

Nr 51

*Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner
angående rätten till avdrag vid beskattningen för
ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i enskild
tjänst m. m.*

Till bevillningsutskottet har hänvisats följande inom riksdagen väckta, av utskottet till behandling i ett sammanhang upptagna motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I: 498 av herr *Bengtson m. fl.* och II: 651 av herr *Svensson* i Vä *m. fl.*, vari hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte begära utredning och förslag beträffande så långt möjligt enhetliga bestämmelser i beskattningshänseende i fråga om trakamenten, flyttningkostnader och bilkostnader till och från arbetsplatsen;

2) de likalydande motionerna I: 518 av herr *Lundström* och II: 640 av herr *Nihlfors m. fl.*, vari hemställts, att riksdagen måtte besluta sådan ändring av gällande anvisningar till kommunalskattelagen att avdrag för extra levnadsomkostnader i samband med korttidsförrättning, som varat mer än en dag, medgives för den faktiska tid förrättningen varat och inte efter antalet övernattningar, ävensom att vederbörande utskott måtte utarbeta härför erforderlig lagtext.

I enlighet med utskottets hemställan i memorial nr 48 har riksdagen vid vårsessionen beslutat uppskjuta behandlingen av föreliggande motioner till innevarande års höstsession.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motonerna I: 498 och I: 518.

Gällande rätt

Ökade levnadskostnader

Genom beslut av 1963 års vårriksdag (Bev.utsk. bet. nr 43) genomfördes viktiga förändringar på lönebeskattningens område. Dessa tillkom i syfte att förenkla lönebeskattningen och att åstadkomma större likställighet i skattehänseende mellan statsanställda och andra.

Enligt tidigare gällande rätt gjordes i beskattningshänseende en åtskillnad mellan statliga kostnadsersättningar och sådana ersättningar som utgick i

kommunal eller enskild tjänst. Statliga ersättningar deklarerades inte som inkomst, och avdrag fick inte heller göras för sådana kostnader som översteg ersättningen. I fråga om kommunal och enskild tjänst redovisades upp- buren ersättning som inkomst, och de omkostnader, som skulle därmed be- stridas, avräknades såsom omkostnader i tjänsten. Om därvid ersättningen inte förslog till kostnadernas gäldande, fick bristen frändragas intäkten i övrigt. Härvid gällde dock, att om det kunde antagas, att den anvisade ersätt- ningen beräknats med hänsyn till vad som skäligen kunde anses normalt åtgå till täckande av de omkostnader, som skulle därmed bestridas, större avdrag än som svarade mot den anvisade ersättningen medgavs allenast om det kunde visas, att på grund av särskilda förhållanden ersättningen varit otillräcklig för sådana skäliga omkostnader. Å andra sidan antogs i dylikt fall ofta, att den anvisade ersättningen i sin helhet åtgått till de omkostnader, för vilka den avsetts, utan att särskild utredning i detta avseende behövde lämnas. Avdrag med samma belopp som den anvisade ersättningen medgavs i regel i de fall, då ersättningen inte översteg vad som av staten i motsvarande fall anvisades. Sistnämnda regel (den s. k. likställighetsregeln) var inte tvingande och tillämpades i praxis mycket ojämnt. Sålunda ansågs i taxeringsmål rörande avdrag för ökade levnads- kostnader skattskyldiga i kommunal eller enskild tjänst ofta böra styrka sina kostnader för att komma i åtnjutande av avdrag. För kostnader som uppkom vid endags- eller kortare förrättningar ansågs i fråga om sådana skattskyldiga avdragsrätt endast i undantagsfall kunna komma i fråga. Denna ojämnhet i behandlingen av å ena sidan statliga och å andra sidan övriga traktamenten berodde sannolikt i viss mån på svårigheten att av- göra hur stort motsvarande statliga traktamente skulle ha varit. Särskilt gällde detta traktamenten som utgick på grund av kollektivavtal, vilka avsevärt varierade — såväl i fråga om statliga som andra — de olika avta- len emellan.

Den olika behandlingen av traktamenten kritiserades i motioner i riks- dagen, i framställningar till Kungl. Maj:t och i den skatterättsliga debatten. Därvid påtalades särskilt det orättvisa i att traktamenten, som utgavs av kommuner och enskilda i huvudsaklig överensstämmelse med de regler som gällde för de statliga traktamentena och under i övrigt samma be- tingelser som dessa, helt eller delvis beskattades, medan motsvarande stat- liga traktamenten var helt skattefria.

Genom de nya bestämmelserna har vissa icke statliga traktamenten jäm- ställts med de statliga. Detta gäller sådana, som utbetalas av kommuner, hushållningssällskap och skogsvårdsstyrelser. Även traktamenten som ut- betalas av andra offentliga institutioner än de nu nämnda kan förklaras jämställda med statliga traktamenten. Förutsättningen för en sådan för- klaring torde vara att institutionens traktamenten i allt väsentligt utges efter de grunder som gäller för statsanställda och att dess räkenskaps- och

redovisningshandlingar är underkastade offentlig granskning av riksrevisionsverket eller liknande myndighet.

