

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 10 1963

Årg. 13

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Lagstiftning om traktamenten, flyttningersättningar m. m.

Av byråchefen E. Reuterswärd

Lönebeskattningsutredningens betänkande om beskattning av traktamenten m. m. (SOU 1962:47) har nu lett till lagstiftning. En redogörelse för betänkandets innehåll återfinnes i denna tidskrift, årg. 1962 s. 373—376. Även om den nu genomförda lagstiftningen i väsentliga delar följer utredningens förslag, har remissbehandlingen och förslaget fortsatta bearbetning lett till vissa jämkningar och tillägg. I det följande kommer en redogörelse att lämnas för de nya bestämmelserna, även till den del de överensstämmer med vad som föreslagits i betänkandet. Redogörelsen måste emellertid med nödvändighet bli översiktlig. För ett närmare studium av vad som förevarit i frågan får hänvisas till prop. 1963:120 och bev.utsk. bet. 43. Författningsändringarna återfinnes i SFS 1963:265 och 266.

Lagstiftningens bakgrund

Kritiken mot nuvarande ordning på området kan sägas ha sin grund i den skattefrihet som gäller för kostnadsersättningar, vilka utges av staten. Denna skattefrihet motsvaras visserligen för icke statligt anställda av avdragsrätt för flertalet kostnader, av det slag som de statliga ersättningarna är avsedda att täcka, men det torde vara ovedersägligt, att i många fall löntagare i icke-statlig tjänst blivit beskattade för ersättningar, som i den statsanställdes hand skulle ha varit skattefria.

Detta gäller kanske mest utpräglat i fråga om merkostnader i samband med byte av verksamhetsort. Medan de statliga omplaceringstraktamentena och flyttningersättningarna varit skattefria, har kostnader för dubbelhyra och utgifter för dubbel bosättning i samband med flytt-

ning icke alls varit avdragsgilla och kostnader för själva flyttningen berättigat till avdrag blott i begränsad omfattning.

Men även i fråga om traktamenten under tjänsteförrättningar på annan ort än den vanliga verksamhetsorten har en faktisk olikformighet mellan statsanställda och övriga löntagare uppkommit. Den privatanställda har i princip varit skyldig att specificera och motivera sina avdragsyrkanden. I den mån han icke kunnat fullgöra denna skyldighet, har han riskerat prutningar på avdragsbeloppen. Visserligen har de statliga traktamentena i stor utsträckning tjänat taxeringsmyndigheterna som mall vid avdragsberäkningen beträffande de privatanställda, men så har icke skett genomgående. Därigenom har en faktisk olikformighet uppkommit vid beskattningen.

Denna olikformighet får ses som en naturlig följd av kommunalskattelagens bestämmelser. Saken kan även uttryckas så att medan statstjänstemännen på traktamentsområdet är underkastade en schablonbeskattning, som innebär att man bortser från de individuella variationerna i omkostnaderna, så skall den icke statsanställda få avdragen beräknade efter de faktiska merkostnaderna i det enskilda fallet.

Å andra sidan är det förståeligt, om de icke statsanställda ställt sig frågande till det berättigade i den åtskillnad som gjorts mellan olika kategorier löntagare. Vid bedömning av nuvarande förhållanden och de lösningar av problemet som står till buds, måste särskilt observeras den utvidgning av traktamentsinstitutet som kommit till stånd under de senaste årtiondena. Medan förut traktamenten i huvudsak utgått till anställda av tjänstemannatyp, innefattar numera även kollektivavtalen traktamentsbestämmelser. Dessa är ofta av mycket invecklad och icke enhetlig art.

Traktamentsbestämmelser i kollektivavtal förekommer emellertid såväl i de av staten ingångna avtalen som i den enskilda arbetsmarknadens avtal. Eftersom skattefriheten för statliga traktamenten gällt även för de traktamenten som utgått till de statligt kollektivanställda, har den förut nämnda bristande likformigheten vid beskattningen kommit att drabba stora grupper anställda. Särskilt i fråga om kollektivavtalstraktamenten har denna olikformighet varit märkbar, beroende på arten av de traktamenten som utgår på grund av dessa avtal. Dessa traktamenten avser nämligen i stor utsträckning ersättning för merkostnader under förrättningar, som påbörjas och avslutas samma dag. I fråga om sådana har, som bekant, beräkningen av avdragsgilla merkostnader varit särskilt restriktiv.

Statliga traktamenten

Det enklaste sättet att få statliga och övriga traktamenten och liknande ersättningar jämställda i beskattningshänseende vore naturligtvis, att antingen göra alla ersättningar skattefria eller också att upphäva skattefriheten för de statliga ersättningarna. Förslag om sådana radikala lösningar har även framkommit. Lagstiftaren har dock icke valt någon av dessa utvägar.

