i samband med arbetet. Skulle förmånen av t.ex. fritt kaffe gå att byta mot kontanter inträder skatteplikt, inte bara för den som faktiskt tar emot pengarna utan även för dem som väljer kaffet. Själva möjligheten att byta förmånen mot kontanter utlöser skatteplikt. Detta gäller även för övriga slag av personalvårdsförmåner. Var gränsen går mellan enklare förtäring och måltid har inte närmare berörts i förarbetena till lagstiftningen.

För att rabatter, som lämnas av arbetsgivaren eller arbetsgivaren närstående företag skall undgå beskattning skall rabatten lämnas på grund av sedvänja inom yrket eller verksamheten och i princip vara tillgänglig för företagets hela personal. Den skall dessutom avse varor eller tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud eller i annat företags ordinarie utbud om företaget är närstående arbetsgivarens företag och varorna eller tjänsterna har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet. Ibland uttrycks gränsen för en skattefri rabatt så att den inte får överstiga vad det rabattgivande företaget är berett att lämna till sin största kund.

Skattefriheten för sedvanliga personalrabatter utvidgades till att omfatta även sådana rabatter från företag som är närstående arbetsgivarens företag genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1991 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Föredragande statsråd angav som skäl för ändringen följande (prop. 1990/91:159 s. 44).

"Skattereformen har i och för sig inte ändrat förutsättningarna för beskattningen av s.k. korsvisa rabatter. Den nuvarande till-

lämpningen av reglerna rörande personalrabatter medför emellertid att ett företags organisation kan bli avgörande för huruvida en rabattförmån är skattepliktig eller ej för den anställda. Detta innebär att en anställd som t.ex. tillverkar en komponent till en bil inte kan få en skattefri rabatt vid inköp av själva bilen för det fall bitillverkningen är uppdelad i olika företag.

Detta torde i många fall framstå som orättvist och svårförklarligt för de anställda. Det finns därför enligt min mening skäl för en liberalisering av tillämpningen av reglerna om rabattförmåner. Jag föreslår därför att en ny bestämmelse införs av innehåll att en rabattförmån som en anställd erhåller vid köp av en vara eller en tjänst från ett företag som är närstående arbetsgivarens företag skall vara skattefri för det fall varan eller tjänsten har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet. Med närstående företag avses företag mellan vilka råder intressegemenskap. För att ett nära samband skall anses föreligga skall arbetsgivarföretaget ingå i en funktion som bidrar till den färdiga produkten eller tjänsten i fråga, t.ex. kan det gälla ledning, forskning eller produktion av delkomponenter. Det bör inte var tillräckligt för att ett nära samband skall anses föreligga att arbetsgivarföretaget deltagit enbart genom finansiering."

Föredragande statsrådet anförde vidare (s. 49).

"I lagrummet exemplifieras personalvårdsförmåner som är skattefria enligt 32 § 3 e mom. KL.

Bestämmelsen kompletteras på så sätt att även rabatter som anställd erhåller vid inköp av varor och tjänster från arbetsgivaren närstående företag blir skattefria i den mån det föreligger ett nära samband mellan de rabatterade varorna och tjänsterna och arbetsgivarens verksamhet.

Ett exempel där det föreligger ett nära samband är där olika företag tillverkar de komponenter som slutligen sammanfogas till en slutlig produkt. De anställda i de företag som tillverkar komponenterna får alltså enligt denna bestämmelse möjlighet att köpa den slutliga produkten till rabatterat pris utan att någon skattepliktig förmån uppkommer. Några socialavgifter utgår naturligtvis inte heller på den skattefria förmånen.

Med närstående företag avses företag mellan vilka råder intressegemenskap. Därmed menas att företagen ingår i en koncern (moder- och dotterföretag) eller att företagen står under en i huvudsak gemensam ledning."

Skatteutskottet uttalade följande (bet. 1990/91:SkU33 s. 21).

"Utskottet har inte funnit anledning till erinran mot regeringens förslag men vill i sammanhanget tillfoga att nära samband också bör anses föreligga när det är fråga om produkter som är närliggande dem som ingår i arbetsgivarens sortiment. Exempel härpå kan vara olika typer av bilar eller olika slags hushållsapparater eller sportartiklar som tillverkas av skilda företag

inom samma koncern. Med det anförda tillstyrker utskottet propositionen i denna del."

Riksdagen biföll utskottets hemställan (rskr. 1990/91:321).

Om en arbetsgivare utverkar förmånliga rabatter för sina anställda hos sina affärsrelationer, kan en skattepliktig förmån uppstå eftersom rabatten i sådant fall erhålls på grund av anställningsförhållandet. I RÅ 1987 ref. 81 hade arbetsgivaren med en affärspartner träffat avtal som innebar att rabatt erhöles och denna rabatt kunde även utnyttjas av anställda för privat ändamål. Rabatten ansågs utgå för tjänsten och blev därmed skattepliktig. Det bör dock beaktas att rättsfallet gällde taxering före de nya reglerna som trädde i kraft 1988.

RSV har utfärdat följande rekommendationer när det gäller gruppen sedvanliga rabatter (RSV Dt 1991:24).

"Med sedvanlig rabatt avses rabatt som lämnas på grund av sedvanja inom yrket eller verksamheten och som i princip är tillgänglig för hela företagets personal. En förutsättning för att rabatten skall kunna anses som sedvanlig, dvs. skattefri, är att den ligger på en rimlig nivå. Vad som i det enskilda fallet skall avses med rimlig nivå går inte att avgöra generellt. Rabatterna varierar i olika branscher och från tid till annan. För att kunna godta rabatten som sedvanlig bör därför krävas att den inte är större än vad den anställda som kund eller personalen som grupp skulle kunna utverka på annat håll. Vid denna bedömning bör övervägas om försäljnings-, sortiments- och personalpolitiska skäl påverkar rabattens storlek. En ytterligare förutsättning för att rabatten skall kunna anses som sedvanlig är att den avser endast normala inköp av varor och tjänster för den anställdes och hans familjs egen konsumtion. Detta får särskild betydelse vid inköp av kapitalvaror. För skattefrihet gäller dessutom att den anställda inte kan få belopp motsvarande rabatten direkt utbetald till sig, exempelvis genom att rabatten räknas fram efter årets slut på basis av gjorda inköp och betalas ut i kontanter. I sådant fall är rabatten skattepliktig."

Skatterättsnämnden har nyligen lämnat ett förhandsbesked angående korsvisa rabatter. I förhandsbeskedet gällde frågan om anställda i ett tillverkande företag som saknade egen säljorganisation, skattefritt skulle kunna köpa de tillverkade varorna av det företag som sålde varorna. Dessutom var fråga om anställda i ett finansieringsföretag som ingick i samma koncern som det tillverkande företaget också skulle kunna köpa rabatterade varor skattefritt i det säljande företaget. Det tillverkande

företaget skulle stå för rabatten. Varken det tillverkande företaget eller det finansiella företaget ingick i samma koncern som det säljande företaget. Majoriteten fann att reglerna om korsvisa rabatter i punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL inte var tillämpliga i detta fall. Minoriteten redovisade flera olika uppfattningar, varav en mening var att korsvisa rabatter i och för sig kunde appliceras på förhållandet tillverkande — säljande företag trots att de inte ingick i samma koncern.

9.2.3 Rabatter från annan än arbetsgivaren/uppdragsgivaren när fråga inte är om sedvanliga korsvisa rabatter

Inkomsttaxeringen

Till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten (32 § 1 mom. a KL). Härav följer att om skattskyldig erhåller rabatt hos annan än arbetsgivaren och rabattförmånen utgått för tjänsten är den skattepliktig, såvida det inte är fråga om sådan skattefri korsvis rabatt som ovan nämnts.

Ett exempel på sådan skattepliktig rabattförmån ges i rättsfallet **RA 1987 ref. 81** (förhandsbesked). Förhållandena i rättsfallet var i huvudsak följande. SIF hade träffat avtal med SJ om s.k. Tågkonto för tjänsteresor. SIF erhöll härigenom 50 procent rabatt på alla tågbiljetter. Biljetter kunde beställas både för tjänsteresor och privatresor. Sökandena i målet, som var anställda i SIF, önskade få besvarat om privatresor med utnyttjande av tågkontoavtalet kunde bli föremål för beskattning. Avtalet mellan SIF och SJ gällde för en treårsperiod och omfattade tjänsteresor inom landet med tåg som betalades av SIF. SIF betalade för avtalsperioden en "fast kostnad till SJ" om 1,1 milj. kr. SIF tilldelades Tågkonton utvisande vilka färdbiljetter m.m. som levererades till fullt normalpris. SJ fakturerade levererade biljetter månadsvis och gjorde härvid avdrag med 50 procent av fakturans slutsumma. Dåvarande Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg att utnyttjandet av Tågkonto för köp av biljetter till privatresor var skattepliktigt. Nämnden angav som skäl härför bl.a. att de anställdas möjlighet att utnyttja kontot för privat ändamål hade sin grund i an-

ställningen hos SIF och arbetsgivarens avtalsförhållande med SJ. Regeringsrätten ändrade inte Riksskatteverkets förhandsbesked.

Avdrag för preliminär skatt

Avdrag för preliminär skatt skall inte göras såvida inte utbetalaren också betalar ut kontant ersättning. I sådant fall skall också rabattförmånens värde ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Arbetsgivaravgifter

Underlag för beräkning av 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 eller i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket AFL, *annan ersättning för utfört arbete*. Enligt 3 kap. 2 § AFL skall

"ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 1 000 kronor, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare."

I prop. 1989/90:110 (del I, s. 377) uttalade föredragande statsrådet följande med anledning av att 3 kap. 2 § AFL fick den ovan angivna lydelsen.

"Det bör emellertid vara den som betalt ut ersättningen eller förmånen som också skall betala avgiften även om något direkt anställningsförhållande föreligger."

Vidare i specialmotiveringen på s. 752:

"Inom avgiftsområdet har upprätthållits ett strikt krav på att ett arbetsgivar/arbetstagarförhållande skall föreligga för att avgift skall tas ut. Med sådant förhållande likställs dock uppdrags-

givar/uppdragstagarförhållande. Genom hänvisningen i förevarande § till 3 kap. 2 § andra stycket AFL likställs med inkomst av anställning också ersättning för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst. Däremot utgår inte avgifter på ersättningar eller andra förmåner som utgår från någon som är närstående till arbetsgivaren. Genom de föreslagna ändringarna i 3 kap. 2 § utvidgades avgiftsunderlaget till att avse även sådana fall där ersättningen utbetalas för utfört arbete utan att anställning eller uppdrag föreligger. Detta innebär också att avgift skall tas ut även om arbetet inte utförts i direkt förvärvssyfte."

Den för vars räkning arbetet utförs behöver alltså inte nödvändigtvis vara samma person som utger förmånen för att avgiftsskyldighet skall uppkomma.

I 3 kap. 2 § samt 11 kap. 2 § AFL har i samband med skattereformen uttrycket skattepliktiga naturaförmåner ändrats till andra skattepliktiga förmåner. Motsvarande ändring har gjorts i 2 kap. 3 § SAL. I specialmotiveringen (prop. 1989/90:110, del I, s. 752) anförde föredragande statsrådet följande i detta avseende.

"Det har ibland hävdats att det finns vissa förmåner som inte kunnat hänföras till varken lön eller naturaförmån och därför inte omfattats av avgiftsplikt. Som exempel har angivits förvärv från arbetsgivaren av egendom till underpris. Rättsläget är oklart på denna punkt. Genom detta förslag klarläggs att även denna typ av förmån skall avgiftsbeläggas."

I 1 kap. 2 § andra stycket SAL finns sedan en direkt hänvisning till ovannämnda lagrum. Där sägs följande.

"Vid tillämpning av denna lag skall även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket ...lagen om allmän försäkring är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare."

Enligt specialmotiveringen (prop. 1989/90:110 s. 752 f.) syftar reglerna till att fånga in vissa förmåner och ersättningar som tidigare låg utanför avgiftsområdet eller där tveksamhet hade visat sig föreligga i detta avseende. De områden som zvsågs var kostnadsersättningar, vissa förmånstyper, ersättningar på grund av arbete utan anställning eller uppdrag samt avsaknad av förvärvssyfte.

I den mån en rabattförmån således är att anse som ersättning för arbete skall den som betalar ut ersättningen betala arbetsgivaravgifter även om arbetet inte utförts för denne.

Egenavgifter

I den mån en förmån hänförs till inkomst av annat förvärvsarbete skall förmånen ingå i underlaget för uttag av avgifter. Med inkomst av annat förvärvsarbete avses bl.a. i detta fall ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner eller ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt KL och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person allt i den mån inkomsten inte är att hänföra till inkomst av anställning.

En skattepliktig rabattförmån som t.ex. utges av en utländsk generalagent skall alltså ingå i underlaget för uttag av egenavgifter (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Pensionsgrundande inkomst

I den mån övriga förutsättningar för att en skattepliktig förmån skall ingå i underlaget för pensionsgrundande inkomst är uppfyllda, skall även rabattförmånsvärdet ingå i underlaget (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

Kontrolluppgiftsskyldighet

Kontrolluppgift om lön och arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen (i övrigt se motsvarande avsnitt i kap. 2).

9.3 Problemavgränsning

Direktiven

"Med personalvårdsförmåner avses förmåner som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder av mindre värde som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Grundvalen för skattefrihet för dessa förmåner är att de framstår som ett led i arbetsgivarens personalvård.

Gränsen mellan skattepliktiga och skattefria personalvårdsförmåner är inte sällan svår att dra, vilket kan leda till en viss olikformighet vid regeltillämpningen. Förmånernas karaktär och omständigheterna i övrigt kan vara mycket varierande. Ett exempel på en personalvårdsförmån som i vissa fall kan uppgå till betydande värden är anställdas personalrabatter. Det är dock enligt min uppfattning knappast möjligt att detaljreglera dessa frågor i lagstiftningen. Frågorna får i stor utsträckning lösas i praxis. Det finns emellertid enligt min mening ändå anledning för den särskilde utredaren att närmare undersöka om nuvarande regler och praxis i vissa fall ger upphov till effekter som inte kan anses önskvärda och i så fall föreslå lämpliga åtgärder.

Det är viktigt att skattesystemet är neutralt så att kontant lön och naturaförmåner beskattas likformigt. Eventuella regelförändringar får inte innebära något avsteg från principen att det inte skall vara skattemässigt förmånligt att ersätta kontantlön med en naturaförmån. Den särskilde utredaren bör dock kunna pröva om nuvarande regler bör ändras för att ta hänsyn till ersättning som arbetsgivaren exempelvis betalar för en anställds extra kostnader av tillfällig karaktär som uppkommer på grund av t.ex. övertidsarbete."

Framförd kritik

Från ett flertal håll hävdas att området för skattefria personalvårdsförmåner bör utvidgas till att avse även förmåner som idag är skattepliktiga. Sådana synpunkter framfördes redan vid arbetet med delbetänkandet, vilket också har redovisats där (SOU 1992:57). Resebranschens kritik mot nuvarande system har redovisats i kap. 8 och utelämnas därför här.

När det gäller det i direktiven angivna området — personalrabatter inom handeln — har kritik framförts av innebörd att gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria korsvisa rabatter inte är korrekt. Som exempel på gränsdragningsproblem när det gäller korsvisa rabatter nämns det förhållandet att en anställd i ett producerande företag, t.ex. ett bageri,

erhåller rabatter i ett säljande företag, t.ex. en livsmedelsbutik, inom samma koncern.

Sveriges Industriförbund har i en skrivelse till RSV i mars 1991, vilken skrivelse också har lämnats till utredningen, se bilaga 3, ifrågasatt om det är rimligt att utgivaren av rabatt som en arbetsgivare har utverkat för sina anställda skall betala arbetsgivaravgifter på rabatten trots att det utgivande företaget inte står i arbetsgivarställning till mottagaren av rabatten. Förbundet anför sammanfattningsvis genom direktören Kerstin Tollerz: "Det kan ifrågasättas om det finns stöd i lagtext och förarbeten för RSV:s rekommendationer att utgivaren av den skattepliktiga förmånen generellt är skyldig att betala avgift på rabatten. Enligt min mening skulle det kunna vara aktuellt endast i de fall den som erhållit rabatten utfört arbete åt den som lämnat rabatten. Det är angeläget att förmånsanvisningen överarbetas i detta avseende."

Problemområden

I utredningsuppdraget ingår såvitt avser personalvårdsförmåner, att undersöka om nuvarande regler och praxis ger upphov till effekter som inte kan anses önskvärda och i så fall föreslå lämpliga åtgärder. Eventuella ändringar får inte innebära något avsteg från principen om en neutral beskattning. Direktiven lämnar dock ett visst utrymme för en sådan ändring beträffande ersättningar som arbetsgivaren exempelvis betalar för en anställds extra kostnader av tillfällig karaktär.

Utredningen föreslog i sitt delbetänkande att nuvarande regler skulle behållas oförändrade men angav att man i det fortsatta arbetet skulle följa den praktiska tillämpningen av reglerna om korsvisa rabatter och om förhållandena så skulle kräva det uppta frågan på nytt i slutbetänkandet.

Föredragande statsrådet uttalade i propositionen 1992/93:127 s. 37 följande.

"Det är enligt min mening uppenbart att reglerna om beskattning av personalvårdsförmåner av många upplevs som orättvisa. Detta kan ha sin grund i att exempelvis personalrabatter av betydande värde i vissa fall kan undgå beskattning medan i andra fall förmåner av begränsat värde, såsom tidningsprenumerationer blir beskattade. Det är emellertid svårt att finna

godtagbara lösningar på dessa problem. En generell liberalisering av reglerna skulle således kunna strida mot den grundläggande principen om en likformig beskattning. Att gå den motsatta vägen, t.ex. genom att strama åt reglerna beträffande bl.a. personalrabatter, innebär också svårigheter. Ett problem med en sådan lösning är exempelvis gränsdragningen mot normala kundrabatter. En åtstramning skulle förmodligen också kunna upplevas som ett utslag av småaktighet från statsmakternas sida.

För egen del anser jag att det finns behov av att försöka åstadkomma förbättringar i regelsystemet för personalvårdsförmåner. Utredningen, som i sitt delbetänkande diskuterat dessa frågor, har inte lagt fram förslag till förändringar men aviserat att man återkommer till frågorna i det fortsatta arbetet. Jag är inte beredd att nu föreslå några ändrade regler beträffande personalvårdsförmåner. Frågan bör enligt min mening tas upp på nytt vid beredningen av utredningens slutbetänkande."

Mot bakgrund av det anförda finns det skäl att på nytt överväga om reglerna på området bör ändras.

Frågan om reseförmåner inom resebranschen kan anses som personalvårdsförmåner har redan behandlats i avsnitt 8.4.1. Frågan lämnas därför därhän i detta kapitel. Däremot skall som tidigare antytts redovisas uppföljningen av tillämpningen av reglerna om korsvisa rabatter. En sista delfråga är vem som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter när rabatten lämnas från annan än arbetsgivaren.

9.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Det föreslås att sedvanliga rabatter inte längre skall tillhöra gruppen personalvårdsförmåner utan regleras i ett särskilt moment. I övrigt föreslås att reglerna behålls oförändrade.

Allmänt

Av den föregående redogörelsen har framgått att gränsen mellan å ena sidan skattepliktiga förmåner och å andra sidan skattefria personalvårdsförmåner kan vara svår att dra i många fall. När det gäller rabatter på varor och tjänster är det en förutsättning för skattefrihet att rabatterna utgår på

grund av sedvänja och har en rimlig nivå. Som redan påpekats har gränsen för en skattefri rabatt ibland uttryckts så att den inte får överstiga vad det rabattgivande företaget är berett att lämna till sin största kund. RSV har i sina rekommendationer ansett att det bör krävas att rabatten inte är större än vad den anställde som kund eller personalen som grupp skulle kunna utverka på annat håll. Sedvanliga rabatter kan givetvis uppvisa mycket stora skillnader i värde beroende på vilken typ av varor eller tjänster det gäller. Det är förklarligt att det kan upplevas som orättvist att anställda inom vissa branscher kan få skattefria rabatter på kanske fler tusen kronor medan anställda inom andra branscher kanske inte alls kan få några skattefria rabatter eller kan få sådana bara på något hundratal kronor. Men detta är en nödvändig konsekvens om man vill hålla fast vid principen att sedvanlig rabatter skall vara skattefria. En åtstramning skulle, som föredragande statsrådet uttalat i prop. 1992/93:127, vara svår att genomföra med hänsyn till vanliga kundrabatter. Och att utsträcka skattefriheten så att den kommer att omfatta alla förmåner av begränsat värde skulle i praktiken medföra en omfattande överflyttning av lön till förmåner med därav följande skattebortfall och skulle dessutom strida mot den grundläggande principen om en likformig beskattning. En annan sak är att det finns anledning att pröva om det är motiverat att återinföra någon generell beloppsgräns för skattefrihet för förmåner eller andra tjänsteinkter. Jag återkommer till den frågan i kapitel 11.

Det anförda innebär att jag inte är beredd att föreslå några principiella ändringar beträffande personalrabatter o.d. Däremot behöver lagtexten ändras.

Den nuvarande konstruktionen med att låta begreppet personalvårdsförmån omfatta även sedvanliga rabatter utan någon uttrycklig begränsning av värdet på rabatterna gör att reglerna i viss mån står i motsatsförhållande till varandra. I 32 § 3 e mom. KL definieras sålunda personalvårdsförmån med bl.a. benämningen "enklare åtgärder av mindre värde". Men genom att samtidigt i punkt 3 b av anvisningarna till paragrafen, som exempel på personalvårdsförmån ange sedvanliga rabatter kan ändå detta slag av förmån i det enskilda fallet komma att uppgå till betydande belopp. Jag föreslår därför att man bryter ut sedvanliga rabatter från personalvårdsförmåner och i stället reglerar dem särskilt.

Korsvisa rabatter

Rabatt som ges av annan än arbetsgivaren skall, för att vara skattefri, utgå från ett arbetsgivaren närstående företag. Vidare skall varorna eller tjänsterna ha ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet. I propositionen (1990/91:159) angavs som exempel på nära samband att olika företag tillverkar de komponenter som slutligen sammanfogas till en slutlig produkt. Skatteutskottet (bet. 1990/91:SkU33) utvidgade dock begreppet och ansåg att nära samband bör anses föreligga även när det är fråga om produkter som är näraliggande dem som ingår i arbetsgivarens sortiment. Exempel härpå angavs vara olika typer av bilar eller olika slags hushållsapparater eller sportartiklar som tillverkas av skilda företag inom samma koncern.

Så länge man tillåter någon form av skattefria korsvisa rabatter kommer det att uppkomma gränsdragningsproblem. De nuvarande bestämmelserna har varit i kraft endast en mycket begränsad tid och någon praxis finns ännu inte på området. Det förhandsbesked som nyligen har lämnats angående rabatter antyder dock att nuvarande konstruktion har lett till tolkningsproblem. Det kan därför behövas en mer klagörande lagstiftning för korsvisa rabatter. Utvecklingen i praxis synes dock böra avvaktas ytterligare något innan lagstifningsåtgärder vidtas. Jag lägger alltså inte fram något lagförslag i denna del.

Vem skall betala arbetsgivaravgifter på rabatter som är skattepliktiga?

När arbetsgivaren utger en rabattförmån och den inte är att beteckna som en sådan sedvanlig personalrabatt som är skattefri skall naturligtvis arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter som hänför sig till rabattförmånerna. En grundläggande förutsättning är dock att rabatten är att anse som ersättning för arbete eller eljest utgått för tjänsten. Som tidigare redovisats är i princip all ersättning för arbete avgiftsgrundande. Det spelar alltså inte någon roll om ersättningen eller förmånen utges av någon annan än den för vilken arbetet utförts. Som arbetsgivare räknas då den som har utgett förmånen eller ersättningen.

Den grundläggande frågan när det gäller om ett rabattgivande företag som vänt sig till en anställd på ett företag skall betala arbetsgivaravgifter

eller inte är alltså om det måste krävas att det som utges är ersättning för arbete eller om det räcker med att ersättningen utgått med anledning av tjänsten. Av lagtexten att döma måste det vara fråga om ersättning för arbete för att utgivaren, när denne inte är arbetsgivare, skall behöva betala arbetsgivaravgifter.

