
Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2015



National Library
of Sweden

Delbetänkande av
Utredningen om ökade levnadskostnader m.m.

SOU SOU 1998:56

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete

Delbetänkande av
Utredningen om ökade levnadskostnader m.m.

SOU SOU 1998:56

Ref KB O.

SOU

1998:56



Statens offentliga utredningar
1998:56
Finansdepartementet

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete

Delbetänkande av
Utredningen om ökade levnadskostnader m.m.
Stockholm 1998

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-690 91 91
Ordertel: 08-690 91 90
E-post: fritzes.order@liber.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.

– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:

Regeringskansliets förvaltningsavdelning
Distributionscentralen
103 33 Stockholm
Fax: 08-405 10 10
Telefon: 08-405 10 25

Till statsrådet Thomas Östros

Genom beslut den 31 oktober 1997 bemyndigade regeringen statsrådet Thomas Östros att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader m.m.

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

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

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

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

Utredningen överlämnar härmed sitt delbetänkande Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete.

Stockholm den 14 maj 1998

Bertil Ekholm

/Peter Kristiansson
Eva Lindeblad

Innehåll

Sammanfattning.....	7
Författningsförslag.....	9
1. Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)....	9
2. Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)...	14
1 Utredningsuppdraget	17
2 Gällande rätt	19
2.1 Inkomsttaxeringen	19
2.2 Avdrag för preliminär skatt.....	25
2.3 Arbetsgivaravgifter.....	26
2.4 Kontrolluppgiftsskyldighet.....	26
3 Utländsk rätt	27
3.1 Danmark	27
3.2 Norge	28
3.3 Finland.....	29
4 Problembeskrivning	33
5 Överväganden och förslag	37
6 Ekonomiska effekter.....	45

7 Författningskommentarer	49
7.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	49
7.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	51
Bilaga 1 Utredningens direktiv.....	53

Sammanfattning

Utredningens uppgift är bl.a. att göra en översyn av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader. Arbetet har i ett första skede inriktats på bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete som pågår längre tid än två år.

Utredningen föreslår att rätt till avdrag för logikostnader skall föreligga under hela den tid som tjänsteresan respektive det tillfälliga arbetet pågår. Detta innebär en tidsmässig utökning av rätten till avdrag jämfört med de bestämmelser som gäller i dag, där det endast föreligger rätt till avdrag under längst två år, såvida inte anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för att avdragsrätt skall föreligga under längre tid. För skattskyldig som inte kan visa den faktiska logikostnaden föreslår utredningen att avdrag skall kunna medges med ett halvt maximibelopp när arbetsorten är belägen inom riket och med ett halvt normalbelopp när arbetsorten är belägen utom riket, under förutsättning att det är sannolikt att sådana kostnader förekommit. Enligt gällande bestämmelser kan avdrag för logikostnader endast medges skattskyldig som kan visa sina kostnader eller den som vid tjänsteresa uppburit ersättning härför från arbetsgivaren. Den föreslagna bestämmelsen innebär således en utökning av rätten till avdrag för logikostnader på så sätt att någon åtskillnad inte görs mellan skattskyldig som uppburit ersättning från arbetsgivaren och skattskyldig som inte uppburit sådan ersättning. Utredningens förslag, som motiveras av rättviseskäl men som också kan förväntas ge vissa tillämpningsvinster, omfattar också tiden före två års bortovaro.

Utredningen föreslår vidare att rätt till avdrag för kostnader för måltider och småutgifter skall föreligga under hela den tid som tjänsteresan respektive det tillfälliga arbetet pågår. Även detta innebär en tidsmässig utökning av avdragsrätten. Avdrag skall för tid efter två års bortovaro medges med 30 procent av maximi- respektive normalbeloppet. Detta innebär att skattskyldig, som inlett bortovaron som en tjänsteresa och som alltjämt uppbär ersättning från arbetsgivaren, efter två års förrättning medges avdrag med 30 procent av maximi- eller normalbeloppet till skillnad mot gällande bestämmelser där avdraget, under

förutsättning att avdragsrätt föreligger, uppgår till 70 procent av beloppen.

Eftersom utredningen föreslår att avdragsrätt för kostnader för logi, måltider och småutgifter skall föreligga under hela den tid tjänsteresan respektive det tillfälliga arbetet pågår innebär detta att det inte behövs någon regel avseende möjligheten till avdragsrätt när bortovaron överstiger två år. Detta innebär i sin tur att den s.k. dispensregeln i skattebetalningslagen (1997:483) inte längre fyller någon funktion och utredningen föreslår därför att den skall upphöra att gälla.

Utredningen föreslår att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 1999 och gälla retroaktivt från och med den 1 januari 1998, och således tillämpas första gången vid 1999 års taxering i den mån de föreslagna reglerna innebär en mer gynnsam behandling än vad dagens regler medför.

Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs att punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Anvisningar till 33 §

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3.¹ 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 levnadskostnaden, 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 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. För reservofficerare skall bostaden anses som tjänsteställe. Detsamma skall gälla för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol,

¹ Lydelse enligt prop. 1997/98:134.

hyresnämnd, arrendenämnd eller skattenämnd. En skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare skall, under längst tre år, anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och beror enbart på tjänstutövningen, skall den inte anses som sådan bostad som avses i andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad.

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 (*dagtraktamente*) och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock för varje hel dag som tagits i anspråk för resan högst med ett belopp som motsvarar 0,5 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring avrundat till närmaste tiotal kronor (1.elt *maximibelopp*) och för varje halv dag högst med ett halvt *maximibelopp*.

Har arbetsgivare för förrättning utom riket utgivit dagtraktamente, och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock för varje hel dag som tagits i anspråk för resan högst med belopp som kan anses motsvara den normala ökningen i levnadskostnaderna under en dag i respektive förrättningsland (helt *normalbelopp*) och för varje halv dag högst med 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. Uppehåller sig den anställde under tjänsteresa samma dag i mer än ett land bestäms det högsta beloppet för avdrag med hänsyn till 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 hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Som halv dag anses avresedag om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare och hemkomstdag om resan har avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattning 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 övernattning 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 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 (natraktamente). Detta avdrag får dock inte överstiga vid förrättning inom riket ett halvt maximibelopp och vid förrättning utom riket ett halvt normalbelopp per natt.*

Avdrag för kostnad för logi medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag *vid förrättning inom riket med ett halvt maximibelopp och vid förrättning utom riket med ett halvt normalbelopp per natt.*

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.

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.

Med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

3 a.² 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.

Oavsett vad som ovan sagts har en skattskyldig, som på grund av sitt arbete flyttar 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 övernattningsrum 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 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.

Avdrag för kostnad för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. *För skattskyldiga som avses i punkt 3*

Avdrag enligt andra stycket medges 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.

Avdrag för kostnad för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. *Kan skattskyldig, som medges avdrag*

² Senaste lydelse 1993:1515.

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 skattskyldig som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 ovan och som allttjämt uppbär kostnadsersättning från arbetsgivaren, till per dag 70 procent av helt maximibelopp när arbetsorten är belägen inom riket och 70 procent av helt normalbelopp när arbetsorten är belägen utom riket,

2. för skattskyldig med arbetsort belägen inom riket som medges avdrag enligt första stycket till ett halvt maximibelopp per dag under de första tre månaderna av bortovaron och till 30 procent av helt maximibelopp för tid därefter,

3. för skattskyldig med arbetsort belägen utom riket som medges avdrag enligt första stycket, till ett halvt normalbelopp per dag under de första tre månaderna av bortovaron och till 30 procent av helt normalbelopp för tid därefter,

enligt första stycket, inte visa logikostnaden medges avdrag vid arbete inom riket med ett halvt maximibelopp och vid arbete utom riket med ett halvt normalbelopp per natt. 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 skattskyldig som under de första tre månaderna av bortovaron medgivits avdrag enligt punkt 3 ovan och som allttjämt uppbär kostnadsersättning från arbetsgivaren, till per dag 70 procent av helt maximibelopp när arbetsorten är belägen inom riket och 70 procent av helt normalbelopp när arbetsorten är belägen utom riket *under de första två åren av bortovaron och till 30 procent av helt maximibelopp när arbetsorten är belägen inom riket och 30 procent av helt normalbelopp när arbetsorten är belägen utom riket för tid därefter,*

4. för skattskyldig som medges avdrag enligt andra stycket, till ett belopp per dag som utgör 30 procent av maximibeloppet eller normalbeloppet.

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 skattepliktigt intäkt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och gäller från och med den 1 januari 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

2. Äldre bestämmelser skall dock gälla vid 1999 års taxering om dessa är förmånligare för den skattskyldige.

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

Häri genom föreskrivs att 8 kap. 19 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

8 kap.
19 §³

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

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

Om en tjänsteresa som avses i punkt 3 elfte stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen varar mer än två år på samma ort eller, i

³ Lydelse enligt prop. 1997/98:134.

fall som avses i punkt 3 andra stycket åttonde och nionde meningarna av samma anvisningar, tre år på samma ort, skall skatteavdraget beräknas på hela ersättningen. Skattemyndigheten får dock, efter ansökan av den som betalar ut ersättningen, besluta att skatteavdrag skall göras enligt första stycket även under en viss längre tid.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1999 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt och arbetsgivaravgifter som avser beskattningsåret 1999.

1 Utredningsuppdraget

Utredningens direktiv (1997:128) beslöts av regeringen den 30 oktober 1997.

Utredningen skall göra en översyn av vissa regler inom inkomstslaget tjänst. Översynen skall avse reglerna om ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten, tillfälligt arbete och dubbel bosättning samt reglerna om skattepliktig förmån. Vidare skall utredningen undersöka om det finns behov av särskilda regler för utbildning under pågående anställning.

Uppdraget skall när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten redovisas senast den 15 maj 1998. I direktiven uttalas i denna del bl.a. följande. Utredaren skall kartlägga om bestämmelserna medför tillämpningsproblem och undersöka om de är ändamålsenliga och uppfyller de krav på enkelhet och tydlighet som den ökade rörligheten på arbetsmarknaden ställer samt föreslå lösningar på uppmärksammade problem.

Enligt direktiven har det i olika sammanhang hävdats att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader är svåra att tillämpa och att skattemyndigheternas tillämpning av bestämmelserna inte är enhetlig. De olika tidsgränserna för avdragsrätten har också uppfattats som oklara, särskilt när det gäller i vilka fall det finns skäl att medge avdrag under längre tid än den som uttryckligen anges i lagtexten. I huvudsak saknas också vägledande praxis på området. Avdrag för ökade levnadskostnader har som regel stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige vid t.ex. tillfälligt arbete långt från den egentliga bostadsorten. Inför beslutet att eventuellt påbörja ett sådant arbete kan det vara av avgörande betydelse att kunna förutse i vilken utsträckning avdrag kan komma att medges. En osäkerhet om de ekonomiska konsekvenserna av att börja t.ex. ett tidsbegränsat arbete på annan ort kan motverka en önskvärd rörlighet på arbetsmarknaden.