I övrigt innebär de nya reglerna, vilka återfinns i anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen, i huvudsak att skattskyldigs ökade levnadskostnader vid tjänsteresor utanför den vanliga verksamhetsorten, utan närmare utredning, anses ha uppgått till belopp motsvarande av honom uppburat traktamente, dock högst till ett s. k. normalbelopp, vilket förutsättes motsvara högsta dygnstraktamente enligt statens allmänna resereglemente, och som fastställs av riksskattenämnden för varje kalenderår. Riksskattenämnden har i meddelande nr 7/1965 p. 3 beslutat att normalbeloppet för kalenderåret 1966 skall utgöra 66 kronor och att härav 29 kronor skall avse kostnader för bostad.

För rätt till avdrag med fullt normalbelopp kräves att fråga är om *korttidsförrättning*, d. v. s. förrättning, som föranleder övernattnings utanför den ordinarie verksamhetsorten, och där vistelsen på en och samma främmande ort inte överstiger 15 dygn. Vid s. k. *långtidsförrättning*, där vistelsen på en och samma ort överstiger denna tidsgräns, är schablonavdraget från och med det sextonde dygnet maximerat till tre femtedels normalbelopp. Även vid förrättningar utan samband med övernattnings utom hemmet (*endagsförrättningar*) föreligger enligt de nya reglerna en allmän rätt till avdrag. Schablonavdraget är i fråga om dessa förrättningar maximerat till en femtedels normalbelopp, om den skattskyldige varit borta hemifrån mer än fyra men högst tio timmar. Vid längre endagsförrättningar utgör schablonavdraget två femtedels normalbelopp. — I fråga om korttidsförrättning gäller enligt särskild föreskrift i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen att den skall »anses hava varat det antal dygn som motsvarar antalet övernattnings».

En enkel fråga av herr Christenson i Malmö vid 1964 års riksdag, huruvida finansministern var villig medverka till sådan omedelbar ändring av traktamentsbeskattningsreglerna, att vid resa, som omfattat två dygn och en mellanliggande natt, avdrag kunde medges med belopp motsvarande summan av helt dygnstraktamente och helt dagtraktamente eller del därav, besvarades av finansministern nekande (Andra kammarens protokoll den 4 mars 1964 § 2). Finansministern framhöll därvid olämpligheten av att vidta ändring av regler, vilka ännu inte hunnit tillämpas i praktiken. En sådan ändring skulle medföra en väsentlig ökning av den omfattande uppgiftsskyldighet som schablonbeskattnings medförde för arbetsgivarna. Härtill kom att avdragsberäkningen enligt de nya reglerna inte skedde för varje enskild resa utan för samtliga resor under året i en och samma arbetsgivares tjänst. Härigenom kom — menade finansministern — en utjämning av för- och nackdelar till stånd. Finansministern underströk också att varje skattskyldig kunde yrka att, i stället för schablonavdrag, få avdrag för sina verkliga merkostnader under tjänsteresorna.

Flyttningskostnader

Före 1964 års taxering gällde beträffande flyttningskostnader i huvudsak följande. Ersättningar som utgick till statens tjänstemän var i skattehänseende likställda med statliga traktamenten. Däremot intog rättstillämpningen en något avvikande hållning då fråga var om avdrag för flyttningskostnad som annan än statstjänsteman ådragit sig. Avdrag medgavs sålunda ej, då en i enskild tjänst anställd preson erhöll anställning i företag på annan ort än den där han tidigare var bosatt, oaktat det bidrag till täckande av flyttningskostnader, som han erhållit av den nya arbetsgivaren, upptagits såsom skattepliktig intäkt för honom. Däremot medgavs avdrag — under förutsättning att bidrag från arbetsgivaren upptagits såsom skattepliktig intäkt — när anställda hos ett företag nödgades flytta på grund av att arbetsgivaren flyttat företagets verksamhet till annan ort än tidigare. I övrigt torde ha gällt att avdrag medgavs då flyttning skett i samma arbetsgivares tjänst åtminstone då flyttningen inte var beroende av befordran eller motsvarande.

Genom beslut av 1963 års riksdag infördes i 32 § kommunalskattelagen en bestämmelse om skattefrihet för alla flyttningskostnadsersättningar i den mån dessa inte utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningshavare i statens tjänst. Under förarbetena till lagstiftningen uttalade chefen för finansdepartementet att han ansåg det angeläget att den skiljaktiga behandlingen av å ena sidan statsanställda och å andra sidan övriga anställda undanröjdes. Han hyste dock starka betänkligheter mot en generell avdragsrätt för flyttningskostnader. Man kunde nämligen enligt hans mening inte bortse från att dessa kostnader i och för sig var att betrakta som levnadskostnader. En generell avdragsrätt kunde heller inte anses motiverad för undanröjande av olikheten i beskattningshänseende eftersom en statsanställd, som inte uppburit ersättning, inte hade rätt till avdrag för sina kostnader.

Genom ett stadgande, att ersättning för flyttningskostnader inte var skattepliktig åstadkoms inte endast reell utan även formell likställighet mellan statsanställda och andra.

Resor till och från arbetsplatsen

I punkt 4 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen föreskrivs att skattskyldig äger rätt att avdra skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt forskaffningsmedel. Den nämnda anvisningspunkten i kommunalskattelagen har kvarstått i oförändrat skick alltsedan år 1928. Med uttrycket skälig kostnad avses enligt förarbetena till lagstiftningen (jfr departementschefens uttalanden i prop. 1920: 191 och 400) regelmässigt kostnaden för billigaste färdmedel.