Har arbetsgivaren förmedlat eller förhandlat sig till rabattförmånen för sina anställda kan man säga att rabatten är att anse som ersättning för arbete. Men om däremot ett utomstående företag utan någon kontakt med arbetsgivaren vänder sig till arbetstagarna med ett erbjudande om rabatt om de handlar hos ett visst företag, kan rabatten knappast anses utgöra ersättning för arbete. I dessa fall bör det rabattgivande företaget inte behöva betala arbetsgivaravgifter även om rabatten skulle anses som skattepliktig inkomst vid mottagarens taxering.

Sammanfattningsvis torde alltså dagens regler innebära att om en rabattförmån är att anse som ersättning för arbete utgivaren är att betrakta som arbetsgivare i avgiftshänseende. Är detta då en rimlig ordning?

Till att börja med kan man konstatera att det inte kan komma ifråga att från avgiftsskyldighet undanta rabattförmåner, som utgår till skattskyldig från annan än den för vilken arbetet utförts.

Vad frågan gäller är om man kan lägga över avgiftsskyldigheten för rabattförmånen från utbetalaren till arbetsgivaren. I det fall att arbetsgivaren direkt eller indirekt har stått kostnaden för rabatten eller förmedlat den eller på ett annat avgörande sätt har medverkat till dess uppkomst synes det naturligt att han skall betala arbetsgivaravgifterna. Men förhållandena kan också vara sådana att arbetsgivaren enbart i mindre grad har medverkat till rabatten och det är då inte lika naturligt att det är arbetsgivaren som skall betala arbetsgivaravgifterna. Det förutsätts även i det sistnämnda fallet att det är fråga om en rabattförmån som är att anse som ersättning för arbete. Oavsett i vilken utsträckning arbetsgivaren medverkat till rabattförmånen kan det hävdas att det endast är rabattutgivaren som har en praktisk möjlighet att fullgöra avgiftsskyldigheten på ett korrekt sätt, eftersom bara han har kontrollen över vad som faktiskt utgivits.

Det anförda visar att det finns visst fog för nuvarande ordning. En ändring i detta avseende kräver en mer genomgripande översyn av reglerna

om arbetsgivaravgifter än vad utredningen haft möjlighet att göra inom tidsramen för arbetet. Frågan omfattas inte heller direkt av direktiven. Jag lägger därför inte fram något förslag till ändring i denna del.

10 VAD MEDFÖR BESKATTNING AV NATURAFÖRMÅNER, TILLHANDAHÅLLET ELLER ÅTNJUTANDET?

10.1 Gällande rätt

10.1.1 Lagtext m.m.

Enligt huvudstadgandet i 32 § 1 mom. a KL skall till intäkt av tjänst hänföras avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som *utgått* för tjänsten.

När det gäller regleringen av de skilda slagen förmåner används ibland begreppet "*åtnjuta*", ibland begreppet "*tillhandahålla*", vilket exemplifieras i det följande.

Förmån av *fri grupplivförsäkring* skall inte tas upp som intäkt, oavsett om förmånen *åtnjutits* på grund av statlig eller på grund av kommunal eller enskild tjänst. Har sådan förmån *åtnjutits* på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst skall dock förmånen tas upp som intäkt till den del den utgått efter förmånligare grunder än de som gäller för nämnda befattningshavare. Förmån av *fri gruppsjukförsäkring* som *åtnjuts* enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer tas inte heller upp som intäkt. Däremot tas som intäkt upp ersättning som utgår på grund av sistnämnda försäkring (32 § 3 a mom. KL).

I 32 § 3 e mom. KL anges vad som avses med *personalvårdsförmåner*. I andra stycket anges vissa begränsningar för vad som är personalvårdsförmån. Som personalvårdsförmån räknas inte, enligt nämnda lagrum, 1. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning, 2. förmåner som inte riktar sig till hela personalen samt 3. andra förmåner som den anställde får *åtnjuta* utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem.

När det gäller *bostadsförmån* sägs i punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL att såsom intäkt av tjänst skall tas upp bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. Vidare sägs att för den som är anställd och såsom löneförmån *åtnjuter* bostad, skall värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning.

Värdet av *fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringar o.d.*, som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställde annars *tillhandahållits*, skall tas upp som intäkt (punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL).

Även i det särskilda stadgandet i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 42 § KL rörande praktikanter, lärlingar, elever vid sjuksköterskeskolor och liknande talas om att *åtnjuta* förmån (*fri kost, fri bostad*).

När det gäller *bilförmån* sägs i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 42 § KL att om den skattskyldige *åtnjuter* förmånen endast under en del av året skall förmånsvärdet beräknat enligt första-femte styckena sättas ned med en tolfedel för varje hel kalendermånad som han inte har *åtnjutit* förmånen.

När det gäller förmån av *fri kost* skall den, som ovan sagts enligt punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL, tas upp som intäkt om den *tillhandahållits* av arbetsgivaren. T.o.m. 1993 års taxering gällde att avdraget för ökade levnadskostnader skulle reduceras om den skattskyldige *erhållit* kostförmån (punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL). Fr.o.m. den 1 januari 1993 talar man även här om kostförmån som *tillhandahållits*.

Enligt förarbetena till denna ändring har man härmed avsett att reduktion av traktamentsavdraget skall ske så fort arbetsgivaren har *tillhandahållit* en kostförmån oavsett om den skattskyldige utnyttjat den eller ej. I specialmotiveringen till ändringen i punkt 3 nionde stycket av

anvisningarna till 33 § KL uttalade föredragande statsrådet följande (prop. 1992/93:127, s. 57):

"Ytterligare en ändring görs, nämligen i *nionde stycket*. Enligt gällande lydelse skall skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt och som *erhållit* kostförmån reducera avdraget med hänsyn härtill. Sådan skyldighet skall i stället inträda så fort en kostförmån *tillhandahållits*. Härigenom tydliggörs att det för reduktion inte krävs att kostförmånen faktiskt åtnjutits. Undantag görs dock för sådana kostförmåner på transportmedel som enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § inte är skattepliktiga. För sistnämnda kostförmåner behöver någon reduktion inte göras. För övriga kostförmåner skall avdraget däremot reduceras även om kostförmånen är skattefria — som t.ex. viss hotellfrukost vid tjänsteresa eller kost vid representation. Detta gäller dock inte om den skattskyldige inte kunnat åtnjuta kostförmånen på grund av t.ex. fysiska hinder eller tidsmässiga skäl. I dessa fall kan det inte anses att kostförmånen tillhandahållits den skattskyldige."

För andra förmåner än de ovan nämnda används varken begreppet åtnjuta eller begreppet tillhandahålla utan man talar t.ex. om förmån som "*utges*" eller "*erhålles*" eller dylikt.

När det gäller beskattning av s.k. *frequent-flyer-biljetter* stadgas i 32 § 3 f mom. KL att även om det inte följer av 3 d och 3 e mom. skall som intäkt inte tas upp sådan rabatt eller liknande förmån som transportföretag enligt internationellt vedertagen praxis *utger* för visad kundtrohet vid utrikes flygresor och som slutligt *tillfaller* en arbetstagare eller uppdragstagare på grund av hans egenskap av resenär.

I vissa fall talar man bara om att visst slag av förmån skall upptas eller ej upptas som intäkt av tjänst utan att använda något av uttrycken åtnjuta, tillhandahålla, erhålla, eller utge. Ett exempel härpå är stadgandet i 32 § 3 e mom. KL som anger att förmån av *fria arbetskläder och fri uniform* inte tas upp som intäkt, om förmånen avser kläder som är avpassade för arbetet och inte lämpligen kan användas privat.

Av intresse i detta sammanhang är också punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § KL som har följande lydelse.

"I fråga om inkomst av tjänst gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt

förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde."

Sammanfattningsvis kan man konstatera att i lagtexten till övervägande del används *åtnjuta* och att det endast i ett stadgande anges att *tillhandahållna* förmåner skall tas upp som intäkt.

10.1.2 Praxis m.m.

Inledning

RSV anger i sin "Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1992 års taxering (del 1 s. 201) att skatteplikt för förmåner i regel inträder när förmånen *utnyttjas* men att det ibland kan diskuteras om en förmån har utnyttjats eller ej.

Lodin/Lindencrona/Meltz/Silverberg skriver i sin lärobok "Inkomstskatt" att naturaförmåner beskattas när de *erhålls* oavsett när de utnyttjas.

I det följande redovisas dels utdrag ur några av RSV:s rekommendationer, dels några i detta sammanhang intressanta avgöranden.

Kostförmån

Som ovan redovisats skall enligt lagtexten kostförmån tas upp som intäkt när den *tillhandahållits* den skattskyldige av arbetsgivaren.

Från praxis kan bl.a. följande avgörande vara av intresse.

RÅ 1992 ref. 11 (förhandsbesked). I fråga om måltidskuponger vilkas värde anges på kupongen (rikskuponger) har förmånsvärdet ansetts utgöra skillnaden mellan marknadsvärdet av kupongerna och vad den anställda har betalat arbetsgivaren för dem. I nämnda förhandsbesked svarade Riksskatteverkets nämnd även på frågan vid vilken tidpunkt beskattningen skulle äga rum, om det var när Per-Arne P erhöll kuponghäftena eller om det var då han tillgodogjorde sig rabatten, dvs. då kupongerna utnyttjas på

något näringsställe (frågan var ej uppe till prövning i Regeringsrätten). Nämnden svarade att "skattskyldigheten inträder vid den tidpunkt då Per-Arne P kan disponera över kupongerna". I motiveringen till svaret uttalade nämnden följande. "Av bestämmelserna i 41 § KL och punkt 4 första stycket av anvisningarna till denna paragraf följer att skattskyldighet inträder vid den tidpunkt då Per-Arne P kan *disponera* (kursivt min anm.) över kupongerna".

Regeringsrätten har nyligen avgjort ett mål där fråga var om en person, som var vegetarian, skulle påföras värde av kostförmån när hon hade haft möjlighet att erhålla fri kost bestående av ett mål per arbetsdag men där det var ostridigt att hon inte *utnyttjat* denna möjlighet. Regeringsrätten fann att det under sådana förhållanden inte förelåg grund för att beskatta henne för kostförmån (RR dom 1992-12-22, målnr 5142-1991).

Bostadsförmån

När det gäller bostadsförmån anger lagtexten att värdet av sådan skall upptas som intäkt av tjänst om den *åtnjutits* av den skattskyldige. De rättsfall som finns på bostadsområdet gäller värde av bostad i egen fastighet, varför de inte är av större intresse i detta sammanhang. I det avseendet gällde tidigare bl.a. enligt 21 § KL att till intäkt av jordbruksfastighet skulle hänföras allt vad av fastigheten kommit ägaren till godo såsom bl.a. värde av bostad.

Bilförmån

RA 1979 Aa 89. C var hälftendelägare i bolaget AB. De av bolaget ägda bilarna hade körts av C. Enligt C hade en överenskommelse träffats mellan honom och den andre aktieägaren att bolagets bil fick användas för tjänsteresor men ej för privat bruk. C uppgav att han endast använt bilen för tjänstebruk. Någon körjournal hade inte förts. Kammarrätten i Göteborg beskattade C för värde av bilförmån enligt RSV:s anvisningar och uttalade att redan *möjligheten att disponera* bilen innebar ett visst värde. Regeringsrätten gjorde ej ändring.

RÅ 80 1:27. I målet var det fråga om en delägare i fåmansföretag skulle beskattas för bilförmån. Bolaget ägde endast en skåpbil, som särskilt inretts för reparationservice av bilar, och därutöver nya och begagnade bilar till försäljning. Skåpbilen var en Volvo Duett av 1962 års modell, som inköptes 1973 för 2 500 kr. Bilen saknade bakre sidorutor. Den användes dagligen som servicebil och för alla slags transporter av reservdelar o.d. De bilar som saluhölls av företaget fick enligt bilregisterkungörelsen och försäkringsavtal endast användas för prov- och demonstrationskörning. Taxeringsintendenten bestred inte de lämnade uppgifterna. Regeringsrätten ansåg att det inte kunde anses att någon bolagets bil *stätt till B:s förfogande* för privat körning.

RÅ 87 1:8. När bilförmån endast *åtnjutits* under 7 månader av beskattningsåret har bilförmånsvärdet bestämts med hänsyn till att den bara åtnjutits under del av året.

I en regeringsrättsdom från den 5 maj 1992 (mål nr 374-1991) var fråga om värde av bilförmån till en av delägarna i ett fåmansföretag skulle ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter. Regeringsrätten uttalade härvid följande av intresse. "När det gäller en bil av det slag som är aktuellt i målet — en lätt lastbil som är utrustad för laständamål — kan enbart den omständigheten att ställningen som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktisk möjlighet att privat använda bilen inte utgöra grund för bedömningen att bilförmån utgått".

I massmedia har under det senaste året uppmärksammats ett fall där en person som var fåmansdelägare i ett aktiebolag uppgav sig ha blivit beskattad för bilförmån enbart på den grund att han haft möjlighet att utnyttja bolagets bil för privat bruk. Detta föranledde Konkurrensverket att ställa följande två frågor till RSV. 1. Vilka motiv ligger bakom utformningen av rådande bestämmelser för beskattning av bilförmån med avseende på olika företagsformer? 2. Har RSV kännedom om att den faktiska tillämpningen av verkets föreskrifter varierar mellan olika skattekontors ansvarsområden?

RSV svarade på frågorna. Svaret återges nedan, förutom en allmän beskrivning av gällande lagrum och hänvisning till förarbeten som här har utelämnats.

"Enligt RSV:s uppfattning är rättsläget sådant att det för beskattning krävs att bilen nyttjas privat (jfr SOU 1992:57 s. 59). Dispositionsrätt utgör emellertid en mycket stark (i praktiken oftast närmast obrytbar) bevispresumtion för ett nyttjande. Det sagda gäller oberoende av i vilket inkomstslag bilförmånen skall beskattas.

Utgagsbeskattning i näringsverksamhet skall emellertid ske endast "vid uttag i mer än ringa omfattning". Detta gäller inte bara bilförmån utan generellt vid uttag av tjänst. RSV har utfärdat en rekommendation om vad som bör avses med "ringa omfattning" i fråga om privat bruk av bil som ingår i egen näringsverksamhet (RSV Dt 1991:23 p. 4).

Sammanfattningsvis kan när dispositionsrätt till bil förelegat följande sägas. Den som skall redovisa ev. förmån i inkomstslaget tjänst skall för att undgå förmånsbeskattning visa att bilen inte nyttjats privat. Den som redovisar näringsverksamhet skall för att undgå uttagsbeskattning visa att bilen inte nyttjats i mer än ringa omfattning.

2. Som framgår av svaret på fråga 1 rör den faktiska tillämpningen prövning av bevis. Eftersom bevisprövningen är fri och omständigheterna i de enskilda fallen i allmänhet inte är identiska är det inte möjligt att uttala sig om huruvida skiljaktiga bedömningar kan föreligga vid skattemyndigheterna. Det kan nämnas att motsvarande svårigheter föreligger att göra jämförelser mellan skattedomstolarnas bevisvärdering i sådana fall."

RÅ 79 Aa 89 ger visserligen ett visst stöd för att enbart dispositionsrätten medför beskattning av bilförmån. Man bör dock observera att det inte hade förts någon körjournal under beskattningsåret. Regeringsrättens uttalande i domen från den 5 maj 1992 kan sägas tala för att enbart dispositionsrätten inte medför beskattning. Rättsfallet kan med säkerhet dock inte tolkas mer vidsträckt än att uttalandet endast omfattar "...bil av det slag som är aktuellt i målet — en lätt lastbil som är utrustad för laständamål". Något publicerat regeringsrättsavgörande där man klart uttalar att enbart dispositionsrätten skall medföra beskattning när den skattskyldige med körjournal o.d. kan visa att han faktiskt inte har kört med bilen privat finns inte.

Sammanfattningsvis kan man säga att även om man har uttalat att enbart möjligheten att disponera bilen innebär ett visst värde (RÅ79 Aa 89) finns i praxis också stöd för den tolkning som RSV gjort i sitt svar, dvs. att enbart dispositionsrätten inte utlöser beskattning.

Övriga förmåner

RÅ 1985 Aa 73. Fråga var om makarna Jan och Lillemor skulle beskattas för varuttag i det bolag som Jan L var delägare i och vars företagsledare var närstående dem. De hävdade att de betalat alla varor kontant. De visade också intyg härom som var undertecknat av företagsledaren och butikschefen. Regeringsrätten fann att utredningen i målet inte gav stöd för antagande att Jan och Lillemor A *tillgodogjort* sig någon skattepliktig förmån genom varuuttag från bolaget.

RÅ 1989 ref 77. Moderbolaget i en koncern har erbjudit de anställda i koncernens svenska bolag att köpa aktier i moderbolaget. Aktierna ställdes till förfogande av ett bolag som inte ingick i koncernen. Viss intressegemenskap förelåg dock. Den förmån som det innebar att *utnyttja* erbjudandet har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst.

RÅ 1990 ref 11 har redovisats under rubriken kostförmån men kan egentligen sägas höra till övriga förmåner. Rättsfallet kommenteras under avsnitt 10.3.1.

Värdet av fria resor skall tas upp som intäkt om dessa betalats av arbetsgivaren för den skattskyldiges räkning eller eljest *tillhandahållits*.

Som tidigare redovisats (kap. 8) har i det nya skattesystemet den tidigare skattefriheten för reseförmåner för anställda i trafik och reseföretag slopats. I likhet med vad som gäller beträffande andra förmåner skall, som utgångspunkt för värderingen av reseförmåner, det verkliga marknadspriset gälla, dvs. vad man skulle få betala för varan eller tjänsten om man själv stod för kostnaderna. Värderingen sker normalt med utgångspunkt i den enskildes faktiska resande. RSV har utfärdat rekommendationer (RSV Dt 1992:24) avseende reseförmåner. Rekommendationerna har följande lydelse.

"Resans värde bör bestämmas med ledning av marknadsvärdet, vilket i regel kan anses motsvara det pris utgivaren betalat för resan med tillägg för förekommande mervärdeskatt. Mottagarens ekonomiska situation påverkar inte marknadsvärdet. Jfr avsnitt 4.2.

Det förekommer att mottagare, som gör tjänsteresor, tilldelas ett tjänstekort att användas såväl i tjänsten som för privat bruk. I princip skall beskattning ske för värdet av de privata resor som faktiskt företagits. Lämnas ingen redogörelse för det faktiska nyttjandet bör förmånen värderas till kostnaden för ett

årskort om inga inskränkningar i det privata nyttjandet föreligger. Används tjänstekortet inte till någon del för privat bruk och har avtal träffats mellan utgivaren och mottagaren att tjänstekortet endast får användas för resor i tjänsten får någon förmån inte anses föreligga. På tjänstekortet bör framgå att detta endast får användas för tjänstebruk."

Såsom tidigare redovisats har SAS för närvarande inte ett system, som gör det möjligt att registrera varje enskild resa, som företas av den anställda. Med hänsyn till de praktiska svårigheter som föreligger godtar RSV under inkomståren 1991, 1992 och 1993 en schabloniserad beskattning av anställdas reseförmåner som inte är knutet till det faktiska resandet. Den schabloniserade beskattningen sker på så sätt att det s.k. ITA-kortet åsätts ett värde för varje däri upptagen person. Enbart ITA-kortet medger inte något resande utan dessutom måste biljett lösas — vars pris är kraftigt reducerat — för den resa som skall företas. Innehavare av ITA-kort kan utnyttja sin reserabatt även hos andra flygbolag än SAS. RSV:s uppfattning är att värdering av anställdas reseförmåner skall ske med utgångspunkt i den enskildes faktiska resande. Med hänsyn till de praktiska svårigheter detta skulle vara förenat med kan arbetsgivaren därför i preliminärskatte- och avgiftshänseende uppta detta schabloniserade värde för de anställda som kvitterat ut ett ITA-kort. RSV:s uppfattning är dock att det är den enskildes faktiska resande som är avgörande för om den enskilde skall beskattas för reseförmån eller ej. I likhet med bilförmånsfallen blir det i sådant fall en bevisfråga, där utkvitterandet av ett ITA-kort utgör en presumtion för att den anställda har åtnjutit en reseförmån.

Det är inte bara SAS som har de ovannämnda kontroll- och värderingsproblemen. Även i fråga om SJ-anställdas rabatterade eller fria resor har RSV medgett arbetsgivaren att använda sig av ett schabloniserat förmånsvärde. Även inom andra reseföretag kan liknande problem finnas.

I de beskrivna fallen kan det schabloniserade förmånsvärdet komma att ingå i underlaget för preliminärskatteavdrag och arbetsgivaravgifter trots att den anställda faktiskt inte företagit någon resa utan endast tagit emot ett rabattkort eller frikort. Arbetsgivaren kommer förmodligen att även ange detta belopp på kontrolluppgiften vilket i sin tur kan leda till att den anställda beskattas för en reseförmån trots att han faktiskt inte har rest.

10.2 Problemvavgränsning

10.2.1 Direktiven m.m.

Frågan om när en beskattning av naturaförmåner skall utlösas har i direktiven inte särskilt angetts som en uppgift för utredningen.

Frågan har aktualiserats närmast genom utredningens förslag i delbetänkandet och föredragande statsrådets uttalanden med anledning härav. Föredragande statsrådet uttalade sålunda i prop. 1992/93:127, (s. 34) följande.

"Utredningen har föreslagit att punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL skall ändras på så sätt att kriteriet för att beskattning av en naturaförmån skall inträda ändras från tillhandahållits till åtnjutits. Det skulle således inte vara tillräckligt för att beskattning skall ske att en förmån enbart tillhandahållits en skattskyldig utan den skattskyldige skall även ha åtnjutit förmånen för att förmånsbeskattning skall utlösas. RSV och Kammarrätten i Stockholm har i sina remissvar ställt sig tvekande till den föreslagna ändringen. De anser att det behövs ytterligare utredning av konsekvenserna av den föreslagna förändringen innan denna kan ske. Jag delar dessa remissinstansers uppfattning och är således inte beredd att nu föreslå en sådan förändring. Det förefaller lämpligt att utredningen ytterligare får penetrera frågeställningen."

10.2.2 Problemområde

I utredningens delbetänkande (SOU 1992:57) föreslog utredningen att kriteriet för att beskattning av naturaförmånerna i punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL skulle ändras från tillhandhållits till åtnjutit. Men som nyss har påpekats ledde detta inte till lagstiftning utan det ansågs att utredningen borde penetrera frågan ytterligare.

Utredningens uppgift är alltså att klarlägga när en skattepliktig förmån skall anses uppkomma och om begreppet "åtnjuta" kan anses ge ett korrekt uttryck för uppkomsten av skatteplikt.

10.3 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Kriteriet för att beskattning av en naturaförmån skall inträda ändras från tillhandahållits till åtnjutit.

Bör "tillhandahållits" i punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL ersättas av "åtnjutit"?

Enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL skall såsom intäkt upptas även exempelvis värdet av fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringar o.d. som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställde annars "tillhandahållits". Bestämmelsen ändrades i samband med skattereformen. Tidigare angavs i en mening närmast före den nu aktuella att såsom intäkt skulle upptas värdet av andra utav den skattskyldige "åtnjutna" förmåner, medan den aktuella meningen angav att som intäkt skulle upptas exempelvis värdet av fri kost och fria resor ävensom skatter, försäkringsavgifter o.d. som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning. Av förarbetena framgår inte att någon saklig ändring varit avsedd med den nya lydelsen av lagtexten. Det bör påpekas att man i fråga om bostadsförmån som regleras tidigare i samma stycke fortfarande använder uttrycket åtnjuter. Vidare kan framhållas Regeringsrättens avgörande den 5 december 1992 (mål nr 5142-1991) som med avseende på den äldre lagtexten yttrade att den som inte *utnyttjat* en tillhandahållen fri kost inte skall beskattas för den. Enligt praxis torde sålunda huvudprincipen hittills ha varit den att det är det faktiska utnyttjandet som utlöser beskattning.

Om man strikt skulle tillämpa lagtextens ordalydelse "tillhandahållits" skulle detta uppenbarligen leda till orimliga konsekvenser. Som exempel kan tas ett fall där arbetsgivaren erbjuder sin personal en viss förmån, fri bil, aktie till förmånligt värde, ett förmånligt lån etc., men endast vissa arbetstagare antar erbjudandet. Om beskattning skulle ske på grundval av tillhandahållandet skulle även de arbetstagare som avstår från erbjudandet beskattas.