Uppdraget är att lämna förslag till hur eventuella tillämpningsproblem bör lösas. Vidare ingår det i uppdraget att särskilt undersöka de tidsgränser som gäller för avdrag för kostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Utredaren skall bedöma om dessa tidsgränser är

lämpliga samt föreslå hur de tidsgränser som behövs kan göras tydligare och mer förutsebara. Utgångspunkten för föreslagna förändringar skall vara att bestämmelserna inte bör motverka en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden.

Direktiven (Dir. 1997:128) har fogats som bilaga till betänkandet.

2 Gällande rätt

2.1 Inkomsttaxeringen

Huvudregeln är, enligt 20 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370, KL), att avdrag inte får göras för skattskyldigs levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. Avdrag för ökade levnadskostnader kan emellertid medges i vissa situationer, nämligen vid resa i tjänsten, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Bestämmelserna härom finns i punkterna 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

Av nämnda punkt 3 framgår avseende *resa i tjänsten* bl.a. följande.

Har skattskyldig i sitt arbete företagit resor som varit förenade med övernattningsutom den vanliga verksamhetsorten har han rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden, 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 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 eller 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. För reservofficerare skall bostaden anses som tjänsteställe. Detsamma skall gälla för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, arrendenämnd eller skattenämnd. En skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare skall, under längst tre år, anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som

betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten för dessa är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen skall den inte anses som sådan bostad som avses vid bestämmandet av vad som utgör den skattskyldiges vanliga verksamhetsort, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad.

Kostnadsökning som berättigar till avdrag kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter.

Vid förrättning inom riket som löper under högst tre månader är avdragets storlek beroende på om arbetsgivaren utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter (dagtraktamente) eller inte. Har arbetsgivaren utgivit sådant traktamente och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande det uppburna traktamentet, dock högst med ett helt maximibelopp för hel dag och ett halvt maximibelopp för halv dag. Maximibeloppet beräknas på visst angivet sätt utifrån gällande basbelopp. Vid 1998 och 1999 års taxeringar uppgår ett helt maximibelopp till 180 kr och således uppgår ett halvt maximibelopp till 90 kr.

Har arbetsgivare för förrättning utom riket utgivit dagtraktamente, och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock högst med belopp som kan anses motsvara den normala ökningen i levnads-kostnaderna under en dag i respektive förrättningsland (helt normalbelopp) och för varje halv dag högst med ett halvt normalbelopp. Riksskatteverket meddelar rekommendationer om normalbeloppens storlek.

Vill den skattskyldige visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattning inom riket i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats schablonmässigt på sätt ovan nämnts skall utredningen avse samtliga förrättningar i anställningen under beskattningsåret. Vill den skattskyldige visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort i en och samma anställning varit större än normalbeloppet, får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente från arbetsgivaren men gör sannolikt att han haft merkostnader för måltider och småutgifter medges avdrag vid förrättning inom riket med ett halvt maximibelopp (90 kr) och vid förrättning utom riket 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 (nattraktamente). Detta avdrag får dock inte överstiga vid förrättning inom riket ett halvt maximibelopp (90 kr) och vid förrättning utom riket ett halvt normalbelopp per natt.

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, som redovisas nedan. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Av punkt 3 a framgår avseende *tillfälligt arbete* och *dubbel bosättning* bl.a. 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 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.

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 medges endast om övernattnig på arbetsorten äger rum samt om avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Avdrag medges vid tillfälligt arbete under längst två år och vid dubbel bosättning under längst tre år för gifta och samboende par samt under längst ett år för ensamstående. 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. Skattskyldig som under de tre första månaderna av bortovaron medgetts avdrag enligt punkt 3 och som alltså uppbär nattraktamente, medges avdrag med belopp motsvarande erhållet traktamente, dock högst vid förrättning inom riket med ett halvt

maximibelopp (90 kr) och vid förrättning utom riket med ett halvt normalbelopp per natt. Ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Den schablonmässiga ökningen beräknas för skattskyldig som medgetts avdrag enligt punkt 3 och som alltjämt uppbär dagtraktamente, uppgå till 70 procent av helt maximibelopp (126 kr) per dag när arbetsorten är belägen inom riket och 70 procent av helt normalbelopp när arbetsorten är belägen utom riket. Ökningen beräknas för skattskyldig med arbetsort belägen inom riket som medges avdrag enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete uppgå till ett halvt maximibelopp (90 kr) per dag under de första tre månaderna och till 30 procent av helt maximibelopp (54 kr) för tid därefter och för skattskyldig med arbetsort belägen utom riket till ett halvt normalbelopp per dag under de första tre månaderna och till 30 procent av helt normalbelopp för tid därefter. För skattskyldig som medges avdrag enligt bestämmelserna om dubbel bosättning beräknas den schablonmässiga ökningen uppgå till 30 procent av helt maximibelopp (54 kr) eller normalbelopp per dag.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkterna 3 eller 3 a 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.

Enligt punkt 3 d av anvisningarna till 33 § KL har skattskyldig som vid förrättning utom Sverige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 också rätt till avdrag för kostnader för medföljande barns grundläggande skolgång i förrättningslandet med belopp motsvarande den faktiska utgiften för den tid under vilken avdragsrätt föreligger enligt punkt 3.

Bakgrund

Genom 1990 års skattereform infördes bestämmelsen om tidsbegränsad avdragsrätt samt möjligheten att i vissa situationer få avdrag även för tid efter denna begränsning. Någon uttrycklig bestämmelse härom hade inte tidigare funnits men för avdrag vid tjänsteresor gällde enligt praxis en tvåårsgräns. Av förarbetena till skattereformen (prop. 1989/90:100 s. 360) framgår att denna praxis även fortsättningsvis skulle vara huvudregeln. Mot bakgrund av att långvariga bortavistelser borde behandlas mer likformigt än vad som då var fallet uttalades vidare att tvåårsbegränsningen borde lagfästas även vid s.k. tillfällig anställning.

Under taxeringsåren 1984 – 1991 gällde en särreglering för skattskyldiga med arbete inom byggnads- och anläggningsbranschen. För skattskyldig som vid arbete inom nämnda bransch fortlöpande hade haft sin arbetsplats förlagd till en och samma ort utanför den vanliga verksamhetsorten under längre tid än två år, förelåg även för tid efter två års bortovaro rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. Av förarbetena till införandet av denna särreglering (prop. 1983/84:68 s. 8) framgår bl.a. följande.

Organisationer, som representerar anställda inom byggnads- och anläggningsbranschen, har gjort framställningar om att schablonregeln vid tjänsteresa skall få tillämpas även efter tvåårsperiodens utgång för anställda inom de nämnda branscherna. Som skäl härför har åberopats att kostnadsituationen för de byggnads- och anläggningsanställda inte förändras tvärt efter en viss tidpunkt utan fastmer är tämligen konstant under hela den tid som anläggningsarbetet pågår. Vidare har man pekat på bl.a. de problem med bevisning som uppkommer för de skattskyldiga vid övergången från en schabloniserad metod för beskattning till ett system som innebär att varje avdragspost måste särredovisas och verifieras. Som typiska anläggningsarbetsplatser har nämnts bl.a. kraftverksbyggen. Arbetet med att uppföra sådana anläggningar har sagts i allmänhet pågå mellan två och fem år. Det har uppgetts att det inte finns någon reell möjlighet till fast bosättning på arbetsorten för vare sig den skattskyldige eller hans familj.

Departementschefen ansåg (s. 9) att mycket talade för att reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader för framtiden borde bygga på en mer restriktiv bedömning. I avvaktan på ett närmare ställningstagande fann han det med hänsyn till de speciella förhållanden som gällde för den ovan beskrivna kategorien av anställda inom byggnads- och anläggningsbranschen påkallat att i någon mån mildra de effekter som en strikt tillämpning av då gällande regler skulle ha inneburit för deras del. De borde därför även efter tvåårsperiodens utgång under ett övergångsskede medges avdrag med dels belopp motsvarande faktiska utgifter för logi på arbetsorten, dels visst belopp för övriga kostnader.

Som ovan nämnts lagstodgades genom skattereformen en tidsmässig avdragsbegränsning om två år med möjlighet att i vissa situationer få avdrag även för längre tid. Vid samma tillfälle upphävdes särregleringen för anställda inom byggnads- och anläggningsbranschen. Av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 360) framgår bl.a. följande.

Som ovan nämnts finns det dock grupper som kräver särskild hänsyn vid utformningen av reglerna eftersom en fast bosättning på arbetsplatsen i en

del fall är orealistisk. Här bör en möjlighet till undantag från tidsbegränsningen öppnas. Den föreslagna bestämmelsen bör gälla vid såväl s.k. tillfällig anställning som vid dubbel bosättning. Till de yrkeskategorier som kan komma i fråga hör de som arbetar inom byggnads- och anläggningsbranschen. Den tidsbegränsade särregel som införts i nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen för dessa kategorier behöver därför inte förlängas.

Med anledning av införandet av bestämmelserna om tjänsteställe för nationella experter vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ samt lärare vid Europaskolorna uttalades i förarbetena till lagstiftningen (SOU 1995:89 s. 88) bl.a. följande.

Avdrag för ökade levnadskostnader medges normalt vid tidsbegränsade eller kortvariga anställningar. Arbeta som nationell expert får anses tillhöra denna grupp. Avdrag medges under längst två år, men även under längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det. Eftersom nationella experter tjänstgör i längst tre år och förlängning inte är möjlig, torde de medges avdrag även efter de första två åren.

I specialmotiveringen (prop. 1995/96:152 s. 90) anfördes bl.a. följande.

När det gäller nationella experter är anställningens natur sådan att de torde medges avdrag under hela sin tjänstgöring. Dels har de kvar sin anställning i hemlandet med full lön, dels kan arbetet som expert inte förlängas. Lärare vid Europaskolorna däremot torde – i de fall dubbel bosättning inte föreligger – inte komma i fråga för avdragsrätt för längre tid än två år. Deras första förordnande är på två år men tjänstgöringen kan förlängas upp till nio år.

Av Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om avdrag för ökade levnadskostnader och för kostnader för hemresor m.m. (RSV S 1997:20) framgår bl.a. följande.

Om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det får undantag från tidsbegränsningen göras. Till de arbeten som kan komma ifråga hör arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen. Här kan det röra sig om projekt som tar längre tid än två år att fullfölja. Även uppdrag som ledamot av riksdagen, liksom vissa kommittéuppdrag, har långvarig karaktär.