För *bibehållande av skattefriheten för de statliga traktamentena* har flera skäl talat. Genom den prövning under tjänsteansvar som sker av behovet av förrättningen och genom den noggranna kamerala kontroll, som finns i fråga om statverksamhet, torde så långt möjligt är vara sört för att fråga verkligen är om en

tjänsteförrättning och att den haft den uppgivna varaktigheten. Det torde då inte finnas anledning för taxeringsmyndigheterna att i dessa hänseenden göra annan bedömning än vederbörande statliga myndighet gjort. Genom att det allmänna medverkar vid fastställande av traktamentenas belopp torde vidare garanti få anses föreligga för att de inte är större än att de täcker genomsnittliga kostnader under förrättningarna.

Vidare kan sägas, att skattefriheten för de statliga traktamentena innebär en arbetsbesparande och praktisk schablon, som gällt sedan lång tid och som innebär, att man bortser från variationer i de faktiska merkostnaderna i det enskilda fallet. Man bortser sålunda från att kostnaderna för vivre m. m. i viss mån är beroende av tillfälligheter och att under en tjänsteresa besparingen i normala levnadskostnader i hemorten inte är densamma t. ex. för den som har eget hushåll som för den som saknar sådant.

Det har därför bedömts som ändamålsenligast att bibehålla de statliga traktamentenas nuvarande ställning i skattehänseende. Detta gäller även traktamenten, som staten utbetalar på grund av kollektivavtal. I några remissyttranden föreslogs, att skattefriheten inte skulle gälla kollektivavtalstraktamenten utan blott övriga statliga ersättningar. En sådan gränsdragning torde emellertid ha tett sig ganska svårförståelig för berörda skattskyldiga.

Mot ett generellt *utsträckande av skattefriheten till att avse även icke statliga traktamenten* talar främst det skälet, att den förut nämnda kamerala kontrollen av att fråga är om verklig tjänsteförrättning och av beräkningen av antalet traktamenten saknas i fråga om traktamenten som

utges av privata arbetsgivare. Det har vid årets lagstiftning ansetts nödvändigt att bibehålla möjligheten för taxeringsmyndigheterna att kontrollera att fråga är om förrättning i tjänsten och på annan ort än den vanliga verksamhetsorten och att redovisningen av antalet förrättningsdagar är riktig. Den principiella skatteplikten för traktamenten i enskild tjänst har därför bibehållits. Lagstiftningen har i stället sökt förenkla och schablonisera avdragsreglerna.

Kommuners och offentliga institutioners traktamenten m. m.

Vad nyss sagts om att motsvarighet till den statliga kamerala kontrollen av traktamentsredovisningen saknas på den icke statliga sidan gäller ej generellt. I fråga om vissa icke-statliga arbetsgivare finns en ur det allmännas synpunkt likvärdig kontroll. Detta gäller kommunerna och vissa offentliga institutioner.

För kommunernas del föreligger sålunda en offentlig kontroll av reseräkningar och dylikt och denna kontroll har ansetts jämförbar med motsvarande statliga granskning. De kommunala traktamentsbeloppen torde vidare väl ansluta sig till vad som staten i motsvarande fall skulle utbetala. Kommunala traktamenten och andra kostnadsersättningar har därför blivit helt jämställda i skattehänseende med statliga. De skall således inte längre redovisas i deklarationer och kontrolluppgifter. Jämställdheten med statliga ersättningar innebär å andra sidan, att den kommunalanställda inte kan få avdrag för de merkostnader utöver anvisad ersättning som han till äventyrs haft.

Med kommun avses i detta hänseende såväl borgerlig kommun som kyrklig kommun och landstingskommun.

För vissa offentliga institutioner gäller att traktamente och dylikt beräknas enligt de statliga bestämmelserna och att deras räkenskaps- och redovisningshandlingar granskas av riksrevisionsverket. Detta är förhållandet beträffande hushållningssällskapen och skogsvårdsstyrelserna. Det har ansetts att anledning saknas att i beskattningshänseende behandla hushållningssällskapens och skogsvårdsstyrelsernas kostnadsersättningar på annat sätt än statens. Skattefriheten för sådana ersättningar har därför utsträckts till att omfatta också motsvarande ersättningar som utbetalas av de nämnda institutionerna.

Samma skäl för skattefrihet torde kunna föreligga för andra offentliga institutioner, redan existerande eller nytillkommande. Möjlighet har därför öppnats för riksskattenämnden att förklara att viss offentlig institutions kostnadsersättningar skall vara i nu aktuella hänseenden jämställda med de statliga ersättningarna. Förutsättning för sådan förklaring är att ersättningarna utges i allt väsentligt efter de grunder som gäller för statsanställda och att institutionernas räkenskaps- och redovisningshandlingar är underkastade offentlig granskning genom riksrevisionsverket eller på jämförbart sätt.