Det är mot bakgrund av det anförda tydligt att "tillhandahållits" inte ger ett riktigt uttryck för vad som avsetts med regleringen. Frågan är emellertid vad som skall krävas utöver ett tillhandahållande för att förmånsbeskattning skall ske. Krävs alltid ett faktiskt utnyttjande?

Ett ganska enkelt men belysande exempel är förmån av fri parkeringsplats. Om arbetsgivaren tillhandahåller parkeringsplatser uppkommer frågan när förutsättningar föreligger att beskatta en anställd för förmånen. Till att börja med kan förmånen rikta sig till hela personalen, vilket kanske i praktiken innebär att de som kommer tidigt på morgonen får plats på parkeringen medan de som kommer senare får söka en annan parkeringsplats som är avgiftspliktig. I ett sådant fall torde — i enlighet med huvudprincipen att det är det faktiska utnyttjandet som utlöser beskattning — förmånsbeskattning kunna ske bara de dagar den skattskyldige faktiskt har parkerat på arbetsgivarens parkering. Detta medför givetvis stora kontrollproblem för arbetsgivaren, som har ett ansvar för att underlaget för preliminärskatteavdrag och uttag av arbetsgivaravgifter blir korrekt men detta förhållande kan inte påverka skattskyldigheten.

Ett annat fall är då en arbetstagare har en bestämd parkeringsplats reserverad för egen del där således ingen annan är berättigad att parkera. Uppkommer en skattepliktig förmån i det ögonblick som han accepterar den erbjudna parkeringsplatsen eller först när han faktiskt utnyttjar den? Något bestämt svar på den frågan synes inte gå att ge.

Värde av bilförmån har ibland påståtts kunna påföras skattskyldig enbart till följd av dispositionsrätten. Särskilt gäller det fåmansföretagare. Det finns dock inte något rättsfall från Regeringsrätten som visar att så skulle vara fallet. Inte heller RSV anser att enbart tillhandahållandet eller möjligheten att använda bil utlöser beskattning. Även i detta fall torde det alltså krävas ett ytterligare moment för att skatteplikt skall inträda. Det kan vara att den skattskyldige faktiskt använt bilen.

Slutsatsen av det anförda blir att det inte finns en klar för alla fall gemensam tidpunkt för skattepliktens inträdande för naturaförmåner. Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen.

Med tanke på de tillämpningsproblem i detta avseende som ofta uppstår med olika slag av förmåner, vore det i och för sig önskvärt om det i lagtext klart kunde anges hur olika fall skall bedömas. Det förekommer emellertid en mängd olika situationer och det uppstår efter hand nya förmåner. En fullständig reglering är därför inte möjlig utan man får nöja sig med en allmänt hållen lagtext som fylls ut av rättspraxis. Uttrycket åtnjuta bör kunna användas i sammanhanget. Jag föreslår därför att "tillhandahållits" i punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL ändras till "åtnjutit" så att lagtexten blir enhetlig och tydligare.

11 BELOPPSGRÄNSER I SKATTELAGSTIFTNINGEN

11.1 Bakgrund

I förevarande kapitel behandlas frågan om fribelopp eller beloppsgränser i inkomstslaget tjänst. Av särskilt intresse vid en bakgrundsteckning är den regel som fanns före skattereformen och som föreskrev ett fribelopp beträffande förmåner i inkomstslaget tjänst. Regeln innebar att förmåner som enligt allmänna regler var skattepliktiga inte skulle tas upp som intäkt om det sammanlagda värdet per år för en anställd var högst 600 kr. Regeln gällde inte, om förmånen utgått som kontant ersättning eller om den var ett direkt vederlag för utfört arbete. Regeln gällde inte heller för sådana förmåner som värderades enligt schablon, dvs. bilförmån och kostförmån. Den var inte heller tillämplig i fråga om förmån som den anställda fick åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller liknande.

Regeln infördes i kommunalskattelagen genom lagstiftning 1987 (SFS 1987:1303) att gälla fr.o.m. den 1 januari 1988. Dessförinnan fanns dock en lagregel om skattefrihet för förmåner av mindre värde som utgått i annat än pengar om förmånen kunde antas inte vara avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete. Nämda bestämmelse tillkom 1956. Syftet med den var att lagfästa dåvarande praxis beträffande förmåner som inte ansetts skattepliktiga och att av administrativa skäl undanta förmåner av mindre värde från beskattning. Gemensamt för dessa fall i praxis var att förmånerna inte, eller i vart fall inte i första hand, var avsedda att utgöra ersättning för utfört arbete. De hade mer karaktären av åtgärder

som arbetsgivaren vidtog för att skapa trivsel i arbetet eller också kunde det röra sig om förmåner som utgick på grund av sedvana inom yrket eller liknande. Förmånerna var i regel av ganska ringa ekonomiskt värde eller innebar i varje fall inte någon nämnvärd besparing av levnadskostnader för mottagaren. Denna regel om skattefrihet för förmåner av mindre värde kompletterades med en bestämmelse i taxeringslagen (1956:623) om att arbetsgivaren inte behövde lämna kontrolluppgift i fråga om förmåner som efter avdrag för vederlag uppenbarligen hade ett värde som inte översteg ett visst belopp, som ursprungligen var 400 kr men sedermera höjdes till 600 kr. Före 1987 års lagändringar var reglerna således ganska knapphändiga men fylldes ut av RSV genom anvisningar. Enligt RSV:s anvisningar delades förmånerna in i tre grupper. En grupp utgjordes av förmåner som inte borde anses skattepliktiga (grupp I). En andra grupp avsåg förmåner vilkas skatteplikt berodde av värdet (grupp II) och här gick en gräns vid 400 kr, vilken senare höjdes till 600 kr. Den tredje gruppen (grupp III) bestod av förmåner som alltid borde anses skattepliktiga eftersom de var att jämföra med lön eller annan kontant ersättning.

Förmånsbeskattningskommittén föreslog i sitt betänkande "Beskattnings av naturaförmåner I" (Ds Fi 1985:13) att 600-kronorsregeln skulle slopas. Som motivering anförde kommittén att en 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 ansåg vidare att man med en liberal taxeringspraxis även i framtiden kunde undvika att beskatta bagatellförmåner. Remissinstanserna kritiserade förslaget i denna del, en kritik som föredragande statsrådet delvis instämde i. Kritiken gick ut på att en arbetsgivare som under uppbördsansvar redan vid uppbördstillfället skulle göra en riktig bedömning i skattepliktsfrågan inte skulle behöva vara beroende av ett framtida ställningstagande från skattemyndigheterna.

Fribelopsgränsen infördes dock i kommunalskattelagen (prop. 1987/88: 52, bet. 1987/88:SkU8, rskr. 1987/88:96, SFS 1987:1303) såsom tidigare nämnts genom ett särskilt stadgande. Departementschefen anförde i propositionen (s. 52) följande av intresse i detta sammanhang.

"En regel motsvarande den nuvarande 600-kronorsregeln bör finnas kvar.

Den bör som den nuvarande regeln vara utformad som en gränsbeloppsregel så att förmånerna blir beskattade från första kronan om deras sammanlagda värde överstiger gränsbeloppet. 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. Gränsbeloppet kan lämpligen bestämmas till 600 kr."

RINK ansåg att 600-kronorsregeln borde slopas i sin helhet. RINK hyste i och för sig förståelse för de motiv som hade åberopats för 600-kronorsregeln men ansåg att den kritik som hade riktats mot förmånsbeskattningskommitténs förslag om slopande av regeln i stora delar fick anses överdriven. Enligt RINK förhöll det sig sannolikt så att regeln fungerade som ett skattefritt bottenbelopp, vilket stred mot kravet på neutralitet vid beskattningen. De skäl som talade för ett slopande av 600-kronorsregeln var förutom principiella skäl även behovet av basbreddning.

Föredragande statsrådet gick på samma linje som RINK och föreslog således att 600-kronorsregeln skulle slopas men att en viss skattefrihet skulle behållas för tävlingsvinster som utgick i annan form än kontant ersättning. Skatteplikt föreslogs föreligga om vinsten översteg 0,01 basbelopp. Som skäl härför anförde statsrådet (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 utslutet att ett slopande av 600-kronorsregeln i själva verket kan bidra till en klarare åtskillnad i framtiden.

Jag föreslår alltså att 600-kronorsregeln i 32 § 3 f mom. KL slopas och att förmåner som inte utgör personalvård eller är särskilt undantagna från skatteplikt beskattas från första kronan.

På ett område får dock ett slopande av regeln mindre tilltalande 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.

Aven 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 0,1 basbelopp avrundat till närmast 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."

Skatteutskottet godtog propositionen i denna del och förslaget antogs av riksdagen (bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:650).

11.2 Gällande rätt

11.2.1 Beloppsgränser i kommunalskattelagen i inkomstslaget tjänst

Beloppsgränser för intäkter

Sedan 600-kronorsregeln avskaffades är alla skattepliktiga intäkter i inkomstslaget tjänst i princip skattepliktiga från första kronan. Även intäkt av s.k. hobbyverksamhet, dvs. självständigt bedriven varaktig verksamhet som saknar vinstsyfte, är skattepliktig.

Beloppsmässiga undantag finns dock, bl.a. i 19 § KL. Där undantas från beskattning bl.a. 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 basbelopp avrundat till närmast hundratal kr*, viket för närvarande motsvarar 1 000 kr. Beloppet var, som framgått av den tidigare redovisningen i avsnitt 11.1, från början begränsat till 0,01 basbelopp men höjdes år 1992 till 0,03 basbelopp att tillämpas första gången vid 1993 års taxering (prop. 1991/92:100, bil. 8, bet. 1991/92:SkU23, rskr. 1991/92:172, SFS 1992:150). Departementschefen anförde i propositionen (s. 131) följande som skäl för höjningen av beloppet.

"Så långt det är möjligt bör administrativa uppgifter begränsas för de ideellt verkande ledarna, då dessa uppgifter ofta upplevs som byråkratiska och krångliga. Mot den bakgrunden föreslår jag att den övre gränsen för skattefria tävlingspriser höjs till 1 000 kr, från nuvarande 300 kr."

19 § KL gör vidare undantag från skatteplikten för 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 kr och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmån. Vid 1990 års skattereform föreslog föredragande statsrådet i propositionen (1989/90:110) att denna skattefrihet skulle slopas. Skatteutskottet föreslog dock fortsatt skattefrihet för sådana inkomster och uttalade följande (1989/90:SkU30 s. 81).

"Den nuvarande skattefriheten står i strid mot principen om en neutral beskattning av arbetsinkomster. Att beskattningen av arbetsinkomster sänks så väsentligt som nu blir fallet innebär också att särreglerna för inkomster av detta slag borde kunna slopas. Undantaget grundar sig emellertid på speciella praktiska skäl i samband med denna verksamhet och på önskemålet om att stimulera ett ökat tillvaratagande av naturtillgångar. Det bör också framhållas att undantaget inte gäller i anställningsliknande förhållanden. Med vad som ovan anförs tillstyrker utskottet motionerna och avstyrker propositionen i denna del."

Riksdagen biföll utskottets förslag (rskr. 1989/90:356).

I 32 § 3 d mom. KL anges vissa naturaförmåner som inte är skattepliktiga, dels sådana som alltid är skattefria oavsett värdet, dels sådana vars skattefrihet är beroende av värdet. I detta sammanhang är det främst den sistnämnda gruppen som är av intresse. Det är här fråga om minnesgåvor till anställda, om de ges i samband med att den anställde uppnår viss ålder eller efter viss anställningstid eller vid anställningens upphörande, under förutsättning att gåvans värde inte överstiger 6 000 kr och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande. Föredragande statsrådet anförde i propositionen (1987/88:52, s. 51) vid bestämmelsens tillkomst bl.a. följande.

"Den värdegräns för skattefrihet som numera i praktiken föreligger efter RSV:s senaste översyn av anvisningarna ligger på en rimlig nivå. Jag anser dock att gränsen inte bör knytas till

basbeloppet. En fast beloppsgräns bör bestämmas. En rimlig nivå är 6 000 kr. inklusive den mervärdeskatt som belöper på anskaffningen. Vidare anser jag att skattefriheten bör gälla alla slag av gåvor med undantag för pengar och andra kontanta medel. På så sätt får man större möjlighet än som nu är fallet att överlämna en gåva som av mottagaren uppfattas som meningsfull. Vidare bör ett bidrag till en semesterresa vara en tillåten gåva. Kontanter som betalas ut direkt till den anställde kan dock inte godtas utan arbetsgivaren skall betala till resebyråföretaget eller den som tillhandahåller biljetterna för att skattefrihet skall gälla. Kommitténs förslag att en anställd högst två gånger — en gång under anställningstiden och vid anställningens upphörande — skall kunna motta en gåva av det här slaget är också enligt min mening en rimlig begränsning."

Redan tidigare gällde dock att gåvor från arbetsgivaren med karaktär av personalkostnad och som inte i första hand var avsedd att utgöra ersättning för utfört arbete var skattefria. Det skattefria området hade preciserats i praxis och i anvisningar av RSV.

Har en anställd i ett aktiebolag förvärvat aktier i bolaget eller i ett bolag, som ingår i samma koncern som bolaget, till ett pris som understiger marknadsvärdet skall skillnadsbeloppet inte tas upp som intäkt om vissa särskilda förutsättningar är uppfyllda. En av dessa förutsättningar innebär att en beloppsgräns inte får överskridas. Det krävs nämligen att den anställde inte har förvärvat aktier för ett belopp som överstiger 30 000 kr.

Ytterligare en beloppsgräns skall här nämnas. När det gäller reglerna för återköp av pensionsförsäkringar i punkten 1 av anvisningarna till 32 § KL finns en beloppsgräns. Återköp av pensionsförsäkring får utan hinder av bestämmelserna i kommunalskattelagen ske om det tekniska återköpsvärdet uppgår till högst 10 000 kr eller om särskilda skäl föreligger och skattemyndigheten på särskild ansökan medger det (punkt 1 sextonde stycket av anvisningarna till 32 § KL).

Beloppsgränser på avdragssidan

På avdragssidan finns till att börja med vissa schablonbelopp som fungerar som beloppsgräns uppåt, dvs. avdrag får inte göras med högre belopp än upp till en viss gräns. Så är fallet bl.a. med det tidigare redovisade milavdraget för körning med egen bil i tjänsten. Men det finns också beloppsgränser som sätter den lägsta nivån, dvs. kostnaderna måste

överstiga ett visst belopp för att avdrag skall medges. Till den sistnämnda gruppen hör följande beloppsgränser.

Kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar eller kottar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 § KL, dvs. 5 000 kr, är inte avdragsgilla (20 § KL).

Avdrag för kostnader som avses i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL (kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats) får göras endast till den del kostnaderna överstiger 4 000 kr. För övriga kostnader får avdrag göras till den del kostnaderna överstiger 1 000 kr. Vad nu sagts gäller dock inte i fråga om kostnader som avses i 32 § 1 mom. tredje stycket KL, punkterna 3 - 3 c och 7 av anvisningarna till samma paragraf samt färdkostnader i tjänsten (33 § 2 mom. KL).

11.2.2 Beloppsgränser i uppbördsförfarandet m.m.

Avdrag för preliminär skatt

Preliminär A-skatt skall inte betalas för ersättning som tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare understiger 10 000 kr under inkomståret om utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo och vad som utbetalas inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet (3 § 2 mom. första stycket UBL).

Avdrag för preliminär A-skatt på föräldrapenning görs endast om den sjukpenninggrundande inkomsten uppgår till lägst 6 000 kr (4 § 2 mom. femte stycket UBL).

För inkomst av arbete som uppbärs av en juridisk person skall preliminär skatt inte uttas på belopp under 100 kr (7 a § UBL).

Preliminär skatt skall inte betalas för den del av de ökade levnadskostnaderna i tjänsten som är avdragsgilla enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. Inte heller skall preliminär skatt beräknas på den del av ersättningen för resa med egen bil i tjänsten som är avdragsgill enligt punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL (10 § UBL). Här gäller således samma beloppsgränser som vid inkomsttaxeringen.

Skyldighet att göra skatteavdrag föreligger inte om det kan antas att vad arbetsgivaren kommer att betala ut till arbetstagaren under inkomståret inte uppgår till minst 1 000 kr (39 § 1 mom. andra stycket UBL).

Arbetsgivaravgifter

I underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter undantas till att börja med traktamenten och bilkostnadsersättning i samma omfattning som vid avdrag för preliminär skatt (2 kap. 3 § SAL).

Vidare skall bl.a. bortses från ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kr (2 kap. 4 § första stycket SAL). Detsamma gäller ersättning till en och samme idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. SIL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till *ett halvt basbelopp* enligt lagen om allmän försäkring.

Dessutom skall vid bestämmandet av avgiftsunderlaget bortses från ersättning till mottagare som har en A-skattsedel eller som saknar skattsedel på preliminär skatt om ersättningen tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare under inkomståret kan antas komma att understiga 10 000 kr, och utbetalaren är en fysiska person eller ett dödsbo samt vad som utbetalats inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet (2 kap. 4 § första stycket 11 SAL och 3 kap. 2 a § AFL).

Egenavgifter

I den mån inkomst av tjänst skall medföra egenavgifter finns vissa beloppsmässiga begränsningar.

Avgift skall inte betalas då avgiftsunderlaget understiger 1 000 kr (3 kap. 3 § fjärde stycket SAL).

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning för arbete för någon annans räkning, om ersättningen från denne under året inte uppgått till 1 000 kr. Detta gäller dock inte om ersättningen utgör inkomst av näringsverksamhet (3 kap. 5 § första stycket SAL).

Pensionsgrundande inkomst

När det gäller beräkning av pensionsgrundande inkomst finns det såväl en lägre som en högre beloppsgräns.

Den lägre beloppsgränsen innebär att den pensionsgrundande inkomsten utgörs av summan av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete i den mån summan överstiger det vid årets ingång gällande *basbeloppet* (11 kap. 5 § AFL).

Den högre gränsen, dvs. "taket", innebär att vid beräkning av pensionsgrundande inkomst bortses från inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete i vad summan därav överstiger *sju och en halv gånger det vid årets ingång gällande basbeloppet* (11 kap. 5 § andra stycket AFL).

Eftersom den pensionsgrundande inkomsten bestäms på grundval av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete bör också nämnas de beloppsgränser som gäller vid bestämmandet av sådana inkomster. Till inkomst av anställning räknas inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till *1 000 kr*. Med inkomst av annat förvärvsarbete avses dock inte inkomst av aktiv näringsverksamhet här i riket eller tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till *1 000 kr*.

Kontrolluppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldighet för den som enligt de allmänna reglerna är skyldig att lämna kontrolluppgift föreligger först efter föreläggande av skattemyndigheten beträffande ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete, som getts ut av fysisk person eller dödsbo och inte utgör omkostnad i näringsverksamhet, om avdrag för preliminär A-skatt inte har gjorts och det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än *1 000 kr* för hela året. Samma förhållande gäller för ersättning och förmån med anledning av tillfälligt arbete i andra fall om det som mottagaren sammanlagt fått haft ett lägre värde än *100 kr*. Uppgiftsskyldighet först efter anmodan föreligger även för ersättning för ökade levnadskostnader och

reskostnader med egen bil i tjänsten i den mån ersättningarna i preliminärskattehänseende inte beaktas (3 kap. 5 § 1, 2 och 3 d LSK).

11.3 Problemvavgränsning

11.3.1 Direktiven

"En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskilda som arbetsgivare."

11.3.2 Problemområde

I utredningens delbetänkande berörde jag något frågan om beloppsgränser som förenklingsåtgärd. Beträffande de frågor som behandlades i delbetänkandet aktualiserades frågan om skattefrigräns främst när det gällde beskattning av kostförmåner, personalvårdsförmåner och hobbyinkomster. Andra typer av beloppsgränser aktualiserades ifråga om traktamenten. Frågan om beloppsgränser kunde redan då förväntas bli aktuell även i denna senare etapp, bl.a. när det gäller reseförmåner och kostnadsersättningar i allmänhet och fick därför anstå i sin helhet till slutbetänkandet. När det gäller hobbyverksamhet avvisade dock utredningen tanken på att införa ett fribelopp för hobbyintäkter.

Vad som är aktuellt att överväga är för det första om det generellt bör införas något skattefritt intäktsbelopp i inkomstslaget tjänst, dvs. en skattefri gräns för ersättning oavsett om den utgår i pengar eller annat. För det andra bör diskuteras om det bör införas ett skattefritt belopp för vissa särskilda intäkter såsom för naturaförmåner. Vidare finns det anledning att beröra huruvida beloppsgränser bör införas när det gäller vissa kostnadsersättningar vid tillfälliga arbeten m.m. Beloppsgränser i sistnämnda

avseende har i första hand aktualiserats för arbetsgivarens/uppdragsgivarens skyldighet att göra preliminärskatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter samt lämna kontrolluppgift. Det bör redan påminnas att enligt direktiven får eventuella förslag inte innebära att de nuvarande grundprinciperna i skattelagstiftningen frångås. Vidare skall de förslag som utredningen lämnar vara kostnadsneutrala.

11.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Nuvarande regler behålls oförändrade.

Införandet av beloppsgränser motiveras i regel av förenklingsskäl. Man skall dock hålla i minnet att skattefrigränser inte innebär så stora förenklingseffekter som man i förstone kan tro. Bl.a. måste såväl den skattskyldige som arbetsgivaren normalt ändå hålla reda på alla intäkter för att kunna kontrollera om beloppsgränsen överskrids. Motsvarande gäller i princip också vid beloppsgränser på avdragssidan.

Som framgått av den tidigare redovisningen är, med några få undantag, alla skattepliktiga intäkter skattepliktiga från första kronan. Den beloppsgräns (600-kronorsregeln) som fanns före 1990 års skattereform omfattade inte alla slags intäkter utan avsåg en begränsad intäktsgrupp, nämligen skattepliktiga förmåner som hade utgått i annat än pengar och som inte var ett direkt vederlag för utfört arbete. Trots den begränsade utformningen kom alltså stadgandet att innebära att 600-kronorsregeln fungerade som ett bottenbelopp för förmåner. Skattefrihet för vissa slag av förmåner leder till att skattelagstiftningen inte blir neutral, eftersom det är förmånligare för såväl arbetstagaren som arbetsgivaren att ta ut ersättning i form av skattefri förmån än i kontant lön. Det var just kraven på en neutral skattelagstiftning som bl.a. ledde till att 600-kronorsregeln avskaffades. Detta talar mot ett återinförande av en liknande beloppsgräns, särskilt som 600-kronorsregeln avskaffades så sent som vid 1990 års skattereform.

Om en beloppsgräns inte skall medföra bristande neutralitet mellan lön och olika slags förmåner måste den alltså gälla alla intäkter. Men att införa någon generell skattefrihet för intäkter om de från en och samma arbetsgivare/uppdragsgivare understiger ett visst belopp, t.ex. 500 eller 1 000 kr, är inte möjligt. Det skulle medföra ett betydande bortfall av skatteintäkter och leda till att skattskyldiga med många arbetsgivare/uppdragsgivare gynnas framför andra med endast en arbetsgivare/uppdragsgivare. Man kan inte heller hävda att det finns ett påtagligt behov av en generell frigräns av angivet slag.

Vad som framstår som angeläget i sammanhanget synes vara en beloppsgräns som undantar fall där en arbetstagare/uppdragstagare utför ett tillfälligt arbete och får ersättning endast för kostnaderna och/eller i form av naturaförmåner, t.ex. fri lunch. Det är främst när arbetsgivaren/uppdragsgivaren är en ideell förening e.d. som det skulle vara tilltalande att förenkla systemet. Det kan särskilt i sådana fall framstå som betungande och onödigt krångligt för såväl arbetsgivaren/uppdragsgivaren som arbetstagaren/uppdragstagaren att man skall behöva redovisa t.ex. en fri lunch som man fått som tack för att man har hållit ett föredrag. Å andra sidan innebär som redan framhållits neutralitetskravet att naturaförmåner i princip skall beskattas på samma sätt som kontantersättning. Detta gäller inte minst i fråga om verksamhet som bedrivs av ideella organisationer, där det kan vara så att medlemmarna sköter verksamheten utan kontant betalning men istället erhåller någon naturaförmån som t.ex. fri lunch. Varje medlems arbetsinsats är kanske av begränsad omfattning men totalt kan det röra sig om arbetsinsatser som motsvarar en eller flera årsarbetskrafter. Neutralitetsaspekten är också viktig för att inte en snedvridning av konkurrensen skall uppkomma.