Då såsom skälig kostnad ansetts kostnaden för billigaste färd sätt var praxis tidigare synnerligen restriktiv när det gällde avdrag för resor med bil mellan bostad och arbetsplats. Den ökade bilismen medförde dock att de skattskyldiga i allt större utsträckning använde bil för sina resor till och från arbetsplatsen och därvid framställde krav på att kostnaderna för dessa resor skulle få räknas som en avdragsgill skälig kostnad. Taxeringsmyndigheterna ställde sig i början tveksamma till dessa yrkanden, särskilt med hänsyn till den gängse uppfattningen att avdrag som regel skulle grundas på kostnaderna vid begagnande av billigaste möjliga färd sätt. Bedömningen blev av naturliga skäl olikartad. I detta läge fyllde de av riksskattenämnden utfärdade första anvisningarna i ämnet (nr 1/1958 p. 2) ett påtagligt behov och bidrog i väsentlig mån till större enhetlighet i rättstillämpningen än vad tidigare varit fallet. Skäligt avdrag för kostnad för resor med bil mellan bostad och arbetsplats ansågs i de nämnda anvisningarna utgöra en krona 70 öre för körd mil. Anvisningarna erhöll med tillämpning fr. o. m. 1962 års taxering så till vida ändrad lydelse (nr 1/1962 p. 2) att såsom skäligt avdrag för ifrågavarande bilkostnader borde anses en krona 80 öre för körd mil. Beräkningen grundades på viss av riksrevisionsverket tillhandahållen utredning angående genomsnittlig kostnad per mil vid körning med bil av »typen Volkswagen». I de nya anvisningarna intogs också den rekommendationen att, om avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen var osedvanligt stort, och avdraget, därest det beräknades i enlighet med anvisningarna, skulle bli oproportionerligt högt särskilt i förhållande till tjänsteinkomstens storlek, avdrag borde medgivas allenast med ett i skälig mån reducerat belopp. Denna rekommendation godtog av regeringsrätten (jfr RÅ 1962 not. Fi 314).

Enligt de nu gällande anvisningarna i ämnet (nr 7/1965 p. 4) bör skäligt avdrag för bilkostnader medges, om vägvståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst en halv mil samt om användandet av bil, i stället för allmänt kommunikationsmedel regelmässigt medför en tidsvinst av minst en och en halv timme sammanlagt för fram- och återresan. Vid beräkningen av tidsvinsten skall hänsyn bl. a. tagas till tid för uppsökande av parkeringsplats och till trafikintensitet. Vidare bör för skattskyldig med flera fasta arbetsplatser eller med flera arbetspass per dygn som tidsvinst anses den sammanlagda tidsvinsten per dygn genom användandet av bil för resorna. Skattskyldig, som i sin tjänst regelmässigt använder bil, bör medges avdrag för ifrågavarande bilkostnader oavsett avstånd och tidsvinst. Likaså bör, om allmänt kommunikationsmedel saknas, skattskyldig, som använder bil för resor mellan bostad och arbetsplats, medgivas skäligt avdrag för bilkostnader oavsett tidsvinsten, under förutsättning att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst två kilometer. Som skäligt avdrag för bilkostnad bör i regel anses två kronor för körd mil intill 1 000 mil per år och en krona 20 öre för mil för körsträckor däröver. Den omständigheten, att den skattskyldige eventuellt

använder större bil för ifrågavarande resor, medförande att hans kostnader av denna anledning blir högre än de angivna beloppen, bör regelmässigt inte medföra, att avdrag medges med större belopp. Vid samåkning bör avdraget i skälig mån reduceras. Om skattskyldig på grund av ålder, sjukdom, lyte eller liknande anledning är nödsakad att använda bil för färd till och från arbetet bör avdrag, oavsett avstånd eller tidsvinst, medges med vad av de totala faktiska bilkostnaderna under året belöper på resorna till och från arbetsplatsen. Avslutningsvis understryker riksskattenämnden att de gjorda uttalandena inte har avseende på frågan om avdrag för kostnader för egentliga tjänsteresor med bil.

De nu gällande riksskattenämndsanvisningarna har — i vad avser begränsning av avdraget vid körsträckor överstigande 1 000 mil — tillämpats av regeringsrätten bl. a. i ett år 1964 avgjort mål gällande 1960 års taxering (jfr RÅ 1964 not. Fi 520).

Enligt kungörelsen den 12 december 1952, nr 780, angående resekostnadsersättning vid tjänsteresa med egen bil m. m. i dess nu gällande lydelse (SFS 356/1966) utgår ersättning för hållande av egen bil i tjänsten efter en i förhållande till ökad väglängd fallande skala. Ersättningen varierar i fråga om mindre bil (tjänstevikt under 1 100 kg) mellan 46 öre och 23 öre per kilometer. I fråga om större bil utgör ersättningen högst 66 öre och lägst 29 öre per kilometer.

