

Nr 14

*Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckt motion
angående viss ändring av bestämmelserna om beskattning
av traktamentsersättningar.*

(2:a avd.)

I en inom riksdagen väckt, till bevillningsutskottet hänvisad motion, II: 67, av herr Nilsson i Östersund m. fl. har hemställts, att riksdagen måtte besluta sådan lagändring, att traktamentsersättningar till anställda i kommunal och enskild tjänst är skattefria upp till det belopp, som motsvaras av de statliga traktamentenas storlek, samt att vederbörande utskott måtte utforma erforderlig lagtext.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionen framförda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför icke lämnas i det följande, hänvisa till motionen.

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall enligt 20 § kommunalskattelagen från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde (brutto-intäkt) avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Såsom omkostnad räknas emellertid bl. a. icke den skattskyldiges levnadskostnader eller därmed jämförliga utgifter.

Rörande beräkningen av inkomst av tjänst, vilket inkomstslag den förevarande motionen närmast avser, må nämnas följande.

Till intäkt av tjänst hänföres enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen i princip alla förmåner i penningar eller annat, som utgått för tjänsten. Jämlikt särskilt stadgande i 3 mom. samma paragraf skall såsom intäkt icke upptagas vad som av staten anvisats till bestridande av särskilda, med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader, såsom bl. a. resekostnads- och traktamentsersättning. Med av staten anvisad resekostnads- och traktamentsersättning förstås vad som enligt resereglementet med flera författningar eller särskilt av Kungl. Maj:t eller vederbörande myndighet meddelat beslut utgår såsom resekostnads- och traktamentsersättning för förrättning i statens ärenden å annan ort än bostads- eller stationsorten. Är vid kommunal eller enskild tjänst anvisad särskild ersättning för vissa med tjänsten förenade kostnader, skall denna ersättning redovisas såsom intäkt (32 § 4 mom.).

Den skillnad i beskattningshänseende, som i fråga om vissa ersättningar skall göras mellan statlig tjänst och kommunal eller enskild tjänst, belyses i punkt 4 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen, vari stadgas

följande. Är fråga om statlig tjänst, skall den anvisade ersättningen icke upptagas som intäkt av tjänsten, liksom å andra sidan de kostnader, som skall med ersättningen bestridas, ej får avföras såsom utgift, även om ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande. Vad nu sagts gäller för de fall, då den anvisade ersättningen är avsedd att täcka utgifterna i fråga. Är ersättningen däremot endast avsedd att utgöra ett mindre bidrag till kostnadernas bestridande, skall ersättningen i sin helhet upptagas såsom intäkt, medan å andra sidan kostnaderna får avdragas såsom utgift, även i den mån de överskjuter ersättningen. I fråga om kommunal eller enskild tjänst skall den anvisade ersättningen upptagas såsom intäkt och de omkostnader, som skall därmed bestridas, avföras såsom omkostnader för tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande, får bristen avföras å intäkten av tjänsten i övrigt. Härvid märkes dock, att om det kan antagas, att den anvisade ersättningen beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt åtgå till täckande av de omkostnader, som skall därmed bestridas, större avdrag än som svarar mot den anvisade ersättningen bör medgivas allenast om det visas, att på grund av särskilda förhållanden ersättningen varit otillräcklig för sådana skäliga omkostnader. Å andra sidan torde i dylikt fall ofta kunna antagas, att den anvisade ersättningen i sin helhet åtgått till de omkostnader, för vilka den avsetts, utan att särskild utredning i detta avseende behöver lämnas. *Avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen torde i regel böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas.* Detta lär exempelvis vara förhållandet beträffande de resekostnadsersättningar, som i allmänhet utbetalas av de enskilda järnvägarna.