Riksskattenämndens förklaring om sådan jämställdhet görs efter ansökan av institutionen eller dess tillsynsmyndighet. Lämnad förklaring kan återkallas av riksskattenämnden, om förutsättningar för förklaringen inte längre skulle föreligga.

Det bör måhända understrykas, att den här berörda skattefriheten för ersättningar, som utbetalas av kommuner, hushållningssällskap, skogsvårdsstyrelser och andra offentliga institutioner, icke blott gäller rese- och traktamentsersättningar utan även andra ersättningar enligt 32 §

3 mom. första stycket KL. Genom ändring av 37 § TF behöver dessa skattefria ersättningar inte redovisas i kontrolluppgift.

Övriga traktamenten

Såsom tidigare nämnts betingas bibehållandet av skatteplikt för traktamenten, som utges av enskilda arbetsgivare, av behovet av kontroll. Kontrollbehovet gäller dels förrättningens karaktär av tjänsteförrättning på annan ort än den vanliga verksamhetsorten och dels förrättningens varaktighet. I fråga om avdragens anpassande till de vid förrättningen faktiskt uppkomna merkostnaderna torde däremot skäl inte föreligga att eftersträva en längre gående exakthet än beträffande dem som åtnjuter skattefria traktamenten. Om man alltså i fråga om dem som är anställda hos stat och kommun i förenklingssyfte avstår från att beskatta ev. överskott på traktamente, bör för de privatanställda kunna accepteras en motsvarande schablon.

De nya bestämmelserna är utformade med utgångspunkt härifrån och innebär en långt gående schablonisering av avdragen. Genom schablonavdragen torde i flertalet fall jämställdhet med de statliga traktamentena ernås.

Den beslutade schablonen innebär i princip att — om en verklig tjänsteförrättning på annan ort än den vanliga verksamhetsorten med uppgiven varaktighet bedömes föreligga — avdrag skall medges med belopp motsvarande den uppburna traktamentsersättningen. Ett maximum för schablonavdrag har dock stadgats. Detta maximum står i relation till ett "normalbelopp", i princip motsvarande högsta statliga traktamentsersättning

(traktamentsklass A enligt statens allmänna resereglemente).

Det överlåtes alltså åt anställda och arbetsgivare att bedöma storleken av de merkostnader, som uppkommer under tjänsteförrättningen. Deras bedömning härav skall godtas vid taxeringen inom ramen för vad staten själv anser högst kunna komma i fråga för de statsanställda.

Normalbeloppet

Som nyss sagts avses normalbeloppet skola motsvara traktamente enligt allmänna resereglementets klass A. Det ankommer på riksskattenämnden att fastställa normalbeloppet. Detta fastställande skall ske före ingången av det inkomstår som det avser.

Normalbeloppet skall avse traktamente för dygn. Emellertid förekommer i ej obetydlig utsträckning att traktamentsersättningarna icke är avsedda att täcka alla kostnader under förrättningen utan att arbetsgivaren särskilt ersätter vissa utgifter eller t. ex. erbjuder fri bostad på förrättningsorten. Härvid kommer ofta s. k. kontokort till användning.

Det torde därför bli erforderligt att normalbeloppet av riksskattenämnden förses med reservationer för dess tillämpning i de fall att arbetsgivaren på annat sätt än genom traktamenten haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under förrättningen. Riksskattenämnden torde därför komma att i samband med fastställandet av normalbeloppet uppge hur stor del av beloppet som avser bostad resp. kost. Har sedan arbetsgivaren t. ex. tillhandahållit bostad utan kostnad för den anställda, skall såsom normalbelopp för denne gälla det med bostadsfaktorn minskade normalbeloppet.

För att möjliggöra för taxeringsnämnderna att avgöra, när sådana reducerade normalbelopp är tillämpliga, har föreskrivits att arbetsgivaren på kontrolluppgiften skall anmärka, om han — utöver traktamentsersättningen — haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under förrättningen.

I detta sammanhang må nämnas, att i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL inlagts en definition av "traktamente". Enligt denna definition avses med traktamente ersättning som av arbetsgivaren utgivits för kostnadens täckande. Härigenom kommer såsom traktamente att behandlas även ersättningar som arbetsgivaren utbetalar till den anställda och som motsvarar dennes faktiska utlägg under förrättningen.

För tillämpningen av normalbeloppet gäller olika regler för s. k. långtidsförrättningar, korttidsförrättningar och endagsförrättningar. Såsom långtidsförrättning anses vistelse på en och samma ort mer än 15 dagar i följd. Till korttidsförrättning räknas övriga förrättningar, som medfört övernattning på främmande ort. Med endagsförrättning förstås slutligen sådan förrättning som ägt rum utan samband med övernattning.