Några övriga uttalanden i förarbeten eller praxis avseende andra yrkeskategorier än de ovan nämnda förekommer inte. Rättsläget avseende vad som avses med begreppen "anställningens natur" och "andra särskilda skäl" får därför betecknas som oklart. Skattemyndigheternas inställning till avdrag i aktuellt avseende är restriktiv, vilket medfört att det i realiteten mycket sällan medges avdrag under längre tid än två år.

2.2 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, enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen (1997:483) följande i preliminärskattehänseende. Från sådan ersättning skall skatteavdrag göras endast till den del ersättningen överstiger de schablonbelopp som anges i punkterna 3 och 3 a eller, när det gäller kostnad för logi, den faktiska utgiften. Om en tjänsteresa, där avdragsrätten bedöms enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete eller dubbel bosättning, varar mer än två år på samma ort eller, för de ovan beskrivna nationella experterna vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ och lärarna vid Europaskolorna, tre år på samma ort, skall skatteavdrag beräknas på hela ersättningen. Skattemyndigheten får dock, efter ansökan av den som betalar ut ersättningen, besluta att skatteavdraget skall göras endast till den del ersättningen överstiger ovan nämnda schablonbelopp även under en viss längre tid. Den s.k. dispensregeln tillkom, i sin ursprungliga lydelse, genom skattereformen och hade till och med den 31 december 1997 sin motsvarighet i 10 § uppbördslagen (1953:272).

Kammarrätten i Göteborg har i dom den 2 december 1996 (mål nr 8204-1995) prövat tillämpningen av dispensregeln. Frågan i målet var om dispens enligt dåvarande 10 § uppbördslagen skulle meddelas. Avgörande vid en sådan prövning är om avdragsrätt för ökade levnadskostnader för den enskilde föreligger med hänsyn till anställningens natur eller andra särskilda skäl. I målet var det fråga om ett projekt som var avgränsat till byggandet av vissa bergum i Saudiarabien och där den organisation som arbetade med projektet skulle komma att upplösas efter färdigställandet av bergummen. Kammarrätten fann, bl.a. med hänsyn till uppdragets karaktär, att förutsättningar för dispens förelåg. Riksskatteverket har överklagat domen till Regeringsrätten, som vid dags datum inte har avgjort målet (mål nr 921-1997).

2.3 Arbetsgivaravgifter

Av 2 kap. 3 § första stycket lagen (1981:691) om socialavgifter framgår att med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen undantas vid beräkning av preliminär A-skatt.

2.4 Kontrolluppgiftsskyldighet

Enligt 3 kap. 5 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) skall arbetsgivare, som vid arbetstagarens tjänsteresa har utbetalat ersättning för ökade levnadskostnader som understiger eller motsvarar de belopp för vilka arbetstagaren har rätt till avdrag med eller såvitt gäller ersättning för kostnad för logi den faktiska kostnaden, i kontrolluppgiften ange att sådan ersättning har utbetalats. Det utbetalda beloppets storlek behöver inte anges. Uppgift härom skall emellertid lämnas efter föreläggande av skattemyndigheten.

Ersättning för ökade levnadskostnader som enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag, skall, enligt 3 kap. 9 § andra stycket LSK, i kontrolluppgift anges som lön, arvode eller motsvarande. Har ersättning som inte skall ligga till grund för beräkning av skatteavdrag utgått för en eller flera tjänsteresor som omfattat en sammanhängande period av mer än tre månader, skall detta anges i kontrolluppgift som också skall innehålla upplysning om i vad mån fråga är om inrikes eller utrikes förrättning.

3 Utländsk rätt

3.1 Danmark

I Danmark kan skattefri ersättning enligt schablon utbetalas till arbetstagare för resekostnader och andra merutgifter som drabbar denne vid tillfällig resa i tjänsten som innebär att han inte har möjlighet att övernatta i sin vanliga bostad. Sådan ersättning kan även utbetalas till arbetstagare som på grund av avståndet mellan sin vanliga bostad och en tillfällig arbetsplats inte har möjlighet att övernatta i bostaden. Skattefri ersättning kan inte utbetalas när arbetsgivaren helt eller delvis har betalat utgifterna efter räkning. De skattefria beloppen uppgår vid resa inom Danmark för närvarande till 263:45 danska kronor för kost och 146 danska kronor för logi⁴. För vissa yrkeskategorier gäller andra belopp. Vid resa utom Danmark uppgår de skattefria beloppen till särskilt fastställda belopp för respektive land. Om arbetet är förlagt till samma arbetsplats längre tid än 28 dagar nedsättes beloppen från och med den 29:e dagen till två tredjedelar vid resa inom Danmark och till tre fjärdedelar vid resa utom Danmark. Om ersättning utbetalas med högre belopp än fastställt schablonbelopp anses hela beloppet som arbetstagarens personliga inkomst, som skall tas upp till beskattning. Har arbetsgivaren emellertid betraktat den del av ersättningen som överstiger schablonbeloppet som lön och betalat arbetsgivaravgifter på denna del behöver arbetstagaren enbart ta upp den överskjutande delen till beskattning. Om förutsättningarna för erhållande av skattefri ersättning är uppfyllda men utbetalning inte har skett eller har skett med belopp som understiger fastställt schablonbelopp är arbetstagaren berättigad till avdrag för mellanskillnaden mellan erhållet belopp och schablonbeloppet.

Förändringar av bestämmelserna har genomförts med verkan från och med den 1 april 1999. Då införs en lagstadgad tidsbegränsning för hur länge ett arbete kan betraktas som tillfälligt. Skattefri ersättning kan för tid efter nämnda datum utbetalas vid resa inom landet under högst

⁴ 100 danska kronor motsvarades den 27 april 1998 av 112:60 svenska kronor.

tre månader och vid resa utom landet under högst sex månader. Skattefri ersättning kommer inte att kunna utbetalas för logikostnader. Avdrag kan emellertid medges för dokumenterade logikostnader. Vidare införs ett schablonbelopp om 256 danska kronor per dygn för kostnader för kost och småutgifter, som skall gälla för samtliga yrkeskategorier och oavsett om resan sker inom eller utom landet. Som en följd av det nämnda upphör bestämmelsen om reducering av ersättningen efter 28 dagars bortovaro. Bestämmelserna vid resa utom landet kommer att vara genomförda fullt ut den 1 januari 2001. För tid därefter kan Ligningsrådet höja det fastställda schablonbeloppet om 256 danska kronor med 100 danska kronor för länder med väsentligt högre levnadsomkostnader än Danmark.

Avdrag för kostnader för kost och logi kan under vissa förutsättningar medges gifta eller sammanboende som på grund av arbete tillfälligt upprätthåller "dobbelt hushåll". Detta får närmast anses motsvara de svenska bestämmelserna om tillfälligt arbete. En förutsättning för avdrag är att den dubbla bosättningen beror på förvärvsmässiga förhållanden och att dessa förhållanden är tillfälliga. Tillfällighetskravet anses normalt inte uppfyllt om den skattskyldige tillträder en fast anställning. Enligt de danska skattemyndigheternas praxis är det en förutsättning för avdrag att de tillfälliga förhållandena inte föreligger under längre tid än två år såvida det inte finns särskilda omständigheter. För rätt till avdrag skall merkostnadernas storlek dokumenteras. Arbetstagare som bor vid arbetsplatsen medges avdrag med 400 danska kronor per vecka utan att någon dokumentation av merkostnaderna behöver presenteras.

Gift person från utlandet som upprätthåller tillfälligt bostad och anställning i Danmark är, om han är skattskyldig i Danmark och under förutsättning att bostad samtidigt upprätthålles i hemlandet, berättigad till avdrag för "dobbelt hushåll". Avdrag medges under de första två åren som arbetstagaren uppehåller sig i Danmark.

3.2 Norge

I Norge medges skattskyldig avdrag för merkostnader för kost och logi när denne på grund av sitt arbete måste övernatta utanför sin vanliga bostad. Avdrag medges oavsett om övernattningsbostaden är en varaktig ordning eller en tillfällig ordning på grund av att den skattskyldige har ett tillfälligt arbete på annan arbetsplats än den ordinarie. Avdrag medges oavsett för hur lång tid förhållandena råder. När den skattskyldige kan dokumentera utgifterna för kost och logi medges

avdrag med faktisk kostnad. När den skattskyldige inte kan dokumentera merutgifterna för kost medges avdrag enligt schablon. En förutsättning för att få avdrag enligt schablon är att utgifterna i sin helhet bärs av den skattskyldige och inte till någon del är subventionerade av arbetsgivaren. För det fall arbetsgivaren tillhandahåller t.ex. fri lunch medges avdrag endast om den skattskyldige kan dokumentera merkostnaderna. Schablonbeloppens storlek är beroende av hur den skattskyldige har inrättat sitt boende. För närvarande uppgår schablonbeloppen vid inrikes tjänsteresa till 425 norska kronor per dygn när den skattskyldige bor på hotell och själv betalar frukosten, 370 norska kronor när den skattskyldige bor på hotell och får avdrag för utgifter till logi inklusive frukost, 221 norska kronor när den skattskyldige bor på pensionat, i hyresrum eller barack utan kokmöjligheter, 146 norska kronor när den skattskyldige bor privat eller i hyresrum, barack, lägenhet med kokmöjligheter⁵. Vid utrikes tjänsteresa medges, under förutsättning att den skattskyldige bor på hotell, avdrag med särskilt fastställda belopp för respektive land. Bor den skattskyldige inte på hotell medges avdrag enligt den schablon som gäller för boende på pensionat vid inrikes tjänsteresa. Avdrag för logi medges endast för dokumenterade kostnader vid både inrikes och utrikes tjänsteresa. Avdrag för logikostnader vid övernattning i egenägd campingvagn eller barack medges emellertid enligt schablon med 40 norska kronor per dygn.

Avdrag för kostnader för kost och logi medges inte person från utlandet som på grund av arbete i Norge måste upprätthålla bostad utanför sitt hemland.