Enligt 33 § kommunalskattelagen må från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt icke för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som enligt 32 § 3 mom. nämnda lag ej skall upptagas såsom intäkt. I enlighet härmed får avdrag ske för bland annat kostnad för resor i tjänsten, där ej, vad angår statstjänst, särskild ersättning varit därför anvisad. Innebörden av sistnämnda bestämmelse har närmare utvecklats i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen. Där stadgas, att skattskyldig, som i sin tjänst verkställt resor utom den vanliga verksamhetsorten, äger rätt till avdrag icke blott för kostnaden för själva resan utan jämväl för den ökning i levnadskostnaden, som han kan ha fått vidkännas på grund av vistelsen utom den vanliga verksamhetsorten. Därest åter skattskyldig bosatt sig på annan ort än där han har tjänst eller anställning eller antagit arbete på annan ort än där han är bosatt, har han visserligen rätt till avdrag för skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen men däremot i regel icke till avdrag för ökade levnadskostnader. Avdrag för ökade levnadskostnader medgives dock för det fall, att anställningen avser endast en kortare tid eller skall bedrivas å flera olika platser eller det av annan anledning icke skäligen kan ifrågasättas, att den skattskyldige skall avflytta till den ort, där arbetet skall utföras.

Frågan om skogsarbetares och med dem jämställda arbetargrupperns rätt till avdrag för vissa fördyrade levnadskostnader har vid upprepade tillfällen och senast år 1952 varit föremål för riksdagens uppmärksamhet.

Vid 1952 års riksdag yrkades sålunda i de likalydande motionerna I: 40 och II: 42 skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan om förslag till sådan ändring i kommunalskattelagen att skogsarbetare och med dem jämställda arbetargrupper tillförsäkrades rätt till avdrag för vissa fördyrade levnadskostnader. Samma års bevillningsutskott hemställde i sitt betänkande nr 8 att motionerna icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd samt anförde därvid bl. a. följande.

Utskottet vill i anledning av vad som anförts i de nu förevarande motionerna först framhålla, att motionärernas önskemål icke kunna tillgodoses genom ändrad lagstiftning, då spørsmålet om skogsarbetares avdrag för fördyrade levnadskostnader vid arbete å annan ort än hemorten är en ren tillämpningsfråga. Såsom understrukits vid frågans tidigare behandling böra skäliga och enhetliga normer fastställas till ledning för taxering i ifrågavarande avseende, därvid erforderligt utrymme bör lämnas för beaktande av olikartade lokala förhållanden. För att uppnå likformighet vid tillämpningen brukar i de anvisningar, som prövningsnämnderna årligen utfärda till ledning för taxering, angivas bland annat visst avdragsbelopp för dag vid bortovaro från hemmet till följd av skogsarbete och därmed jämförligt arbete. Rörande vad som i detta hänseende förordas i anvisningar för innevarande års taxering i vissa nordliga län får utskottet hänvisa till den ovan gjorda sammanställningen. Riksskattenämnden, som har till uppgift att verka för jämnhet och rättvisa i taxering, åligger numera att granska av landskamrerarna upprättade förslag till sådana anvisningar. Enligt vad utskottet inhämtat har riksskattenämnden för avsikt att efter hand låta verkställa utredningar, som skola möjliggöra en mera ingående bedömning av de i dylika anvisningar angivna grunderna för beräkning av vissa värden och avdrag. Utskottet förutsätter, att även normer för nu ifrågavarande avdrag komma att granskas efter sådan utredning. Riksskattenämndens verksamhet kan sålunda förväntas medföra säkrare underlag för fastställandet av dessa uppskattningsnormer ävensom större enhetlighet vid tillämpningen i de delar av landet, där likartade förhållanden förefinnas. Med hänsyn härtill anser sig utskottet ej böra förorda skrivelse till Kungl. Maj:t i ämnet.

Betänkandet godkändes av riksdagen.

Jämväl spørsmålet om ändrade grunder för beskattningen av resekostnads- och traktamentsersättning, som utgivits till anställda i enskild tjänst, har tidigare varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. Sålunda framfördes vid 1952 års riksdag i motionen II: 5 yrkande om sådan ändring i 32 § kommunalskattelagen jämte därtill hörande anvisningar, att sådan ersättning skulle hänföras till icke skattepliktig intäkt, även då ersättningen anvisats av annan än staten. Motionen upptogs till behandling av samma års bevillningsutskott i dess av riksdagen godkända betänkande nr 9, i vilket utskottet avstyrkte motionen och därvid anförde bl. a. följande.

