

Något om avdrag för fördyrade levnads-kostnader vid tjänsteresor

Av assessorn Ulf Fredholm

Vid 1965 års taxering tillämpas nya regler beträffande avdrag för ökade levnads-kostnader vid tjänsteresa utom den vanliga verksamhetsorten. Innebörden i de nya reglerna, som emellertid bara gäller enskild tjänst, är i korthet den, att man har infört en möjlighet att beräkna avdraget efter schablon.¹ I de fall traktamente utgår antar man, att fördyringen uppgår till ett belopp motsvarande den ersättning som av arbetsgivaren utgivits för kostnadens täckande (traktamente), dock högst till belopp som motsvarar största normala ökning i levnads-kostnaden (normalbelopp). Ökningen i levnads-kostnaderna består oftast i utgifter för hotellrum, extra kostnader för mat, telefonsamtal o. dyl. Riksskattenämnden skall för varje kalenderår fastställa detta normalbelopp. I sina anvisningar rörande avdrag för fördyrade levnads-kostnader vid tjänsteresa i enskild tjänst har riksskattenämnden fastställt normalbeloppet för år 1964, RN 1964 nr 1:3.

Verksamhetsort

Med traktamente avses i den följande framställningen endast sådan ersättning, som utgår för att täcka den ökning i levnads-kostnaden, som en skattskyldig kan ha fått vidkännas på grund av att han i tjänsten vistats utom sin vanliga verksamhetsort, dvs. i regel den kommun i vil-

¹ Se även Skattenytt 1963 s. 337.

ken han vanligen har sitt arbete. En person, som är bosatt i Stockholm, arbetar under större delen av året i Uppsala. Hans vanliga verksamhetsort torde då få anses vara Uppsala. Han blir alltså inte berättigad till avdrag för fördyrade levnads-kostnader där. Skulle han av sin arbetsgivare uppbära traktamente för vistelsen där, bör detta redovisas i kontroll-uppgiften som kontant lön. (Här — liksom i fortsättningen — bortses från de speciella fall, då avdrag enligt anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen punkt 3 stycket tre och fyra kan medgivnas för fördyrade levnads-kostnader, då den skattskyldige antagit arbete på annan ort än den där han är bosatt.) Skulle han däremot för några dagar av sin arbetsgivare bli sänd till Sala, är han utanför sin vanliga verksamhetsort och således berättigad till avdrag för fördyrade levnads-kostnader. Till honom utgivet traktamente skall då redovisas enligt de regler, som närmare kommer att behandlas i fortsättningen.

Antag att en person, som har sitt arbete i Stockholm, av sin arbetsgivare skickas ut för att besöka en kund inom staden. Han får kontant ersättning för den billiga lunch, han inte kan utnyttja på företaget. Denna ersättning är inte traktamente i kommunalskattelagens mening. Den är att jämställa med kontant lön. Detsamma är förhållandet med vissa s. k. sammanträdestraktamenten. När det gäller ett område som Stor-Stockholm med

dess goda kommunikationer, räknas i praxis som verksamhetsort inte bara staden Stockholm utan också dess grannkommuner. Exakt var gränsen skall gå är det vanskligt att uttala sig om. Klart är i varje fall, att hit räknas exempelvis Saltsjöbaden, Lidingö och Sundbyberg. Liknande svårigheter att bedöma verksamhetsortens omfång har man naturligtvis i Göteborg, Malmö, Norrköping med flera platser. En person med ordinarie arbete i Stockholm, som av sin arbetsgivare skickas till Nacka och uppbär ersättning för förrättningen där, blir alltså inte berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader. Ersättningen bör redovisas som kontant lön.