För den skattskyldige är det inte förenat med några större administrativa svårigheter att hålla reda på sina intäkter av olika slag. För utbetalarens del kan dock en utbetalning medföra att han skall göra preliminärskatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift. I dessa hänseenden har lagstiftaren dock infört vissa beloppsgränser. Utbetalaren behöver t.ex. inte göra skatteavdrag för preliminär skatt eller betala arbetsgivaravgifter om underlaget inte överstiger 1 000 kr. Är utbetalaren fysisk person eller dödsbo och vad som utbetalas inte utgör utgift i en av

utbetalaren bedriven näringsverksamhet behöver skatteavdrag ej göras och arbetsgivaravgifter ej betalas om beloppet för ersättning som tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare understiger 10 000 kr under inkomståret. Kontrolluppgift behöver inte lämnas av juridisk person eller annan som bedriver näringsverksamhet om beloppet understiger 100 kr för hela året.

Det är vidare så att det med ett fribelopp för bl.a. naturaförmåner kan bli större problem att dra gränsen mellan skattefria personalvårdsförmåner och skattepliktiga förmåner (jfr prop. 1989/90:110, del I, s. 333). Dessutom uppkommer svårigheter med hur man skall hantera schablonvärderade förmåner vid en beloppsgräns.

Min slutsats av det anförda blir att — även om vissa skäl talar för ett fribelopp för det fall en arbetsgivare/uppdragsgivare bara betalar ut en mindre ersättning i form av kostnadsersättning och/eller naturaförmåner — det mesta dock talar för att inte införa någon skattefrihet för sådana ersättningar. Inte heller i övrigt kan det anses påkallat med nya eller ändrade beloppsgränser.

12 FINANSIELLA KONSEKVENSER FÖR DET ALLMÄNNA, M.M.

12.1 Finansiella konsekvenser för det allmänna

Enligt direktiven bör de förslag som läggs fram sammantaget vara statsfinansiellt neutrala. Vidare anges att om några förslag innebär minskade offentliga inkomster av någon betydelse, det också bör anges möjliga finansieringsalternativ.

Som framgått av den allmänna motiveringen har dessa krav på kostnadsneutralitet i vissa fall påverkat valet av förslag när alternativa lösningar har funnits. Detta gäller särskilt förslagen avseende avdrag för resekostnader.

Förslaget angående avdrag för resor med egen bil i tjänsten innebär dels en höjning av det nuvarande schablonavdraget med en krona per mil från 13 kr per mil till 14 kr per mil, dels att avdrag för det antal mil per år som överstiger 1 000 mil skall medges enligt en högre schablon, 23 kr per mil. Detta medför naturligtvis minskade skatte- och avgiftsintäkter för det allmänna. Den förstnämnda höjningen är egentligen endast en följd av det höjda kostnadsläget. Den nya lägre schablonen är nämligen i huvudsak framräknad utifrån de grunder som den nuvarande schablonen om 13 kr ursprungligen vilade på, dvs. merkostnaderna för körning i tjänsten med mindre bil. Denna höjning kan beräknas medföra ett skatte- och avgiftsbortfall om 375 miljoner kr. Därtill kommer ett bortfall på grund av införandet av det högre kilometeravdraget. Detta kan beräknas medföra att skatte- och avgiftsintäkterna för det allmänna minskar med ca 1,2

miljarder kr. Totalt sett innebär förslaget i denna del alltså ett bortfall av skatte- och avgiftsintäkter med 1,575 miljarder kr.

De föreslagna ändringarna innebär att de schablonmässigt beräknade avdragen kommer att i större utsträckning motsvara den skattskyldiges faktiska kostnader. Från principiell synpunkt kan man därför möjligen ifrågasätta om det ovan beräknade skatte- och avgiftsbortfallet skall beaktas när man beräknar det totala utfallet av förslagen, eftersom de nuvarande reglerna i princip innebär att ett "felaktigt" underlag ligger till grund för skatte- och avgiftsuttaget. Förslaget innebär dock reellt sett detta intäktsbortfall för det allmänna, varför utredningen ändå beaktar detta.

De föreslagna ändringarna när det gäller avdraget för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats innebär en minskad avdragsrätt som kan antas medföra ökade skatteintäkter för det allmänna med ca 1,9 miljarder kr.

Vidare föreslås att fri resa i samband med anställningsintervju eller ersättning för sådan resa skall vara skattefri till den del den avser resa inom riket. Det torde vara så att denna typ av förmån eller ersättning, med tanke på det oklara rättsläget, för det mesta inte har redovisats som intäkt. De minskade skatte- och avgiftsintäkter som blir följderna av detta förslag torde därför vara marginella. Detsamma kan sägas om förslaget om avdragsrätt för s.k. inställelseresor.

Förslaget om ändrade regler när det gäller flyttningskostnader innebär en uppstramning av det skattefria området. Vissa ersättningar som tidigare har bedömts som skattefria flyttningskostnadsersättning kommer att bli skattepliktiga, men i många fall kommer avdrag att medges motsvarande hela eller del av ersättningen när denna avser att täcka kostnader för t.ex. dubbel bosättning. En viss ökning av skatte- och avgiftsintäkterna för det allmänna kan dock förväntas.

Avdraget för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utom riket, föreslås bli anpassat närmare till vad som gäller för motsvarande avdrag vid inrikes förrättning. Detta innebär en sänkning av avdragen, dels beroende på att normalavdragen kommer att generellt sett hamna på en lägre nivå än idag, dels beroende på att avdragen också skall reduceras efter tre månaders förrättning på en och samma ort. Avdragen idag kan beräknas uppgå till ca 2,2 miljarder kr och kan till följd av förslagen antas minska till i vart fall 1,5 miljarder kr. Härvid har antagits att de nuvarande traktamentsbe-

loppen kommer att utgå med oförändrat belopp även om avdragsbeloppen ändras. Förslaget kan med denna förutsättning beräknas ge ökade skatte- och avgiftsintäkter med ca 500 miljoner kr.

De övriga förändringar som görs när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader är kostnadsneutrala. Däremot medför förslaget i 10 § UBL att den administrativa hanteringen hos skattemyndigheterna när det gäller dispensansökningar minskar. Storleken av dessa besparingar är dock svåra att ange i kronor.

Övriga förslag bör inte föranleda några kostnadseffekter av betydelse.

Sammantaget innebär det anförda att förslagen kan beräknas ge ett ökat skatte- och avgiftsunderlag i storleksordningen om ca 800 miljoner kr.

Det kan dock förväntas att ersättningsnivåerna för resor i tjänsten med egen bil på sikt kommer att anpassas till avdragsnivåerna. Detta kan även förväntas bli fallet när det gäller utlandstraktamentena. Med hänsyn härtill framstår förslagen vid en helhetsbedömning som kostnadsneutrala.

12.2 Övriga frågor

Regionalpolitiska effekter

Enligt kommittédirektiv Dir 1992:50 skall utredningsförslag även belysa de regionalpolitiska konsekvenser som förslaget kan innebära. Vad som i detta avseende finns anledning att kommentera är förslagen till ändringar i fråga om avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

Förslaget innebär att de som bor på ett avstånd om högst 15 kilometer från arbetsplatsen inte medges något avdrag alls, oberoende av de faktiska kostnaderna. Denna avdragsbegränsning drabbar i princip alla skattskyldiga oberoende av var i Sverige de bor. Beloppsmässigt kan det dock innebära olika kostnader för skattskyldiga med samma avstånd till arbetsplatsen beroende på var i landet de är bosatta. För boende i storstadsregionerna, med väl utbyggda allmänna kommunikationsmedel, innebär förslagen i de flesta fall inte någon större förändring mot dagens regler, eftersom deras kostnader oftast faller inom avdragsförbudet för de första 4 000 kronorna.

I vissa fall kan förslagen dock leda till att de kommer i åtnjutande av ett högre avdrag än enligt nuvarande ordning.

För personer som bor på landsbygden, där allmänna kommunikationsmedel saknas eller inte kan användas, innebär förslaget minskad avdragsrätt. Den som måste använda bil får således oftast stå för en större kostnad än den som kan åka med allmänna kommunikationer. Förslaget i denna del innebär därför skilda effekter beroende på tillgången till alternativa färdmedel.

Det kan inte heller uteslutas att benägenheten att söka arbete på annan ort än där man är bosatt minskar beroende på de försämrade avdragsmöjligheterna för resekostnader. Detta kan naturligtvis också i någon mån påverka näringslivets tillgång till arbetskraft i de fall industrier ligger på otillgängliga platser.

För kommunernas del innebär förslaget ökade skatteintäkter när det gäller avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

EG-aspekter

Enligt regeringsdirektiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare (dir. 1988:43) skall dessa beakta EG-aspekter i sin utredningsverksamhet. Beskattning av arbetsinkomster påverkas inte direkt av ett EG-medlemskap. Någon särskild anpassning med hänsyn till EG:s regelsystem torde förslagen därför inte kräva.

Förslagens ikraftträdande

Förslagen innebär att de ändrade bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering och när det gäller de ändrade uppbörsreglerna vid uppbörd under 1994. Vid bestämmandet av denna tidpunkt har beaktats dels lämpligheten av att nya regler börjar att gälla vid ingången av ett nytt kalenderår, dels att det är angeläget att reglerna skall kunna börja tillämpas så fort som möjligt. Detta innebär att arbetsgivarna kommer att få begränsad tid till sitt förfogande för anpassning av sina administrativa rutiner. Men samtidigt innebär förslaget när det gäller utlandstraktamenten att dessa skall

behandlas på i princip samma sätt som de svenska traktamentena, vilket bör underlätta anpassningen. Dessutom innebär förslaget om ändrade avdragsschabloner för körning med egen bil i tjänsten en avdragsförbättring för den skattskyldige och en avgiftsminskning för arbetsgivaren.

Enligt regeringens förslag ska de skattemässiga konsekvenserna av förändringarna i beskattningen av arbetsinkomster bestämmas i enlighet med bestämmelserna i 1995 års inkomstskattelag. Detta innebär att de skattemässiga konsekvenserna av förändringarna i beskattningen av arbetsinkomster ska bestämmas i enlighet med bestämmelserna i 1995 års inkomstskattelag. Detta innebär att de skattemässiga konsekvenserna av förändringarna i beskattningen av arbetsinkomster ska bestämmas i enlighet med bestämmelserna i 1995 års inkomstskattelag.

Det kan inte heller uteslutas att branscherna utöver arbetet på annat sätt än där man är besatt minskar betydelse på de förklarande arbetsmarknadsförhållanden för resultatet. Detta kan naturligtvis också i någon mån påverka arbetslöshetsutvecklingen till arbetskrav i de till industrier ligger på tillgängliga platser.

För kommissionen är fördelen med att skatta inkomster till de gällande regler för kommissioner för priser på den bestämda och arbetstiden.

EG-regler

Enligt regeringsförslaget till ändringarna i arbetsmarknadsförhållanden (där 1995:43) skall dessa regler bli regler i sin lydelse i arbetsmarknadsförhållanden. Enligt förslaget av arbetsmarknadsförhållanden på denna sätt direkt av de EG-medlemskap. Något särskilt uttryckligt med hänsyn till EG:s regelverk om de förslagen därför inte krävs.

Förslagens utvärderande

Förslagen innebär att de ändrade bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års löstjänst när det gäller de ändrade arbetsmarknadsförhållanden vid uppdrag under 1994. Vid beslutandet av denna utgång har beaktats den tillgängligheten av att nya regler börjar att gälla vid början av ett nytt kalenderår, dels att det är angeläget att reglerna skall kunna börja tillämpas så fort som möjligt. Detta innebär att arbetsmarknadsförhållanden för 1995 tillämpas till den utgångspunkt för anpassning av sina administrativa rutiner. Men samtidigt innebär förslaget att det gäller utländska bestämmelser att detta skall

13 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

13.1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 19 §, 32 § 3 e mom., 3 f mom. och 4 mom., 33 § 2 mom., 42 §, punkterna 23 och 32 av anvisningarna till 23 §, punkterna 3 och 3 b av anvisningarna till 32 §, punkterna 3, 3 a, 3 b, 3 c och 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 (1977:267) 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 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 köpeskillning, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för näringsverksamhet;

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 förelägg;

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;

stipendier för mottagarens utbildning;

stipendium som är avsett för andra ändamål och som icke utgår periodiskt och icke utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, 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 icke överstiger en tolfedel av fyrtio procent eller, vid pension efter båda föräldrarna, åttio procent, av basbeloppet 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 icke är skattepliktig;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap. 7 a § samma lag eller enligt 3 kap. 5 d § lagen om arbetsskadeförsäkring eller 10 § lagen om statligt personskadeskydd, särskilt pensions-

tillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till folkpension för långvarig vård av sjukt eller handikappat barn samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

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

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

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 till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom riket och såvitt gäller ersättningen till den del den inte överstiger faktiska resekostnader;

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 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 basbelopp avrundat till närmast 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, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppborrdslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 50 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid in-skrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppboord av socialavgifter från arbetsgivare eller 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 4 och 5 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.

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

(Se vidare anvisningarna.)

3 e m o m.² Som intäkt tas inte upp personalvårdsförmåner. Härmed avses förmåner som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete utan avser enklare åtgärder av mindre värde vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmån räknas dock inte

1. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning.

2. förmåner som inte riktar sig till hela personalen samt

3. andra förmåner som den anställde får åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem.

3 f m o m.³ Även om det inte följer av 3 d eller 3 e mom. tas som intäkt inte upp sådan rabatt eller liknande förmån som transportföretag enligt internationellt vedertagen praxis utger för visad kundtrohet vid utrikes flygresor och som slutligt tillfaller en arbetstagare eller uppdragstagare på grund av hans egenskap av resenär.

4 m o m.⁴ Har skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttat till ny bostadsort och fått särskild ersättning av sin arbetsgivare eller av allmänna medel

3 e m o m. Som intäkt tas inte upp personalvårdsförmåner. Härmed avses förmåner av mindre värde som inte är ett direkt vederlag för utfört arbete utan avser enklare åtgärder vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmån räknas dock inte

1. rabatter,

2. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,

3. förmåner som inte riktar sig till hela personalen samt

4. andra förmåner som den anställde får åtnjuta utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller annat motsvarande betalningssystem.

3 f m o m. Som intäkt tas inte upp sedvanliga rabatter vid inköp av varor och tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud eller i annat företags ordinarie utbud om företaget är närstående arbetsgivarens företag och varorna eller tjänsterna har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet. Vad som sagts nu gäller dock inte om rabatten är ett direkt vederlag för utfört arbete eller utgår på sätt som anges i 32. § 3 e mom. andra stycket 2-4. Även om det inte följer av 3 d mom. tas som intäkt inte upp sådan rabatt eller liknande förmån som transportföretag enligt internationellt vedertagen praxis utger för visad kundtrohet vid utrikes flygresor och som slutligt tillfaller en arbetstagare eller uppdragstagare på grund av hans egenskap av resenär.

4 m o m. Har skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttat till ny bostadsort och fått särskild ersättning av sin arbetsgivare eller av allmänna medel

för flyttningskostnaden, skall ersättningen tas upp som intäkt endast till den del ersättningen utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i statlig tjänst.

för flyttningskostnaden skall ersättningen inte tas upp som intäkt om inte annat följer av andra stycket. Som flyttningskostnad räknas kostnader för emballering, packning, transport och uppackning av den skattskyldiges och hans familjs bohag och övrigt lösöre samt transport av den skattskyldige och hans familj från den gamla till den nya bostadsorten och andra liknande kostnader för flyttningen. Som flyttningskostnad räknas exempelvis inte kostnader för resor till och från arbetsplatsen, hemresor, dubbel bosättning eller förlust vid försäljning av bostad eller annan egendom.

Omfattar ersättning för flyttningskostnad även ersättning för körning med egen bil skall ersättningen tas upp som intäkt till den del den överstiger det lägre kilometeravdraget i punkt 3 c av anvisningarna till 33 §.

33 §

2 m o m.⁵ Avdrag för kostnader som avses i punkt 4 av anvisningarna får göras endast till den del kostnaderna överstiger 4 000 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 m o m. För andra kostnader än sådana som avses i punkt 4 av anvisningarna får avdrag göras endast 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.

42 §⁶

Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund.

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte används som semesterbostad skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund.

Värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet. Bilförmån och kostförmån värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna.

Anvisningar
till 23 §

23.⁷ Avdrag får göras för fastighetsskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader och speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna. Däremot får svenska allmänna skatter inte dras av (se 20 §).

Premie för grupplivförsäkring, som tecknats av fysisk person i hans egenskap av utövare av viss näringsverksamhet, utgör avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas om omkostnad i näringsverksamheten. Premie för reseskyddsförsäkring avseende resa i verksamheten utgör avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten.

Avdrag medges för kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 b mom. första stycket.

Bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 33 § om avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen och i 33 § 2 mom. om begränsning i rätten till avdrag för sådana kostnader gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet. Om den skattskyldige har kostnader för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet skall begränsningen avse de sammanlagda kostnaderna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst.

32.⁸ Den som använt egen bil i näringsverksamhet har rätt till avdrag med 13 kronor för varje körd mil. Det sagda gäller inte om bilen utgjort tillgång i näringsverksamheten.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 33 § om avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen gäller också beträffande inkomst av näringsverksamhet.

32. Bestämmelserna i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § gäller även när skattskyldig använt egen bil i näringsverksamhet om inte bilen utgjort tillgång i näringsverksamheten.

till 32 §

3.⁹ Såsom intäkt av tjänst skall upptagas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. För den, som är anställd och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning. Såsom intäkt skall även upptagas

3. Såsom intäkt av tjänst skall upptas, bland annat, hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. För den, som är anställd och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning. Såsom intäkt skall även upptas exempelvis värdet

exempelvis värdet av fri kost och fria resor *ävensom* skatter, försäkringar o.d., som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställda annars *tillhandahållits* på grund av anställningen. Skatteplikt föreligger dock inte för värdet av fri kost som åtnjuts på allmänna transportmedel vid tjänsteresa eller för värdet av fri frukost som åtnjuts på hotell eller liknande inrättning i samband med övernattnings där under tjänsteresa, allt under förutsättning att kosten obligatoriskt ingår i priset för transporten eller övernattningsen i fråga. Värdet av fri kost som åtnjuts vid representation utgör inte heller skattepliktig intäkt. Såvitt avser intern representation gäller detta endast om sammankomsten är tillfällig och av kort varaktighet. Arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagares pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör inte skattepliktig intäkt för den anställda. Förmån av fri försäkring avseende reseskydd under tjänsteresa är inte heller skattepliktig.

Angående värdesättningen å bostadsförmån och andra naturaförmåner, som kunna ingå i avlöningen, meddelas bestämmelser i 42 § och därtill hörande anvisningar. Ar tjänstebostad med hänsyn till vederbörande tjänsteinnehavare i tjänsten åliggande representationsskyldighet större än som skäligen kan anses erforderligt för en person i motsvarande ställning men utan särskild, med tjänsten förenad representationsskyldighet, skall såsom värde å bostadsförmånen upptagas allenast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet. Motsvarande gäller, därest tjänstebostad av annan anledning är större än som kan anses erforderligt för tjänsteinnehavarens och hans familjs behov. Har tjänsteinnehavare fått utgiva ersättning för bostadsförmån, skall givetvis bostadens uppskattade värde därmed minskas.

3 b.¹⁰ Som exempel på personalvårdsförmåner enligt 32 § 3 e mom. första stycket kan följande nämnas: förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid,

sedvanliga rabatter vid inköp av varor och tjänster som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud eller i ett annat företags ordinarie utbud om företaget är närstående arbetsgivarens företag och varorna eller tjänsterna har ett nära samband med arbetsgivarens verksamhet,

av fri kost och fria resor *samt* skatter, försäkringar o.d., som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställda annars *åtnjutt* på grund av anställningen. Skatteplikt föreligger dock inte för värdet av fri kost som åtnjuts på allmänna transportmedel vid tjänsteresa eller för värdet av fri frukost som åtnjuts på hotell eller liknande inrättning i samband med övernattnings där under tjänsteresa, allt under förutsättning att kosten obligatoriskt ingår i priset för transporten eller övernattningsen i fråga. Värdet av fri kost som åtnjuts vid representation utgör inte heller skattepliktig intäkt. Såvitt avser intern representation gäller detta endast om sammankomsten är tillfällig och av kort varaktighet. Arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagares pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör inte skattepliktig intäkt för den anställda. Förmån av fri försäkring avseende reseskydd under tjänsteresa är inte heller skattepliktig.

möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård om den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller en till arbetsgivaren anknuten 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.

till 33 §

3.¹¹ Har skattskyldig i sitt arbete företagit resor som varit förenade med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaderna, som han har haft på grund av att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort.

Den *vanliga verksamhetsorten* utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. *Tjänsteställe* är 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 arbete på varje arbetsplats pågår 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.

Kostnadsökning enligt första stycket kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter.

Har arbetsgivare för förrättning inom riket utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter (*d a g - t r a k t a m e n t e*), och visar den skattskyldige inte större ökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst med ett belopp per dag som motsvarar 0,5 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmänna försäkring avrundat till närmast tiotal kronor (helt *m a x i m i b e l o p p*). Detta maximibelopp avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. *Som hel dag anses även avresedag om resan har påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstsdag om resan har avslutats efter kl. 19.00. Om resan har påbörjats senare eller avslutats tidigare skall avdraget bestämmas till högst ett halvt maximibelopp.*

Har arbetsgivare för förrättning inom riket utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter (*d a g - t r a k t a m e n t e*), och visar den skattskyldige inte större ökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst med ett belopp per dag som motsvarar 0,5 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmänna försäkring avrundat till närmast tiotal kronor (helt *m a x i m i b e l o p p*) och för halv dag med högst ett halvt maximibelopp. Helt maximibelopp avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan.

Har arbetsgivare för förrättning utom riket utgivit dagtraktamente, och visar den skattskyld-

dige inte större ökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst med belopp per dag som kan anses motsvara den normala ökningen i levnadskostnaderna under en dag i respektive förrättningsland (helt n o r m a l b e l o p p) och för halv dag med högst ett halvt normalbelopp. Helt normalbelopp avser kostnadsökning för frukost, för lunch och middag bestående av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Föreligger särskilda skäl får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på restaurang av bättre standard. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fastställer normalbeloppen för varje kalenderår. Uppehåller sig den anställde under tjänsteresa samma dag i mer än ett land medges avdrag med normalbeloppet för det land där han har uppehållit sig den längsta tiden av dagen (06.00 - 24.00).

Som hel dag anses även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstidag om resan avslutats efter kl. 19.00. Som halv dag anses avresedag om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare eller avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattnings inom riket i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad som sägs i fjärde stycket, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda anställning under beskattningsåret. Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattnings på utrikes ort i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats enligt femte stycket, får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag enligt schablon med ett halvt maximibelopp per dag.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad som *nu sagts*, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar inom riket i nämnda anställning under beskattningsåret.

Avdrag för kostnad för logi vid förrättning inom riket medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren (n a t t r a k t a m e n t e). Detta avdrag får dock inte överstiga ett halvt maximibelopp per natt.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort *inom riket* under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnads-kostnader enligt denna punkt tillhandahållits kostförmån skall

Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag vid *förrättning inom riket* enligt schablon med ett halvt maximibelopp och vid *förrättning utom riket enligt schablon* med ett halvt normalbelopp per dag.

Avdrag för kostnad för logi medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren (n a t t r a k t a m e n t e). Detta avdrag får dock inte överstiga vid *förrättning inom riket* ett halvt maximibelopp och vid *förrättning utom riket* ett halvt normalbelopp per natt.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnads-kostnader enligt denna punkt tillhandahållits kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

avdraget reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt.

Kostnadsökning under förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort, får beräknas för varje förrättning för sig. Avdraget skall även här, om den skattskyldige inte visar större ökning, anses ha uppgått till belopp som motsvarar den kostnadsersättning som arbetsgivaren givit ut, dock högst med belopp som kan anses motsvara största normala ökning i levnadskostnaderna under ett dygn för respektive förrättningsland.