Skälet till skattefriheten för av staten anvisad ersättning är det, att då av staten anvisad ersättning torde vara utmätt med hänsyn till att just

täcka de *merkostnader* som kunna tänkas vara förenade med tjänsten, man ansett sig kunna i fråga om sådan ersättning införa den lättanden i taxeringsarbetet, att någon redovisning för ersättningen och merkostnaderna icke behöves ske. De presumeras alltid täcka varandra. Skattefriheten kan sålunda sägas utgöra en legal schablon. Med hänsyn till att motsvarande traktamenten i kommunal och enskild tjänst utgå efter varierande grunder anser utskottet, att beskattningsmyndigheternas rätt till granskning och prövning icke bör inskränkas i ifrågavarande avseende. En utsträckning av skattefriheten till att omfatta traktamenten, som anvisas av annan än staten, skulle även kunna medföra icke önskvärda konsekvenser.

Motionären har anfört bland annat, att taxeringsmyndigheterna plägade reducera avdragen för fördyrade levnadskostnader med ett schablonmässigt beräknat mindre belopp, motsvarande den antagna besparingen i de normala levnadskostnaderna i hemmet. En dylik tillämpning medförde enligt motionärens mening en bristande jämlikhet de skattskyldiga emellan. Utskottet vill i anslutning härtill anmärka, att avdrag enligt gällande skattelagstiftning skall medgivas för den faktiska, av tjänsten föranledda ökningen av levnadskostnaderna. Svårigheter kunna givetvis möta vid bedömandet av storleken av denna merkostnad. I de fall, då ledning ej kan erhållas av de ovan återgivna anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen samt fråga är om större traktamenten och längre tids frånvaro från hemmet, kan den av motionären omnämnda metoden vara den enda möjliga för beräkning av ett skäligt avdrag. Utskottet, som icke kan finna att detta tillvägagångssätt, rätt tillämpat, kan göras till föremål för någon berättigad erinran, förutsätter emellertid, att riksskattenämnden jämväl på förevarande område vidtager åtgärder för att främja en ökad likformighet vid tillämpningen.

Vid 1954 års riksdag framställdes ävenledes motionsyrkanden, vilka syftade till ändrade bestämmelser i fråga om avdrag för omkostnader från bruttointäkt av tjänst. I motionen I: 334 yrkades sålunda skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan om en översyn inom riksskattenämnden av reglerna för avdrag vid deklaration av inkomst. Nämnden borde få i uppdrag att omarbete avdragsbestämmelserna så, att bättre överensstämmelse uppnåddes i avdragsnormerna mellan statligt och enskilt anställda. Spörsmålet om överensstämmelse i fråga om avdragsnormerna mellan statlig och enskild tjänst upptogs till behandling jämväl i motionen II: 434, vari yrkades utredning om införande av ett schablonavdrag vid beskattningen av dagtraktamenten för de privatanställda i huvudsaklig överensstämmelse med vad som gällde för de statsanställda. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 34 avstyrkte 1954 års bevillningsutskott motionerna och anförde därvid bl. a. följande.

Utskottet, som kan ansluta sig till vad 1952 års bevillningsutskott sålunda anförde, vill för sin del till en början erinra om stadgandet i punkt 4 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen, att avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen i regel torde böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Härigenom har avsetts att ge viss vägledning för tillämpningen i praxis av ifrågavarande bestämmelser. Vidare vill utskottet framhålla, att det åligger riksskattenämnden att verka för jämnhet och rättvisa vid taxeringen samt att bl. a. ur denna synpunkt årligen granska förslagen till prövningsnämndernas länsanvisningar. Utskottet har sig även bekant, att riksskattenämnden vid

denna granskning haft uppmärksamheten riktad på förevarande spörsmål och därvid sökt åvägabringa enhetliga normer så långt detta varit praktiskt möjligt till ledning för bestämmande av ifrågakommande avdrag. I detta sammanhang må nämnas, att riksskattenämnden efter samråd med vissa handelsresandeorganisationer i en promemoria till landskamrerarna förordat, att enär svårigheter visat sig föreligga för åstadkommande av tillfredsställande schabloner för bestämmande av handelsresandes avdrag, dessa i stället på vissa blanketter dag för dag antecknar sina kostnader under resor. Nämnden har även i övrigt haft kontakt med andra intresseorganisationer för att komma fram till godtagbara lösningar av förevarande problem.