Kontrolluppgifterna

Den införda schablonregeln kräver en betydligt utvidgad redovisning av utgivna traktamenten i kontrolluppgiften än tidigare. Alla traktamentsersättningar skall inte redovisas i kontrolluppgiften. Sådana ersättningar som sammanlagt inte överstiger 500 kr per år eller för helt år räknat inte avser mer än 24 dagar upptas inte. I det sistnämnda fallet finns ingen beloppsgräns. Om en arbetstagare alltså uppbär 24 traktamenten på 150 kr — det vill säga sammanlagt 3.600 kr — skall endast ett kryss sättas i rutan i kontrolluppgiften. Man kan givetvis tänka sig, att arbetstagaren samtidigt under hela året är anställd i två eller flera bolag. Han kan då företaga 24 förrättningar för varje bolag. Varje utgivet traktamente konsumerar 1/24-del av de 24 dagarna. Har alltså en arbetstagare sänts till annan ort under 2 timmar och för den tiden uppburit traktamente, återstår 23 dagar. Någon sammanläggning av flera halva traktamenten till hela skall alltså inte ske

vid beräkningen av antalet dagar i dessa fall. Inom parentes kan nämnas, att de nu nämnda traktamentsersättningarna inte skall upptagas som intäkt i arbetstagarens självdeklaration. Något avdrag för ökade levnadskostnader får givetvis inte heller göras. Ingenting hindrar emellertid den som så önskar att deklarerat även dessa smärre ersättningsbelopp och yrka avdrag för motsvarande kostnader.

Ibland kan det hända, att en person av en förening eller dylikt bara får traktamentsersättningar, som enligt de nu nämnda reglerna inte behöver uppges beloppsmässigt, utan endast skall anges med kryss i ruta. Fråga uppkommer då, om kontrolluppgift upptagande namn, adress och kryss skall avlämnas. I princip är man skyldig att göra det, men ingen taxeringsintendent torde påtala underlåtenhet att i sådana fall lämna kontrolluppgift.

Om traktamentsersättningarna däremot överstiger 500 kronor eller avser mer än 24 dagar för helt år, skall ersättningarna redovisas på kontrolluppgiften.

Att det är nödvändigt att redovisa traktamentena på angivna, detaljerade sätt torde framgå av följande framställning om rätt till avdrag.

Schablonavdraget grundas på s k normalbelopp

Det har antagits att avdrag för fördyrade levnadskostnader i första hand kommer att ske enligt den tidigare nämnda schablonregeln. Den avser förrättningar inom riket och innebär som nämnts, att den avdragsgilla ökningen i levnadskostnaderna för skattskyldig i enskild tjänst skall anses uppgå till ett belopp motsvarande det traktamente, som arbetsgivaren utgivit, dock högst till det normalbelopp, som riksskattenämnden fastställer. I sina

anvisningar har riksskattenämnden fastställt normalbeloppet för år 1964 till 59 kr, vilket motsvarar statens högsta traktamentsersättning. För år 1965 har riksskattenämnden vid sammanträde den 15 december 1964 fastställt normalbeloppet till oförändrat 59 kr.

Korttidsförrättningar

Normalbeloppet avser i första hand korttidsförrättningar, det vill säga förrättningar, som medfört övernattnings på främmande ort, men där vistelsen på orten inte överstigit 15 dygn i följd. Frågan om när en resa skall anses ha börjat, i hemmet eller på kontoret, får avgöras med ledning av de normer vederbörande företag tillämpar. En resa, som varit förenad med övernattnings, skall anses ha varat det antal dygn, som motsvarar antalet övernattnings. Om en förrättning alltså påbörjats måndag morgon och avslutas tisdag kväll, anses den endast ha varat 1 dygn, eftersom bara en övernattnings företagits. Har den däremot påbörjats måndag kväll och avslutats onsdag morgon, har den varat 2 dygn. Avdrag får således åtnjutas för den första resan med 59 kr och för den andra resan med 2×59 kr eller 118 kr; allt under förutsättning att det utgivna traktamentet uppgått till nu nämnda belopp.