Frågornas tidigare behandling

Ökade levnadskostnader

I motioner till 1965 års riksdag framställdes yrkanden om ändring av gällande bestämmelser rörande avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor. Därvid framhölls bl. a. att de nya schablonbestämmelserna inte tog någon hänsyn till det förhållandet, att resan kan ha varat fler dagar än nätter. Den skattskyldige tvingades, om han ville erhålla avdrag för alla sina merkostnader, att verifiera kostnaden. Härigenom kom den legala schablonen att förlora sin betydelse för stora grupper anställda. En annan olägenhet förenad med den legala schablonen var att det ofta var svårt att vid övernattningar pressa in hotellkostnader inom den ram som enligt riksskattenämndens anvisningar var avsedd för dylika kostnader. Härigenom blev maximibeloppet för dygnstraktamente otillräckligt. Läget skulle — menade motionärerna — förbättras, om kostnader av denna art kunde behandlas för sig. Även i vissa andra avseenden ledde reglerna emellanåt till mindre tillfredsställande resultat.

Bevillningsutskottet avstyrkte motionerna i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 19. Utskottet vitsordade därvid att den i anvisningarna till

33 § kommunalskattelagen intagna bestämmelsen att en korttidsförrättning skall anses ha varat det antal dygn, som motsvarar antalet övernattningar, kan innebära att en skattskyldig inte vid alla resor kommer att uppbära fullt dygnstraktamente för de dygn han vistas utom hemorten och att hans kostnader för enstaka förrättningar således inte kommer att täckas av erhållna traktamenten. Enligt utskottets mening var dessa förhållanden knappast en önskvärd följd av det nya avdragssystemet. Å andra sidan kunde — menade utskottet — knappast undvikas att en schablonregel, för att vara lättillämpad, fick verkningar som från vissa synpunkter tedde sig mindre önskvärda. Detta låg i schablonens natur. Utskottet ansåg sig trots det på många håll rådande missnöjet med de nya reglerna inte berett medverka till ändringar i en lagstiftning om vars tillämpning i praktiken man hade så ringa erfarenhet. De nya reglerna måste enligt utskottets mening från arbetstagar synpunkt innebära väsentliga förbättringar inte minst därigenom att den diskriminering av kommunal- och privatanställda tjänstemän som äldre bestämmelser innebar numera i väsentlig mån upphävts. Utskottet hänvisade till att det stora flertalet arbetstagare, d. v. s. de som inte uppbär traktamenten enligt traktamentsklass A i statens allmänna resereglemente numera i normalfallen inte behöver spara sina kostnadsverifikationer och att de dessutom fått en allmän rätt till avdrag även vid endagsförrättningar.

Flyttningskostnader

Vid 1963 års riksdag hade bevillningsutskottet att ta ställning till motionsyrkanden om en generell rätt till avdrag för flyttningskostnader, oavsett om ersättning för sådana kostnader utgått eller ej.

Utskottet avstyrkte yrkandena (bet. nr 43/1963). Utskottet framhöll därvid att den föreslagna regeln om skattefrihet för flyttningskostnadsersättningar torde ha dikterats av hänsyn till svårigheten att i det enskilda fallet bedöma om en flyttningskostnad skall anses som kostnad för intäkternas förvärvande eller som levnadskostnad. Den omständigheten att en arbetsgivare utgivit flyttningskostnadsersättning innebar i viss mån en garanti för att flyttningen hade sådant samband med tjänsten att avdrag kunde anses berättigat.

Utskottet fann förslaget om skattefrihet vara förenat med avsevärda fördelar från enkelhetssynpunkt och erinrade om att enligt stadgande i 20 § kommunalskattelagen skattskyldig är berättigad att vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla åtnjuta avdrag för alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. I den mån en flyttningskostnad i det enskilda fallet verkligen framstod som en sådan omkostnad och inte som en levnadskostnad, borde — menade utskottet — beskattningsmyndigheterna vara oförhindrade att med tillämpning

av nämnda bestämmelse medge avdrag för flyttningskostnad oberoende av om flyttningskostnadsersättning utgått eller ej.

Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets förslag.

Resor till och från arbetsplatsen

I motioner till 1965 års riksdag framhölls att de avdrag som enligt riksskattenämnden borde medges för kostnader för bilresor mellan bostad och arbetsplats inte täckte de verkliga kostnaderna. Därför borde enligt en högerpartimotion riksskattenämndens anvisningar ändras så, att avdrag kunde medges med »maximalt belopp» även i de fall då antalet körda mil per år översteg 1 000 mil, medan enligt en centerpartimotion grunderna för avdrag för resor till och från arbetsplatsen borde omprövas.

Bevillningsutskottet avstyrkte yrkandena i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 20. Utskottet framhöll därvid bl. a. att bilkostnadsavdraget — genom att avdraget för resor mellan bostad och arbetsplats enligt kommunalskattelagen begränsades till belopp motsvarande skälig kostnad — var underkastat en diskretionär prövning. Det var enligt utskottets mening inte minst från taxerings- och förenklingsynpunkt till fördel, att reglerna om avdrag för bilresor till och från arbetsplatsen så långt möjligt schabloniserades. Enligt utskottets mening bidrog de av riksskattenämnden utfärdade anvisningarna otvivelaktigt till större enhetlighet i rättstillämpningen och de var därför av stort värde för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Härtill kom att anvisningarna medgav skattskyldig, som i sin tjänst regelmässigt använde bil, rätt till avdrag för bilkostnader vid färd till och från den fasta arbetsplatsen, oavsett om villkoren i övrigt för sådant avdrag var uppfyllda. Utskottet underströk vidare att riksskattenämndens anvisningar inte var för taxeringsmyndigheterna ovillkorligen bindande. De var avsedda att ge upplysning om hur bilkostnadsavdraget »i regel» borde beräknas, vilket innebar att taxeringsnämnderna var oförhindrade att beräkna avdraget på annat sätt än enligt anvisningarna.