3 a.¹² En avdragsgill fördyring avseende ökade levnadskostnader kan inte anses föreligga enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad. Avdrag medges dock i följande fall, nämligen om

arbetet avser endast kortare tid,

arbetet visserligen inte kan betecknas som kortvarigt men ändå typiskt sett är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs,

arbetet skall bedrivas på flera olika platser eller

det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att flyttning bör ske till arbetsorten.

Oavsett vad som ovan sagts har en skattskyldig, som på grund av sitt arbete flyttat till ny bostadsort, rätt till avdrag för ökade levnadskostnader om bostad för den skattskyldige, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skäligen på grund av

makes eller sambos förvärvsverksamhet,

svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller

annan särskild omständighet.

Avdrag enligt denna punkt medges endast om övernattning på arbetsorten äger rum.

Avdrag medges endast om avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Avdrag enligt första stycket medges under längst två år och i övrigt under längst tre år för gifta eller sammanboende par och under längst ett år för ensamstående skattskyldiga. I den angivna tiden skall inräknas tid under vilken avdrag för samma förrättning medgetts enligt punkt 3. Avdrag medges dock för längre tid än som sagts nu, om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Avdrag för kostnad för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. För skattskyldiga som avses i punkt 3 ovan medges dock avdrag enligt bestämmelserna i punkt 3 sjunde stycket. Ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter på

Avdrag för kostnad för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. För skattskyldiga som avses i punkt 3 ovan medges dock avdrag enligt bestämmelserna i punkt 3 nionde stycket. Ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter på

arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Den schablonmässiga ökningen beräknas

1. för skattskyldiga som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 ovan och som alljämt uppbär kostnadsersättning för arbetsgivaren till 70 procent av helt maximibelopp per dag,

2. för skattskyldiga som medges avdrag enligt första stycket till ett halvt maximibelopp per dag under de första tre månaderna av bortovaron och därefter samt i fall av dubbel bosättning när arbetsorten är belägen inom riket till 30 procent av helt maximibelopp per dag.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt tillhandahållits kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt.

3 b.¹³ Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, åger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom riket.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färd-sätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4.

3 c.¹⁴ Den som använt egen bil för resor i tjänsten har rätt till avdrag för kostnaden med ett belopp om 1 krona och 30 öre

arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Den schablonmässiga ökningen beräknas

1. för skattskyldiga som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 ovan och som alljämt uppbär kostnadsersättning från arbetsgivaren när arbetsorten är belägen inom riket till 70 procent av helt maximibelopp och när arbetsorten är belägen utom riket till 70 procent av helt normalbelopp per dag,

2. för skattskyldiga som medges avdrag enligt första stycket när arbetsorten är belägen inom riket till ett halvt maximibelopp per dag och när arbetsorten är belägen utom riket till ett halvt normalbelopp per dag under de första tre månaderna av bortovaron och därefter samt i fall av dubbel bosättning när arbetsorten är belägen inom riket till 30 procent av helt maximibelopp och när arbetsorten är belägen utom riket till 30 procent av helt normalbelopp per dag.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färd-sätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresa. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil med belopp som motsvarar det lägre kilometeravdraget enligt punkt 3 c.

3 c. Den som använt egen bil för resor i tjänsten har rätt till avdrag för kostnaderna härför i enlighet med vad som sägs i

för varje körd kilometer.

andra - fjärde styckena.

Avdrag medges för varje körd kilometer under beskattningsåret upp till och med 10 000 kilometer med ett lägre kilometeravdrag, som beräknas enligt de i tredje stycket angivna grunderna, och för varje körd kilometer utöver 10 000 kilometer med ett högre kilometeravdrag, som beräknas enligt de i fjärde stycket angivna grunderna.

Det lägre kilometeravdraget skall bestämmas till ett belopp som motsvarar en schablonmässigt beräknad merkostnad per kilometer för 10 000 kilometers körning i tjänsten per år med mindre bil när den privata körsträckan uppgår till 15 000 kilometer per år. Vid beräkningen av merkostnaderna skall hänsyn tas till normala avdragsgilla bilkostnader och till att bilbyte beräknas ske efter 100 000 kilometers körning.

Det högre kilometeravdraget skall bestämmas till ett belopp per kilometer utifrån följande grunder. Utgångspunkten skall vara de schablonmässigt beräknade totala kostnaderna för större bil när körsträckan per år är 37 000 kilometer, varav 30 000 kilometer i tjänsten. Vid beräkningen skall hänsyn tas till normala avdragsgilla bilkostnader och till att bilbyte beräknas ske efter 100 000 kilometers körning. Den framräknade totalkostnaden skall därefter reduceras dels med de genomsnittliga kostnaderna som belöper på den privata körningen (7 000 kilometer), dels med ett belopp som motsvarar det avdrag som medges för 1 000 mils körning beräknat efter det lägre kilometeravdraget. Det återstående beloppet skall därefter jämnt fördelas på 20 000 kilometer. Det härigenom framräknade beloppet utgör det högre kilometeravdraget.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer

4.¹⁵ 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 fortkaffningsmedel.

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 för 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. Användning i tjänsten beaktas dock endast om den uppgår till minst 300 mil för år räknat. Avdraget skall bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader, som är direkt

fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av avdrag i dessa fall.

4. Även för det fall att skattskyldig enligt punkt 3 *inte* är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader har han dock rätt till avdrag för skäligen kostnad för resor till och från arbetsplatsen i den utsträckning som anges i *andra - femte styckena*. Avdrag medges dock *inte* för kostnaderna om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen *inte* överstiger 15 kilometer. Avståndet skall beräknas utifrån närmsta normala bilväg mellan bostad och arbetsplats.

Om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen överstiger 15 kilometer medges avdrag med 80 öre per kilometer och resa till den del avståndet överstiger 15 kilometer men inte 30 kilometer och med 40 öre per kilometer och resa till den del avståndet överstiger 30 kilometer. Avdraget medges oavsett färdmedel.

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till mer än 30 kilometer och han använt egen bil för resor till och från arbetsplatsen medges avdrag per kilometer och resa för den del av avståndet som överstiger 15 kilometer men inte 30 kilometer med 80 öre per kilometer och för resterande del med belopp som motsvarar det lägre kilometeravdraget enligt punkt 3 c tredje stycket.

beroende av kört vägsträcka (milbundna kostnader). Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkningen av avdrag i dessa fall.

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.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra och tredje styckena. I nu nämnda fall har skattskyldig rätt till avdrag för skälig kostnad, dock högst med belopp per kilometer som motsvarar det högre kilometeravdraget i punkt 3 c.

Har den skattskyldige, som är berättigad till avdrag enligt tredje eller fjärde stycket vid resorna haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden härför.

Har den skattskyldige haft kostnader för resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har han rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

Den som är skattskyldig för förmån av fri eller delvis fri bil medges dock inte avdrag för kostnader för resor som avses i första stycket, om han har företagit resorna med bil under den tid förmånen åtnjutits.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1992:1597.

² Senaste lydelse 1990:650.

³ Senaste lydelse 1991:1866.

⁴ Senaste lydelse 1990:650.

⁵ Senaste lydelse 1992:841.

⁶ Senaste lydelse 1990:650.

⁷ Senaste lydelse 1992:1598.

⁸ Senaste lydelse 1993:116.

⁹ Senaste lydelse 1992:1596.

¹⁰ Senaste lydelse 1991:592.

¹¹ Senaste lydelse 1992:1596.

¹² Senaste lydelse 1992:1596.

¹³ Senaste lydelse 1992:1596.

¹⁴ Senaste lydelse 1992:1596.

¹⁵ Senaste lydelse 1986:1199.

13.2 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Häri genom föreskrivs att 8 och 10 §§ uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

Åtnjuter skattskyldig jämte kontant inkomst andra förmåner skall preliminär A-skatt beräknas efter inkomstförmånernas sammanlagda värde. Har den skattskyldige utgett ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp.

Värdet av bilförmån skall beräknas enligt punkt 2 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370). Tredje stycket andra meningen av nämnda anvisningspunkt skall dock tillämpas endast i fall som avses i sjätte stycket nedan. Värdet av förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan skall beräknas enligt punkt 10 tredje - femte styckena av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad skall beräknas enligt följande grunder. Riket delas in i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Förmånsvärdet av en bostad inom varje område skall bestämmas till det genomsnittliga värdet för jämförbara bostäder inom området. Om bostaden är belägen utom tätort med närmaste omgivning skall dock värdet bestämmas till det lägsta av nämnda genomsnittsvärden reducerat med tio procent.

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad skall beräknas enligt följande grunder. Riket delas in i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Förmånsvärdet av en bostad inom varje område skall bestämmas till det genomsnittliga värdet beräknat per kvadratmeter bostadsyta för jämförbara bostäder inom området. Om bostaden är belägen utom tätort med närmaste omgivning skall dock värdet bestämmas till det lägsta av nämnda genomsnittsvärden reducerat med tio procent. Vid värdering av förmån av fri eller delvis fri resa som utgår på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen skall följande iaktas. Har för resan gällit som villkor att den får företas endast under förutsättning att det vid resans avgång finns osålda platser kvar och har på grund härav förelagat en påtaglig risk för att resan inte kan genomföras enligt planerna skall resan anses ha ett värde motsvarande billigaste

priset för resan på marknaden efter avdrag med 25 procent.

Värdet av annan förmån än som avses i andra och tredje styckena skall beräknas enligt 42 § andra stycket kommunalskattelagen samt punkt 1 andra och tredje styckena och punkt 3 av anvisningarna till den paragrafen.

Föreligger fall som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen får skattemyndigheten bestämma värdet av förmånen med hänsyn härtill.

Om skattemyndigheten bestämt värdet av förmånen enligt bestämmelserna i 5 § andra stycket lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall detta värde användas även vid beräkning av preliminär A-skatt.

10 §³

Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa inom riket som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. På ansökan av den som betalar ut ersättning får skattemyndigheten besluta att i den mån tjänsteresa varar mer än tre månader motsvarande skall gälla till den del ersättningarna inte överstiger vad som anges i punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf.

På ersättning för ökade levnadskostnader vid sådan tjänsteresa utom riket som avses i punkt 3 sista stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningen överstiger avdragsgillt belopp enligt nämnda lagrum.

I fråga om ersättning för resa

Preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader, som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) och där rätten till avdrag för kostnaderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i nämnda punkt, endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften.

På ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa där rätten till avdrag för kostnaderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen skall preliminär A-skatt beräknas endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum. I den mån ersättning för ökade levnadskostnader under tjänsteresa utgår för längre tid än två år på en och samma ort skall dock preliminär A-skatt beräknas på hela ersättningen såvida inte skattemyndigheten på ansökan av den som betalar ut ersättningen beslutar att motsvarande skall gälla även för viss längre tid än två år.

I fråga om ersättning för resa

med egen bil i tjänsten gäller att preliminär A-skatt beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger det i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen angivna *beloppet*.

med egen bil i tjänsten gäller att preliminär A-skatt *skall* beräknas på ersättningen endast till den del den överstiger det i punkt 3 c tredje stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen angivna *avdraget*. I den mån ersättning från en och samma utbetalare utges för mer än 10 000 kilometers körning i tjänsten under beskattningsåret skall preliminär A-skatt beräknas på ersättningen till den del den överstiger det i punkt 3 c fjärde stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen angivna *avdraget*.

Beträffande annan skattepliktig ersättning för kostnader som är förenade med tjänsten beräknas preliminär A-skatt endast om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens inkomsttaxering eller att den överstiger avdragsgillt belopp. I sådant fall beräknas skatten på hela ersättningen respektive den del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.

Preliminär A-skatt skall inte utgå för:

- a) familjebidrag till den som tjänstgör inom totalförsvaret;
- b) ränta eller utdelning som tillkommer en annan juridisk person än svenskt dödsbo eller en fysisk person som inte är bosatt i Sverige;
- c) ränta eller utdelning som enligt dubbelbeskattningsavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige;
- d) ränta på förfogarkonto som avses i 3 kap. 57 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, om räntan inte uppgår till 1 000 kronor;
- e) ränta på konto för klientmedel;
- f) ränta som ingår i belopp som redovisats enligt 3 kap. 22 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter;
- g) utdelning som avses i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen eller 3 § 1 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt; *eller*
- h) ersättning till en och samma idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring;

i) ersättning till en och samma idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring; *eller*

i) förmån av fri resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag eller ersättning för kostnad för sådan resa.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för år 1994.

-
- ¹ Lagen omtryckt 1991:97.
² Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.
³ Senaste lydelse 1992:1599.
³ Senaste lydelse 1992:680.

13.3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om själv- deklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 7 och 9 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Värdet av förmåner som utgått i annat än pengar skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370). Vid beräkning av värdet av bilförmån och kostförmån skall dock bestämmelserna i punkt 2 tredje stycket andra meningen och punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § nämnda lag tillämpas endast i enlighet med beslut av skattemyndigheten med stöd av 5 § andra stycket lagen (1984:668) om uppörd av socialavgifter från arbetsgivare. Värdet av annan bostadsförmån än förmån av semesterbostad skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i 8 § tredje stycket uppördslagen (1953:272).

Om värdet av en förmån justerats enligt 5 § andra stycket lagen om uppörd av socialavgifter från arbetsgivare skall anges att justering skett.

Det sammanlagda värdet av förmånerna skall anges särskilt för sig.

Föreslagen lydelse

3 kap. 7 §¹

Värdet av förmåner som utgått i annat än pengar skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370). Vid beräkning av värdet av bilförmån och kostförmån skall dock bestämmelserna i punkt 2 tredje stycket andra meningen och punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § nämnda lag tillämpas endast i enlighet med beslut av skattemyndigheten med stöd av 5 § andra stycket lagen (1984:668) om uppörd av socialavgifter från arbetsgivare. Värdet av annan bostadsförmån *här i riket* än förmån av semesterbostad skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i 8 § tredje stycket uppördslagen (1953:272).

9 §²

I kontrolluppgiften skall det för varje belopp anges om arbetsgivaren skall betala arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

Ersättning för ökade levnads-kostnader eller kostnader för resa med egen bil i tjänsten som enligt 10 § första - tredje styckena uppördslagen (1953:272) skall ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt, skall i kontrolluppgift anges som lön, arvode eller motsvarande.

Ersättning för ökade levnads-kostnader eller kostnader för resa med egen bil i tjänsten som enligt 10 § första - tredje styckena uppördslagen (1953:272) skall ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt, skall i kontrolluppgift anges som lön, arvode eller motsvarande. *Har*

ersättning för ökade levnadskostnader utgått under en och samma tjänsteresa för längre tid än 90 dagar under beskattningsåret skall det anges i kontrolluppgift.

I kontrolluppgiften skall särskilt för sig tas upp det sammanlagda värdet av andra kostnadsersättningar än sådana som enligt 5 § 4 a-c 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.

I kontrolluppgiften skall särskilt för sig tas upp sådant avdrag som har gjorts för preliminär A-skatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1992:493.

² Senaste lydelse 1992:1659.

13.4 Förslag till Lag om ändring i lagen (1984:668) om upp- börd av socialavgifter från arbetsgivare

Häri genom föreskrivs att 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §²

Skattepliktiga förmåner skall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första - fjärde styckena uppbördslagen (1953:272).

Om det föreligger fall som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370), eller sådant fall att den skattskyldige skulle kunna få förmånsvärdet bestämt med stöd av punkt 2 tredje stycket andra meningen av samma anvisningar, får skattemyndigheten på framställning av arbetsgivaren bestämma värdet av förmånen med hänsyn härtill. Arbetsgivaren skall underrätta arbetstagare som berörs av skattemyndighetens beslut.

Om det föreligger fall som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370), eller sådant fall att den skattskyldige skulle kunna få förmånsvärdet bestämt med stöd av punkt 2 tredje stycket andra meningen av samma anvisningar, får skattemyndigheten på framställning av arbetsgivaren bestämma värdet av förmånen med hänsyn härtill. *Detsamma gäller om bostadsförmånsvärde som bestäms enligt 8 § tredje stycket uppbördslagen avviker med mer än 10 procent från det värde som följer av 42 § första stycket kommunalskattelagen eller om värde av reseförmån som bestäms enligt 8 § tredje stycket uppbördslagen avviker med mer än 10 procent från det värde som följer av 42 § andra stycket kommunalskattelagen.* Arbetsgivaren skall underrätta arbetstagare som berörs av skattemyndighetens beslut.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången på förmån som utges efter ikraftträdandet.

¹ Lagen omtryckt 1991:98.

² Senaste lydelse 1992:488.

14 FÖRFATTNINGSKOMMENTARER

14.1 Kommunalskattelagen (1928:370)

19 §

Ändringen i 19 § 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 riket och såvitt gäller ersättningen den inte överstiger de faktiska kostnaderna. Med anställningsintervju avses sådan intervju som görs vid personlig inställelse och som företas innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger mellan utgivaren av förmånen eller av ersättningen och mottagaren. I begreppet anställningsintervju ligger också att det skall vara fråga om en intervju som skall ha till syfte att bedöma om den skattskyldige skall erbjudas en viss anställning eller ett visst uppdrag. Skattefriheten gäller dock endast till den del det är fråga om resa *inom riket*. I den mån skattskyldig påbörjar den fri resan utomlands får följaktligen en proportionering göras.

32 § 3 e mom.

Ändringen i *första stycket* innebär att uttrycket *av mindre värde* kopplas till begreppet förmåner. Härmed avses att tydligare markera att kravet på "mindre värde" gäller alla slags personalvårdsförmåner och inte bara sådana enklare åtgärder som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller

liknande. När uttrycket "av mindre värde" infördes i bestämmelsen i samband med 1990 års skattereform synes syftet ha varit att kravet skulle gälla inte bara enklare åtgärder utan också i fråga om förmåner som utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om (prop. 1989/90:110, del I, s. 317). Detta har dock inte direkt kunnat utläsas av den nuvarande lagtextens lydelse.

I *andra stycket* har dels de tidigare punkterna 1, 2 och 3 blivit punkterna 2, 3 och 4, dels införts en ny punkt, punkt 1, som från personalvårdsförmåner undantar rabatter. De sedvanliga rabatterna omfattas för närvarande av begreppet personalvårdsförmån. Eftersom sedvanliga rabatter i det enskilda fallet kan ha ett betydande värde, samtidigt som de anges vara exempel på personalvårdsförmåner, som i princip skall vara av mindre värde, föreligger här ett motsatsförhållande. Genom att skilja dem från personalvårdsförmåner tydliggörs än mer det förhållandet att en personalvårdsförmån skall vara av mindre värde för att vara skattefria (se vidare under 32 § 3 f mom. KL).

32 § 3 f mom.

I detta moment anges vilka rabatter som är skattefria. Ändringen innebär att stadgandet utökats till att omfatta inte bara s.k. frequent-flyer-rabatter, utan även sedvanliga rabatter som för närvarande anses vara personalvårdsförmåner. Samtliga förutsättningar som för närvarande gäller för att en rabatt skulle anses som sedvanlig skall även gälla fortsättningsvis. I begreppet *sedvanlig* rabatt ligger en beloppsmässig begränsning som innebär att rabatten i vart fall inte skall vara större än vad det rabattgivande företaget är berett att lämna till sin största fristående kund. RSV har i sina rekommendationer ansett att det bör krävas att rabatten inte är större än vad den anställde som kund eller personalen som grupp skulle kunna utverka på annat håll. Någon saklig ändring har alltså inte gjorts när det gäller sedvanliga rabatter. Ändringarna i övrigt är av redaktionell art.

32 § 4 mom.

Sådan ersättning för flyttningskostnader som avses i lagrummet skall i princip även i fortsättningen vara skattefria. Ändringarna i *första stycket* innebär till att börja med att skattefriheten inte längre skall vara kopplad till vad som utgår till befattningshavare i statlig tjänst. Vidare anges vad som menas med flyttningskostnader. För att ett belopp skall vara skattefritt skall det i princip avse kostnader för själva flyttningen av den skattskyldige och övriga familjemedlemmar samt deras lösöre från den gamla bostadsorten till den nya bostadsorten. Vidare anges exempel på vad som inte kan räknas till flyttningskostnader. I detta avseende är lagtexten inte heltäckande utan anger endast exempel på kostnader som inte skall bedömas som flyttningskostnad. Andra kostnader som ersätts i samband med flyttning som inte kan anses avse flyttningskostnader är t.ex. gardinkostnader o.d. som ersätts med de s.k. gardinpengarna. Har man kostnader för t.ex. hemresor eller dubbel bosättning och erhåller ersättning härför är ersättningen skattepliktig, även om kostnaderna indirekt är föranledda av flyttningen. Att sådana kostnader inte ryms inom begreppet flyttningskostnader anges särskilt eftersom kostnaderna enligt de avtal som gäller för statligt anställda många gånger berättigar till flyttningskostnadsersättning.

I ett nytt *andra stycke* anges att ersättning för körning med egen bil är skattefri endast om kostnaden är att anse som flyttningskostnad och ersättningen inte överstiger det högre kilometeravdraget i punkt 3 c av anvisningarna till 33 §. Denna begränsning motiveras bl.a. av att det inte finns anledning att från beskattning undanta större belopp än vad den som kör mellan bostad och arbetsplatsen med egen bil som mest får göra avdrag för.

33 § 2 mom.

Eftersom avdragsbegränsningarna när det gäller avdrag för kostnader för resor till och från arbetet uttömmande regleras i punkt 4 av anvisningarna till 33 § tas avdragsbegränsningen i detta moment för sådana resekostnader bort. Några ändringar i övrigt görs inte.

42 §

I denna paragraf regleras hur förmåner skall värderas. Ändringen av *första stycket* innebär att endast förmån av bostad som är belägen i Sverige och som inte är semesterbostad skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas efter annan lämplig grund. Den nuvarande lydelsen innebär att samtliga bostäder skall värderas på detta sätt, vilket i princip innebär en värdering efter bruksvärdesprincipen. Bruksvärdesprincipen motsvarar inte alltid ett eventuellt marknadsvärde. När det gäller semesterbostäder, hyrs dessa oftast ut veckovis och hyran är väsentligt högre än den genomsnittliga hyran för likartade bostäder som inte hyrs ut till semesterbostad. En värdering efter bruksvärdesprincipen är inte lämpad för sådana fall där bostaden är en semesterbostad eller är belägen i annat land. I sådana fall skall för närvarande vid avdrag för preliminär skatt och uttag av arbetsgivaravgifter bostadsförmånen värderas till marknadsvärdet. Genom ändringen införs samma ordning vid inkomsttaxeringen, dvs. semesterbostad och bostad belägen i annat land än Sverige skall fortsättningsvis värderas till marknadsvärdet enligt andra stycket.

Med semesterbostad avses bostadslägenhet som för den skattskyldige utgör en semesterbostad, dvs. som används av honom för semester- eller fritidsändamål. Som semesterbostad räknas inte bostadslägenhet där den skattskyldige har sin stadigvarande bostad.

Anvisningarna

till 23 §

punkt 23

De ändringar som görs i anvisningspunktens *femte stycke* är en följd av de ändringar som görs i punkt 4 av anvisningarna till 33 § när det gäller avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen. Se vidare under kommentaren till nämnda punkt.

punkt 32

Ändringen innebär att näringsidkare som använder egen bil i sin verksamhet får göra avdrag för sina kostnader i detta avseende med samma belopp som den som använder egen bil i tjänsten, enligt vad som anges i punkt 3 c av anvisningarna till 33 §. Genom att direkt hänvisa till sistnämnda punkt behöver några justeringar inte göras i denna punkt när avdragsbeloppen ändras. De materiella förändringar som följer av att punkt 3 c av anvisningarna ändras kommenteras under nämnda punkt.

till 32 §

punkt 3

I denna anvisningspunkt ändras kriteriet *tillhandahållits* till *åtnjutit*. Skälen härför har utförligt motiverats i den allmänna motiveringen i kap. 10. Övriga ändringar är av redaktionell art.

punkt 3 b

Till följd av att rabatter enligt 32 § 3 e mom. inte längre räknas till gruppen personalvårdsförmåner tas sedvanliga rabatter bort som ett exempel på sådana förmåner. Bestämmelserna om sedvanliga rabatter återfinns nu i stället i 32 § 3 f mom.

till 33 §

punkt 3

Punkt 3 reglerar rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. I huvudsak görs två slags ändringar. Dels görs en omflyttning av vissa stycken, dels förändras reglerna för avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning utom riket.