3.3 Finland

I Finland är dagtraktamente och logiersättning som arbetsgivaren betalat för en arbetsresa inte skattepliktig inkomst bl.a. när arbetsresan varar längre tid än ett dygn men ändå kan betraktas som tillfällig. Skattestyrelsen beslutar om grunderna för skattefrihet och hur stora belopp av kostnaderna för arbetsresorna som skall anses som skattefria. Dessa beslut är bindande. Således är en ersättning som betalats i överensstämmelse med förmånligare grunder (t.ex. stadganden i ett kollektivavtal) eller som överstiger beslutets belopp skattepliktig till den del den avviker från beslutet. Om ersättningen överensstämmer med skattestyrelsens beslut kan den inte anses vara skattepliktig

⁵ 100 norska kronor motsvarades den 27 april 1998 av 103:35 svenska kronor.

inkomst, även om kostnaderna i verkligheten varit mindre än det fastställda beloppet. Beloppen i skattestyrelsens beslut är de maximibelopp som skall anses vara skattefria. Om det dagtraktamente som utbetalas är lägre än beslutets maximibelopp får den skattskyldige dra av skillnaden mellan verkliga kostnader och uppbyggt traktamente om han inger en utredning om de verkliga kostnaderna. Maximibeloppet för dagtraktamente är 151 finska mark.⁶ Maximibeloppet för logiersättning är det belopp som kan styrkas. Vid utrikes arbetsresa är maximibeloppen för dagtraktamente särskilt fastställda för olika länder. Maximibeloppet för logiersättning är det belopp som verifikat eller annan utredning visar. Även om den skattskyldige inte erhållit ersättning för kostnader för arbetsresa från arbetsgivaren har han rätt till avdrag för sådana kostnader, om dessa kan visas. Det finns inget krav på att arbetsresan skall ha beordrats av arbetsgivaren, vilket innebär att frilansare och andra som på egna initiativ sökt sig till ett särskilt arbetsställe utanför sin bostadsort är i samma ställning som den som på order av arbetsgivaren arbetar under samma omständigheter.

En förutsättning för att resekostnadsersättningen skall vara skattefri är att resan kan betraktas som tillfällig. Någon uttalad tidsgräns finns inte. Om arbetet vid samma arbetsobjekt kan beräknas vara så länge att den skattskyldige rimligtvis kunde flytta till den ort där arbetet utförs och bosätta sig där, kan resan inte betraktas som tillfällig, även om den skattskyldiges familj bor på annan ort. Om en skattskyldig som arbetar vid ett arbetsobjekt som varar en begränsad tid, på grund av sitt arbete måste bo i tillfälliga bostadsutrymmen under omständigheter där det inte rimligtvis kan krävas att han flyttar sin bostad till den plats där arbetet utförs, kan även en arbetsresa som är långvarig anses som tillfällig. När det avgörs om resan är tillfällig måste man således beakta bl.a.

- om arbetsobjektet är kortvarigt (byggnads- och skogsbranschen),
- om den skattskyldige, när arbetsobjektet är långvarigt, utför ett på förhand fastställt kortvarigt arbetsskede,
- om den skattskyldige bibehåller sin egentliga arbetsplats vid sin arbetsgivares andra verksamhetsställe och
- de åtgärder som den skattskyldige vidtagit för att ordna sitt och sin familjs boende.

Några regler avseende avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning finns inte. Det enda undantaget är att skattskyldig

⁶ 100 finska mark motsvarades den 27 april 1998 av 141:55 svenska kronor.

medges avdrag när denne arbetar som tillfällig vikarie och samtidigt har en ordinarie tjänst på den bostadsort där familjen är bosatt.

4 Problembeskrivning

Av direktiven framgår att det i olika sammanhang har hävdats att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader, framför allt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, är svåra att tillämpa och att skattemyndigheternas tillämpning av dessa bestämmelser inte är enhetlig. De olika tidsgränserna för avdragsrätten har också uppfattats som oklara, särskilt i vilka fall det finns skäl att medge avdrag under längre tid än den som uttryckligen anges i lagtexten. För rätt till avdrag vid tjänsteresa och tillfälligt arbete under längre tid än två år och vid dubbel bosättning under längre tid än tre år för gifta eller sammanboende par samt ett år för ensamstående, krävs att anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det. Någon vägledande praxis beträffande vad som avses med begreppen ”anställningens natur” och ”andra särskilda skäl” finns inte. Bortsett från de tidigare refererade uttalandena förekommer det inte några förarbetsuttalanden som kan ge vägledning. Detta har, såsom det också framhålls i direktiven, kommit att innebära att nuvarande bestämmelser är svåra att tillämpa och att skattemyndigheternas tillämpning inte är enhetlig. Det går inte att med säkerhet fastställa antalet personer som är berörda av bestämmelserna men det kan i vart fall antas att antalet yrkeskategorier som berörs kommer att bli fler, bl.a. med anledning av att antalet tidsbegränsade projektanställningar kan förväntas öka. Mot denna bakgrund skall utredningen enligt direktiven undersöka om bestämmelserna är ändamålsenliga och uppfyller de krav på enkelhet och tydlighet som den ökade rörligheten på arbetsmarknaden ställer.

Utredningen har delvis initierats av byggandet av Öresundsbron eftersom ett flertal av de i byggnadsprojektet anställda under 1998 kommer att ha uppburet traktamente under längre tid än två år. Uppgifter har inhämtats från det svenska bolaget Sundlink Contractors HB och det danska bolaget Öresund Tunnel Contractors I/S, som på uppdrag av delägarna i Öresundskonsortiet bygger bron respektive tunneln. Företrädare för Sundlink Contractors HB har därvid uppgivit i huvudsak följande. I detta bolag arbetar ca 140 personer som uppbär traktamente på grund av att de kommer från andra delar av Sverige och

som har anställningstider överstigande två år. För dessa har arbetsgivaren ansökt om dispens enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen från skyldigheten att verkställa fullt skatteavdrag för hela den ersättning som skall utbetalas och som hänför sig till anställningstid överstigande två år. Ansökningarna har avslagits av ett flertal skattemyndigheter. Företrädare för Öresund Tunnel Contractors I/S har uppgivit bl.a. följande. I detta bolag arbetar ca 450 svenskar som uppbär traktamente och som har anställningstider överstigande två år. Avsikten är att traktamente skall utbetalas för hela anställningstiden. Det är dock oklart om de anställda svenskarna har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader under längre tid än två år. Sammanlagt rör det sig således om ca 600 svenskar för vilka rätten till avdrag för ökade levnadskostnader på grund av tjänsteresa eller tillfälligt arbete under längre tid än två år nu aktualiseras.

Företrädare för både arbetsgivar- och arbetstagarorganisationer inom byggnads- och anläggningsbranschen har vid ett flertal tillfällen framfört kritik mot gällande regler i aktuellt avseende. Senaste skrivelsen har inlämnats till utredningen av Byggentreprenörerna, Byggnadsarbetareförbundet, Ledarna och SEKO. Den kritik som framförts kan sammanfattas enligt följande. Som lagtexten är utformad är det omöjligt att sluta sig till vad som inträffar i skatte- och avgiftshänseende efter två års anställning. Skattemyndigheterna är mycket restriktiva med att medge avdrag under längre tid än två år. Det är nödvändigt både för företagen och de arbetssökande att kunna förutse skattekonsekvenserna av anställningar vid större projekt. Särregeln för anställda inom deras bransch som gällde vid 1984–1991 års taxeringar togs visserligen bort i samband med 1990 års skattereform, men av uttalanden i propositionen framgår att någon ändring av då gällande rätt inte avsågs. På senare år har produktionen till stor del inriktats på infrastrukturen. Dessa uppdrag är ofta omfattande och har lång genomförandetid, exempelvis Öresundsbron. Att begära att en svensk byggnadsarbetare skall flytta utomlands på grund av detta arbete ter sig orimligt. Inom byggnadsbranschen är kravet på rörlighet en del av anställningens natur. Byggnadsarbetare är ofta skyldiga att utföra arbeten inom stora geografiska områden och arbetets tidsmässiga längd kan vara obestämd. Någon borte tidsgräns för avdrag utöver tvåårsperioden finns inte angiven i lagen.

Även Försvarsmakten har i en till utredningen inlämnad skrivelse framfört kritik mot utformningen samt tillämpningen av gällande bestämmelser. För yrkesofficerare är tillfälliga arbeten ett naturligt och för många ett regelbundet inslag i anställningen. I januari 1998 innehade ca 1 000 yrkesofficerare, av totalt ca 15 500 anställda

yrkesofficerare, tillfälligt arbete utanför hemförbandet. Ett problem med nu gällande bestämmelser är den osäkerhet som råder för den enskilde huruvida han är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader även för tid efter två år. Försvarsmaktens uppfattning är att olika lokalkontor vid skattemyndigheterna har olika uppfattningar om hur bestämmelserna skall tillämpas. Med hänsyn till den osäkerhet som föreligger väljer många yrkesofficerare att återgå till sitt hemförband i stället för att ytterligare något år inneha ett tillfälligt arbete vid framför allt någon av staberna eller Försvarsmaktens skolor. Försvarsmakten ser det som önskvärt om rätten till avdrag utökas till tre år samt, när särskilda skäl föreligger, till fyra år. Alternativt föreslås att, utifrån gällande bestämmelser, yrkesofficerare specificeras som en särskild yrkesgrupp som med hänsyn till särskilda skäl medges avdrag under fyra år.

Utredningen har vidare haft överläggningar med företrädare för näringsliv, arbetsgivarorganisationer samt Riksskatteverket för att härigenom försöka utröna vilka praktiska problem som dessa företrädare har uppmärksammat.

Någon undersökning av hur många ansökningar om dispens, enligt då gällande 10 § uppbördslagen, som inlämnades under 1997 har inte företagits. Riksskatteverkets uppskattning av antalet visar emellertid att det rör sig om ett fåtal och att skattemyndigheterna har observerat en markant minskning av antalet. Fram till och med utgången av 1993 behövde arbetsgivaren ansöka om dispens redan efter det att ersättning utbetalats under tre månader. Från och med den 1 januari 1994 gäller nuvarande tvåårsregel. Denna förändring får antas vara den främsta orsaken till minskningen av antalet ansökningar. Det går inte att från statistik utläsa hur många skattskyldiga som vid tjänsteresa och tillfälligt arbete yrkar avdrag för ökade levnadskostnader under längre tid än två år. Med hänsyn härtill är det vanskligt att uppskatta antalet personer som är berörda av de bestämmelser som kritiken främst riktas mot.

Utredningsuppdraget skall bedrivas i två etapper. Såsom framgår av direktiven skall detta första betänkande innehålla förslag till förändringar av bestämmelserna vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten. Mot bakgrund av vad som framkommit vid probleminventeringen är det utredningens uppfattning att störst tillämpningsproblem vållar bestämmelsen om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten och tillfälligt arbete under längre tid än två år. Utredningens arbete har därför i första hand kommit att inriktas på att försöka förenkla dessa bestämmelser och göra dem mer förutsebara.

5 Överväganden och förslag

Förslag: Vid tjänsteresa och tillfälligt arbete skall avdrag medges för ökade levnadskostnader under hela den tid som tjänsteresan respektive det tillfälliga arbetet pågår. Avdrag skall medges med faktisk kostnad för logi under förutsättning att denna kan visas. Skattskyldig som inte kan visa kostnaden för logi skall medges avdrag enligt schablon med ett halvt maximibelopp när arbetsorten är belägen inom riket och med ett halvt normalbelopp när arbetsorten är belägen utom riket. Avdrag för kostnad för måltider och småutgifter skall för tid efter två års bortovaro medges med 30 procent av maximi- respektive normalbeloppet. Regeln i 8 kap. 19 § skattebetalningslagen om arbetsgivares möjlighet att ansöka om dispens från skyldigheten att göra skatteavdrag skall upphöra att gälla.

