

Skatteregler om traktamenten m m, SOU 1983:3

Av regeringsrättssekreteraren Sven Palme och länsrättsassessorn Ivan Ström

Inledning

Traktamentsbeskattningssakkunniga (TBS)¹ har den 17 februari 1983 avlämnat betänkandet Skatteregler om traktamenten m m (SOU 1983:3). Därmed har denna kommitté fullgjort sin huvuduppgift (vissa frågor om beskattning av naturaförmåner återstår). Betänkandet, som nu remissbehandlas, innehåller förslag till ändringar i reglerna i KL om beskattning av traktamenten och avdrag för ökade levnadskostnader i inkomstslaget tjänst. Dessutom föreslås hemreseavdragen bli reglerade i KL. Men inte bara de materiella skattereglerna berörs utan förslaget innehåller också så väsentliga ändringar i TL och UBL att man kan tala om ett nytt förfarande vid traktamentsbeskattningen; en bärande tanke är att traktamenten inte skall behöva deklarerats och att TN skall avlastas sitt nuvarande arbete med kontroll av traktamenten och motsvarande avdrag.

Behovet av ändringar i reglerna om beskattning av traktamenten har under senare år blivit påtagligt. Men det har funnits vitt skilda bedömningar om vilka ändringar som behövs². Kommittén har dock nått enighet beträffande huvuddragen i sitt förslag. En reservation och två särskilda yttranden har avgivits. Delade meningar råder om hur den vanliga verksamhetsorten skall bestämmas för vissa byggnadsarbetare m fl. Ett av yttrandena gäller hemresor.

Traktamenten i offentlig tjänst

Traktamenten i statlig tjänst är sedan gammalt skattefria, 32 § 3 mom KL. Skattefriheten, som kan sägas vara en kvarleva från den tid staten ensidigt bestämde de anställdas traktamentsförmåner, har ofta ifrågasatts på principiella grunder. Den utsträcktes visserligen vid 1963 års reform av traktamentsbeskattningen att gälla även i kommunal tjänst men förutsattes kunna omprövas

¹ Ledamöter: regeringsrådet Eric Reuterswärd, ordförande, samt riksdagsledamöterna Eric Hägelmark (fp) och Lars Ulander (s). Sakkunniga: byråchefen Johan Hirschfeldt, ombudsmannen Sven-Olof Hägglund (LO), direktören Gunnar Högberg, sekreteraren Claes Ljungh (TCO) och kammarrättsassessorn Curt Rispe (finansdepartementet). Experter: departementsrådet Bertil Edlund, förhandlingsdirektören Uno Wilhelmsson, förste revisorn Matts Karlson och taxeringsdirektören Bengt Ohlsson. Sekreterare är artikelförfattarna.

² Ett tidigare betänkande, Samordnad traktamentsbeskattning, SOU 1974:45, ledde inte till någon lagstiftning.

efter kollektivavtalsreglering på området. Nu gäller kollektivavtal om traktamenten över hela den offentliga sektorn.

Enligt kommittéförslaget skall full jämställdhet gälla i fråga om traktamenten i offentlig och enskild tjänst. Det innebär att traktamenten generellt kommer att utgöra skattepliktig intäkt enligt 32 § 1 mom KL. Kommittén föreslår dock som nämnts att traktamenten inte skall behöva deklarerars. Därmed blir det i normalfallet inte någon praktisk förändring för den offentligt anställda.

Avdragsreglerna

Av det anförda följer att enligt förslaget reglerna i 33 § anv 3 p KL om avdrag för ökade levnadskostnader blir aktuella oavsett om den skattskyldige är anställd i offentlig eller enskild tjänst. Anvisningspunkten är i gällande lydelse uppdelad i fyra stycken, varav de två första gäller avdrag vid förrättning (resa i tjänsten); tredje och fjärde styckena gäller avdrag i vissa undantagsfall när förrättning inte föreligger, vid främst tidsbegränsade anställningar utom bostadsorten och vid s k dubbel bosättning. I utredningsuppdraget har ingått en allmän översyn av avdragsreglerna. Kommittén anser att en viss samordning av de olika avdragsreglerna bör komma till stånd. Denna samordning skall omfatta de nuvarande långtidsförrättningarna å ena sidan samt dubbel bosättning m m å andra sidan. Förslaget bygger på att det i fortsättningen skall finnas avdragsschabloner av två slag: dels en schablon för tjänsteförrättningar, dels särskilda schabloner för de långvariga bortavistelserna. Begreppet *långtidsförrättning* föreslås bli avskaffat.