I den *nu förevarande motionen* har anförts bl. a., att de i kommunal eller enskild tjänst anställdas traktamenten — trots att de ofta inte överstege de statsanställdas ersättningar — till viss del bleve föremål för beskattning. De lokala taxeringsnämnderna syntes på detta område tillämpa mycket skiftande avdragsregler. Personer bosatta inom samma stad eller kommun, som tjänstgjorde på traktamente inom orter med samma dyrortsförhållanden och uppbyure ett skäligt traktamente för detta, kunde således få olika avdrag för samma traktamentsbelopp, om de råkade deklarerera i skilda taxeringsdistrikt. I andra fall kunde uppenbart låga traktamenten — som väsentligt understeg de statliga — beskattas till viss del, trots att de icke täckte den fördyring av levnadsomkostnaderna som uppstode vid tjänstgöring på andra orter. Detta skapade helt naturligt missnöje och irritation bland berörda grupper. Mera enhetliga och bestämda regler påfordrades till ledning för taxeringsnämndernas arbete. Helt naturligt läte det sig icke göra att medgiva generell avdragsrätt för dessa grupper. Detta kunde leda till en otillbörlig skatteflykt, där man från arbetsgivarnas sida medgäve dolda löneförmaner i form av onormalt höga traktamenten.

Utskottet. I den förevarande motionen har yrkats sådan ändring av gällande bestämmelser att traktamentsersättningar till anställda i kommunal och enskild tjänst skulle bli skattefria upp till det belopp, varmed de statliga traktamentena utgår. Motionärerna har gjort gällande, att förstnämnda traktamenten ofta beskattades till viss del, även om de icke översteg de statsanställdas traktamenten. Detta skapade missnöje hos de därav berörda. Mera enhetliga bestämmelser fordrades till ledning för taxeringsnämndernas arbete.

Såsom av den tidigare lämnade redogörelsen framgår har detta spörsmål vid upprepade tillfällen tidigare varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. Från bevillningsutskottets sida har därvid framhållits, att skälet till skattefrihet för av staten anvisad ersättning är, att av staten anvisad ersättning torde vara utmätt med hänsyn till att just täcka de merkostnader, som kunde tänkas vara förenade med tjänsten, och att man därför ansett sig kunna i fråga om sådan ersättning införa den lättnaden i taxeringsarbetet, att någon redovisning för ersättningen och merkostnaderna icke behövde ske. De presumerades alltid täcka varandra, och skattefriheten kunde sålunda sägas utgöra en legal schablon. Med hänsyn till att motsvarande traktamenten i kommunal och enskild tjänst utginge efter varierande grunder kunde emellertid beskattningsmyndigheternas rätt till granskning och

prövning icke inskränkas i ifrågavarande avseende. Vidare har erinrats om stadgandet i punkt 4 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen, att avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen i regel torde böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstege vad som av staten i motsvarande fall anvisades. Härjämte har framhållits riksskattenämndens åliggande att verka för jämnhet och rättvisa vid taxeringen samt att bl. a. ur denna synpunkt årligen granska förslagen till prövningsnämndernas läsanvisningar. I detta hänseende uttalade föregående års bevillningsutskott även, att utskottet hade sig bekant, att riksskattenämnden haft sin uppmärksamhet riktad på förevarande spörsmål.