Enligt direktiven har utredningen bl.a. till uppgift att göra en översyn av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader. Bestämmelserna om sådana avdrag vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning är nära förknippade med varandra. Med hänsyn härtill skulle det vara naturligt att vid ett och samma tillfälle föreslå helhetslösningar som tar sikte på alla tre situationerna. Som redovisats tidigare är det emellertid utredningens uppgift att i ett första skede redovisa förslag till förändringar avseende avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete utanför den ordinarie bostadsorten. Detta innebär att utredningen först i samband med slutbetänkandet kan presentera ett fullständigt förslag såvitt gäller avdragsrätten för ökade levnadskostnader. Ambitionen är att det förslag som utredningen nu lägger fram och som är mycket begränsat skall passa in i ett framtida reformerat avdrags-system för ökade levnadskostnader.

Med den uppläggnings arbetet fått har inte heller slutlig ställning tagits till flera av de frågor av principiell natur som väckts i direktiven, exempelvis om det är lämpligt att bestämmelserna om tillfälligt arbete

tillämpas beträffande tjänsteresor som varar längre tid än tre månader på samma ort.

Utredningens arbete har hittills givit vid handen att behovet av att reformera reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete i första hand gör sig gällande när tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet varat längre tid än två år på samma ort. Inriktningen av arbetet har därför blivit att först behandla avdragsfrågorna för tid efter två år. Om en förändring av dessa bestämmelser får direkta återverkningar på de bestämmelser som gäller för tid före två år har detta beaktats i betänkandet. Det nämnda hindrar givetvis inte att utredningen i ett senare skede kommer att behandla ytterligare frågor avseende avdrags-situationen för tiden såväl före som efter den nuvarande tvåårs-periodens utgång.

För att avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete skall medges under längre tid än två år, och vid dubbel bosättning under längre tid än tre respektive ett år, krävs att anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det. Som tidigare nämnts föreligger tillämpningssvårigheter beträffande vad som avses med begreppen "anställningens natur" och "andra särskilda skäl". Vägledande praxis saknas och klagörande uttalanden finns inte heller i förarbetena. Skattemyndigheternas restriktiva inställning i frågan har medfört att det mycket sällan medges avdrag under längre tid än två år. Någon möjlighet att erhålla förhandsbesked i aktuellt avseende finns i praktiken inte. Även om en arbetsgivare beviljas dispens enligt 8 kap. 19 § skattebetalningslagen från skyldigheten att verkställa skatteavdrag på hela den utbetalda ersättningen för tid utöver två år, är detta dispensbeslut inte bindande vid den enskildes taxering. En arbetstagare som uppburit traktamente under längre tid än två år kan således vid inkomsttaxeringen vägras avdrag för ökade levnadskostnader trots att arbetsgivaren erhållit ovan nämnda dispens. Mot denna bakgrund kan det konstateras att den nuvarande ordningen med "ventil" och dispensregel framstår som otillfredsställande. Den kritik av dessa regler som framförts av företrädare för både arbetsgivare och arbetstagare avser också huvudsakligen den omständigheten att det råder stor osäkerhet om avdragsrätt föreligger och i så fall för hur lång tid. Den enskilde kan inte innan arbetet påbörjas överblicka hur frågan om avdragsrätt kan komma att bli bedömd vid taxeringen. Eftersom avdragsfrågan har betydelse för det ekonomiska utfallet av anställningen, är ett besked i frågan således av stor vikt för den enskilde. Det kan också upplevas som stötande att arbetstagare med skilda hemorter behandlas olika vid taxeringen beroende på vilken tolkning av "ventilen" som skattemyndigheterna gör. Utredningen har i och för sig inte undersökt i

vilken utsträckning tillämpningen skiljer sig åt mellan skattemyndigheterna, men det ligger i sakens natur att det föreligger en risk för olikartad tillämpning med den utformning som reglerna har idag. För arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen, vilka enligt den särskilda lagstiftning som gällde åren närmast före skattereformen hade en långtgående avdragsrätt, kan, mot bakgrund av förarbetsuttalanden, den nuvarande tillämpningen av bestämmelserna upplevas som en oförklarlig skärpning av praxis. Från arbetsgivarhåll har, utöver rekryteringssvårigheter, anförts att förhållandet med en i praktiken strikt upprätthållen tvåårsgräns medför en sakligt sett omotiverad personalomsättning med ökade kostnader som följd. Utredningens uppgift är mot denna bakgrund att föreslå bestämmelser som är enkla att tillämpa och lätta att förutse konsekvenserna av ur avdragssynpunkt. Bestämmelserna bör inte motverka en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden.

För att komma till rätta med de problem som lagstiftningen idag ger upphov till har utredningen övervägt olika alternativ. Mot bakgrund av den anförda osäkerheten som finns inbyggd i dagens system har det för utredningen framstått som angeläget att, om möjligt, eliminera behovet av "ventil" och dispensregel av de slag som finns idag. Denna inriktning medför att varje form av förslag som i sig inrymmer en borte tidsgräns med möjlighet till förlängning inte kan uppfattas som en lösning på problemet. Utredningen har bl.a. övervägt en lösning där rätten till avdrag förlängs från nu gällande två år med viss begränsad möjlighet till avdrag under längre tid, till fyra år utan avdragsmöjlighet under längre tid. Det är enligt utredningen dock inte självklart att en sådan lösning kan uppfattas som tillräcklig i alla situationer. Stora projekt rörande infrastrukturen kan naturligtvis pågå under längre tid än fyra år även om antalet arbetstagare som är verksamma under hela projekttiden inte är så stort. Visserligen försvinner problemen med den osäkerhet som föreligger beträffande avdragsrätten men det är inte säkert att problemen med personalomsättning försvinner. En sådan tidsgräns kan inte heller antas förbli absolut eftersom kraven på att få göra undantag härifrån kan väntas bli stora vid omfattande samhällsprojekt. Det är utredningens uppfattning att varje form av tidsgräns framstår som konstlad eftersom det inte är givet att storleken av de ökade levnadskostnaderna styrs av den tidsgräns lagstiftaren ställer upp. Således anser vi inte heller att det är en lämplig lösning att, såsom de danska bestämmelserna är utformade, fastslå absoluta tidsgränser för hur lång tid ett arbete kan betraktas som tillfälligt. Utredningen har i stället valt att söka lösningen i en annan riktning.

Inledningsvis vill utredningen peka på de skillnader som vi anser föreligga mellan de olika kostnadsposterna som ingår i begreppet ökade levnadskostnader. Levnadskostnaderna kan i nu aktuellt sammanhang sägas bestå av tre delar; kostnad för logi, måltider och småutgifter. Av dessa kostnader utgör logikostnaden typiskt sett en konstant merkostnad under hela bortovaron medan kostnader för måltider och småutgifter bör kunna anpassas till en lägre nivå och således inte är konstanta till sin storlek under hela bortovaron.

Avseende avdrag för kostnad för logi gör utredningen följande överväganden. Kostnaden är faktisk, oftast konstant till sin storlek och finns under hela bortovaron. Någon förändring av logikostnadens storlek kan inte sägas uppstå med anledning av att en viss tidsgräns passeras. Utredningen anser därför att det är olämpligt att behålla den nuvarande tvåårsgränsen beträffande avdragsrätten för logikostnader. Kostnaden bör i stället vara avdragsgill under hela den tid som tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår. För rätt till avdrag för faktisk logikostnad under hela bortovaron talar enligt utredningen rättviseskäl, bl.a. därför att den enskilde åsamkas en direkt merkostnad med anledning av tjänstgöringen. En förutsättning för att avdrag skall medges är naturligtvis att samtliga kriterier för avdragsrätt vid tjänsteresa respektive tillfälligt arbete är uppfyllda, exempelvis vad gäller krav på avstånd och övernattnig. Borttagandet av tvåårsgränsen är inte avsett att medföra någon generösare bedömning av frågan om en förrättning respektive anställning verkligen utgör en tjänsteresa respektive ett tillfälligt arbete. Avdrag skall även fortsättningsvis endast kunna medges så länge arbetet är att betrakta som tillfälligt. Det kan påpekas att en sådan bedömning skall göras även inom nu gällande tvåårsperiod. Ett arbete kan sålunda vara att betrakta som tillfälligt i högst ett år medan ett annat arbete kan vara att betrakta som tillfälligt under flera år. Utredningen är medveten om att kritik kan riktas mot hur begreppet tillfälligt arbete definieras idag. Avsikten är att återkomma till detta problem i det fortsatta utredningsarbetet.

På samma sätt som för närvarande bör också fortsättningsvis skattskyldig som vid tjänsteresa inte kan visa logikostnaden men uppbär nattractamente från arbetsgivaren kunna medges avdrag enligt schablon. Även denna avdragsrätt skall gälla så länge tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår.

Avseende den grupp skattskyldiga som inte uppbär tractamente gäller idag att avdragsrätt för logikostnad inte föreligger om inte den faktiska kostnaden kan visas. Denna situation kan upplevas som orättvis, bl.a. när arbetstagare som arbetar på samma arbetsplats har helt olika möjligheter till avdrag. Som exempel kan nämnas följande.

En arbetstagare som vid tjänsteresa uppbär natraktamente med 90 kr är berättigad till avdrag med motsvarande belopp. En arbetstagare som vid tjänsteresa inte uppbär traktamente eller en arbetstagare som har tillfälligt arbete är inte berättigade till avdrag för logikostnad när de har problem med att visa den faktiska kostnaden. De sist nämnda får i denna situation själva bekosta den merutgift som logikostnaden medför. Mot denna bakgrund talar både rättvise- och förenklingsskäl för att en regel bör införas som medger avdrag för logikostnad enligt schablon när kostnaden inte kan visas. Avdrag bör medges i alla situationer där den skattskyldige inte kan visa den faktiska logikostnaden. Exempel på sådana situationer kan vara boende i husvagn eller fritidsbostad, olika former av inneboende eller dylikt. Den skattskyldige måste dock kunna göra sannolikt att någon kostnad för logi förekommit. Avdrag skall medges så länge tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår. Enkelhetsskäl talar för att samma belopp bör gälla för den som uppbär natraktamente som för den som inte uppbär sådant traktamente. Avdrag för logikostnad skall således medges med ett halvt maximibelopp när arbetsorten är belägen inom riket och med ett halvt normalbelopp när arbetsorten är belägen utom riket. I realiteten kommer således alla nu aktuella arbetstagare, nämligen de som är på tjänsteresa med eller utan traktamente samt de som har tillfälligt arbete, att behandlas lika avseende rätten till avdrag för kostnad för logi på så sätt att alla medges avdrag med ett halvt maximibelopp respektive normalbelopp. Skattskyldig som uppbär traktamente har sålunda rätt till avdrag enligt schablon även om det erhållna traktamentet understiger denna schablon. Detta innebär en utökning av rätten till avdrag jämfört med de regler som gäller för närvarande. Motivet till denna förändring är som ovan nämnts att det i princip inte bör göras någon åtskillnad mellan de som uppbär och de som inte uppbär traktamente. Avdragsrätt skall gälla från det att tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet påbörjas och under hela den tid som arbetet pågår. Förslaget i denna del tar således även sikte på de bestämmelser som gäller för tid före två års bortovaro.