Korttidsförrättning

Normalbeloppet avser, som nämnts, maximum för dygnskostnaden. Det blir därför direkt tillämpligt på korttidsförrättningarna. Genom kontrolluppgiften får den anställda och taxeringsmyndigheterna reda på antal övernattningar och utgiven traktamentsersättning. Vid taxeringen medges avdrag med den utgivna traktamentsersättningen, dock högst ett belopp som motsvarar normalbeloppet multiplicerat med antalet övernattningar.

Maximum för avdrag kommer således att bli helt normalbelopp även för en förrättning, som — förutom övernattningen — blott tagit några få timmar i anspråk. Å andra sidan är normalbeloppet högsta schablonavdrag även i det fall att, förutom natten, två dagar helt eller delvis åtgått. Det bör emellertid observeras, att någon beräkning av avdragsmaximum för varje enskild resa icke göres utan att avdragstaket bestämmes av det totala antalet övernattningar under korttidsförrättning under året.

Långtidsförrättning

Om en förrättning på en och samma ort varar längre tid, har förrättningsmannen ofta möjlighet att nedbringa sina kostnader på förrättningsorten. I statens allmänna resereglemente har detta kommit till uttryck på så sätt att de statsanställdas traktamenten reduceras efter 15 dagars vistelse. Reduktionens storlek är beroende av hur lång vistelsen på orten kan beräknas bli. Om den beräknas fortgå minst 45 dagar, blir minskningen av traktamentet större än eljest. Likaså tages viss hänsyn till om vederbörande har eget hushåll i hemorten eller icke.

De nämnda reduktionsreglerna i allmänna resereglementet är jämförelsevis komplicerade och torde näppeligen lämpa sig för en allmän schablon. I beskattningshänseende skall för de privatanställda i stället gälla den regeln att från och med det 16:e dygnet den övre gränsen för schablonavdrag bestämmas till 60 % av normalbeloppet, d. v. s. med utgångspunkt från nu gällande högsta statliga traktamente till 35 kr 40 öre för dygn.

För tillämpning av reduktionsregeln har föreskrivits, att arbetsgivaren i kontrolluppgiften särskilt skall ange antal

övernattningar — utöver de första 15 — på en och samma förrättningsort och det därpå belöpande traktamentsbeloppet.

Endagsförrättningar

För förrättningar, som påbörjats och avslutats samma dag, medges för närvarande avdrag blott i begränsad omfattning. Med någon förenkling kan praxis sägas vara den, att avdrag medges först om förrättningen varat minst 12 timmar eller så lång tid att minst två av dagens huvudmåltider måst intagas under förrättningen. Denna restriktivitet i fråga om avdrag har rimmat rätt illa med det faktum att traktamente utgått såväl enligt allmänna resereglementet som enligt ett flertal statliga kollektivavtal för förrättningar som varat kortare tid än 12 timmar. Enligt allmänna resereglementet utgår sålunda traktamente redan när förrättningen tar mer än 6 timmar i anspråk.

Den nu genomförda lagstiftningen innebär en betydligt utvidgad avdragsrätt för de privatanställda. Rätt till schablonavdrag skall således föreligga redan, när förrättningen varat mer än 4 timmar. Avdragsbeloppet skall vara det erhållna traktamentsbeloppet, dock högst 2/10 av normalbeloppet, om förrättningen varat mer än 4 timmar men inte överstigit 10 timmar, och högst 4/10 av normalbeloppet, när förrättningen varat mer än 10 timmar. För förrättning som inte varat längre tid än 4 timmar medges ej schablonavdrag.

Uträknat med utgångspunkt från nuvarande statliga traktamentsbelopp skulle maximeringen för schablonavdrag bli 11 kr 80 öre resp. 23 kr 60 öre.

Bestämmelsernas tillämpning kommer att underlättas av arbetsgivarens kontrolluppgifter. I dessa skall nämligen endags-

förrättningarnas antal och beloppet av utgivna traktamenten särskilt anges. Vid beräkningen av antalet förrättningsdagar skall därvid förrättning, som varat mer än 10 timmar, räknas som hel dag och förrättning, som varat mer än 4 timmar men högst 10 timmar, räknas som halv dag; förrättning som varat högst 4 timmar medräknas ej. Däremot skall givetvis i det utgivna traktamentsbeloppet inräknas för sistnämnda korta endagsförrättningar ev. utgivna traktamentsbelopp.

Vid taxeringen torde maximum för schablonavdrag lätt erhållas genom multiplikation av antalet förrättningsdagar med 4/10 av normalbeloppet.