Långtidsförrättningar

Med långtidsförrättning avses sådan förrättning där vistelsen på en och samma ort varat mer än 15 dygn i följd. De första femton dyggen av varje långtidsförrättning skall emellertid redovisas som korttidsförrättning. Avdrag medges nämligen med ett normalbelopp eller 59 kr för de första 15 dyggen och med 6/10-dels normalbelopp — eller avrundat 35

kr — för de därpå följande. Orsaken till att normalbeloppet minskar är den, att det anses, att vederbörande efter en tids vistelse på en och samma ort bör ha kunnat inrätta sig på sådant sätt, att hans kostnader minskar. Han hyr ett rum på stan i stället för att bo på hotell, han upptäcker vilka restauranger som är billiga och så vidare. — Blir arbetstagaren utskickad på en förrättning, som från början med fog kunde antagas bli av kort varaktighet, men som under 15-dagarsperioden förlängs, bör han i samband med förlängningen få börja räkna en ny 15-dagarsperiod. Han har ju i detta fall inte från början kunnat inrätta sig för en längre tids vistelse på orten. En långtidsförrättning kan däremot inte anses avbruten, därför att arbetstagaren över en lördag—söndag åker hem för att besöka sin familj. Man börjar då inte räkna en ny 15-dagarsperiod efter återkomsten till förrättningsstället. — Om en långtidsförrättning pågår över ett årsskifte kan det inträffa, att 15-dagarsperioden inträffar ena året och den övriga delen av förrättningen andra året.

Endagsförrättningar

Vad slutligen angår endagsförrättningar avses därmed förrättningar på främmande ort, som inte är förenade med övernattnings. Om förrättningen varat mer än 4 timmar men mindre än 10 timmar, medges avdrag med 2/10-delar av normalbeloppet eller 12 kr, och om den varat mer än 10 timmar i följd 4/10-delar eller 24 kr.

Observera att en och samma förrättning endast kan hänföras till en av de tre nämnda typerna av förrättning. En förrättning kan t. ex. inte vara både en kort-

tidsförrättning och en endagsförrättning. Om en resa påbörjas måndag morgon och avslutas fredag kväll, föreligger en korttidsförrättning. Antalet övernattningar uppgår till fyra, och avdraget till 4×59 eller 236 kr. För fredagen medges alltså intet avdrag.

Ytterligare förutsättningar för avdrag enligt schablonen

Som förutsättning för att avdrag skall medges med belopp som motsvarar normalbeloppet gäller, att det av arbetsgivaren utbetalda traktamentet inte får understiga detta. Om så är fallet medges endast avdrag med belopp, som motsvarar det uppburna traktamentet. Avsikten är emellertid inte, att man för varje enskild förrättning skall bestämma avdragets maximum — dvs. uppburet traktamente eller normalbeloppet. Avdragets storlek bestäms av det totala antalet förrättningar inom varje grupp under året.

Vidare förutsättes att arbetstagaren själv haft utgifter för mat och bostad. Om arbetsgivaren direkt betalat bostaden, skall normalbeloppet t. ex. vid korttidsförrättning reduceras med 25 kr och vid långtidsförrättning fr. o. m. 16:e dygnet med 15 kr. Om arbetstagaren under en tjänstresa skulle ligga över hos en släkting och inte behöva betala för rummet, sker däremot inte någon reduktion. I det fallet har ju inte arbetsgivaren tillhandahållit något rum. Har kost tillhandahållits av arbetsgivaren reduceras normalbeloppet med belopp som framgår av riksskatte-nämndens tidigare nämnda anvisningar. Om den anställde under en förrättning ätit både lunch och middag med kunder och på reseräkningen tagit upp kostnaden härför som representation, bör detta lik-

ställas med att företaget tillhandahållit honom kost utöver traktamentsersättningen. Kryss bör alltså sättas i rutan för »uppehälle». I varje fall skall detta ske, om representation är ofta förekommande.

Avdrag för kostnader då dessa överstigit normalbeloppen.