Vad därefter gäller kostnadsökning för måltid och småutgifter gör utredningen följande överväganden. En förutsättning för rätt till avdrag är naturligtvis att fråga är om merkostnad med anledning av tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet. Utredningen är inte övertygad om att kostnadsökningen för måltider och småutgifter kan betecknas som konstant. Det kan antas att många kategorier arbetstagare har möjlighet att relativt snabbt anpassa dessa kostnader till en lägre nivå medan andra arbetstagare inte har denna möjlighet. Någon entydig bild går ej att få i detta avseende, men generellt måste antas att merkostnader för

måltider och småutgifter är lättare att nedbringa än kostnader för logi. Kostnadsökningen för måltider och småutgifter kan således antas vara högre i ett inledningsskede men tendera att minska när den enskilde anpassar sig efter situationen för att nedbringa kostnaden. Det ter sig rimligt att kräva av den enskilde att han aktivt bidrar till att denna anpassning skall kunna ske. Sannolikt sker en sådan anpassning i huvudsak på ett tidigare stadium än vid den tvåårsgräns som gäller idag. I detta första skede har utredningen inte möjlighet att göra en fullständig översyn av de avdragsgilla schablonbeloppens storlek beträffande tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Avdragsrätt för den ökning i levnadskostnaderna som måltider och småutgifter kan orsaka för tiden fram till två år får därför övervägas i samband med den totala översyn som utredningen senare kommer att göra avseende den inledande tiden av tjänsteresan och det tillfälliga arbetet.

Större delen av de uppkomna merkostnaderna torde, för merparten av de skattskyldiga, kunna ha minimerats när bortovaron pågått under längre tid än två år. Vissa merkostnader kan dock generellt antas förekomma för denna tid även om den skattskyldige anpassat sig till förhållandena på arbetsorten och därigenom kunnat minska kostnaderna. Ett synsätt är att anta att storleken av dessa kostnader för tid efter två år är så ringa att kostnaderna bör betraktas som privata levnadskostnader för vilka avdragsrätt inte föreligger. Denna modell skulle således innebära att avdragsrätt för kostnad för måltider och småutgifter överhuvudtaget inte föreligger under längre tid än två år. Å andra sidan kan med fog hävdas att även om den skattskyldige aktivt begränsar sina levnadskostnader det i flertalet fall kan antas kvarstå merkostnader. Dessa kan exempelvis utgöras av utgifter för telefon, tidningar och tvätt men också av ett dyrare hushåll föranlett av att man i större utsträckning än vad som skulle ha varit fallet på bostadsorten är hänvisad till hel- och halvfabrikat eller näringsställen. Även om merkostnaderna kan nedbringas utgör de, i den mån de kvarstår, merkostnader till följd av tjänstgöringen och bör som sådana vara avdragsgilla. Mot denna bakgrund bör, på samma sätt som för logikostnad, avdrag medges under hela den tid tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår.

Att beräkna merkostnader för måltider och småutgifter i det enskilda fallet ställer sig svårt och är inte en fråga som lämpar sig för en prövning vid taxeringen. Avdrag bör i stället, som nu sker inom tvåårsperioden, av enkelhetsskäl medges enligt schablon. Som redan framhållits är skillnaden mellan olika skattskyldiga betydande när det gäller storleken på uppkomna merkostnader, inte minst beroende av

förhållandena på tjänstgöringsorten. Ett schablonbelopp bör bestämmas så att det tillgodoser flertalet skattskyldiga utan att ge omotiverade skatteförmåner. Beloppet får naturligtvis inte sättas så lågt att det framstår som försumbart. Utredningen har stannat för att avdrag enligt schablon för merkostnad för måltider och småutgifter av enkelhetsskäl medges med 30 procent av maximibeloppet (54 kr vid 1998 och 1999 års taxeringar) vid arbetsort belägen inom riket och med 30 procent av normalbeloppet vid arbetsort belägen utom riket. Dessa belopp motsvarar vad den som har tillfälligt arbete medges avdrag med för tid från tre månader och upp till två år och vad den som på grund av dubbel bosättning medges avdrag med från första dagen och fram till tre år för gifta eller sammanboende par och fram till ett år för ensamstående skattskyldiga. För den som vid tjänsteresa inom riket uppbär traktamente minskar således avdraget från 70 procent av maximibeloppet (126 kr) för tid före två år, till 30 procent av maximibeloppet (54 kr) för tid efter två år medan det för den som vid tjänsteresa inte uppbär traktamente eller den som har tillfälligt arbete inte blir någon beloppsmässig förändring för tid efter två år jämfört med tid före två år. Utredningens avsikt är emellertid att i slutbetänkandet presentera en fullständig översyn av de avdragsgilla schablonbeloppens storlek beträffande tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Det kan ändå i nuläget konstateras att utredningen är av den uppfattningen att det föreligger en omotiverad skillnad vad gäller schablonbeloppens storlek mellan dem som uppbär traktamente vid tjänsteresa jämfört med dem som är på tjänsteresa utan traktamente eller har tillfälligt arbete.

Sammanfattningsvis föreslås beträffande ökade levnadskostnader att rätt till avdrag skall föreligga under hela den tid som tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet varar. För den som inte kan visa logikostnaden, men gör sannolikt att sådan kostnad förekommit, föreslås att rätt till avdrag för logikostnad skall föreligga enligt schablon när arbetsorten är belägen inom riket med ett halvt maximibelopp, d.v.s. 90 kr vid 1998 och 1999 års taxeringar, och när arbetsorten är belägen utom riket med ett halvt normalbelopp. Avseende kostnad för måltider och småutgifter föreslår utredningen att avdrag för tid efter två år skall medges med 30 procent av maximibeloppet (54 kr) respektive 30 procent av normalbeloppet. En tidsmässig utökning av rätten till avdrag för ökade levnadskostnader innebär att även avdragsrätten för vissa skolavgifter enligt punkt 3 d av anvisningarna till 33 § KL utökas tidsmässigt.

1. 引言
 2. 研究背景
 3. 研究目的
 4. 研究方法
 5. 研究结果
 6. 结论
 7. 参考文献
 8. 附录
 9. 致谢
 10. 联系方式

6 Ekonomiska effekter

Vid 1997 års taxering uppskattades medgivna avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning samt kostnader för hemresor uppgå till ca 980 miljoner kronor. Med en genomsnittlig marginals katt på 44 procent belastade dessa avdrag den offentliga sektorns budget med ca 430 miljoner kronor.

Eftersom avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning inte särredovisas är det inte möjligt att kvantifiera de ekonomiska konsekvenserna av utredningens förslag, även om det kan antas att förslagen inte ger upphov till några beteendeeffekter. Emellertid talar ett antal kvalitativa faktorer för att förslagen sammantagna kommer att ge ett approximativt budgetneutralt utfall.

Skattskyldig som inte kan visa logikostnaden skall enligt förslaget medges avdrag enligt schablon med ett halvt maximibelopp vid arbetsort belägen inom riket och med ett halvt normalbelopp vid arbetsort belägen utom riket. Enligt gällande regler är, när logikostnaden inte kan visas, skattskyldig som vid tjänsteresa inte uppstår traktamente eller skattskyldig som har tillfälligt arbete inte berättigade till något avdrag. Jämfört med gällande regler leder utredningens förslag till en budgetförsvagning. Eftersom det kan antas att den grupp skattskyldiga som inte kan visa den faktiska logikostnaden är liten i förhållande till det totala antalet skattskyldiga som yrkar avdrag för logikostnader vid tjänsteresa eller tillfälligt arbete, bedöms budgetförsvagningen som ringa.

Vad gäller förslaget om att avdragsrätt för logikostnader skall medges så länge tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår, har de tänkbara budgeteffekterna bedömts mot bakgrund av två alternativa scenarier för hur gällande regler påverkar anställningen och anställningens längd. I det första scenariot antas att de anställda vid ett projekt som varar längre tid än två år också fortsätter att arbeta under längre tid än två år även om de för denna tid inte medges avdrag för logikostnad. I det andra scenariot antas att merparten av de anställda byts ut mot ny personal efter två år om avdragsrätten för logikostnad

försvinner för tid efter två år. Det antas också att gällande avdragsregler inte förhindrar att projekt överstigande två år genomförs.

Under det första scenariot innebär förslaget, om att avdrag för logikostnad skall medges så länge tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår, att den offentliga sektorns intäkter minskar jämfört med gällande regler. Eftersom det kan antas att antalet anställda inom projekt som pågår längre tid än två år är få i förhållande till det totala antalet anställda som yrkar avdrag för logikostnader, uppskattas budgetförsvagningen som ringa. Om avdrag för logikostnad medges så länge tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår behöver inte personalen bytas ut efter två år, vilket innebär att det totala yrkade avdraget för logikostnader enligt utredningens förslag blir detsamma som enligt gällande regler, om det antas att den berörda personalen med gällande regler i stället skulle ha bytts ut efter två år.

Det har från företrädare för branschorganisationer gjorts gällande att det är det andra scenariot ovan som beskriver den faktiska situationen. Oavsett scenario blir sannolikt budgeteffekterna obetydliga, eftersom förslaget att avdrag för logikostnad skall medges så länge tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår bara berör arbetstagare som är anställda i projekt som pågår längre tid än två år. De avdrag för ökade levnads-kostnader som är hänförliga till projekt som pågår längre tid än två år utgör sannolikt en mycket liten del av de totala avdragen.