Verkliga kostnader

För dem som åtnjuter skattefria traktamenten gäller den regeln, att avdrag inte medges för överskjutande kostnader, när merkostnaderna överstigit traktamentsersättningen. I och för sig skulle man kunna hävda, att motsvarande regel bör gälla i fråga om de privatanställda, när deras avdragsrätt schabloniserats på sätt som skett genom förevarande lagstiftning.

Den konsekvensen har man dock icke velat ta. Medan statens traktamenten är avvägda så, att de i princip bör räcka, kan det icke uteslutas att enskilda arbetsgivares traktamenten ibland är avvägda så, att de icke täcker hela fördyringen under förrättningarna. Vidare finns det fall, där högre avdrag än normalbeloppet är motiverat, t. ex. därför att det ålegat förrättningsmannen att för arbetsgivarens räkning utöva viss representation eller dylikt.

Möjlighet för den anställde att erhålla avdrag för sina verkliga merkostnader har därför bibehållits. Emellertid är reg-

lerna härom så utformade, att denna möjlighet torde komma att utnyttjas blott mera sällan, nämligen i sådana fall, där den anställde vet att traktamentena inte brukar förslå eller att hans merkostnader kommer att överstiga normalbeloppet.

För rätt till avdrag för verkliga merkostnader krävs, att den anställde visar att kostnaderna för tjänsteförrättningar överstigit de erhållna traktamentena, resp. avdrag med normalbelopp. Fråga skall inte vara om någon enstaka förrättning utan om samtliga förrättningar under året i en och samma arbetsgivares tjänst.

Såsom undantag från denna regel gäller dock, att bevisning får föras för varje långtidsförrättning för sig. Orsaken till detta undantag är att möjligheten att nedbringa kostnaderna under en långtidsförrättning i viss mån beror på tillfälligheterna. En mer individuell beräkning av avdragen för sådana förrättningar har därför ansetts lämplig.

Utlandsresor

I fråga om tjänsteresor till utlandet torde normalbeloppet inte kunna direkt tillämpas. De statliga utlandstraktamentena beräknas enligt särskilda grunder. Ersättning utgår sålunda med styrkta utgifter för hotellrum och därjämte med ett traktamente, som varierar olika länder emellan (f. n. 45—75 kr i högsta traktamentsklass).

För utlandsresor medges för närvarande avdrag i stor utsträckning med det statliga utlandsresereglementet som norm. Ändring i denna praxis har inte åsyftats genom årets lagstiftning. För att möjliggöra en separat beräkning av avdrag för merkostnader under utlandsresor har i anvisningarna till 33 § KL utsagts att be-

räkning av avdrag för faktiska merkostnader under förrättning på utrikes ort får ske för varje förrättning för sig.

Diverse tolkningsfrågor

I reglerna om traktamentsbeskattningen ingår en del uttryck och termer, vilkas tolkning är av största betydelse. Det gäller sådana ord som "tjänsteresa", "ort", o. s. v. Den nya lagstiftningen innehåller inga definitioner av dessa begrepp, vilket möjligen kan anses som en brist. Det rör sig emellertid här om tolkningsfrågor som inte är nya inom skatterätten. Samma uttryck förekommer i hittills gällande lagstiftning och de nya bestämmelserna avser inte att ändra vad som nu gäller i dessa hänseenden. I den mån praxis är oklar torde, framhålles det i propositionen, riksskattenämnden få överväga anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna eller eljest genom vägledande uttalanden klargöra rättspraxis ståndpunkt i dessa frågor.

I och för sig är bestämmelserna om schablonavdrag blott tillämpliga beträffande dem som åtnjutit traktamente. Grunden för systemet med schablonavdrag är nämligen den, att när förutom den anställde, även arbetsgivaren — som ju är den som har att stå för utgifterna — ansett att den anställdes omkostnader kunnat schablonmässigt uppskattas till visst traktamentsbelopp, denna uppskattning godtas vid taxeringen, intill den gräns normalbeloppet utgör.

Har arbetsgivare icke utgivit traktamente, kan därför schablonreglerna inte tillämpas. Sådana anställda som inte åtnjuter traktamente och andra än löntagare torde därför i princip vara hänvisade

till att — på samma sätt som hittills — yrka avdrag för faktiska merkostnader. Det sagda hindrar icke, att man i dessa fall vid prövningen av avdragsyrkanden — liksom hittills — avstår från krav på exakt bevisning, när yrkandena i och för sig framstår som skäliga.