Kan en arbetstagare visa, att hans ökade levnadskostnader varit större än vad som motsvarar avdragsrätten enligt schablonregeln, äger han rätt till avdrag motsvarande de verkliga merkostnaderna. Han skall i så fall på godtagbart sätt visa, hur stor ökningen i levnadskostnaden varit. Det kan han göra genom att föra dagliga anteckningar, spara alla verifikationer osv. Utredningen måste vidare avse samtliga hans förrättningar i en och samma tjänst. Han kan alltså inte beräkna avdraget för en del förrättningar enligt schablonregeln och för andra på grundval av de verkliga kostnaderna. Ett undantag från denna regel gäller vid långtidsförrättning fr. o. m. 16:e dygnet i följd på samma ort. För varje sådan förrättning kan avdraget beräknas enligt de verkliga kostnaderna. Undantaget gäller även i fråga om förrättningar på utrikes ort. — Om arbetstagaren under året haft två tjänster, kan han däremot beräkna avdraget enligt schablon i den ena tjänsten och på grundval av de verkliga kostnaderna i den andra.

Utlandsresor

För enskilda arbetstagares utlandsresor torde i praxis för närvarande avdrag i stor utsträckning medges med det statliga utlandsresereglementet som norm. Någon ändring i denna praxis har inte gjorts.

Avdrag bör alltså i dylika fall medgivas med styrkt kostnad för hotellrum plus ett visst belopp per dag, ett belopp som varierar beroende på vilket land det gäller. Storleken av beloppen framgår av SFS 1961 nr 569. Fr. o. m. den 1 oktober 1964 har enligt SFS 1964 nr 579 vissa belopp höjts.

Avdrag då traktamente inte utgått

Slutligen kan i detta sammanhang påpekas, att i de fall arbetsgivaren inte alls utgivit något traktamente, utan den anställde själv betalat kostnarna av sin provision eller sitt arvode, han inte har rätt att yrka avdrag enligt schablonregeln. Avdrag skall i dessa fall yrkas med ledning av de faktiska merkostnaderna. Man kan emellertid antaga, att schablonregeln även i dessa fall kommer att tillämpas ex analogia i viss utsträckning.

Taxeringskontrollen

Den i kontrolluppgiften gjorda uppdelningen av traktamentsersättningarna erfordras för att arbetstagaren i sin självdeklaration lätt skall kunna göra avdrag för fördyrade levnadskostnader enligt den nu beskrivna schablonregeln. Med ledning av kontrolluppgiften skall vidare taxeringsmyndigheterna göra erforderlig kontroll av yrkade avdrag. I fråga om förrättningar inom riket fordras alltså uppgift om endagsförrättningar, kort-

tidsförrättningar och första femton dyggen av varje långtidsförrättning och slutligen om långtidsförrättning fr. o. m. 16:e dygnet. I fråga om endagsförrättning fordras uppgift om antalet dagar; förrättning som varat mer än 4 timmar räknas som halv dag, längre förrättning räknas som en dag. Förrättning som varat kortare tid än 4 timmar får inte alls medräknas. Däremot skall den naturligtvis medräknas vid angivandet av ersättningsbeloppets storlek eftersom ersättningen är skattepliktig. I fråga om korttids- respektive långtidsförrättningar kräves uppgift om antalet övernattningar. Vad slutligen angår förrättningar utom riket erfordras uppgift om antalet dygn.

För att vederbörande taxeringsnämnd skall kunna kontrollera, att den skattskyldige verkställt den tidigare nämnda reduktionen av normalbeloppet, får arbetsgivaren svara ja eller nej på frågorna, om han förutom traktamente tillhandahållit t. ex. bostad, sovvagnsbiljett eller uppehälle. Med uppehälle avses i detta sammanhang endast kost. Har arbetsgivaren tillhandahållit exempelvis en enda sovvagnsbiljett, skall han kryssa för rutan med ja. Det blir sedan den anställdes sak att hålla reda på i vilken utsträckning han har fått bostad, sovvagnsbiljett eller uppehälle och göra vederbörliga reduktioner i sitt avdragsyrkande. Det nu sagda gäller även vid utlandsresor.