Utredningen föreslår att avdrag för merkostnad för måltider och småutgifter för tid efter två år skall medges med 30 procent av maximi-respektive normalbeloppet både vid tjänsteresa med eller utan traktamente och vid tillfälligt arbete. Med dagens regler är anställda som uppbär traktamente vid tjänsteresa berättigade till avdrag med 70 procent av maximi- respektive normalbeloppet i de fall avdragsrätt föreligger under längre tid än två år. Skattskyldiga som inte uppbär traktamente vid tjänsteresa och vid tillfälligt arbete är med dagens regler berättigade till avdrag med 30 procent av maximi- respektive normalbeloppet i de fall avdragsrätt föreligger för tid efter två år. I jämförelse med dagens regler innebär förslaget, om att avdrag skall medges så länge tjänsteresan eller det tillfälliga arbetet pågår, en budgetförsvagning. Förslaget att anställda vid tjänsteresa med traktamente bara får göra avdrag med 30 procent av maximi- respektive normalbeloppet för tiden efter två år innebär, för de fall avdragsrätt för denna tid redan idag föreligger, en budgetförstärkning. Eftersom skattemyndigheternas restriktiva tolkning av dagens regler har medfört att avdragsrätt under längre tid än två år bara undantagsvis föreligger, ger förslaget sannolikt totalt upphov till en budgetförsvagning. Då det kan antas att antalet anställda inom projekt som pågår längre tid än två år är

få i förhållande till det totala antalet anställda som yrkar avdrag för merkostnad för måltider och småutgifter, uppskattas budgetförsvagningen som ringa.

Mot bakgrund av det ovan sagda gör utredningen bedömningen att förslagen sammantagna ger ett approximativt budgetneutralt utfall.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningar

till 33 §

punkt 3

I punktens *nionde stycke* regleras rätten till avdrag för logikostnader som uppkommit till följd av en tjänsteförrättning utom den vanliga verksamhetsorten. Rätten till avdrag föreslås utökad på så sätt att skattskyldig som inte kan visa logikostnaden skall medges avdrag enligt schablon oavsett om den skattskyldige uppburit ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnaden eller inte. Avdrag skall medges med ett halvt maximibelopp vid förrättning inom riket och med ett halvt normalbelopp vid förrättning utom riket. Detta innebär att skattskyldig alltid har rätt till detta avdrag om det är sannolikt att han haft någon merkostnad för logi. Eftersom rätt till avdrag skall föreligga oavsett om ersättning från arbetsgivaren utgått eller inte behöver någon uppdelning inte göras mellan skattskyldig som uppstår sådan ersättning och skattskyldig som inte gör det.

punkt 3 a

I punkten regleras rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning. Ändringen i *femte stycket* innebär att någon lagfäst tidsbegränsning för avdragsrätten vid tillfälligt arbete inte skall föreligga. Rätt till avdrag skall således föreligga under hela den tid som förutsättningarna för avdrag i övrigt är uppfyllda. Eftersom avdragsrätten inte skall vara tidsbegränsad vid tillfälligt arbete omfattar *femte stycket* hädanefter enbart förhållandena vid

dubbel bosättning. Förändringen har motiverats utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 5).

Punktens *sjätte stycke* reglerar storleken på de avdragsgilla beloppen. För skattskyldig som inte kan visa logikostnaden och som medges avdrag enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete skall avdragsrätt föreligga enligt schablon vid arbete inom riket med ett halvt maximibelopp och vid arbete utom riket med ett halvt normalbelopp. Vidare skall de avdragsgilla beloppen för kostnader för måltider och småutgifter efter två års bortovaro bestämmas till 30 procent av maximi- respektive normalbeloppet. De skattskyldiga som omfattas av *punkten 1* är på samma sätt som för närvarande berättigade till avdrag med 70 procent av helt maximi- respektive normalbelopp från och med den fjärde månaden till och med den tjugofjärde månaden av bortovaron.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

punkt 1

De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 1999 men tillämpas emellertid första gången redan vid 1999 års taxering. I samband härmed krävs vissa övergångsbestämmelser för att ändringarna inte skall stå i strid med regeringsformens förbud mot retroaktiv skattelagstiftning.

punkt 2

De nya reglerna innebär att den möjlighet till avdragsrätt under längre tid än två år som för närvarande föreligger om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det försvinner. Enligt de nu gällande bestämmelserna har skattskyldig som skall bedömas enligt punkt 3 a sjätte stycket 1 av anvisningarna till 33 § KL en i vart fall teoretisk möjlighet att erhålla avdrag för kostnader för måltider och småutgifter med 70 procent av helt maximi- respektive normalbelopp även för tid efter två år. En förändring som skulle medföra rätt till avdrag med 30 procent av maximi- respektive normalbeloppet måste, för nämnda kategorier, vara att betrakta som en förändring som står i strid med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen. För att undvika detta måste det vid 1999 års taxering finnas en möjlighet att åberopa de äldre bestämmelserna om möjlighet till avdrag med hänsyn till anställningens natur eller andra särskilda skäl. Den föreslagna rätten till avdrag för tid efter två år innebär naturligtvis inte att det av denna anledning skall föreligga särskilda skäl enligt äldre bestämmelser.

7.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

8 kap.
19 §

Som en konsekvens av de förändringar som föreslagits i kommunalskattelagen behöver regleringen i skattebetalningslagen avseende ersättningar som utbetalas för tid efter två års tjänstgöring på annan ort inte längre kvarstå. Inte heller behövs den särskilda regleringen om arbetsgivares möjligheter att ansöka om dispens från skyldigheten att göra skatteavdrag och erlagga arbetsgivaravgifter. *Andra stycket* i paragrafen skall därför upphöra att gälla.

Journal of Applied Psychology

1978

Vol. 63

Journal of Applied Psychology, 1978, 63, 8091-8108. doi:10.1037/0021-9010.63.5.8091

Copyright 1978 by the American Psychological Association, 0021-9010/78/0000-8091\$01.00

Published by the American Psychological Association, 750 First Street, N.E., Washington, D.C. 20002

Subscription information: Single copies \$1.00; 1 year (6 issues) \$5.00; 2 years (12 issues) \$9.00

Advertising rates: Single copy \$1.00; 1 year (6 issues) \$5.00; 2 years (12 issues) \$9.00

Second-class postage paid at Washington, D.C., and at additional mailing offices. Postmaster: Send address changes in U.S.A. to Journal of Applied Psychology, American Psychological Association, 750 First Street, N.E., Washington, D.C. 20002.

Printed in the United States of America. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or by any information storage and retrieval system, without permission in writing from the American Psychological Association.

Kommittédirektiv

Översyn av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader

Dir. 1997:128

Beslut vid regeringssammanträde den 30 oktober 1997

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att se över reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten och dubbel bosättning. Utredaren skall kartlägga om bestämmelserna medför tillämpningsproblem och undersöka om de är ändamålsenliga och uppfyller de krav på enkelhet och tydlighet som den ökade rörligheten på arbetsmarknaden ställer samt föreslå lösningar på uppmärksammade problem.

Utredaren skall vidare klarlägga eventuella problem som bestämmelserna om beskattning av förmåner kan medföra vid bl.a. tillfälliga och kortvariga anställningar eller uppdrag samt jämföra olika alternativ och föreslå lämpliga lösningar. Särskild uppmärksamhet skall därvid ägnas åt förmåner i samband med arbete i ideella föreningar som är frikallade från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Uppdraget skall, när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten, redovisas senast den 15 maj 1998 och i övrigt senast den 1 september 1999.

Nuvarande ordning

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader har utretts ett flertal gånger, bl.a. av Traktamentsbeskattningssakkunniga i betänkandet Skatteregler om traktamenten m.m. (SOU 1983:3). Den senaste betydelsefulla omarbetningen av bestämmelserna gjordes i

samband med skattereformen (SOU 1989:33, prop. 1989/90:100, bet. SkU 30, rskr. 356). Den innebar att avdragsrätten för ökade levnadskostnader vid s.k. endagsförrättningar slopades, att begreppen korttidsförrättning och långtidsförrättning avskaffades och att vissa regler som utbildats i praxis lagfästes. Därefter har vissa bestämmelser om ökade levnadskostnader setts över av Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning i betänkandet Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen (SOU 1993:44).

Nuvarande bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader finns i punkt 3 och 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Bestämmelserna är utformade så att avdragsrätt för ökade levnadskostnader kan uppkomma i tre olika situationer. Vid resor i tjänsten (punkt 3), vid s.k. tillfälligt arbete (punkt 3 a första stycket) och vid dubbel bosättning (punkt 3 a andra stycket). Den gemensamma utgångspunkten för bestämmelserna är att en ökning av levnadskostnaderna på grund av att den skattskyldige arbetar på annan ort än den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten under vissa förutsättningar är avdragsgill. Kostnadsökningen kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider och diverse småutgifter. Merkostnaderna för måltider och småutgifter beräknas som regel schablonmässigt i form av maximibelopp (inrikes resor) respektive normalbelopp (utrikes resor). Kostnaden för logi är däremot som regel avdragsgill med belopp som motsvarar den faktiska utgiften.

En grundläggande förutsättning för rätten till avdrag är att vistelsen utanför den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten varit förenad med övernattning och ägt rum minst fem mil från dessa orter.

Resor i tjänsten

Av central betydelse för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten är begreppen *den vanliga verksamhetsorten* och *tjänsteställe*. Båda begreppen lagfästes i samband med skattereformen.

Den vanliga verksamhetsorten - som används för att ange en gräns för när en avdragsgill fördyring anses ha uppkommit under en resa i tjänsten - utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från tjänstestället och från bostaden. Resor i tjänsten inom detta område berättigar inte till avdrag för ökade levnadskostnader, även om resan varit förenad med övernattning. Däremot har den vanliga verksamhetsorten ingen betydelse för möjligheterna att få avdrag för resekostnader i tjänsten, t.ex. för kostnader för resor i tjänsten med egen bil.

Beträffande tjänsteställe är huvudregeln att tjänstestället är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Vissa särskilda

bestämmelser gäller för vissa arbetstagare, t.ex. arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen, och när arbetet utförs under förflyttning.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i tjänsten gäller så länge arbetet utom den vanliga verksamhetsorten inte varar längre än tre månader i följd på en och samma ort. Om arbetet varar längre tid på en och samma ort bedöms rätten till avdrag och avdragets storlek i stället enligt bestämmelserna i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Tillfälligt arbete och dubbel bosättning

När det gäller avdrag för ökade levnadskostnader i andra fall än vid resor i tjänsten är utgångspunkten att fördyringen inte är avdragsgill enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än där han har sin bostad. I princip räknas ökade levnadskostnader i dessa fall som ej avdragsgilla privata levnadskostnader.

Avdrag medges dock om arbetet avser endast en kortare tid, är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs. Detsamma gäller om arbetet skall bedrivas på olika platser eller det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att en flyttning bör ske till arbetsorten.

Avdrag för ökade levnadskostnader i dessa fall av tillfälligt arbete medges som längst under två år, om inte anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för att avdrag bör medges under längre tid.

Även om kraven för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete inte är uppfyllda finns en rätt till avdrag för sådana kostnader vid dubbel bosättning. Dubbel bosättning avser den situationen att en skattskyldig på grund av sitt arbete flyttat till ny bostadsort samtidigt som bostad för denne, dennes make, sambo eller familj behållits på den tidigare bostadsorten.