De regler som nu givits om schablonavdrag vid endagsförrättningar torde få anses innebära en betydande utvidgning i avdragsrätten. Den som uppburit traktamente får således avdrag för merkostnader redan efter 4 timmars förrättning. Frågan om vilka konsekvenser denna utvidgning av möjligheterna till avdrag skall få ifråga om dem som inte uppburit traktamente under förrättningen, berördes av bevillningsutskottet. Utskottet framhöll därvid, att det får förutsättas att bestämmelsen i viss mån är tillämplig även i sådana fall, då särskild ersättning för kostnaderna inte utgått. Om en arbetstagare skall anses ha haft ökade levnadskostnader vid tjänstgöring viss tid utom hemorten, måste detta, ansåg utskottet, rimligen avse alla arbetstagare alldeles oavsett om traktamente utgått eller icke. Utskottet förutsatte, att schablonregeln blir vägledande även i sådant fall då den skattskyldige visserligen inte uppburit traktamente men likväl kan antagas ha fått vidkännas ökning av sina levnadskostnader. Utskottet ansåg, att det inte minst med hänsyn till rättvisekravet är angeläget att frågan om sådan skattskyldigs rätt till avdrag för merkostnader inte bedömes alltför restriktivt av taxeringsmyndigheterna. Utskottet framhöll att detta torde följa av allmänna regler för lagtolkning.

Kontrolluppgifterna

Såsom av det förut sagda framgår, leder den nya lagstiftningen till att arbets-

givarna skall lämna betydligt mer specificerade upplysningar om traktamentsersättningar än hittills. I detta hänseende innebär de nya reglerna utan tvekan en merbelastning för arbetsgivarna. Denna uppväges dock i väsentlig grad av att bestämmelserna om undantag från skyldighet att uppge traktamenten i kontrolluppgift samtidigt vidgats. — Det bör måhända sägas, att de remissinstanser som representerat arbetsgivarintressen inte haft något att invända mot skyldigheten att mera detaljerat redogöra för traktamentena. Vid en bedömning av den belastning på arbetsgivaren som traktamentsbeskattningen innebär, bör också tas i betraktande, att de nya reglerna om schablonavdrag i väsentlig grad kommer att minska antalet fall, där arbetsgivaren måste hjälpa den anställda med specifikationer och motiveringar för avdragsyrkanden.

I den mån kontrolluppgift skall uppta traktamentsersättningar, gäller följande bestämmelser om uppgifternas innehåll.

Traktamentsersättningar avseende förrättningar inom och utom riket skall redovisas varje grupp för sig. Beträffande förrättningar inom riket skall särskilt specificeras endagsförrättningar, korttidsförrättningar och långtidsförrättningar.

För endagsförrättningar uppges det hopsummerade antalet förrättningsdagar och beloppet av utgiven traktamentsersättning. Vid hopsummeringen av antal dagar räknas, som tidigare nämnts, förrättning som varat mer än 10 timmar som hel dag och förrättning som varat mer än 4 timmar som halvt dag, mellan förrättning som varat högst 4 timmar räknas inte medräknas. I uppgiften om det utgivna traktamentsbeloppet skall dock, i förekommande fall, traktamenten för för-

rättning som varat högst 4 timmar inräknas.

För korttidsförrättningar och långtidsförrättningar uppges utgiven traktamentsersättning och antalet nätter övernattning skett. För varje långtidsförrättning räknas de första 15 dagarna som korttidsförrättning.

Såsom förut antytts skall arbetsgivaren i kontrolluppgiften särskilt anmärka, om han utöver traktamentsersättningen, haft utgifter för den anställdes bostad eller uppehälle under resorna. Såsom exempel på sådana utgifter må nämnas sovvagnsbiljetter.

Att kommunal myndighet, hushållnings-sällskap, skogsvårdsstyrelse eller sådan offentlig institution, vars traktamenten av riksskattenämnden förklarats vara jämställda med statens traktamenten, inte behöver uppge traktamentsersättningar o. dyl. i kontrolluppgiften, framgår av vad som förut sagts.

Sedan 1956 gäller att i kontrolluppgift inte behöver redovisas bl. a. traktamentsersättningar om sammanlagt högst 500 kr vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten. Enligt bestämmelsens nya lydelse skall undantaget från uppgiftsskyldigheten gälla traktamentsersättningar vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten, som sammanlagt icke överstiger 500 kr eller icke avser mer än 24 dagar för år räknat. Detta "för år räknat" innebär, att om anställningen hos viss arbetsgivare varat blott exempelvis 9 månader av året, daggränsen blir 18. Såsom förutsättning för att uppgiften må underlåtas, stadgas dock, att i kontrolluppgiften skall anmärkas, att traktamentsersättning utgått. — De alternativa gränserna för undantaget är givetvis att förstå så, att den för arbetsgivaren förmånligaste gränsen gäller.

Har han t. ex. utgivit 20 traktamenten à 30 kr, behöver specificerad uppgift här- om inte lämnas, trots att traktamentsersättningen överstiger 500 kr.