Motionerna

Ökade levnadskostnader

I *motionerna I: 498* och *II: 651* framhåller motionärerna, att i fråga om traktamenten riksdagen uttalat, att de, därest de icke överstiger beloppen i statens resereglemente, skall vara fria från beskattning. Trots att denna självklara regel borde gälla, finns det taxeringsnämnder som beräknar, att, då vederbörande lever på traktamenten, kostnader för mat inte utgår i hemmet och att därför inte hela traktamentsbeloppet bör vara skattefritt. Med

hänsyn till att det inte kan vara dyrare för den ene än för den andra att leva på annan plats, bör givetvis bestämmelserna vara lika för alla. Traktementen, som inte överstiger de i statens resereglemente föreskrivna, bör därför inte beskattas vare sig helt eller delvis.

Enligt *motionerna I: 518* och *II: 640* medför den i anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen intagna föreskriften att korttidsförrättningar skall anses ha varat det antal dygn som motsvarar antalet övernattningar påtagliga orättvisor. En resa som påbörjats på morgonen en dag och avslutas först sent på kvällen nästföljande dag anses ha varat blott ett dygn och berättigar alltså till avdrag för endast ett normalbelopp. Normalbeloppets maximum blir på detta sätt för lågt.

Av bevillningsutskottets skrivning i bet. nr 19/1965 får anses framgå, att utskottet, därest ytterligare erfarenhet skulle visa att schablonreglerna leder till missförhållanden, är berett att ändra sitt ståndpunktstagande och sålunda föreslå en lagändring. Ytterligare ett år har nu gått, och erfarenheterna under detta år har klart utvisat att reglerna i många fall leder till uppenbara missförhållanden. Särskilt hårt drabbas personer som i sin tjänst ofta har att utföra korttidsförrättningar.

Flyttningskostnader

Motionärerna i *motionerna I: 498* och *II: 651* framhåller att i fråga om flyttningskostnader stor oklarhet torde råda om vad som bör beskattas. Om någon erhåller flyttningsbidrag av arbetsgivare, arbetsförmedling e. d., torde han ofta bli beskattad för bidraget. Om en tjänsteman måste flytta på grund av anvisad anställning på annan plats erhåller han i regel avdrag för flyttningskostnader. Samma bör givetvis gälla för privat- eller kommunalanställda. Givetvis bör samma bestämmelser gälla för alla kategorier av anställda.

Resor till och från arbetsplatsen

I *motionerna I: 498* och *II: 651* framhålles att riksskattenämndens anvisningar i fråga om avdrag för kostnader för bilresor mellan bostad och arbetsplats inte är bindande för taxeringsmyndigheterna. Det är naturligtvis viktigt, att vissa möjligheter finns till anpassning efter omständigheterna i det enskilda fallet. Större enhetlighet borde dock eftersträvas. Särskilt bör uppmärksammas, att anställda i statlig tjänst torde erhålla avdrag för bilkostnader i enlighet med det statliga resereglementet, varvid avdragen i de flesta fall torde bli väsentligt högre än för arbetstagare i enskild och kommunal tjänst.

Utskottet

Ökade levnadskostnader

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen äger skattskyldig, som i sin tjänst verkställt resor utom den vanliga verksamhetsorten, rätt att åtnjuta avdrag inte blott för resekostnaderna utan även för den *ökning* i levnadskostnaderna som han fått vidkännas till följd av resan. Vid 1963 års vårriksdag infördes i nämnda anvisningspunkt en regel av innebörd att den avdragsgilla ökningen i levnadskostnaderna vid tjänsteresor skall anses ha uppgått till det belopp den skattskyldige erhållit i traktement av sin arbetsgivare, dock högst till ett av riksskattenämnden för varje kalenderår fastställt s. k. normalbelopp, vilket förutsättes motsvara högsta dygnstraktement enligt statens allmänna resereglemente. För avdrag med helt normalbelopp krävs att fråga varit om s. k. korttidsförrättning, dvs. vistelsen på en och samma plats skall inte ha överstigit 15 dygn i följd. Vid tjänsteförrättningar utan samband med övernattning (endagsförrättningar) och vid sådana förrättningar som föranleder vistelse på en och samma ort under längre tid än 15 dygn (långtidsförrättningar) medges i regel avdrag med reducerat belopp, varierande mellan en och tre femtedelar av helt normalbelopp. Vidare gäller att vid korttidsförrättningar resan skall anses ha varat det antal dygn, som motsvarar antalet övernattningar. Normalbeloppet utgör för kalenderåret 1966 (riksskattenämndens meddelanden nr 7/1965 p. 3) 66 kronor. Härav skall 29 kronor anses utgöra kostnader för bostad.

I motionerna I: 498 och II: 651 framhåller motionärerna, att traktementen, som inte överstiger de av staten anvisade beloppen, skall vara skattefria. Trots detta finns det taxeringsnämnder, som anser, att skattskyldiga under resor kan spara av sina normala levnadskostnader på bostadsorten, och som därför återför en del av traktementet till beskattning. Med hänsyn till att det inte kan vara dyrare för den ene än för den andre att leva på annan plats bör bestämmelserna tillämpas lika för alla.