Om den dubbla bosättningen är skäligen på grund av makes eller sambos förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller annan särskild omständighet finns det en rätt till avdrag för ökade levnadskostnader.

Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning medges under högst tre år för gifta eller sammanboende och ett år för ensamstående. Även i dessa fall kan avdrag medges under längre tid, om det finns särskilda skäl.

Traktamenten

Att den skattskyldige fått traktamenten av arbetsgivaren för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter påverkar i och för sig inte rätten till avdrag. Däremot har traktamentena betydelse för storleken på de schablonbelopp som får användas vid beräkningen av fördyringen när det gäller resor i tjänsten och vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten. Om traktamentet inte överstiger schablonbeloppen förutsätts det att fördyringen uppgått till dessa belopp, varvid avdrag får ske med motsvarande belopp.

Normalbelopp vid tjänsteresa utomlands

I huvudsak gäller samma avdragsregler för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor utomlands som vid resor inom landet. En avgörande skillnad finns dock när det gäller det schablonmässigt beräknade avdragsgilla beloppet. Maximibeloppet, som tillämpas vid inrikes resor, är knutet till basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Normalbeloppen vid utrikes resor fastställs däremot årligen av Riksskatteverket efter en insamling av uppgifter om priser i respektive land. Normalbeloppen varierar således från land till land beroende av prisnivån i landet.

Hemresor och inställelseresor

Rätt till skäligt avdrag för kostnader för hemresa varje vecka finns så snart man på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort och avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag för hemresor medges således oberoende av om förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete eller dubbel bosättning är uppfyllda. Rätten till avdrag är inte heller begränsad till viss tid. Inställelseresor avser resor i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag.

Förmånsbeskattningen

Till intäkt av tjänst räknas bl.a. förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. I princip är alla förmåner i tjänsten skattepliktiga, om de inte särskild har undantagits från skatteplikt. Någon generell regel som definierar begreppet förmån finns inte.

Det är inte ovanligt att det vid kortare uppdrag eller anställningar utgår bostadsförmån, d.v.s. arbetsgivaren eller uppdragsgivaren betalar kostnaden för övernattnig. Det kan gälla t.ex. för artister eller föredragshållare som tillfälligt arbetar utanför sin normala verksamhetsort. Ersättning som utgår för övernattningskostnader är skattepliktig intäkt för den som utför arbetet. Kostnaderna för övernattningen kan många gånger vara avdragsgilla som ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete. Kostnaderna räknas således inte som kostnader vid resa i tjänsten. Inte heller en eventuell kostnadsersättning för övernattningen ses som ersättning för kostnader i tjänsten. Den som betalar ut ersättning skall därför beräkna skatteavdrag och arbetsgivaravgifter med beaktande av kostnadsersättningen. Motsvarande synsätt gäller i de fall då arbetsgivaren eller uppdragsgivaren direkt står för övernattningskostnaden. I dessa fall anses den fria övernattningen som en bostadsförmån, vars värde skall läggas till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

Behovet av en översyn

Det har i olika sammanhang hävdats att bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader, framför allt vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, är svåra att tillämpa och att skattemyndigheternas tillämpning av bestämmelserna inte är enhetlig. De olika tidsgränserna för avdragsrätten har också uppfattats som oklara, särskilt när det gäller i vilka fall det finns skäl att medge avdrag under längre tid än den som uttryckligen anges i lagtexten. I huvudsak saknas också vägledande praxis på området.

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

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

kostnader som lämpligen skall täckas med traktamentena vid utrikes tjänsteresor.

En annan uppmärksammas fråga hör samman med begreppet tjänsteställe och vilka slag av resor som är resor i tjänsten och vilka som inte är det. I de fall den skattskyldige har flera arbeten eller uppdrag, gäller bestämmelserna om tjänsteställe i förhållande till respektive arbete. Tjänstestället för t.ex. musiker, föredragshållare, kursledare eller andra som utför ett tillfälligt och kortvarigt arbete anses vara den plats där det huvudsakliga arbetet utförs, d.v.s. normalt platsen för uppträdandet, kursgården, etc. Resor till tjänstestället är inte resor i tjänsten. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa är därför inte tillämpliga. Det gäller även om arbetet i dessa fall utförs mer än fem mil från bostaden. I sådant fall skall i stället bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete tillämpas. Det innebär att ett lägre schablonmässigt kostnadsavdrag får användas än om resan hade varit en resa i tjänsten. Kostnader för resor till och från platsen för ett engagemang omfattas vidare av den avdragsbegränsning som gäller i fråga om bl.a. resor mellan bostad och arbetsplats. Detta innebär att kostnaderna för närvarande är avdragsgilla endast till den del de sammanlagt överstiger 6 000 kr per år. Om kostnadsersättning betalas ut i samband med arbetet utgör den inte ersättning för kostnader i tjänsten utan är att jämställa med lön. En sådan kostnadsersättning skall därför, med vissa undantag, läggas till grund för beräkning av både skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. De undantag som finns avser ersättning för resa i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag, s.k. inställelseresor, och i vissa fall ersättning för hemresor. Det innebär att om den skattskyldige får övernattningskostnaden betald eller får särskild ersättning för den, blir förmånen respektive ersättningen föremål för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, trots att kostnaden eller förmånen vanligen motsvarar en avdragsgill kostnad för den skattskyldige vid taxeringen. För dem som arbetar under liknande förhållanden i en anställning, där det är fråga om resor i tjänsten, medför kostnadsersättningar m.m. i samband med resan normalt inga avgifts- eller beskattningskonsekvenser. Detsamma gäller för skattskyldiga som arbetar under snarlika förhållanden men som egna företagare. Dessa skillnader i den skattemässiga behandlingen av kostnader i samband med resor kan vara svåra att förstå och uppfattas i många fall som omotiverade.

Olika förmåner som ges ut som ersättning för utförda prestationer utgör skattepliktig intäkt av tjänst, om förmånen inte är undantagen från skatteplikt. I princip är förmånen skattepliktig oberoende av värdet och

beräknas ofta efter en schablon. Värden av en fri lunch som arbetsgivaren bjuder den anställde på är t.ex. 52 kr. I princip är också en anställds privata telefonsamtal från arbetsgivarens telefon en skattepliktig förmån. I och med att principerna för beskattningen även omfattar förmåner av mycket litet värde leder det ofta till olika frågor i det praktiska arbetet, där den konsekventa beskattningen av förmåner många gånger kan uppfattas som småaktig och löjlig i stället för ändamålsenlig.

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

Utredningsuppdraget

Utredaren skall kartlägga i vilken utsträckning bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid resa i tjänsten, tillfälligt arbete och dubbel bosättning medför tillämpningsproblem och lämna förslag till hur eventuella problem bör lösas. Utredaren skall särskilt undersöka de tidsgränser som gäller för avdrag för kostnader vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning, bedöma om de är lämpliga samt föreslå hur de tidsgränser som behövs kan göras tydligare och mer förutsebara. Han eller hon skall vidare analysera om det är lämpligt att bestämmelserna om tillfälligt arbete m.m. tillämpas beträffande tjänsteresor som varar längre tid än tre månader på samma ort och föreslå nödvändiga förändringar i fråga om avdrag för ökade levnadskostnader vid sådana tjänsteresor. Utgångspunkten för analysen skall vara att bestämmelserna inte bör motverka en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden.

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

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

När det gäller beskattning av förmåner skall utredaren överväga om det behöver tydliggöras i lagstiftningen vad som avses med skattepliktig förmån och i det sammanhanget undersöka om det finns ett behov av att återinföra ett särskilt undantag för förmåner av mindre värde. Utredaren skall också närmare undersöka om det behövs särskilda regler för utbildning under pågående anställning.

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

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

Utredaren är oförhindrad att ta upp också andra frågor som rör inkomstslaget tjänst och som har nära anknytning till de frågor som anges i uppdraget.

Skattereformens grundprinciper om en likformig och neutral beskattning skall vara vägledande för utredningen. Det har emellertid visat sig att principerna inte alltid tar tillräcklig hänsyn till faktiska förhållanden och vad som i praktiken är lämpligt, vilket kan påverka effektiviteten i samhälls ekonomin negativt. Skattereformens eftersträfvade enkelhet i beskattningen har därför varit svår att uppnå. Ett flertal olika detaljregleringar har varit nödvändiga att införa. Utredaren skall därför vid utformningen av sina förslag söka lösningar som bidrar till att göra reglerna enklare och lättare att förstå och tillämpa i det praktiska arbetet för såväl enskilda personer och arbets- och uppdragsgivare som för skattemyndigheten.

I de delar där det har betydelse skall utredaren redovisa sambandet mellan inkomstskattereglerna och reglerna om beräkning av skatteavdrag och sociala avgifter och föreslå de ändringar som kan anses nödvändiga i det avseendet.

Utredaren skall hålla sig underrättad om den fortsatta beredningen av Skattelagskommitténs betänkanden Inkomstskattelag (SOU 1997:2) och Uppföljning av inkomstskattelagen (SOU 1997:77) samt i den utsträckning som det är relevant bevaka arbetet i utredningen om regleringen av distansarbete (dir. 1997:83).

Övrigt

Utredaren skall redovisa ekonomiska konsekvenser av de förslag som läggs fram. Om förslagen medför minskade inkomster skall utredaren ange finansieringsförslag.

Utredaren skall beakta regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50), redovisa jämställdhetsaspekter (dir. 1994:124), redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49) och tilläggsdirektiven till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73).

Uppdraget skall, när det gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten, redovisas senast den 15 maj 1998 och i övrigt senast den 1 september 1999.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 1998

Systematisk förteckning

Jordbruksdepartementet

Fiskeriadministrationen i ett EU-perspektiv.
Översyn av fiskeriadministrationen m.m. [24]

Arbetsmarknadsdepartementet

Välfärdens genusansikte. [3]
Män passar alltid? Nivå- och organisations specifika
processer med exempel från handeln. [4]
Vårt liv som kön. Kärlek, ekonomiska resurser och
maktdiskurser. [5]
Ty makten är din ... Myten om det rationella
arbetslivet och det jämställda Sverige. [6]
Utstationering av arbetstagare. [52]

Kulturdepartementet

Samordning av digital marksänd TV. [17]

Närings- och handelsdepartementet

Staten och exportfinansieringen. [23]
Ta vara på möjligheterna i Östersjöregionen. [53]

Inrikesdepartementet

Historia, ekonomi och forskning.
Fem rapporter om idrott. In. [33]

Miljödepartementet

Gröna nyckeltal – Indikatorer för ett ekologiskt hållbart
samhälle. [15]
Förordningar till miljöbalken. + Bilagor. [35]
Det finsk-svenska gränsälvsarbetet. [39]