För att vinna överensstämmelse på denna punkt mellan deklarationsplikten och arbetsgivarens uppgiftsskyldighet har stadgats att rese-, representations- och traktamentsersättningar, som inte behöver redovisas i kontrolluppgift, ej heller behöver deklarerat. Givetvis får man inte göra de avdrag som svarar mot ersättningar, som inte deklarerat. En erinran härom har intagits i första stycket av punkt 3 anvisningarna till 33 § KL. — Ingenting hindrar emellertid den som så önskar att deklarerat även dessa smärre ersättningsbelopp och yrka avdrag för däremot svarande kostnader. Likaså har beskattningsmyndigheterna rätt att i fråga om sådana ersättningar i och för kontroll begära de upplysningar som kan vara erforderliga.

Taxeringskontrollen

Den beslutade reformen leder till att, i de fall avdrag yrkas enligt schablonmetoden, den faktiska merkostnaden under förrättningen inte behöver utvärderas. Taxeringsmyndigheternas kontrollarbete torde härigenom väsentligt minskas. Kvar står dock den viktiga kontrollen, att frågan är om tjänsteförrättning och att denna sker på annan ort än den vanliga tjänstgöringsorten. I dessa båda hänseenden är hittillsvarande förhållanden oförändrade, och taxeringsnämnderna har, i de fall där det kan befaras att inkomster, som i realiteten är avlöningsförmåner, av skatte- skäl benämnas traktamenten, oförändrad befogenhet att kontrollerat förhållandena. Att så bör ske har understrukits av bl. a. bevillningsutskottet. — Såsom exempel

på förhållanden som det kan finnas anledning att uppmärksamma vid deklarationsgranskningen, kan nämnas att traktamentsersättning kan tänkas ha utgått från mer än en arbetsgivare för en och samma förrättning.

För att det nya systemet med schablonavdrag skall kunna fungera, erfordras att arbetsgivarens kontrolluppgifter är riktiga. Att så är fallet bör vid behov kontrolleras. Ofta torde denna kontroll få ske direkt hos arbetsgivaren. I propositionen framhålles, att rörelseidkares och andra arbetsgivares bokföring och redovisning av tjänsteresor på kontrolluppgifterna bör granskas i samband med taxeringsrevisioner. I regel torde det blott kunna bli fråga om stickprovsgranskning. Genom sådan granskning torde dock kunna klargöras, vilka arbetsgivare som på detta område bör bli föremål för noggrannare tillsyn.

Näringshjälp

I samband med behandlingen av propositionen om traktamentsbeskattningen hade riksdagen att ta ställning till motioner om skattefrihet för näringshjälpbidrag.

Bestämmelserna om näringshjälp finns för närvarande intagna i ett Kungl. brev den 25 maj 1962 (statsliggaren 1962/63 I: 1 s. 278—279). Näringshjälp lämnas partiellt arbetsföra samt ensamställda kvinnor eller i övrigt medelålders och äldre arbetskraft, som inte kunnat placeras på den öppna arbetsmarknaden. Bidrag, som inte får överstiga 5.000 kr, lämnas till bestridande av kostnader för anskaffande av arbetsmaskiner och verktyg samt till kostnader som eljest är förbundna med igångsättandet av självständig verksamhet. Därjämte lämnas sådant bidrag till anskaffande av motorfordon åt par-

tiellt arbetsför, som är beroende därav för sin utkomst genom arbete eller för förvärvande av yrkesutbildning.

Riksdagen biföll motionerna såtillvida, att näringshjälp förklarades skattefri i den mån hjälpen lämnats till bestridande av kostnader, för vilka rätt till avdrag inte föreligger vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsavdrag (anv. till 19 § KL). Genom den till skattefriheten fogade reservationen torde skattefriheten i huvudsak komma att gälla de bidrag som utgår till anskaffande av motorfordon åt partiellt arbetsföra.

Merkostnader på grund av dubbel bosättning

I samband med flyttning uppkommer ofta en fördyring av levnadskostnaderna, som har samband med förhållandena på bostadsmarknaden. På grund av bostadsbrist kan i dessa fall den flyttande icke genast få familjebostad på den nya verksamhetsorten och familjen bor då ofta under en övergångstid kvar i den gamla bostaden. Merkostnaderna för sådant dubbelhushåll har inte varit avdragsgilla. Statsanställd i sådan situation kan under viss tid få ett s. k. omplaceringstraktamente, som avser att gottgöra honom för merkostnaderna och som enligt reglerna för skattefrihet för statliga traktamenten inte är skattepliktigt. Om en icke statlig arbetsgivare skulle lämna motsvarande ersättning, är denna skattepliktig, medan utdrag för kostnaderna icke kan påräknas.