Första - tredje styckena kvarstår oförändrade.

I *fjärde stycket* görs i huvudsak endast redaktionella ändringar. Sista meningen i den nuvarande lydelsen har tagits bort och i stället anges i styckets första mening att schablonavdraget för halv dag är ett halvt maximibelopp. Såsom den sista meningen i stycket för närvarande är formulerad ger den intryck av att halvt maximibelopp för halv dag gäller även när fråga är om avdrag för faktiska merkostnader under året. Genom ändringen förtydligas att det endast gäller vid användandet av schablonavdragen. Begränsningen till ett halvt maximibelopp för halv dag skall enligt förslaget gälla endast när avdrag medges med schablonbelopp. Likaså tas näst sista meningen bort. I vad mån avrese- och hemkomstdag räknas som hel eller halv dag anges i stället i ett nytt sjätte stycke.

Genom ett nytt *femte stycke* anges storleken av avdraget för ökade levnadskostnader vid förrättning utom riket. I likhet med vad som tidigare gällt skall normalbelopp årligen bestämmas för varje land. Däremot skall normalbeloppen, till skillnad mot vad som hittills varit fallet, motsvara inte den största normala ökningen i levnadskostnaden utan den normala ökningen i levnadskostnaden. Härav följer att beloppen skall motsvara kostnadsökningen för måltider av sådan omfattning och kvalitet som kan jämföras med den måltidsstandard som avdragschablonerna för förrättning inom Sverige bygger på dock även med beaktande av den allmänna fördyring som följer av att vistas i ett främmande land. Detta innebär att man vid bestämmandet av kostnadsökningen inte automatiskt skall utgå från kostnaderna på förstaklass-restauranger eller andraklass-restauranger av god kvalitet, utan från kostnadsläget på restauranger av normal standard. Som normal standard på restaurang, när det gäller lunchmåltiden kan i regel räknas lunchrestauranger av enklare beskaffenhet och när det gäller middagsmåltiden de billigaste restaurangalternativen på de hotell som ingår i de stora hotellkedjorna. Däremot kan särskilda förhållanden, såsom bakterieflora, säkerhetsskäl o.d. föranleda att man vid en bedömning av vad som kan anses som normala merkostnader måste utgå från kostnadsnivån på restauranger av bättre standard. Vidare medför ändringen att det är, förutom småutgifter, kostnadsökningen för frukost, enärts-lunch och enärts-middag som avdraget skall täcka och inte mer omfattande måltider. Vidare bemyndigas regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att fastställa normalbeloppen för varje kalenderår.

I lagtext intas dels vilket normalbeloppsavdrag som gäller för halv dag, dels vilket lands normalbelopp som skall gälla när en anställd uppehåller sig i flera länder under samma dag. Motsvarande regler återfinns idag i RSV:s rekommendationer.

I det nya *sjätte stycket* anges i vilken utsträckning avrese- resp. hemkomstdagen räknas som hel dag. Motsvarande bestämmelser när det gäller förrättning inom riket anges i nuvarande fjärde stycket. När det gäller förrättning utom riket anges motsvarande regler för närvarande i RSV:s rekommendationer. Dessutom definieras i sjätte stycket vad som avses med halv dag. Reglerna i sjätte stycket är gemensamma för inrikes och utrikes förrättning.

Sjunde stycket motsvarar det nuvarande sjätte stycket men utökas till att även ange vad som gäller vid förrättning utom riket. Liksom hittills skall varje utrikes förrättning, till skillnad mot vad som gäller vid inrikes förrättning, räknas för sig.

Åttonde stycket motsvarar det nuvarande femte stycket men har utökats med motsvarande regler för tjänsteresa utom riket.

Reglerna om avdragsrätt för logikostnader regleras i *nionde stycket* vilket motsvarar det tidigare sjunde stycket. Ändringen innebär att det i lagtext numera också anges vad som gäller vid förrättning utom riket.

Tionde stycket motsvarar det tidigare nionde stycket och är oförändrat.

Det *sista stycket* motsvarar i huvudsak det nuvarande åttonde stycket. Ändringen innebär att avdraget för ökade levnadskostnader även vid utrikes tjänsteresa skall reduceras under de i stycket angivna förhållandena.

Det nuvarande tionde stycket slopas.

punkt 3 a

I anvisningspunkten regleras rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälliga arbeten. När tjänsteresa har varat mer än tre månader på en och samma ort skall avdragsrätten för ökade levnadskostnader bedömas och beräknas enligt denna punkt.

Ändringen i *femte stycket* är en följd av att reglerna om logikostnad i punkt 3 flyttas till nionde stycket.

Till följd av att reducering efter tre månaders tjänsteresa på en och samma ort även skall gälla för förrättning utom riket införs i *sjätte stycket* 1 och 2 motsvarande regler för förrättning utom riket. Procentsatserna är således desamma vid utrikes och inrikes tjänsteresa.

punkt 3 b

Ändringen i *andra stycket* föranleds av de i punkt 4 gjorda ändringarna. Den nuvarande hänvisningen till schablonen i punkt 4 ersätts av en hänvisning till det lägre kilometeravdraget i punkt 3 c.

punkt 3 c

Avdragsrätten för körning med egen bil i tjänsten regleras i denna punkt. Ändringarna är omfattande.

Första stycket har ändrats så att där numera bara sägs att avdrag medges för kostnaden i enlighet med vad som sägs i de följande andra - fjärde styckena. Två schablonbelopp införs, ett lägre kilometeravdrag och ett högre kilometeravdrag.

I *andra stycket* anges att den lägre schablonen gäller för de första 10 000 kilometrarna och att den högre schablonen gäller för de återstående kilometrarna under beskattningsåret. Vid bedömningen av till vilken del avdraget skall beräknas i enlighet med det lägre resp. det högre kilometeravdraget skall hänsyn tas till den skattskyldiges totala körning i tjänsten under beskattningsåret. Det spelar därvid inte någon roll om man har kört för en eller flera arbetsgivare. Här föreligger en skillnad mot vad som gäller vid beräkning av preliminärskatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Det är särskilda hänsyn som har motiverat de skilda reglerna i uppbördslagen. Dessa kommenteras under 10 § UBL.

I ett nytt *tredje stycket* anges grunderna för hur det lägre kilometeravdraget skall beräknas. Den principiella utgångspunkten är att avdraget skall motsvara merkostnaden för körning i tjänsten. Vidare anges uttryckligen vilka närmare antaganden som skall ligga till grund för beräkningen. För det första skall det antas att det är fråga om en mindre bil. Med mindre bil avses i detta sammanhang bilar som idag har ett nybilspris om ca 110 000

- 120 000 kr. För det andra skall det antas att bilen körs 1 500 mil privat och 1 000 mil i tjänsten under året. Med privat körning avses även körning med egen bil mellan bostad och arbete. Avdraget motsvarar den maximala merkostnaden för körning med mindre bil i intervallet 1 500 - 2 500 mil. I begreppet normala avdragsgilla kostnader ryms kostnader för bränsle, däck, reparation och underhåll, försäkring, skatt, besiktning, tvätt, parkering eller garage och värdeminskning. Kapitalkostnad skall däremot inte beaktas i detta sammanhang. Skälen härför har närmare utvecklats i den allmänna motiveringen.

Det högre kilometeravdraget skall tillämpas för det antal kilometer som körs i tjänsten utöver 10 000 km. Det högre kilometeravdraget bestäms enligt det nya *fjärde stycket* så att, för den som kör långa sträckor i tjänsten, det inte bara är merkostnaderna som skall täckas utan de genomsnittliga kostnaderna. De som kör 3 000 mil per år i tjänsten och 700 mil privat under året skall få avdrag med de schablonmässigt beräknade genomsnittliga kostnaderna.

Med större bil avses en bil som idag ligger i prisklassen 160 000 - 170 000 kr. Det skall vidare antas att bilen byts efter 10 000 körda mil.

De genomsnittliga kostnaderna är totalkostnaderna fördelade jämnt på antalet körda mil under året, såväl i tjänsten som privat. I schablonen ligger således ett kompensationsstänkande. Den skattskyldige i det tänkta fallet (3 000 mil i tjänsten, 700 mil privat och större bil) skall alltså kompenseras för att han endast har fått avdrag för merkostnaderna för de första 1000 milen. För varje kilometer som körs därutöver sker en gradvis övergång från avdrag för merkostnad till avdrag för genomsnittlig kostnad.

Har den skattskyldige andra bilkostnader som inte har med bilens drift att göra och som uppkommit vid körning med egen bil i tjänsten, såsom t.ex. väg-, bro eller färjeavgifter, får avdrag medges särskilt för faktiska kostnader såsom kostnader för fullgörande av tjänsten.

Slutligen införs även ett nytt *femte stycke*, som bemyndigar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att för varje år fastställa föreskrifter för beräkning av avdragen i denna punkt.

punkt 4

I denna anvisningspunkt regleras avdragsrätten för resor mellan bostaden och arbetsplatsen som inte är tjänsteresor.

De nya reglerna innebär flera ändringar. I *första stycket* införs en nyhet. Avdrag medges inte för resor mellan bostaden och arbetsplatsen om avståndet däremellan inte överstiger 15 kilometer. Även om avståndet är längre medges inte avdrag för den del av sträckan som inte överstiger 15 kilometer. Denna avståndsgräns gäller oavsett färdmedel och oavsett hur många gånger per dag som man reser mellan bostaden och arbetsplatsen. Avståndet skall beräknas utifrån den närmsta normala bilvägen mellan bostad och arbetsplats. Detta innebär t.ex. att om någon cyklar till arbetet och det finns en genväg för cykel avståndet ändå skall beräknas efter den närmsta normala bilvägen.

För den del av resesträckan som ger avdrag för kostnader för resor till och från arbetet gäller sedan olika regler dels beroende på avstånd dels beroende på färdmedel. I *andra stycket* anges först hur avdraget beräknas för den sträcka som överstiger 15 kilometer men inte 30 kilometer. Detta avdrag är lika stort oavsett färdmedel, 0,80 kr per kilometer. Det spelar alltså inte någon roll om man har cyklat, åkt med allmänna färdmedel eller kört bil. Avdraget per kilometer blir ändå detsamma. Även den som samåker utan kostnad får avdrag med 0,80 kr per kilometer. Om avståndet överstiger 30 kilometer medges avdrag endast med 0,40 kr per kilometer för den del av sträckan som överstiger 30 kilometer.

I *tredje stycket* finns en särregel för den som kört bil till och från arbetet. För att denna skall få tillämpas krävs dels att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen överstiger 30 kilometer, dels att man faktiskt använt egen bil. Särregeln ger bara ett särskilt bilavdrag för det antal kilometer som överstiger 30 kilometer. I övrigt gäller reglerna i *andra stycket*, dvs. för de första 15 kilometrarna per resa medges inte något avdrag och för den del som överstiger 15 km men inte 30 km medges avdrag med 0,80 kr per km och resa. Bilavdragets storlek per kilometer är detsamma som det lägre kilometeravdraget vid körning i tjänsten.

Även i fortsättningen skall skattskyldiga som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakade att använda bil kunna få avdrag för skälig

kostnad, dock med viss begränsning. Reglerna härom i det nuvarande tredje stycket förs in i ett nytt *fjärde stycke*. En nyhet är att avdraget per kilometer och resa begränsas till högst det belopp per kilometer som motsvarar det högre kilometeravdraget. Däremot slopas den nuvarande regeln om avdragsrätt för skäligen kostnad för den som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last. I fortsättningen kan denna grupp skattskyldiga få avdrag för bilkostnader endast enligt vad som sägs i det föreslagna fjärde stycket.

Den som är berättigad till särskilt bilavdrag skall även få göra avdrag för faktiska kostnader för bro-, väg- och färjeavgifter. Detta anges i ett nytt *femte stycke*. En förutsättning för avdrag är att kostnaderna uppkommer vid resa på den vägsträcka som bedöms vara den närmsta bilvägen till arbetsplatsen.

Slutligen införs i ett nytt *sjätte stycke* avdragsrätt för skäligen kostnad för resa inom riket i samband med tillträdande och frånträdande av anställning eller uppdrag. Skälen härför har närmare utvecklats i den allmänna motiveringen (avsnitt 4.2.3). Med tillträdande och frånträdande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början resp. den sista resan vid anställningens eller uppdragets avslutande. För dessa resor gäller alltså inte de begränsningar i avdragsrätten för resor mellan bostad och arbetsplats som följer av första - tredje styckena. Vid bedömningen av om kostnaderna är skäliga skall gälla samma förutsättningar som enligt punkt 3 b andra stycket gäller för avdrag för kostnader för hemresor.

14.2 Uppbördslagen (1953:272)

8 §

I paragrafens *tredje stycke* görs två ändringar. För det första görs en ändring i lagtexten när det gäller värderingen av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad. I stycket anges att värdet av sådan bostadsförmån skall bestämmas till det genomsnittliga värdet beräknat per kvadratmeter bostadsyta. Tidigare har det genomsnittliga värdet bestämts efter bostadslägenhetens antal rum. Genom att värdet

skall beräknas efter hur stor en bostadslägenhet är kommer värdena att mera överensstämma med det faktiska hyresvärdet. Särskilt gäller det vid hyra av villa där rummen oftast är större än i en lägenhet. Bostadsytan framgår regelmässigt av hyreskontraktet för lägenheten. När det gäller villa finns uppgifter om boytan i fastighetstaxeringslängden. Skattemyndigheten kan lämna nödvändiga upplysningar. Bostadsytan motsvaras i princip av det som vid fastighetstaxeringen kallas boutrymme. Viss ledning kan fås av den definition av boutrymme som ges i Svensk Standard SS 021051. Som boutrymme räknas i de flesta fall vardagsrum, allrum, sovrum, kök och liknande för vistelse avsedda utrymme såsom arbetsrum, hobbyrum o.d samt utrymme inom en bostadsenhet för kommunikation mellan närliggande sådana boutrymmen. Vidare räknas till boutrymme bl.a. även i samma plan liggande utrymme för personlig hygien såsom bad- och duschrum, toalett, bastu, tvättrum (tvättstuga) m.m., utrymme för klädförvaring och klädvård (annan än tvätt) och annat mindre förråd inom bostaden.

För det andra införs en schablonvärdering av reseförmån som utgår på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen. Schablonvärderingen kan endast göras när förmånen varit förenad med sådana särskilda standby-villkor som anges i lagrummet. Det värde man skall utgå från vid värderingen är det billigaste priset som resan kan köpas för på marknaden. Den resa som härvid avses är den som den skattskyldige faktiskt företar. Detta innebär att om en person t.ex. flyger med SAS från Stockholm till New York skall det billigaste respriset med SAS på marknaden för den aktuella resan vara utgångspunkten för värderingen. Detta belopp skall sedan reduceras med 25 procent.

10 §

Dispensregeln i dess nuvarande lydelse i *första stycket* slopas.

Vad som skall gälla för ersättning för ökade levnadskostnader som lämnas vid sådan tjänsteresa som pågått på en och samma ort under längre tid än tre månader regleras i stället i *andra stycket*. Även i dessa fall skall preliminär A-skatt beräknas på ersättningarna endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i punkt 3 a av anvis-

ningarna till 33 § KL. Detta gäller dock längst i två år. För att preliminär skatt inte skall behöva beräknas på ersättning som utgår vid tjänsteresa för längre tid än två år på en och samma ort krävs beslut från skattemyndigheten. Tvåårsperioden beräknas från tjänsteresans början. Det bör påpekas att de nu nämnda reglerna gäller även vid utrikes tjänsteresa. Detta är i och för sig en nyhet, men det beror inte på de ändringar som har gjorts i denna paragraf, utan på de ändringar som har gjorts i punkt 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

Bestämmelsen i *tredje stycket* har justerats med hänsyn till den nya regleringen av avdragsrätten i punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL. Vid beräkningen av preliminär skatt skall — till skillnad från vad som gäller vid inkomsttaxeringen — det högre kilometeravdraget reducera underlaget endast om en och samma utbetalare har utgett ersättning för mer än 10 000 km körning i tjänsten under beskattningsåret.

Ytterligare en nyhet införs i *femte stycket*. Under punkt i anges att preliminär skatt inte skall utgå för förmån av fri resa inom riket i samband med tillträdande och frånträdande av anställning eller uppdrag för kostnad för sådan resa. De resor som avses är alltså den första och den sista resan i samband med en anställning eller ett uppdrag. Dagliga resor mellan bostad och arbetsplats eller hemresor (pendlingsresor) hänförs alltså inte till denna kategori.

14.3 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

3 kap.

7 §

I paragrafen görs endast en justering i *första stycket*. Den innebär att det endast är värderingen av bostadsförmån här i riket som inte är semesterbostad som skall värderas enligt reglerna i 8 § UBL. Förmån av bostad i utlandet skall alltså värderas till marknadsvärdet enligt reglerna i KL.

9 §

I *andra stycket* införs skyldighet att i kontrolluppgift ange om ersättning för ökade levnadskostnader vid en och samma tjänsteresa med övernattningsutom den vanliga verksamhetsorten har utgått för längre tid än 90 dagar under beskattningsåret. Även om en tjänsteresa som pågår under längre tid än 90 dagar har inneburit att förrättning inte har ägt rum på en och samma ort i mer än 90 dagar skall sådan uppgift lämnas i kontrolluppgift. Endags-traktamenten omfattas inte av bestämmelsen. Uppgiftsskyldigheten ersätter till viss del det tidigare dispensförfarandet i 10 § första stycket UBL. Eftersom den nuvarande dispensregeln slopas behövs denna uppgift från kontrollsynpunkt.

14.4 Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

5 §

Jämkning skall kunna ske om bostadsförmånsvärdet enligt 8 § fjärde stycket UBL avviker med mer än 10 procent från det värde som bestäms enligt reglerna i KL.

Motsvarande skall gälla om reseförmånsvärdet enligt 8 § tredje stycket uppbördslagen avviker med mer än 10 procent från det värde som bestäms enligt reglerna i KL.

SÄRSKILT YTTRANDE

Särskilt yttrande av experten Kerstin Tollerz

Kostnader för medföljande maka/make

Praxis synes innebära att kostnaden för medföljande makas/makes deltagande vid representation i samband med internationella affärsförhandlingar eller liknande regelmässigt utgör en skattepliktig förmån för den anställde, för vilken arbetsgivaren skall erlagga sociala avgifter. Om arbetsgivaren vill kompensera den anställde för hans/hennes ökade inkomstskatt krävs en uppjustering av lönen med åtföljande ökning av de sociala avgifterna. Det innebär att arbetsgivarens kostnad blir mer än 2,5 gånger så hög som den ursprungliga kostnaden för den medföljande makan/maken.

Från näringslivshåll har kritik framförts mot den nuvarande skattemässiga behandlingen av dessa kostnader. Den innebär en orimlig fördyring. Man har efterlyst en — om än starkt begränsad — möjlighet att utan skatte- och avgiftskonsekvenser svara för kostnaderna för medföljande maka/make.

Utredningen föreslår ingen ändring på detta område. Dock gör man följande uttalande: "Om makes/makas specifika arbetsinsatser skulle behövas torde det inte komma i fråga att beskatta arbetstagaren. I regel får dock förutsättas att arbetsgivaren i så fall anställer makan/maken för att utföra det speciella uppdraget och inte bara betalar kostnaderna utan även marknadsmässig lön för uppdraget."

Sverige är starkt beroende av sin export och följaktligen av goda internationella förbindelser. Detta gäller inte bara för stora företag. Förhoppningen är ju tillväxt också i små och medelstora företag, speciellt i exporterande företag. I vissa fall är det vid betydelsefulla internationella förhandlingar kutym att maka/make medföljer. Det uppfattas som en ren oartighet att inte ansluta sig till denna sedvänja, och det försämrar förhandlingsklimatet. Svenskt näringsliv är alltså starkt beroende av att

anpassa sig till de regler som råder utomlands. Det är viktigt att en sådan anpassning inte, som i dag, ger upphov till orimliga kostnader.

Det förtjänar att i sammanhanget påpekas att inom svensk beskattning godtas för övrigt redan i dag att ramarna för extern representation i vissa internationella sammanhang överskrids. I RSV:s rekommendationer (RSV Dt 1991:20) anges att i de fall representationen utövas mot i utlandet bosatt representant för ett utomnordiskt företag godtas ett rimligt överskridande av prisramen. Representationskostnader avseende anhöriga till denne får behandlas på samma sätt som för de av förhandlingarna direkt berörda personerna. Det är angeläget att denna mera vidsynta inställning till internationell representation också kan inkludera medföljande svensk maka/make. Mot ovanstående bakgrund är det beklagligt att utredningen inte föreslagit förändringar på området.

Det finns i de fall som nu avses inget inslag av förmån till följd av att maka/make medföljer. I Sverige är de flesta förvärvsarbetande. Att följa med sin maka/make för att delta i representation vid förhandlingar innebär därför oftast ett inkomstbortfall genom att man måste ta semester eller tjänstledigt från sitt ordinarie arbete.

Detta skulle visserligen kunna tala för den lösning utredningen anvisar, tillfällig anställning. En sådan lösning framstår dock, speciellt mot bakgrund av de arbetsrättsliga reglerna, som omotiverad och administrativt tungrodd. Dessutom är det inte självklart att skattemyndigheterna skulle betrakta en tillfällig anställning på någon eller några dagar som ett tillräckligt starkt bevis för behovet av att maka/maken medföljer.

Jag föreslår i stället att man i lagtext (32 § KL) skriver in att kostnader för medföljande maka/make inte tas upp som intäkt av tjänst i de fall särskilda skäl föreligger. Sådana särskilda skäl skulle enligt min mening anses föreligga när maka/make till styrelseordförande, verkställande ledning eller annan ledande person medföljer för att delta vid representation vid viktiga internationella affärsförhandlingar, där det är kutym att maka/make medföljer, eller i andra sammanhang där det uppenbart är till fördel att maka/make medföljer.

Kommittérekvisit

Värdering av reseförmåner för anställda i resebranschen

Företrädare för resebranschen har i en skrivelse till skatteministern, vilken överlämnats till utredningen för beaktande, i första hand begärt att de förmåner i form av rabatter m.m. som utgår inom resebranschen bör jämföras med skattefria personalrabatter. I andra hand har begärts att regelverket förändras så att den tunga administration, som de nuvarande reglerna medför väsentligt förenklas.

Utredningen tillgodoser inte de önskemål branschen framfört på annat sätt än genom att föreslå att arbetsgivaren i preliminärskatte- och avgiftssammanhang får använda en schablonregel för värderingen av standby-resor. Schablonen baseras sig på varje anställds faktiska resande och innebär att resan värderas till 75 % av det lägsta pris som resan skulle ha kostat på den allmänna marknaden. Om denna värdering avviker med mer än 10 % från marknadsvärdet ges en jämningsmöjlighet.

Jag anser att det är i och för sig positivt att utredningen föreslår en lagregel för schablonvärdering av reseförmåner. Förslaget är dock behäftat med flera nackdelar.

För det första kommer schablonen inte att kunna tillämpas generellt i resebranschen, eftersom den baseras på det individuella resandet. För såväl den internationella flygbranschen som för SJ föreligger speciella förhållanden, som gör att en anställds individuella resande inte kan kontrolleras av arbetsgivaren. Standby-biljetter platsbokas inte. Även om de skulle platsbokas kan svenska flygbolag inte erhålla uppgifter om platsbokningar som gjorts på andra flygbolag. De internationellt vedertagna avräknings-systemens konstruktion medför inga kontrollmöjligheter av hur en resa genomförs. Det finns i dag ingen teknik för att identifiera standby-resenärerna från övriga resenärer i den mängd av "flugna" kuponger som varje flygbolag årligen avräknar (enbart SAS har ca 20 miljoner per år). SJ använder inga biljetter alls för sina ca 60 000 förmånsberättigade, av vilka huvuddelen är pensionärer.

För att de aktuella företagen skall få grepp om i vilken utsträckning de anställda utnyttjat förmånerna och vilket marknadsvärde de har skulle det krävas någon form av "deklaration" från varje anställd om varje resa med angivande av färdväg, tidpunkt för resan, eventuellt uppkomna olägenheter

m.m. Det kan inte uteslutas att detta skulle föranleda anställda att, i syfte att undgå beskattning, med nyttjande av auktorisationshandlingen köpa biljetter hos utländska företag i utlandet, eftersom beskattningen enligt utredningsförslaget inte längre knyts till själva auktorisationshandlingen.