Den vanliga verksamhetsorten

TBS föreslår inte någon ändring i den grundläggande regeln att avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning förutsätter resa utom *den vanliga verksamhetsorten*. Men den närmare utformningen av detta begrepp skall enligt kommittén ändras i vissa hänseenden och dessutom framgå direkt av själva lagtexten i stället för som nu av anvisningar utfärdade av RSV.

Den vanliga verksamhetsorten skall liksom nu vara ett geografiskt begränsat område omkring en bestämd utgångspunkt. Det konstateras i betänkandet att utgångspunkten i de allra flesta fall kan helt naturligt bestämmas till arbetstagarens *tjänsteställe* — d v s kontor, verkstad eller liknande plats där arbetet utförs till åtminstone någon del. Men inom byggnads- och anläggningsbranscherna anses enligt RSV:s anvisningar, RSV Dt 1976:57, flertalet anställda sakna tjänsteställe. För dessa anställda bestäms den vanliga verksamhetsorten nu med utgångspunkt från *bostaden*. — Denna regel vill kommitténs majoritet (två ledamöter) ändra på. Enligt majoriteten skall den faktiska arbetsplatsen i princip anses som tjänsteställe. Men vid förflyttning i en och samma arbetsgivares tjänst skall den berörde byggnads- eller anläggningsarbetaren anses behålla sitt tidigare tjänsteställe.

En ledamot (Ulander) anför i en reservation att den nuvarande specialregeln för byggnadsarbetare m fl bör behållas. En av de sakkunniga (Hägglund) förordar i särskilt yttrande att frågan belyses och prövas ytterligare.

Som nämnts föreslår kommittén att begreppet långtidsförrättning avskaffas och att särskilda schabloner skall gälla i fråga om långvariga bortavistelser. Schablonavdrag för tjänsteförrättning skall bara kunna medges under en tid av *tre månader* vid arbete på en och samma ort. När förrättning pågått tre månader skall enligt förslaget arbetsorten övergå till att bli vanlig verksamhetsort. Avdragsschablonerna för långvariga bortavistelser skall gälla för tiden efter de tre månaderna.

Den *geografiska avgränsningen* av den vanliga verksamhetsorten är nu ganska komplicerad. Orten omfattar enligt RSV:s anvisningar ett område vars yttre gräns ligger på ett vägvstånd av 10 km från utgångspunkten. Ligger denna i en tätort, utsträcks verksamhetsorten att omfatta även tätorten. Med tätort menas "varje samlad bebyggelse av viss omfattning". — Men tätortsregeln kan av flera skäl ifrågasättas. Kommittén, som särskilt betonar förenklingsaspekterna, föreslår en enhetlig avståndsregel: den vanliga verksamhetsorten skall omfatta ett område inom ett vägvstånd av *20 km* från tjänstestället.

Kollektivavtalsregel

Enligt den schablonavdragsregel som infördes genom 1963 års lagstiftning medges avdrag med belopp motsvarande uppburet traktamente, dock högst det s k normalbeloppet för dygn. Regeln har uppenbarligen i många fall kunnat utnyttjas på ett sätt som lagstiftaren inte förutsett. Arbetsgivare och arbetstagare har ibland träffat avtal om traktamenten som inte motsvarats av verklig merkostnad. Att ersättningarna stått i strid mot gällande kollektivavtal har i sådana fall inte kunnat förhindra avdrag. Kommittén föreslår mot denna bakgrund att en särskild *kollektivavtalsregel* införs i KL. Schablonavdrag skall inte kunna medges med högre belopp än det traktamente som utgår enligt tillämpligt centralt kollektivavtal.