Motionärerna i motionerna I: 518 och II: 640 kritiserar bestämmelsen att avdraget för ökade levnadskostnader vid korttidsförrättning inte beräknas efter den faktiskt använda tiden utan är helt beroende av antalet övernattningar. Denna regel leder enligt motionärernas mening till påtagliga orättvisor i de fall resan varat flera dagar än nätter. Personer, som i sin tjänst ofta har att utföra korttidsförrättningar, drabbas av en inte avsedd extra skattebörda, vilket skapar mycket stark irritation hos såväl arbetsgivarna som de anställda. Motionärerna yrkar sådan lagändring, att avdrag för kostnader under korttidsförrättning kan beräknas efter den faktiska tid förrättningen varat.

Schablonregeln i fråga om avdrag för ökade levnadskostnader under tjänsteresor innebär att skattskyldiga, vilka uppbar ett traktement, som

inte är högre än det i traktamentsklass A i statens allmänna resereglemente upptagna beloppet, skall — utan närmare utredning — erhålla avdrag för kostnader under tjänsteresor med belopp motsvarande traktamentet. Någon beskattning av i hemmet inbesparade levnadskostnader skall sålunda inte ske i de fall då vederbörande skattskyldigs dygnskostnad under resor inte överstiger dygnstraktamentet enligt traktamentsklass A i nämnda reglemente. I den mån sådan beskattning förekommit vid 1965 eller senare års taxering torde detta ha skett i direkt strid mot nu gällande avdragsregler.

I samband med att propositionen med förslag till nya regler rörande traktamentsbeskattningen behandlades av bevillningsutskottet år 1963 uttalades i väckta motioner farhågor för att schablonregeln om avdrag för ökade levnadskostnader skulle komma att innebära att belopp, som rätteligen utgjorde arbetsinkomst, skulle bli obeskattade. Motionärerna framhöll att traktamentena enligt då gällande kollektivavtal väsentligt understeg traktamentet enligt traktamentsklass A i statens allmänna resereglemente. Det kunde därför befaras att man genom en lagregel, som medgav skattskyldiga rätt att — utan närmare prövning — erhålla avdrag med belopp motsvarande högsta statliga traktamente, skapade ett direkt intresse för de skattskyldiga att få en omfördelning till stånd mellan lön och traktamente. Bevillningsutskottet avstyrkte bifall till motionerna (bet. nr 43/1963) under åberopande bl. a. av att arbetsgivarnas möjligheter att höja traktamentena begränsades av hänsyn till sådana anställda, som inte kunde erhålla traktamenten. Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets hemställan.

Den begränsningsregel i fråga om korttidsförrättningar, som innebär, att sådana förrättningar skall anses ha varat det antal dygn som motsvarar antalet övernattningar, torde ha tillkommit i syfte att så långt möjligt förenkla avdragsberäkningen i fråga om denna säkerligen mycket ofta förekommande typ av resor. Som bevillningsutskottet uttalade år 1965 i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 19 kan givetvis en tillämpning av schablonregeln leda till att en skattskyldig för enstaka korttidsförrättningar inte kommer att tillgodoföras avdrag med belopp motsvarande hela det av honom uppburna traktamentet. En naturlig följd av schabloniseringen är att avdragen i vissa fall blir knappa men i andra fall för stora. Enligt utskottets uppfattning torde schablonavdraget vid korttidsförrättning i normalfallen väl täcka den ökning av de normala levnadskostnaderna som en skattskyldig kan åsamkas på grund av sådan förrättning. Därest så inte skulle vara fallet har den skattskyldige alltid möjlighet att yrka och få avdrag med den verkliga kostnaden genom att styrka eller göra sannolikt att han under beskattningsåret haft större merkostnader vid korttidsförrättningar än som svarar mot traktamentet.

Enligt utskottets uppfattning måste schablonreglerna i vart fall från arbetstagsynpunkt anses innebära väsentliga fördelar. Förutom en allmän rätt till avdrag vid korttidsförrättningar med 66 kronor per dygn under den