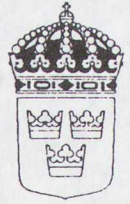
Det kan nämnas att SJ och flygbolagen i avvaktan på utredningens resultat övergångsvis har getts möjlighet att tillämpa med RSV överenskomna schabloner vid värderingen av de anställdas reseförmåner. De schablonerna baseras sig inte på det individuella resandet utan på de anställdas genomsnittliga resande. Om utredningsförslaget om schablonvärdering av individuella resor genomförs kommer de nuvarande hanterbara generella schablonerna, som i hög grad bidragit till att underlätta den administrativa hanteringen, inte att kunna användas längre.

För det andra föreligger svårigheter att konstatera vad som är det lägsta pris resan skulle ha kostat på den allmänna marknaden. Anledningen till det är den svåröverskådliga rabattfloran och de snabba prisförändringarna med nya koncept som alltmer utbjuds på marknaden. En individuell värdering skulle leda till en mycket tung administration enbart för att utreda vad som i det enskilda fallet utgör marknadsvärde vid en viss tidpunkt. När det gäller internationella resor har reseföretagen dessutom ingen samlad prisbild över marknaden.

För det tredje kan det ifrågasättas om en reduktion på 25 % generellt kan anses inrymma såväl kompensation för olägenheter till följd av standby-villkor som sedvanlig rabatt utgiven av arbetsgivaren. Enligt uppgift har RSV i hittills tillämpade generella schablonmodeller ansett en reduktion på 30 - 35 % vara skälig, varvid sedvanlig rabatt över huvud taget inte medräknats. Dessutom finns prisnedsättning till följd av standby-villkor dokumenterade på den svenska inrikesmarknaden i form av ungdomspriser och liknande priser, som erbjuds allmänheten på standby-villkor. Marknadspriset för dessa standby-resor uppgår till ca 40 % av lägsta ordinarie pris.

Sammanfattningsvis anser jag därför att de generella schablonerna för värdering av de anställdas reseförmåner inte bör slopas. De har i praktiken fungerat bra och är väl inarbetade. Om de tas bort försvåras den administrativa hanteringen avsevärt jämfört med dagsläget för såväl arbetsgivare som anställda och skattemyndigheter.

Kommittédirektiv



Dir. 1992:3

Förenkling och översyn av vissa regler i inkomstslaget tjänst

Dir. 1992:3

Beslut vid regeringssammanträde 1992-01-23

Statsrådet Lundgren anför.

Mitt förslag

Jag föreslår att en särskild utredare tillkallas för att se över reglerna i inkomstslaget tjänst angående beskattning av traktamenten, kostnadsersättningar samt vissa förmåner främst i syfte att åstadkomma regler som är enklare att hantera för skattskyldiga och arbetsgivare. Med i huvudsak samma syfte bör utredaren också pröva utformningen av reglerna om beskattning av hobbyinkomster.

Utredaren bör vidare överväga vissa förändringar av bl.a. reglerna om avdrag för kostnader för resor med egen bil i tjänsten och förmånsbeskattningen av lån på fördelaktiga villkor.

Slutligen bör utredaren lämna förslag till den framtida utformningen av kostnadsavdraget för bilresor mellan bostad och arbetsplats.

Utredarens arbete bör i sin helhet vara slutfört senast den 1 april 1993. Förslag om beskattningen av förmån av räntefria eller lågförräntade lån samt måltidsförmåner, personalvårdsförmåner och hobbyinkomster bör dock behandlas med förtur så att förslag till ändringar i dessa delar kan föreläggas riksdagen under hösten 1992 och eventuella ändringar träda i kraft fr.o.m. den 1 januari 1993. Det är också önskvärt att frågor som rör förenkling av reglerna om traktamenten och andra kostnadsersättningar om möjligt behandlas med förtur.

Kritik mot de nya reglerna

I samband med skattereformen har omfattande förändringar skett av inkomstslaget tjänst. Förutom en viss utvidgning av inkomstslaget, har genomgripande förändringar företagits av bl.a. traktamentsbeskattningsreglerna, reglerna om avdrag för kostnader för resor i tjänsten och om värderingen av vissa förmåner, såsom förmån av fri bil, fria måltider och lån på förmånliga villkor. De nya reglerna gäller med något undantag från och med 1992 års taxering.

De nya reglerna har således endast tillämpats under en kort tid. Under denna tid har det emellertid på vissa områden framkommit en tämligen omfattande kritik mot att reglerna ger upphov till administrativt krångel för anställda, arbetsgivare och egenföretagare. Exempel på områden som utsatts för kritik av detta slag är de nya traktamentsbeskattningsreglerna, reglerna om måltidsförmåner och reglerna angående beskattning av hobbyinkomster. Det har även framförts en viss kritik mot tillämpningen av reglerna om personalvårdsförmåner.

En av de principer som legat till grund för skattereformen är att olika typer av förmåner, oavsett om de utgår i form av kontant lön eller som naturaförmåner, skall beskattas likformigt. Det skall således inte vara förmånligare att ta ut ersättning i form av en naturaförmån än i form av kontantlön. Jag anser att denna princip är riktig. Den är såvitt jag erfarit allmänt accepterad och bör således vara vägledande också i fortsättningen. Även i övrigt bör de grundläggande reglerna för inkomstslaget tjänst ligga fast.

Med hänsyn till de omfattande förändringar som företagits i samband med skattereformen och med den förhållandevis korta tid som förflutit mellan beslutade förändringar och ikraftträdandet är det inte förvånande att vissa problem uppkommer övergångsvis. Det kan bl.a. påpekas att många kollektivavtal först efter en tid kunnat anpassas till de förändrade skattereglerna. Vidare har det inneburit svårigheter för skatteförvaltningen att på den begränsade tid som stått till buds informera alla berörda om de aktuella ändringarna och deras konsekvenser. En hel del av de svårigheter som uppstått kan därför antas vara av övergångskaraktär och således minska när praxis och rutiner utbildats.

Detta medför emellertid inte att den framkomna kritiken inte bör tas på allvar. Enligt min mening kan det redan nu konstateras att det på en del punkter finns fog för kritiken. I dessa fall finns det all anledning att så snabbt som möjligt försöka åstadkomma förbättringar i regelsystemet för

att undanröja bristerna.

Som jag tidigare anförde i prop. 1991/92:48, om justeringar i beskattningen i inkomstslaget tjänst, m.m., anser jag också att det kan ifrågasättas om inte vissa av de nya reglerna fått en mindre lämplig utformning. Jag tänker här i första hand på reglerna om beskattning av lån från arbetsgivaren på förmånliga villkor och avdrag för kostnader för bilresor i tjänsten. Den nuvarande utformningen av dessa regler kan i enskilda fall ge upphov till effekter som kan upplevas som oskäligen. Det finns därför anledning att pröva om dessa regler kan utformas på ett sådant sätt att de ger ett mer tillfredsställande beskattningsresultat än som nuvarande regler i vissa fall leder till.

Ytterligare en fråga som det är angeläget att se över är avdraget för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats. Frågan har reglerats provisoriskt för 1991-1993 års taxeringar genom tidsbegränsad lagstiftning. Detta avdrag berör ett stort antal skattskyldiga och har i många fall stor betydelse för den personliga ekonomin. Det är därför angeläget att det så snart som möjligt kan ges besked om hur regelsystemet skall vara utformat i framtiden.

Jag föreslår därför att en särskild utredare tillkallas med uppgift att se över och lämna förslag om de nämnda frågorna. Jag skall i det följande närmare beskriva utredningsuppdraget.

Beskattningen av kostnadsersättningar, vissa förmåner, m.m.

Hur reglerna ändrats

För *traktamenten och andra kostnadsersättningar* gällde före skattereformen att statliga och kommunala ersättningar i huvudsak var skattefria. Ersättningar som utgått i privat tjänst var däremot skattepliktiga. För traktamenten medgavs i regel avdrag med schablonbelopp motsvarande traktamentsbeloppen enligt det statliga reseavtalet.

Reglerna var i och för sig vanligen förhållandevis lätta att tillämpa, åtminstone för arbetsgivare inom den offentliga sektorn. De hade emellertid andra nackdelar, däribland att de i vissa fall kunde medföra betydande skattefria löneförmåner.

Genom skattereformen ändrades bestämmelserna om beskattning av traktamenten och andra kostnadsersättningar radikalt. En av de viktigaste principiella ändringarna var att statliga och kommunala kostnadsersättningar inte längre blev skattefria. Vidare begränsades avdragsmöjligheterna för ökade levnadskostnader kraftigt. Bl.a. infördes vissa lagfästa

schablonbelopp som väsentligt understeg de som då gällde enligt det statliga reseavtalet. Den koppling som i praktiken hade funnits mellan reseavtalet och de avdragsgilla normalbeloppen upphörde också. De nya bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa finns i 33 § 1 mom. samt punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL.

Den kritik som har riktats mot de nya reglerna är bl.a. att de ger upphov till onödig administration. Kritik har också riktats mot nivån på de i lagen angivna normalbeloppen för traktamenten och att de är angivna i nominella belopp i lagtexten och således inte följer förändringar i penningvärdet.

Förmåner som utgår i samband med anställning eller uppdrag i annan form än kontant ersättning är enligt 32 § 1 mom. KL att jämställa med lön och alltså principiellt skattepliktiga. Enligt huvudregeln i 42 § KL skall naturaförmåner vid beskattningen tas upp till marknadsvärdet. Vissa förmåner är dock fortfarande skattefria. Bland dessa kan nämnas fri hälso- och sjukvård, fria läkemedel, fria arbetskläder eller fri uniform, julgåvor av mindre värde samt jubileumsgåvor. S.k. personalvårdsförmåner är också skattefria.

För att främja enkelhet och likformighet i tillämpningen värderas vissa förmåner efter schablon. Exempel på sådana förmåner är förmån av fri bil, kostförmån och förmån av räntefritt eller lågförräntat lån.

I och med skattereformens genomförande har också beskattningen av naturaförmåner i vissa avseenden skärpts. En del av de förändringar av de schabloniserade värderingsreglerna som gjordes beträffande bl.a. förmån av räntefritt eller lågförräntat lån och kostförmån har kritiserats och i vissa fall ansetts som orättvisa. Även i dessa fall har kritik också framförts om att de nya reglerna ger upphov till administrativt krångel.

Andra regler som tillkom i samband med skattereformen och som har kritiserats är bestämmelserna om beskattningen av inkomst av hobbyverksamhet. Även här går kritiken ut på att de nya reglerna har gett upphov till onödigt administrativt krångel för den skattskyldige samt att skatteeffekter som inte är skäligen i vissa fall uppstår på grund av de begränsade möjligheterna att kvitta underskott mot framtida överskott.

Förenklingar för att minska administrativt krångel m. m.

En huvuduppgift för den särskilde utredaren bör vara att kartlägga omfattningen av de problem av administrativ art som de nya reglerna rörande traktamenten och andra kostnadsersättningar samt beskattningsreglerna för olika förmåner gett upphov till. På grundval av kartläggningen bör utredaren lämna förslag till förenklingar av regelsystemet, utan att de nuvarande grundprinciperna frångås. Syftet med översynen skall således vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler så att administrativt krångel och olikformig regeltillämpning minimeras för såväl enskilda som arbetsgivare.

I fråga om traktamentsbeskattningsreglerna bör utredaren också överväga om det finns anledning att frångå den nuvarande ordningen med nominella belopp angivna i lag.

Även reglerna som rör beskattning av s.k. hobbyinkomster bör ses över främst i förenklingssyfte. Exempel på sådana inkomster är inkomster från hobbybiodling samt från travhästverksamhet.

I det följande skall jag gå in närmare på vissa speciella frågor som det finns anledning för utredaren att ta upp.

Bilresor i tjänsten

Enligt anvisningspunkten 3 c till 33 § KL har den som använt egen bil i tjänsten rätt till avdrag för kostnaden med ett belopp om 1 kr 20 öre per körd kilometer. De faktiska kostnaderna för användningen av bilen i tjänsten beaktas inte. Schablonbeloppet är beräknat att motsvara de ekstrakostnader som bilkörningen i tjänsten medfört under förutsättning att den skattskyldige ändå innehåft bil för privat bruk och utgår från en privat körsträcka på 1 500 mil och en körsträcka i tjänsten på 1 000 mil. Bilen har förutsatts vara i 100 000-kronorsklassen. Reglerna infördes i samband med skattereformen.

Enligt min mening finns det av enkelhetsskäl anledning att behålla en schablonregel av detta slag. Beträffande nivån på avdragsbeloppet per kilometer och lämplig metod för att justera nivån återkommer jag i avsnittet om bilresor mellan bostad och arbetsplats.

Såsom alla schablonregler ger emellertid en regel av detta slag ett acceptabelt beskattningsresultat endast i de fall där de faktiska förutsättningarna inte alltför kraftigt avviker från de som schablonen bygger på. För vissa kategorier av skattskyldiga kan de faktiska kostnaderna för bilkörningen i tjänsten bli avsevärt högre än det belopp som de kan få

avdrag för vid inkomsttaxeringen. Detta kan framstå som orimligt för de skattskyldiga som berörs.

Utredaren bör därför överväga att återinföra en möjlighet till avdrag för faktiska kostnader för bilresor i tjänsten. En förutsättning för avdrag utöver schablonbeloppet bör vara att den skattskyldige klart kan visa att hans merkostnader varit högre. Eventuellt kan därvidlag en begränsningsregel vara motiverad.

Förmånliga lån

Värderingsreglerna för förmånliga lån ändrades i och med skattereformen. Enligt de äldre bestämmelserna påfördes den skattskyldige ett räntetillägg med ett belopp motsvarande skillnaden mellan erlagd ränta och sedvanlig ränta. Detta beaktades enbart vid beräkningen av underlaget för tilläggsbelopp enligt lagen om statlig inkomstskatt. Med sedvanlig ränta avsågs, enligt riksskatteverkets anvisningar, en ränta som motsvarar det lägsta av riksbankens diskonto plus två procentenheter vid årets ingång eller utgång.

Förmånen skall enligt nu gällande regler (punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL) beräknas till skillnaden mellan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan. När förslaget behandlades i riksdagen yttrade skatteutskottet (1990/91:SkU10) att regeln kunde ge upphov till mindre tillfredsställande beskattningsresultat. Detta kunde t.ex. bli fallet om statslåneräntan var extremt hög vid avstämningsdagen i november. Utskottet ansåg därför att de angivna effekterna borde studeras närmare.

Jag anser att värderingsregeln bör ses över. En möjlig förändring skulle kunna vara att beräkna jämförelseräntan som den genomsnittliga räntan vid två eller flera avstämningspunkter så att inte ett tillfälligt högt ränteläge blir avgörande för värderingen. En annan möjlighet kan vara att införa någon typ av jämningsregel. Även andra alternativ är tänkbara. Det är emellertid viktigt att utredaren i denna fråga också beaktar eventuella komplikationer som ändrade regler för denna förmånstyp kan få för preliminärskatteavdrag och uttag av arbetsgivaravgifter.

Måltidsförmån

Skattereformen medförde vissa ändringar i reglerna om värdering av helt eller delvis fria måltider. Enligt de äldre reglerna skulle förmånsvärdet av fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) vara lika med 60 % av genomsnittspriset i landet för en normal lunch. Förmånsvärdet av helt fri kost utgjorde 150 % av genomsnittspriset. Enligt de nu gällande reglerna skall förmånsvärdet av en fri måltid tas upp till 100 % av genomsnittspriset och helt fri kost till 250 % av genomsnittspriset. Bidrar arbetsgivaren till kostnaderna för den anställdes måltid och kommer härigenom den anställdes kostnad för måltiden att understiga genomsnittspriset, skall skillnaden tas upp som förmån av delvis fri kost (punkt 3 av anvisningarna till 42 § KL).

Kritiken mot de företagna ändringarna har i huvudsak varit av två slag. Dels har det hävdats att det av folkhälsoskäl bör finnas kvar en skattesubvention för måltidsförmåner, dels har kritik framförts om att schablonreglerna i vissa fall ger upphov till orimliga effekter för vissa kategorier av anställda, t.ex. för anställda inom restaurangnäringen, genom att det belopp den enskilde får ta upp till beskattning i vissa fall kan överstiga kostnaden för måltiden.

Enligt min mening finns det av principiella skäl ingen anledning att gå ifrån grundtanken att måltidsförmåner bör beskattas fullt ut. Det är således inte en uppgift för skattesystemet att subventionera förmåner av detta slag. Med hänsyn till att det är en förmån som ett stort antal skattskyldiga har är det nödvändigt att ha en enkel och lättillämpad schablonmetod, som bara undantagsvis bör kunna frångås. Mot bakgrund av den nyss redovisade kritiken om orimliga effekter i vissa fall finns det dock anledning för utredaren att närmare undersöka om det förekommer effekter som bör åtgärdas och, om så skulle vara fallet, föreslå tänkbara modifieringar av reglerna.

I detta sammanhang vill jag också ta upp frågan om fria måltider i samband med tjänsteresor. Om arbetsgivaren i samband med en anställdes tjänsteresa betalar dennes måltider, skall schablonbeloppen för avdrag för ökade levnadskostnader reduceras med vissa procentsatser. Dessutom påförs den anställda ett förmånsvärde på grund av de fria måltiderna. Det kan i och för sig hävdas att det är en principiellt riktig ordning.

Förmånsbeskattningen av måltiderna i dessa fall leder emellertid till åtskilligt administrativt krångel som, åtminstone när det är fråga om enstaka måltider, inte alltid står i rimlig proportion till de jämförelsevis

låga skattebelopp det i dessa fall är fråga om. Utredaren bör därför undersöka konsekvenserna av att fria måltider i viss utsträckning undantas från förmånsbeskattning i samband med tjänsteresor.

Personalvårdsförmåner

Med personalvårdsförmåner avses förmåner som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder av mindre värde som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Grundvalen för skattefrihet för dessa förmåner är att de framstår som ett led i arbetsgivarens personalvård.

Gränsen mellan skattepliktiga och skattefria personalvårdsförmåner är inte sällan svår att dra, vilket kan leda till en viss olikformighet vid regeltillämpningen. Förmånernas karaktär och omständigheterna i övrigt kan vara mycket varierande. Ett exempel på en personalvårdsförmån som i vissa fall kan uppgå till betydande värden är anställdas personalrabatter. Det är dock enligt min uppfattning knappast möjligt att detaljreglera dessa frågor i lagstiftningen. Frågorna får i stor utsträckning lösas i praxis. Det finns emellertid enligt min mening ändå anledning för den särskilde utredaren att närmare undersöka om nuvarande regler och praxis i vissa fall ger upphov till effekter som inte kan anses önskvärda och i så fall föreslå lämpliga åtgärder.

Det är viktigt att skattesystemet är neutralt så att kontant lön och naturaförmåner beskattas likformigt. Eventuella regelförändringar får inte innebära något avsteg från principen att det inte skall vara skattemässigt förmånligt att ersätta kontantlön med en naturaförmån. Den särskilde utredaren bör dock kunna pröva om nuvarande regler bör ändras för att ta hänsyn till ersättning som arbetsgivaren exempelvis betalar för en anställds extra kostnader av tillfällig karaktär som uppkommer på grund av t.ex. övertidsarbete.

Bostadsförmån

Enligt 42 § KL skall värdet av bostadsförmån beräknas med ledning av gällande hyrespris på orten eller, om det inte går att göra en sådan jämförelse, efter annan lämplig grund.

I vissa fall uppkommer svårigheter vid värderingen av bostadsförmån. Det gäller i första hand när arbetsgivaren tillhandahåller bostad i form av en villafastighet. Riksskatteverket utfärdar varje år tabeller för värdering

av fri bostad. Dessa värden ligger till grund för preliminärskatteavdraget. Tabellvärdena torde i regel väl överensstämma med verkliga hyresnivåer när det är fråga om lägenheter i flerfamiljshus. De är däremot inte lika användbara vid värderingen av bostadsförmån när bostaden utgör en villafastighet.

Ifrågavarande regler har i och för sig inte ändrats i samband med skattereformen. Det finns enligt min mening ändå anledning att se över reglerna på detta område. Utredaren bör pröva möjligheten att vid beräkning av förmånsvärdet för en villafastighet införa en schablonregel som har karaktären av en presumtion av värdet, t. ex. uttryckt som en andel av taxeringsvärdet. En sådan presumptionsregel bör kunna ligga till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter och preliminär skatt, men skall inte vara bindande vid inkomsttaxeringen.

Utlandstraktamenten

Frånsett den principiella skillnaden att även statliga och kommunala traktamenten blev skattepliktiga skedde inga större förändringar beträffande beskattningen av utlandstraktamenten i samband med skattereformen. Utredningen om reformerad inkomstbeskattning, RINK, (SOU 1989:33) gick av tidsskäl inte närmare in på denna fråga. Kommittén uttalade dock att frågan borde utredas i annat sammanhang.

Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa utomlands beräknas enligt gällande regler för varje förrättning för sig. Avdrag medges normalt för faktisk logikostnad och för övriga merkostnader med belopp motsvarande det traktamente som arbetsgivaren lämnat, under förutsättning att det inte överstiger det belopp som får anses motsvara största normala ökning för kost och småutgifter i respektive förrättningsland. Beloppen fastställs av riksskatteverket, i allmänhet på grundval av de traktamentsbelopp som regeringen fastställer i bilaga till utlandsreseförordningen (1991:1754).

För utlandsförrättningar gäller således delvis andra principer för beräkning av avdragsgilla ökade levnadskostnader än som gäller vid förrättning inom landet. Särskilt kan nämnas att normalbeloppet fastställs på en ofta högre nivå än vad som gäller vid inrikes förrättning även när det gäller länder med likartad kostnadsnivå som den svenska. Det kan därför finnas anledning att överväga ändringar i reglerna om utlandstraktamenten för att uppnå närmare överensstämmelse med grunderna för de regler som gäller för förrättningar inom Sverige. Utredningsmannen bör

överväga frågan och lämna förslag till de förändringar som kan vara motiverade.

Avdrag för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats

Gällande rätt

För närvarande har den skattskyldige vid inkomstbeskattningen rätt till avdrag för skäligen kostnad för resor till och från arbetsplatsen under vissa förutsättningar. Bestämmelserna finns i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Reglerna tillämpas för inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet. Det grundkrav som uppställs är att arbetsplatsen är belägen på sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behövt och även anlitat särskilt forskaffningsmedel. För att avdrag skall medges för kostnader för resa med egen bil uppställs i normalfallet ytterligare krav om en minsta tidsvinst på två timmar jämfört med resa med allmänt kommunikationsmedel. Avdraget skall bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader som är direkt beroende av körd vägsträcka. Den som har förmån av fri bil är dock inte berättigad till avdraget.

Riksskatteverket beräknar för varje år det aktuella avdragsbeloppet. För taxeringsåret 1990 uppgick de av verket fastställda beloppen till 10 kr 20 öre per mil för resor som inte överstiger 1 000 mil och till 7 kr 70 öre per mil för körsträckor till den del de överstiger 1 000 mil.

I december 1990 beslutade riksdagen om en tillfällig höjning av bilavdraget för taxeringsåren 1991 och 1992 till 11 resp. 12 kr per mil oavsett körsträckans längd (prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1451). I december 1991 förlängde riksdagen dessa regler till att omfatta även 1993 års taxering (prop. 1991/92:48, SkU8, SFS 1991:1867).

Bilreseavdraget omfattas av det för inkomstslaget tjänst gällande schablonavdraget som för närvarande uppgår till 4 000 kr.

RINK:s förslag och dess behandling

I utredningssammanhang har kostnadsavdraget för resor till och från arbetet senast behandlats av RINK som ansåg att det inte fanns anledning att frånga den tidigare i svensk skattelagstiftning intagna ståndpunkten att kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i princip är att betrakta som privata levnadskostnader. Enligt RINK kunde det därför ifrågasättas

om inte nämnda avdragsrätt borde slopas. Ett annat skäl för detta ansågs vara de kraftigt sänkta skattesatser som kommittén föreslog. Å andra sidan ansåg sig kommittén inte kunna bortse från att ett stort antal skattskyldiga har avsevärda kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Vidare ansågs rörligheten på arbetsmarknaden befrämjas med bibehållen avdragsrätt. RINK föreslog därför att avdragsrätten skulle vara kvar men få en mer restriktiv utformning. I korthet föreslogs att avdrag endast skulle medges för kostnader för den del av färdsträckan som överstiger tre mil enkel resa och att reseavdraget gjordes oberoende av tidsvinst och färd sätt. Avdragsbeloppet föreslogs bli 6 kr per mil. Förslaget innebar också att kostnaderna skulle dras av vid sidan av schablonavdraget under inkomst av tjänst.