Utskottet, som kan ansluta sig till vad sålunda från tidigare års bevillningsutskott anförts i denna fråga, vill till en början understryka, att de beträffande de statliga traktamentena gällande bestämmelserna givetvis icke är att i och för sig betrakta såsom någon skattefrihet eller särskild förmån. De statliga traktamentenas storlek prövas emellertid regelmässigt av riksdagen vid antagandet av vederbörliga bestämmelser, och traktamentena har därvid avpassats så, att de skall täcka de *merkostnader* som kan vara förenade med tjänsten. Vidare prövas den enskilde tjänstemannens reseräkningar ytterst noga av vederbörande chefsmyndighet och därefter av vederbörande revisionsmyndighet. Med hänsyn till den ingående prövning, som sålunda de statliga traktamentena är föremål för, har det ansetts att de kunde undantagas från ytterligare prövning från statsmakternas sida vid taxeringen. Därvid har man givetvis även fäst avseende vid den belastning en sådan prövning skulle medföra såväl för taxeringsmyndigheterna som för de statliga myndigheter, vilka skulle nödgas lämna uppgift å utbetalda traktamenten. Beträffande de traktamenten, som utgår till i enskild och kommunal tjänst anställda, har det emellertid icke ansetts möjligt att undantaga dem från prövning vid beskattningen, då ju några av statsmakterna fastställda normer för dessa traktamenten icke finnes. Utskottet vill emellertid understryka, att taxeringsmyndigheterna vid denna prövning har att iakttaga den ovan nämnda bestämmelsen, att avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen i regel torde böra medgivas i de fall, då ersättningen ej överstiger vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Enligt utskottets mening bör sålunda taxeringsmyndigheternas prövning i första hand avse en undersökning, huruvida uppburna traktaments- och resekostnadsersättningar kan anses överstiga vad som av staten i motsvarande fall anvisas. Därest detta med ledning av förefintliga uppgifter kan antagas icke vara fallet, torde som regel någon ytterligare specifikation på kostnaderna icke behöva införas.

Att såsom motionärerna ifrågasatt ändra förenämnda bestämmelse så, att avdrag alltid skulle medgivas med lika stort belopp, som motsvarades av de statliga traktamentena, synes emellertid icke görligt. Sålunda måste svårigheter alltid möta när det gäller att fastställa motsvarande statliga traktamente, då ju dessa traktamenten varierar i storlek beroende på vederbörandes tjänsteställning. Även om denna detalj skulle vara möjlig att lösa och alltså prövningen av traktamentenas storlek i och för sig bleve likvärdig kvarstår dock en väsentlig olikhet. Som ovan anfördes prövas en statlig

befattningshavares rätt att erhålla traktamente ingående i det enskilda fallet. För noggrannheten i denna prövning borgar bl. a. det s. k. redogöraransvaret, d. v. s. om traktamente utgivits i strid mot gällande bestämmelser blir den som beslutat utbetalningen återbetalningsskyldig till statsverket. Beträffande de kommunala och enskilda traktamentena äger någon motsvarande prövning från statsmakternas sida icke rum. Därest taxeringsmyndigheternas möjligheter att granska det berättigade i avdrag för kostnader som täckes av traktamenten skulle upphävas, kunde detta lätt leda till ökade krav från de anställdas sida på traktamenten i stället för vanlig avlöning. En sådan utveckling vore givetvis icke önskvärd.

Av det anförda torde framgå, att taxeringsmyndigheterna i vissa fall, såsom t. ex. i fråga om det uppgivna antalet resdagar, måste äga rätt att begära närmare uppgifter för kontroll av de skattskyldigas omkostnadsavdrag. Att avdrag icke får medgivas med högre belopp än som motsvaras av de faktiska merkostnaderna synes uppenbart.

Avslutningsvis må nämnas, att enligt vad utskottet under hand erfarit riksskattenämnden för närvarande har under övervägande att framlägga anvisningar till ledning för taxeringsarbetet på förevarande område. Utskottet vill i anslutning härtill framhålla, att utskottet finner det angeläget att riksskattenämnden i detta sammanhang söker åstadkomma bättre förutsättningar för en tillämpning i praktiken av ovannämnda stadgande i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen, varigenom tillika kraven på en rättvis och enhetlig rättstillämpning inom detta område kan i möjligaste mån tillgodoses.

Med avseende å det anförda finner sig utskottet icke kunna tillstyrka bifall till den förevarande motionen.

Under återopande av vad sålunda anförts hemställer utskottet,

att motionen II: 67 av herr Nilsson i Östersund m. fl. angående viss ändring av bestämmelserna om beskattning av traktamentsersättningar icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 1 mars 1955

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjödahl, Heüman, Spetz, Franzon, Gustaf Elofsson, Eriksson, Söderquist, Velander, Niklasson och Snygg; samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Kristensson i Osby, Orgård, Sjölin, Brandt, Vigelsbo, Allard, Henriksson, Anderson i Sundsvall och Nilsson i Svalöv.