Maximibelopp

Vissa beloppsmässiga ramar måste uppställas för vilka avdrag som skall kunna medges. De nuvarande normalbeloppsreglerna är i några hänseenden föråldrade. Kommittén föreslår att *maximibelopp* skall fastställas för olika förrättningslag.

Förrättning med övernattning

För de nuvarande korttidsförrättningarna gäller att avdrag medges högst med det s k normalbeloppet. Detta belopp, som motsvarar det statliga dygnstraktamentet, rymmer såväl merkostnader för måltider m m som logikostnad. En

uppenbar brist är att skattereglerna inte anpassats till den s k *nattventilen*, som sedan år 1971 gäller för statsanställda. Nattventilen innebär att ersättning kan utgå dels för faktisk logikostnad, dels med schablonbelopp för dag. RR har vid en något formell prövning ansett att en privatanställd med samma förmaner inte kunnat få motsvarande avdrag, RÅ 82 1:22. Kommittén föreslår nu att kostnader för logi resp. merkostnader för måltider m m skall beräknas för sig. Logikostnader skall normalt dras av med faktiskt belopp men möjlighet skall också finnas att som nu få schablonavdrag för natt, förutsatt att övernattning verkligen ägt rum.

Enligt den nuvarande s k *dygnsregeln* skall förrättning anses ha varat det antal dygn som motsvarar antalet övernattningar. Dygnsregeln, som utsatts för en hel del kritik, föreslås bli avskaffad. Förslaget, enligt vilket schablonavdrag för måltider m m skall beräknas för varje dag för sig, ger förbättrade avdragsmöjligheter när resa med övernattning påbörjats före kl 17 eller avslutats efter kl 19.

Maximibeloppet för dag föreslås bestämmas till — i 1983 års kostnadsläge — 155 kr, motsvarande dagtraktamente enligt det statliga avtalet ARA.

Vid långtidsförrättning gäller nu ett till 60 procent reducerat normalbelopp för tiden efter förrättningens första 15 dygn. Kommittén föreslår som nämnts en tremånadersregel. Schablonavdrag för förrättning med övernattning skall kunna medges under tre månader. Någon regel om reduktion av schablonavdraget ingår inte i förslaget utan det tillämpliga kollektivavtalets innehåll blir avgörande för schablonavdragets storlek inom ramen för maximibeloppet.

Förrättning utan övernattning

I betänkandet föreslås inte någon radikal inskränkning i rätten till schablonavdrag vid endagsförrättning. Förutsättning för avdrag skall alltså vara att bortovaron under förrättningen överstigit fyra timmar. Ett särskilt *maximibelopp* skall fastställas för endagsförrättning. Däremot skall tidsgränsen för högre avdrag inte längre gå vid 10 timmar utan anpassas till den i ARA införda "19-regeln". Enligt denna regel utgår s k tilläggstraktamente för förrättning med bortovaro som sträcker sig över kl 19. För sådan förrättning föreslås en *förhöjning* av maximibeloppet. Maximibeloppen förutsätts vid övergången till det nya systemet bli anpassade till en nivå som rymmer traktamentsbeloppen enligt ARA m fl kollektivavtal.

Utlandsförrättning

Kommittén föreslår att *maximibelopp* skall fastställas även för utlandsförrättningar. I praktiken innebär detta inte några väsentliga ändringar jämfört med vad som nu gäller enligt RSV:s anvisningar. Dock torde förslaget i viss mån tillgodose önskemål som framställts från näringslivets organisationer.

Schablonavdrag vid långvarig bortavistelse

I betänkandet föreslås som nämnts att samordnade avdragsregler skall gälla i fråga om långvariga bortavistelser. De merkostnadssituationer som avses är dubbel bosättning, tillfälliga anställningar utom hemorten samt nuvarande långtidsförrättningar efter tremånadersperiodens utgång. Det förutsätts att RSV skall fastställa *vägledande schabloner* för avdragsberäkningen. Dessa schabloner skall gälla merkostnader för måltider m m. Schablonerna skall kunna tillämpas oberoende av om traktamente utgått men i traktamentsfallen skall ett förenklat kontrolluppgifts- och deklarationsförfarande kunna tillämpas efter beslut av LSM.