På detta område har sålunda de nuvarande bestämmelserna i kommunalskattelagen lett till en olikformighet som torde kunna betecknas som en orättvisa. En

ändring av dessa bestämmelser har därför sedan länge ansetts påkallad.

Genom årets lagstiftning har denna orättvisa undanröjts. Enligt den nya bestämmelsen skall nämligen en skattskyldig, som på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, kunna få avdrag för den ökning i levnadskostnaden som föranledes av den dubbla bosättningen. Avdragsrätten är emellertid inte inskränkt till flyttningsfallen. Såsom förutsättning för avdrag anges nämligen icke blott svårighet att anskaffa familjebostad utan även att det på grund av makes förvärvsverksamhet eller jämförliga omständigheter icke skäligen kan ifrågasättas, att familjen skall avflytta till den skattskyldiges bostadsort. Där makes förvärvsverksamhet hindrar den gemensamma bosättningen skall det självfallet vara fråga om samtaxerade makar. Även ensamstående vårdnadshavare, som på grund av bostadsbrist nödgas låta barnen kvarbo i den gamla bostaden är berättigade till avdrag enligt de nya bestämmelserna.

Flyttningskostnader

Även beträffande flyttningskostnader råder f. n. skillnad i skattehänseende mellan statliga och övriga anställda. Statlig flyttningsersättning är skattefri medan avdrag för flyttningskostnader för privatanställda icke alltid medges.

Lönebeskattningsutredningen föreslog generell avdragsrätt för flyttningskostnader dock, i de fall att särskild ersättning för dessa kostnader icke erhållits, begränsad till skattskyldiga med eget hushåll.

Den genomförda lagstiftningen undanröjer på en annan väg den skiljaktiga behandlingen av å ena sidan statsanställda och å andra sidan övriga anställda. Emot

utredningens förslag framhålles i propositionen, att man inte kan bortse från att flyttningskostnader i och för sig är att betrakta som levnadskostnader, vilka enligt vedertagen grundprincip inte är avdragsgilla. Den nuvarande olikformigheten i beskattningshänseende undanröjes i stället på så sätt, att flyttningsersättningar förklarats vara skattefria. Härigenom har inte blott reell utan även formell likställdhet mellan statsanställda och övriga uppnåtts.

För att förhindra missbruk av skattefriheten har stadgats, att denna gäller blott till den del flyttningsersättningen inte utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för statsanställda. Denna begränsningsregel torde vara att tolka så, att skattefriheten för flyttningsersättning inte är beroende av att staten just i det aktuella fallet skulle ha givit ersättning för flyttningskostnader, om fråga varit om en statsanställd. Avgörande synes böra vara att den utgivna ersättningen inte väsentligt överstiger statlig ersättning, därest sådan ersättning skulle ha utgått. Såsom allmän förutsättning för skattefrihet för flyttningsersättning stadgas, att denna skall ha utgått som följd av att den skattskyldige på grund av byte av verksamhetsort avflyttat till ny bostadsort.

Skattefriheten omfattar således även det fall, att fråga är om flyttning för tillträde av anställning hos ny arbetsgivare. Även ersättningar för flyttning till eller från utrikes ort omfattas av skattefriheten. Detsamma gäller sådan flyttningskostnadsersättning som utgår av allmänna medel men som inte har samband med

viss tjänst, t. ex. respension som utges av arbetsmarknadsorganen.

Ikraftträdandet

De nya bestämmelserna om skattefrihet för näringshjälp och flyttningskostnadsersättningar samt för kommuners,ushållningssällskap och skogsvårdsstyrelserstraktamenten och andra kostnadsersättningar skall tillämpas redan vid 1964 års taxering. Detsamma gäller rätten till avdrag för merkostnader vid dubbel bosättning.

Systemet med normalbelopp och schablonavdrag för merkostnader under tjänsteresor kräver emellertid för sin tillämpning, att arbetsgivaren i kontrolluppgifterna verkställt den beslutade uppdelningen av traktamenten på långtids-, korttids- och endagsförrättningar. För att medge arbetsgivarna erforderlig tid för omställning till den nya ordningen, har ikraftträdandet av bestämmelserna om normalbelopp och schablonavdrag uppskjutits till 1965 års taxering. För riksskattenämndens del innebär detta, att normalbelopp för inkomståret 1964 skall fastställas innevarande år.

I fråga om de kontrolluppgifter som skall lämnas i januari 1964 och avse inkomståret 1963 gäller hittillsvarande regler med de undantagen, att kommuner m. fl. icke behöver i kontrolluppgifterna redovisa skattefria traktamenten och andra kostnadsersättningar samt att övriga arbetsgivare icke behöver uppge traktamentsersättningar, när de antingen inte överstigit 500 kr eller icke avser mer än 24 dagar för år räknat.