enda förutsättningen att traktamentet uppgått till nämnda belopp har samtliga skattskyldiga vid 1967 års taxering motsvarande rätt till avdrag vid långtidsförrättning med 40 kronor per dygn, vid endagsförrättning som varat mer än tio timmar i följd med 26 kronor och vid endagsförrättning som varat mer än fyra men högst tio timmar i följd med 13 kronor. Utskottet vill i sammanhanget än en gång understryka att schablonavdraget är avsett att täcka endast den *ökning* av de normala levnadskostnaderna, som den skattskyldige åsamkas till följd av resan. Om hänsyn tas till det förhållandet att i varje fall ogift skattskyldigs levnadskostnader på den normala verksamhetsorten otvivelaktigt reduceras, då han vistas på annan ort, måste enligt utskottets uppfattning schablonavdragen bedömas som mycket förmånliga. Härtill kommer att arbetstagare i ett stort antal fall inte är deklarationskyldig för erhållna traktamenten och således utan vidare erhåller avdrag med hela traktamentsbeloppet. Detta gäller då traktamentena under ett år inte överstiger 500 kronor eller då — oaktat traktamentena överstiger sistnämnda belopp — antalet förrättningsdagar, för helt år räknat, inte är fler än 24. Enligt vad utskottet erfarit kan det antal arbetstagare, vilka inte behöver uppge traktamenten till beskattning, komma att ytterligare ökas. Enligt en inom finansdepartementet utarbetad promemoria med förslag till ändring av 37 § 2 mom. tredje stycket taxeringsförordningen (Stencil Fi 1966: 6) skall arbetsgivare med förhållandevis stort antal anställda kunna efter ansökan erhålla dispens från den mera detaljerade uppgiftsskyldighet som annars åligger honom. Förutsättningen härför är enligt förslaget att inte endast ett fåtal av personalen företar tjänsteresor och att även omständigheterna i övrigt talar för en lindring i uppgiftsskyldigheten. I likhet med vad som gäller beträffande traktamenten, som sammanlagt inte överstiger 500 kronor eller som avser högst 24 dagar på ett år, bör enligt förslaget deklarationsplikt inte föreligga i fråga om traktamenten, vilka utbetalats av arbetsgivare, som erhållit sådan dispens. Proposition på grundval av nämnda promemoria är avsedd att föreläggas 1967 års riksdag. Utskottet vill mot bakgrunden härav understryka vikten av att arbetsgivarna inte genom en generell uppräknings av traktamentena skapar orättvisa mellan olika kategorier av skattskyldiga och föranleder att belopp, som i själva verket utgör lön, blir obeskattade.

Med hänsyn till det anförda anser utskottet sig inte kunna biträda vare sig lagstiftningsyrkandet i motionerna I: 518 och II: 640 eller utredningsyrkandet i motionerna I: 498 och II: 651 i nu förevarande del.

Flyttningskostnader

I motionerna I: 498 och II: 651 framhåller motionärerna att i fråga om flyttningskostnader stor oklarhet torde råda om vad som bör beskattas.

Utskottet vill med anledning härav framhålla att samtliga flyttningskostnadsersättningar fr. o. m. 1964 års taxering är skattefria i den mån de inte utgått med väsentligt högre belopp än som gäller för befattningsha-

vare i statens tjänst. Detta innebär att en eventuell beskattning endast kan avse den del av flyttningkostnadsersättningen, som utgått efter förmånligare grunder än de för nämnda befattningshavare gällande. Av förarbetena till lagstiftningen (prop. 120/1963 s. 70) framgår att endast mera väsentliga avvikelser från motsvarande statliga förmån bör föranleda beskattning. Om skattskyldig vid 1964 eller senare års taxering beskattats för flyttningkostnadsersättning i dess helhet har detta således skett i strid mot gällande bestämmelser.

1963 års bevillningsutskott uttalade i anledning av motionsyrkanden om införande av en generell avdragsrätt för flyttningkostnader också i sådana fall, då särskild ersättning inte utgått (bet. nr 43/1963), att åtskilliga skäl talade för ett bifall till motionärernas förslag men att en sådan lagändring knappast kunde genomföras med hänsyn till svårigheten att i det enskilda fallet avgöra om en flyttning kostade en kostnad för intäkternas förvärvande eller en levnadskostnad. Den omständigheten att flyttningkostnadsersättning utgått innebar enligt utskottets uppfattning en viss garanti för att en flyttning hade sådant samband med tjänsten att avdrag kunde anses berättigat. I den mån en flyttning kostade i det enskilda fallet verkligen hade sådant samband, borde emellertid enligt utskottets uppfattning — även om flyttningkostnadsersättning inte utgått — avdrag kunna medges enligt den allmänna regeln i 20 § kommunalskattelagen om skattskyldigs rätt att vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla avräkna alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande.

Det anförda innebär enligt utskottets mening att någon olikformighet i fråga om den skattemässiga behandlingen av flyttningkostnader inte behöver uppkomma, om gällande bestämmelser rätt tillämpas.

Med det anförda avstyrker utskottet motionerna I: 498 och II: 651 i förevarande del.

Resor till och från arbetsplatsen

Utskottet har slutligen att ta ställning till utredningsyrkandet i motionerna I: 498 och II: 651 avseende enhetliga skatteregler i fråga om kostnader för bilresor till och från arbetsplatsen.

Enligt gällande bestämmelser äger skattskyldig rätt till sådant avdrag med belopp motsvarande »skäligen kostnad». Till ledning för taxeringsmyndigheterna har riksskattenämnden i detta hänseende meddelat anvisningar, enligt vilka avdrag för bilkostnader vid resor mellan bostad och arbetsplats under vissa betingelser bör medges efter två kronor för körd mil in till 1 000 mil per år och efter en krona 20 öre för mil, när körsträckan överstiger 1 000 mil om året.

1965 års bevillningsutskott, som hade att pröva ett yrkande av samma innebörd som det i motionerna I: 498 och II: 651 framställda, uttalade bl. a. att de av riksskattenämnden utfärdade anvisningarna otvivelaktigt

bidrog till större enhetlighet i rättstillämpningen och att de därför var av stort värde för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna.

Utskottet instämmer i detta uttalande och vill för egen del understryka att någon principiell skillnad i den skattemässiga behandlingen av å ena sidan statsanställdas och å andra sidan privatanställdas bilresor till och från arbetsplatsen inte föreligger. De ersättningar som utgår till stats-tjänstemän för hållande av bil i tjänsten avser sålunda i princip endast egentliga tjänsteresor. För sådana resor äger även privatanställda rätt till avdrag enligt helt andra normer än som gäller för resor till och från arbetsplatsen.