Enligt förslaget skall avdrag för ökning i levnadskostnad kunna medges under högst *tre år* vid arbete på en och samma ort, med en viss begränsning av avdraget under det tredje året. Dispens från treårsregeln skall dock kunna meddelas för vissa anläggningsföretag.

Det nya förfarandet

En översyn av deklarationsförfarandet görs från och med den 1 januari 1982 tillsatta skatteförenklingskommittén, som bl a har till uppgift att föreslå ett förenklat system för löntagarbekattningen. I tilläggsdirektiv till bl a TBS har betonats att möjligheterna till förenklingar och effektiviseringar av kontrollarbetet bör särskilt beaktas. I betänkandet föreslås nu en avsevärd omläggning av kontrolluppgifts-, deklarations- och taxeringsförfarandet såvitt gäller traktamenten.

Det nuvarande förfarandet bygger av tradition på att kontrollen av traktamenten och motsvarande avdrag sker i första hand hos TN, normalt med arbetsgivarens kontrolluppgift som enda underlag. I de fall kontrolluppgifterna är felaktiga — t ex i fråga om antalet förrättningsdagar av olika slag — saknar TN normalt möjlighet att göra korrekta avdragsberäkningar. Själva deklarationsförfarandet, som regelmässigt består i att ett och samma traktamentsbelopp uppges och avdrages, framstår ofta som meningslöst.

Enligt förslaget skall kontrollen av traktamentsersättningar ske redan på källskattestadiet genom uppbörds kontroll. Sådan kontroll förutsätter att högre krav ställs på arbetsgivarna. Dessa skall redan när traktamente utbetalas bedöma huruvida ersättningen motsvaras av schablonavdrag. Om förrättning företagits utom den vanliga verksamhetsorten och traktamentet utgår enligt kollektivavtal inom ramen för maximibeloppet, skall preliminär skatt inte uttagas. Normalt behöver det nya förfarandet alltså inte ge arbetsgivaren några svårigheter vid källskatteberäkningen. Men sådant traktamente som inte motsvaras av avdrag skall beskattas och i kontrolluppgift inräknas i lön, arvode eller motsvarande. Särskild redovisning av traktamenten i kontrolluppgift och deklaration skall endast behöva lämnas i fråga om delägare m fl i fåmansföretag, 30 § 3 mom TL. I övrigt skall förekomsten av traktamente bara behöva

anges med "kryss i ruta" i kontrolluppgift. Däremot skall givetvis uppgifter lämnas efter anmaning.

Det nya förfarandet leder till förenkling och möjliggör i viss mån effektivare kontroll. "Systematiska" fel hos en och samma arbetsgivare kommer att kunna rättas vid uppbördskontrollen. Det nuvarande "kvarskatteproblemet", som är en följd av att rättelse ofta sker först i taxeringsprocessen, kan till stor del elimineras.

Hemreseavdragen

Kommittén föreslår slutligen en reglering i KL av rätten till avdrag för kostnader för hemresor vid arbete utom hemorten. Förslaget svarar delvis mot vad som gäller enligt nuvarande anvisningar från RSV. Men vissa förbättringar av avdragsmöjligheterna förordas. Avdragsrätten skall i fortsättningen inte vara beroende av den skattskyldiges civilstånd. Vidare skall, vid arbete på mycket långt avstånd från hemorten, avdrag kunna medges för kostnad för en hemresa med flyg var fjärde vecka eller med annat kommunikationsmedel varannan vecka. Bara inrikes resor skall kunna medföra avdrag.

En sakkunnig (Ljungh) anför i särskilt yttrande att kostnad för en hemresa varje vecka bör vara avdragsgill oavsett avståndet till hemorten.

Ikraftträdandet

Kommittén föreslår att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 1985 och tillämpas fr o m 1986 års taxering. Den skattventilen föreslås dock kunna tillämpas redan under beskattningsåret 1984.