Utredningsförslaget kritiserades kraftigt i denna del. Kritiken riktade främst in sig på att förslaget skulle medföra kraftiga kostnadsökningar för personer som var beroende av bil för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen och som hade lång resväg eller saknade tillgång till allmänna kommunikationer. Principerna för avdragsrätten kom bl.a. mot bakgrund av detta inte att ändras i samband med skattereformen.

Som tidigare nämnts har emellertid avdragsbeloppet för bilresor höjts tillfälligt för åren 1990-1992. Bakgrunden var de kraftiga höjningar av bensinpriset som ägde rum under hösten 1990. För att åstadkomma en lindring av kostnaderna för bilresor främst för dem med långa avstånd mellan bostaden och arbetsplatsen genomfördes den nämnda tillfälliga höjningen. Bestämmelserna togs in i en särskild lag.

I prop. 1990/91:54 uttalades i anslutning till förslaget om den tillfälliga höjningen av avdraget att en särskild utredare borde tillkallas med uppgift att se över grunderna för avdragets utformning på längre sikt. Skatteutskottet anslöt sig till propositionens förslag i denna del (1990/91:SkU10).

Det kan också nämnas att skatteutskottet våren 1991 i sitt betänkande 1990/91:SkU17 Inkomstskattefrågor m.m. har tagit upp frågan om bilavdraget och i samband med behandlingen av ett antal motioner om avdraget hänvisat till att frågan skall utredas. Denna utredning bör nu komma till stånd.

Vad översynen bör omfatta

Utredaren bör företa en allmän översyn av reglerna för avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet.

Syftet med utredningen skall vara att åstadkomma enklare och mer lättillämpade regler på det aktuella området. Särskilt bör prövas modeller som innebär att den nuvarande tidsgränsen slopas eller i vart fall minskar i betydelse. Tidsgränsen ger upphov till olämpliga tröskeeffekter och tillämpningsproblem.

Nuvarande utformning av reglerna medför också att många skattskyldiga inte kan använda den förenklade deklarationsblanketten utan måste lämna fullständig självdeklaration. Avdragsreglerna bör därför om möjligt utformas så att även den som har avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i regel skall kunna lämna förenklad deklaration om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Ett alternativ som det finns anledning att pröva är om det går att modifiera den av RINK föreslagna lösningen bl.a. på ett sådant sätt att avdragen inte minskar för dem som har långa avstånd mellan bostaden och arbetsplatsen och inte kan använda allmänna kommunikationer.

RINK:s förslag innebar en kraftig minskning totalt sett av kostnadsavdragen för resor mellan bostad och arbetsplats och således en avsevärd statsfinansiell besparing. Förslaget skulle därför ha inneburit kännbara ekonomiska påfrestningar för inte minst många med långa arbetsresor. Om emellertid reseavdraget inte skall minska generellt borde det finnas bättre förutsättningar att utforma regler som har drag gemensamma med den av RINK föreslagna modellen utan att personer med långa arbetsresor drabbas av någon försämring.

I utredningsuppdraget bör också ingå att ta ställning till om beräkningsgrunderna för bilkostnaderna i detta sammanhang kan vara desamma som de som gäller för resor med egen bil i tjänsten.

Härutöver bör utredaren också ta ställning till om avdragsbeloppet för resor mellan bostad och arbetsplats skall fastställas av riksskatteverket, såsom nu är fallet, eller av regeringen eller på annat sätt. För det fall samma beräkningsgrund föreslås för dessa resor som för resor i tjänsten bör samma ordning gälla för beloppens fastställande.

Ändrade regler för avdraget för resor mellan bostad och arbetsplats kan också ha betydelse för utformningen av schablonavdraget under inkomst av tjänst. Utredaren bör därför föreslå justeringar av schablonavdraget i den mån förslagen om reseavdragets utformning motiverar det.

Övriga frågor

Utredningsmannen bör vara oförhindrad att ta upp även andra frågor som rör inkomstslaget tjänst och som avser förenklingar av regelsystemet.

Jag vill framhålla att det finns skäl för utredaren att samråda med skattelagskommittén (1991:03).

Budgetaspekter

Slutligen vill jag understryka att de förslag som utredaren lägger fram sammantaget bör vara statsfinansiellt neutrala. Innebär några förslag minskade offentliga inkomster av någon betydelse bör utredaren också ange möjliga finansieringsalternativ.

Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen bemyndigar det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om skatter

att tillkalla en särskild utredare - omfattad av kommittéförordningen (1976:119) - med uppdrag att se över reglerna i inkomstslaget tjänst i de hänseenden jag angett,

att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt utredaren.

Vidare hemställer jag att regeringen beslutar

att kostnaderna skall belasta sjunde huvudtitelns anslag Utredningar m.m.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

(Finansdepartementet)



Serie Dt Direkt skatt – Taxering

Riksskatteverkets rekommendationer om normalbelopp för kalenderåret 1993 för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa.¹

Riksskatteverket (RSV) meddelar med stöd av 2 kap. 2 § förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen följande rekommendationer om normalbelopp (exkl. logi) för ökade levnadskostnader vid utrikes tjänsteresa.

**RSV Dt
1992:26**

Utkom från trycket
den 1 februari 1993

Rekommendationer:

Utrikes resa

Land eller område	Normalbelopp (exkl. logi) per dag, kr
Afghanistan	545
Albanien	150
Algeriet	410
Amerikas förenta stater	525
Andorra	365
Angola	865
Antigua	645
Argentina	585
Australien	300
Azorererna	245
Bahamas	505
Bahrain	350
Bangladesh	350
Barbados	385
Belgien	635
Belize	425
Benin	560
Bermuda	625
Bolivia	235
Botswana	285
Brasilien	240
Brunei	490
Bulgarien	360
Burkina Faso	475

¹ Beträffande föregående år, se RSV Dt 1992:3

Land eller område	Normalbelopp (exkl. logi) per dag, kr
Burundi	175
Canada	395
Centralafrikanska republiken	610
Chile	445
Colombia	270
Comorererna	430
Costa Rica	245
Cuba	505
Cypern	440
Danmark (se även Grönland)	635
Djibouti	620
Dominica	495
Dominikanska republiken	465
Ecuador	150
Egypten	190
Ekvatorialguinea	385
Elfenbenskusten	600
El Salvador	295
Estland	380
Etiopien	395
Fiji	285
Filippinerna	455
Finland (se även Åland)	470
Frankrike	575
Förenade arabemiraten	495
Gabon	525
Gambia	385
Ghana	300
Grekland	310
Grenada	520
Grönland	580
Guadeloupe	470
Guatemala	300
Guinea, Republiken	595
Guinea-Bissau	265
Guyana	415
Haiti	530
Honduras	160
Hongkong	440

Land eller område	Normalbelopp (exkl. logi) per dag, kr
Indien	275
Indonesien	415
Irak	150
Iran	230
Irland	535
Island	675
Israel	440
Italien	575
Jamaica	600
Japan	785
Jemen	480
Jordanien	425
"Jugoslavien" (Serbien-Montenegro)	465
Kambodja	180
Kamerun	445
Kanarieöarna	430
Kap Verde	410
Kenya	150
Kina	460
Kongo, Folkrepubliken	800
Korea, Demokratiska folkrepubliken	375
Korea, Republiken	670
Kroatien	465
Kuwait	505
Laos	225
Lesotho	235
Lettland	455
Libanon	395
Liberia	225
Libyen	625
Liechtenstein	565
Litauen	150
Luxemburg	610
Macao	395
Madagaskar	375
Madeira	230
Malawi	310
Malaysia	405
Maldiverna	150
Mali	415
Malta	385
Marocko	475

Land eller område	Normalbelopp (exkl. logi) per dag, kr
Martinique	560
Mauretanien	465
Mauritius	320
Mexico	335
Moçambique	525
Monaco	575
Mongoliet	245
Myanmar (Burma)	260
Namibia	260
Nederländerna	475
Nederländska Antillerna	425
Nepal	310
Nicaragua	410
Niger	455
Nigeria	330
Norge	525
Nya Zeeland	320
Oman	550
Pakistan	210
Panama	340
Papua Nya Guinea	345
Paraguay	235
Peru	410
Polen	205
Portugal	420
Qatar	375
Rumänien	220
Rwanda	285
Ryssland	585
Salomonöarna	155
Sao Tomé och Principe	490
Saudiarabien	520
Schweiz	585
Senegal	450
Seychellerna	625
Sierra Leone	325
Singapore	475
Slovakiska republiken	410
Slovenien	360
Spanien	550

Land eller område	Normalbelopp (exkl. logi) per dag, kr
Sri Lanka	335
St. Kitts	665
St. Lucia	690
St. Vincent	720
Storbritannien och Nordirland	490
Sudan	205
Surinam	665
Swaziland	225
Sydafrika	370
Syrien	325
Taiwan	495
Tanzania	220
Thailand	300
Tjeckiska republiken	410
Togo	510
Tonga	235
Trinidad och Tobago	260
Tunisien	340
Turkiet (asiatiska delen)	370
Turkiet (europeiska delen)	480
Tyskland	550
Uganda	365
Ukraina	355
Ungern	440
Uruguay	265
Vanuatu	205
Venezuela	280
Vietnam	285
Västra Samoa	400
Zaire	250
Zambia	175
Zimbabwe	150
Åland	275
Österrike	590
Övriga länder och områden	325

Skrivelse från Sveriges Industriförbund till RSV

Rabatt utverkad av arbetsgivaren — vem skall lämna kontrolluppgift och betala avgift?

Det är vanligt förekommande att arbetsgivaren utverkar rabatter för sina anställda hos utomstående företag. En sådan förmån är numera skattepliktig och avgiftspliktig. I RSV:s naturaförmånsanvisning, RSV Dt 1990:16 behandlas hanteringen av denna typ av förmån under punkt 3.5, personalvårdsförmåner. Enligt RSV:s rekommendation skall arbetsgivaravgifter betalas av utgivaren av den skattepliktiga förmånen (rabatten), som utverkats av arbetsgivaren, även om mottagaren inte är anställd av den som lämnat förmånen. Utgivaren är då också skyldig att lämna kontrolluppgift.

Stöd för RSV:s rekommendation har i denna del enligt uppgift hämtats från ändringar dels i lagen om allmän försäkring (ALF) och dels i lagen om socialavgifter (SAL). Frågan är om dessa ändringar ger stöd för RSV:s rekommendation.

Enligt specialmotiveringen (prop. 1989/90:110 s. 752 f.) syftar ändringarna till "att fånga in vissa förmåner och ersättningar som nu faller utanför avgiftsområdet eller där tveksamhet visat sig föreligga i detta avseende. Dessa områden avser kostnadsersättningar, vissa förmånstyper, ersättningar på grund av arbete utan anställning eller uppdrag samt avsaknad av förvärvssyfte". De ändringar som gjorts är följande.

Från naturaförmån till förmån

I 3 kap. 2 § samt 11 kap. 2 § ALF har uttrycket skattepliktiga naturaförmåner ändrats till andra skattepliktiga förmåner. Motsvarande ändring har gjorts i 2 kap. 3 § SAL. I specialmotiveringen (s. 752) anförs beträffande detta: "Det har ibland hävdats att det finns vissa förmåner som inte kunnat

hänförs till varken lön eller naturaförmån och därför inte omfattats av avgiftsplikt. Som exempel har angivits förvärv från arbetsgivaren av egendom till underpris. Rättsläget är oklart på denna punkt. Genom detta förslag klarläggs att även denna typ av förmån skall avgiftsbeläggas."

Det kan konstateras att lagändringarna och förarbetena i denna del ger stöd för att avgiftsbelägga förvärv av egendom till underpris från arbetsgivaren. Däremot ges inget stöd här för att avgiften skall betalas av en från arbetsgivaren fristående "rabattutgivare".

Kostnadsersättning som förtäckt lön

Vidare har den ändringen gjorts att kostnadsersättning likställs med inkomst av anställning. Av motivskrivningen (s. 752) framgår att denna ändring gjorts för att kostnadsersättningar som i själva verket utgör förtäckt lön skall bli avgiftsgrundande och grunda pensionsrätt. Detta mot bakgrunden att regeringsrätten i några avgöranden funnit att en ersättning som haft funktion av kostnadsersättning inte skall vara avgiftsgrundande ens till den del den innefattat en förtäckt löneförmån.

Denna ändring ger stöd för att avgiftsbelägga kostnadsersättningar som är förtäckta löneförmåner. Den ger inte stöd för att avgiftsbelägga utgivaren av en rabatt som arbetsgivaren utverkat.

Avgiftsuttag förutsätter inte anställningsförhållande

Slutligen har man infört en hänvisning i SAL (2 kap. 3 §) till ALF:s 3 kap. 2 § 2 st, där ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete hänförs till inkomst av anställning även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen.

Av motivskrivningen (s. 752 f) framgår följande angående denna hänvisning: "Inom avgiftsområdet har upprätthållits ett strikt krav på att ett arbetsgivar/arbetstagarförhållande skall föreligga för att avgift skall tas ut. Med sådant förhållande likställs dock uppdragsgivar/uppdragstagarförhållande. Genom hänvisningen i förevarande § till 3 kap. 2 § andra stycket AFL likställs med inkomst av anställning också ersättning för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes

tjänst. Däremot utgår inte avgifter på ersättningar eller andra förmåner som utgår från någon som är närstående till arbetsgivaren. Genom de föreslagna ändringarna i 3 kap. 2 § utvidgas avgiftsunderlaget till att avse även sådana fall där ersättning utbetalas för utfört arbete utan att anställning eller uppdrag föreligger. Detta innebär också att avgift skall tas ut även om arbetet inte utförts i direkt förvärvssyfte" (min understrykning).

Här finns alltså stöd för att avgiftsbelägga ersättning för utfört arbete oavsett om arbetet varit kopplat till anställning eller uppdrag eller förvärvssyfte över huvud taget. Men inte heller här finns det något stöd för att en utgivare av rabatt skall erlägga arbetsgivaravgifter för rabatter som en fristående arbetsgivare utverkat för sin personals räkning.

Vad är rimligt

I avsaknad av vägledning i lagtext och förarbeten finns det anledning att något fundera över vem som i ett sådant sammanhang lämpligast bör betala avgiften. Enligt min mening framstår det som självklart att förmånen av en rabatt som arbetsgivaren utverkat hos ett fristående företag är beroende av en arbetsinsats även om den, i likhet med personalvårdsförmånen, inte är ett direkt vederlag för utfört arbete.

I 32 § KL talas om annan förmån som utgått för tjänsten. I 3 kap. 2 § 1 st ALF anges att andra skattepliktiga förmåner som erhålls för eget arbete är sjukpenninggrundande inkomst. I 2 st samma lagrum likställs skattepliktiga förmåner för utfört arbete med anställning och i 11 kap. 3 § ALF hänförs ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner till inkomst av annat förvärvsarbete. Också i 2 kap. 3 § LAS (hänvisningen) talas om skattepliktiga förmåner som ersättning för utfört arbete.

Den nu aktuella rabatten bottnar inte i någon arbetsinsats som utförts åt det fristående företaget. Rabatten är egentligen ett utflöde av anställningen eller arbetet åt den arbetsgivare som utverkat rabatten. Man skulle kunna se det så att den "utverkande" arbetsgivaren erhållit rabatten för sin personals räkning och att han därför också är den egentlige utgivaren av

rabatten. Det framstår därför som naturligtast att denne arbetsgivare svarar för avgifterna.

Om man i stället skulle se det så att rabatten i sammanhanget är helt frikopplad från arbetsinsats så är den logiska slutsatsen att varje rabatt som en person på egen hand lyckas utverka är skattepliktig och avgiftsgrundande. Det framstår som osannolikt att detta skulle ha varit lagstiftarens mening.

Ett administrativt problem

Oavsett om rabattutverkaren eller det fristående företag där rabattinköpet görs skall svara för avgifterna är det fråga om ett närmast olösligt kontrollproblem. Man skall hålla i minnet att det i sammanhanget handlar om en s.k. sedvanlig rabatt, dvs. en rabatt som enligt RSV:s förmånsanvisning inte är större än vad den anställde som kund eller personalen som grupp skulle kunna utverka hos det fristående företaget utan att ha arbetsgivarens tyngd i "rabattförhandlingen".

Det är svårt att tänka sig att en affär, där man lämnar en rabatt som inte är större än den som vilken kund som helst skulle kunna påräkna, skulle känna förståelse eller ansvar för att lämna kontrolluppgift och betala sociala avgifter på rabatten därför att kunden är anställd hos en viss arbetsgivare. Om det hela ändå skulle fungera på det sätt som anges i RSV:s rekommendation, så blir det en administrativt mycket tungrodd apparat.

Industriförbundets personal har enligt personalhandboken rabatt på mellan 10 och 25 % vid inköp i 21 butiker. Om en anställd utnyttjar rabattmöjligheten i alla butikerna blir det kontrolluppgifter och avgiftsunderlag från 21 olika håll avseende den personen.

Om arbetsgivaren är ansvarig för kontrolluppgift och arbetsgivaravgift skulle de administrativa problemen bli av mindre omfattning, i vart fall för skatteförvaltningen. Ett fungerande system skulle dock kräva att de anställda alltid meddelar arbetsgivaren när de utnyttjar en rabatt som denne har utverkat. Det krävs naturligtvis också att de meddelar hur stor rabatten varit.

Sammanfattning

Det kan ifrågasättas om det finns stöd i lagtext och förarbeten för RSV:s rekommendationer att utgivaren av den skattepliktiga förmånen generellt är skyldig att betala avgift på rabatten även om mottagaren inte är anställd av den som lämnat rabatten. Enligt min mening skulle det kunna vara aktuellt endast i de fall den som erhållit rabatten utfört arbete åt den som lämnat rabatten. Det är angeläget att förmånsanvisningen överarbetas i detta avseende.

Skriftstiftningen
Sveavägen 24
S-141 85 Stockholm

Den här tryckningen är en faksimil av den ursprungliga tryckningen som utgavs av den akademiska förlags- och bokhandelsaktiebolaget i Stockholm. Den har utarbetats och utgiven av förlaget i enlighet med de villkor som uttryckligen avses i avtalet mellan förlaget och denna utgivare. Detta uttrycker sig i följande villkor: Detta uttrycker sig i följande villkor:

KUNGL. BIBL.
1993-07-01
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1993

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- En ny datalag. [10]
EG och våra grundlagar. [14]
Ökat personval. [21]
Handläggningen av vissa säkerhetsfrågor. [26]
Reaktion mot ungdomsbrott. Del A och B. [35]
Justitiekanslern. En översyn av JK:s arbetsuppgifter m.m. [37]
Fri- och rättighetsfrågor. Del A och B. [40]

Utrikesdepartementet

- Styrnings- och samarbetsformer i biståndet. [1]

Försvarsdepartementet

- Lag om totalförsvarspflicht. [36]
Försvarets högskolor. [42]

Socialdepartementet

- Statligt stöd till rehabilitering av tortyrskadade flyktingar m. fl. [4]
Bensodiazepiner – beroendeframkallande psykofarmaka. [5]
Socialförsäkringsregister. [11]
Rätten till bistånd inom socialtjänsten. [30]
Kommunernas roll på alkoholområdet och inom missbrukarvården. [31]
Hälso- och sjukvården i framtiden – tre modeller. [38]

Kommunikationsdepartementet

- Postlag. [9]
Ökad konkurrens på järnvägen. [13]
Förrarprövare. [34]

Finansdepartementet

- Nya villkor för ekonomi och politik – ekonomikommissionens förslag. [16]
Nya villkor för ekonomi och politik – ekonomikommissionens förslag. Bilagor. [16]
Riksbanken och prisstabiliteten. [20]
Vad är ett statsråds arbete värt? [22]
Bankstödsnämnden. [28]
Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Del 2. [29]
Folk- och bostadsräkning år 1990 och i framtiden. [41]
Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen. [44]

Utbildningsdepartementet

- Kursplaner för grundskolan. [2]
Ersättning för kvalitet och effektivitet.
– Utformning av ett nytt resurstilldelningssystem för grundläggande högskoleutbildning. [3]
Vårdhögskolor
– kvalitet – utveckling – huvudmannaskap. [12]
Kunskapens krona. [23]

Jordbruksdepartementet

- Livsmedelshygien och småskalig livsmedelsproduktion. [6]
Sociala åtgärder för jordbrukare. [25]
Åtgärder för att förbereda Sveriges jordbruk och livsmedelsindustri för EG. [33]

Arbetsmarknadsdepartementet

- Ny anställningsskyddslag. [32]
Politik mot arbetslöshet. [43]

Kulturdepartementet

- Löneskillnader och lönediskriminering.
Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. [7]
Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Bilagedel. [8]
Ågandet av radio och television i allmänhetens tjänst. [17]
Utlänningslagen – en partiell översyn. [24]
En gräns för filmcensuren. [39]

Näringsdepartementet

- Svenska regler för internationell omfördelning av olja vid en oljekris. [15]

Miljö- och naturresursdepartementet

- Acceptans Tolerans Delaktighet. [18]
Kommunerna och miljöarbetet. [19]
Miljöbalk. Del 1 och 2. [27]
-

Statens offentliga utredningar 1993

Kronologisk förteckning

1. Styrnings- och samarbetsformer i biståndet. UD
 2. Kursplaner för grundskolan. U.
 3. Ersättning för kvalitet och effektivitet.
– Utformning av ett nytt resurstilldelningssystem för grundläggande högskoleutbildning. U.
 4. Statligt stöd till rehabilitering av tortyrskadade flyktingar m. fl. S.
 5. Bensodiazepiner – beroendeframkallande psykofarmaka. S.
 6. Livsmedelshygien och småskalig livsmedelsproduktion. Jo.
 7. Löneskillnader och lönediskriminering.
Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Ku.
 8. Löneskillnader och lönediskriminering. Om kvinnor och män på arbetsmarknaden. Bilagedel. Ku.
 9. Postlag. K.
 10. En ny datalag. Ju.
 11. Socialförsäkringsregister. S.
 12. Vårdhögskolor
– kvalitet – utveckling – huvudmannaskap. U.
 13. Ökad konkurrens på järnvägen. K.
 14. EG och våra grundlagar. Ju.
 15. Svenska regler för internationell omfördelning av olja vid en oljekris. N.
 16. Nya villkor för ekonomi och politik – ekonomiskommissionens förslag. Fi.
 16. Nya villkor för ekonomi och politik – ekonomiskommissionens förslag. Bilagor. Fi.
 17. Ägandet av radio och television i allmänhetens tjänst. Ku.
 18. Acceptans Tolerans Delaktighet. M.
 19. Kommunerna och miljöarbetet. M.
 20. Riksbanken och prisstabiliteten. Fi.
 21. Ökat personval. Ju.
 22. Vad är ett statsråds arbete värt? Fi.
 23. Kunskapens krona. U.
 24. Utlänningslagen – en partiell översyn. Ku.
 25. Sociala åtgärder för jordbrukare. Jo.
 26. Handläggningen av vissa säkerhetsfrågor. Ju.
 27. Miljöbalk. Del 1 och 2. M.
 28. Bankstödsnämnden. Fi.
 29. Fortsatt reformering av företagsbeskattningen. Del 2. Fi.
 30. Rätten till bistånd inom socialtjänsten. S.
 31. Kommunernas roll på alkoholområdet och inom missbrukarvården. S.
 32. Ny anställningsskyddslag. A.
 33. Åtgärder för att förbereda Sveriges jordbruk och livsmedelsindustri för EG. Jo.
 34. Förarprovare. K.
 35. Reaktion mot ungdomsbrott. Del A och B. Ju.
 36. Lag om totalförsvarspflicht. Fö.
 37. Justitiekanslern. En översyn av JK:s arbetsuppgifter m.m. Ju.
 38. Hälso- och sjukvården i framtiden – tre modeller. S.
 39. En gräns för filmcensuren. Ku.
 40. Fri- och rättighetsfrågor. Del A och B. Ju.
 41. Folk- och bostadsräkning år 1990 och i framtiden. Fi.
 42. Försvarets högskolor. Fö.
 43. Politik mot arbetslöshet. A.
 44. Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen. Fi.
-