Enligt utskottets uppfattning torde riksskattenämndens rekommendationer innebära att flertalet skattskyldiga får kompensation vid beskattningen för »skälig kostnad» för resor till och från arbetet. Riksskattenämnden har tagit särskild hänsyn till sådana skattskyldiga som i sin tjänst regelmässigt använder bil. Dessa får nämligen avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen oavsett avstånd och tidsvinst. Vidare har riksskattenämnden särskilt beaktat sådana fall, då allmänt kommunikationsmedel saknas och då vederbörande skattskyldig på grund av ålder, sjukdom, lyte eller liknande anledning är nödsakad använda bil till och från arbetet. Om i enstaka fall tillämpningen av den av riksskattenämnden anvisade schablonen skulle leda till ett materiellt otillfredsställande resultat torde beskattningsmyndigheterna vara oförhindrade att beräkna bilkostnadsavdraget på annat sätt än enligt anvisningarna. Dessa är nämligen inte för taxeringsmyndigheterna ovillkorligen bindande utan endast avsedda att ge upplysning om hur bilkostnadsavdraget »i regel» bör beräknas.

Med det anförda avstyrker utskottet motionerna I: 498 och II: 651 jämväl i nu berörda del.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa, att följande motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I: 498 av herr Bengtson m. fl. och II: 651 av herr Svensson i Vä m. fl. angående rätten till avdrag vid beskattningen för traktamenten m. m., samt

2) de likalydande motionerna I: 518 av herr Lundström och II: 640 av herr Nihlfors m. fl. angående rätten till avdrag vid beskattningen vid tjänsteresa i enskild tjänst, icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 15 november 1966

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson, fröken Ranmark, herrar Stefanson*, Wörnberg, Tage Johansson, Lundström, Enarsson och Ottosson; samt

från andra kammaren: herrar Magnusson i Borås, Vigelsbo, Engkvist, fru Nettelbrandt, herrar Andersson i Essvik, Forsberg, Carlsson i Västerås*, Carlstein, Öhvall och Börjesson i Falköping.

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

Reservation

av herrar *Stefanson, Lundström, Enarsson, Ottosson, Magnusson* i Borås, *Vigelsbo*, fru *Nettelbrandt*, herrar *Öhvall* och *Börjesson* i Falköping, vilka ansett,

dels att det avsnitt av utskottets yttrande, som börjar på s. 11 med »Den begränsningsregel» och slutar på s. 12 med »förevarande del», bort ha följande lydelse:

»Den begränsning i fråga om korttidsförrättning som innebär, att sådana förrättningar skall anses ha varat det antal dygn som motsvarar antalet övernattningar, torde ha tillkommit i syfte att så långt möjligt förenkla avdragsberäkningen i fråga om denna säkerligen mycket ofta förekommande typ av resor. Utskottet har emellertid uppmärksammat den starka kritik som riktats mot schablonregeln.

Såsom påpekats i motionerna har schablonmetoden vissa uppenbara olägenheter. Särskilt hårt drabbas personer som i sin tjänst har att utföra korttidsförrättningar, som börjar på morgonen en viss dag och slutar på kvällen någon av de påföljande dagarna. Frekvensen av detta slag av förrättningar kan för åtskilliga personer vara mycket stor.

Avdragsberäkningen sker inte för varje enskild resa utan för samtliga resor under året i en och samma arbetsgivares tjänst. Härigenom skulle, har det sagts, en utjämning av för- och nackdelar komma till stånd. Förutsättningen för riktigheten av denna utjämnings synpunkt är emellertid, som TCO framhållit i en skrivelse till finansministern den 1 februari 1966, att frekvensen av »fördelaktiga» och »ofördelaktiga» resor är ungefär lika stor. I en av TCO gjord enkät bland tjänstemannaklubbarna vid ett större antal företag visas att den från avdragssynpunkt ofördelaktiga typen av resor är betydligt vanligare än den andra typen. I enkäten frågades bl. a. vilken typ av resor med övernattning som var vanligast inom företagen. Svaren kan sammanfattas på följande sätt.

Antal företag med huvudsakligen:

dag—natt—dagresor	84
natt—dag—nattresor	9
annan typ av resor	43

 Totalt 136

Den av TCO gjorda enkäten understryker således motionärernas krav.

Det kan visserligen hävdas, att en skattskyldig alltid har möjlighet att yrka och få avdrag med den verkliga kostnaden genom att styrka eller göra sannolikt att han under beskattningsåret haft större merkostnader vid korttidsförrättningar än som svarar mot traktamentet. Denna utväg torde emellertid i vad avser korttidsförrättningar knappast kunna användas i praktiken. Det är orimligt att begära att den skattskyldige i sådana fall skall kunna förebbringa kvitton på alla de utgifter han haft vid resor under året.»

dels att utskottet under punkten 2 bort hemställa,

att riksdagen — i anledning av de likalydande motionerna I: 518 av herr Lundström och II: 640 av herr Nihlfors m. fl. — måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t begära förslag om sådan ändring av gällande anvisningar till kommunalskattelagen att avdrag för ökade levnadskostnader i samband med korttidsförrättning, som varat mer än en dag, medges för den faktiska tid förrättningen varat och inte efter antalet övernattningar.