

Regeringens proposition

1995/96:152

Beskattning av förmån av utbildning och
andra åtgärder vid personalavveckling, m.m.

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 28 mars 1996

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås olika ändringar i skattelagstiftningen, främst i inkomstslaget tjänst.

Förmån av fri utbildning och andra åtgärder i samband med uppsägning och omplacering föreslås inte bli beskattade hos mottagaren under förutsättning att utbildningen eller åtgärden är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Avdrag skall få göras för ökade levnadskostnader och resekostnader i samband med utbildningen eller åtgärden om den skattskyldige fått ersättning för dessa kostnader. Förslagen omfattar inte förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person.

Reseförmåner som utgår på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- och trafikbranschen föreslås i vissa fall kunna värderas efter särskilda regler när för resan har gällt inskränkande villkor. Förmån av flygresor skall värderas enligt en individuell beskattningsmodell där varje enskild resa värderas till ett schablonvärde. Förmån av inrikes tågresor skall värderas enligt en schablonmodell som innebär att värdet är en viss andel av marknadspriset på de årskort som finns på marknaden.

Den särskilda skattefriheten för rabatter och andra förmåner som flygbolag ger ut för visad kundtrohet vid utrikes flygresor, s.k. frequent flyer-rabatter, föreslås slopad.

Vidare tas i propositionen upp vissa frågor som är föranledda av att allt fler svenskar kommer att delta i arbete i Europeiska unionens institutioner och organ. Vissa utökade avdragsmöjligheter för ökade levnadskostnader, hemresekostnader och kostnader för inställelseresor föreslås. Vad avser resekostnader innebär förslaget att avdrag skall medges inte bara för resor inom Sverige utan också för resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länder. På motsvarande sätt ändras reglerna om skattefrihet för fri resa till och från anställningsintervju eller ersättning för sådana kostnader. Dessutom föreslås att skattskyldig som är på förrättning utomlands och har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader skall ha rätt till avdrag för barns skolavgifter i förrättningslandet under samma tid.

Det nuvarande förbudet mot ändring i taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel under november månad taxeringsåret föreslås slopat. Dessutom föreslås att kretsen som får lämna förenklad självdeklaration utökas till att avse även personer som är närstående till företagsledare i fåmansföretag utan att vara delägare i företaget. Dödsbon föreslås undantas från deklarationsplikt under vissa förutsättningar. Slutligen föreslås vissa smärre ändringar av redaktionell karaktär i bl.a. kommunalskattelagen.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas i huvudsak första gången vid 1997 års taxering. Vad gäller värdering av reseförmåner och den slopade skattefriheten för kundtrohetsrabatter vid utrikes flygresor skall dock reglerna tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	6
2	Lagtext	7
2.1	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	7
2.2	Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	24
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt	26
2.4	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	27
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	28
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	31
3	Ärendet och dess beredning	33
4	Beskattning av utbildning och andra åtgärder vid personalveckling.	36
4.1	Förmån i form av fri utbildning	36
4.2	Utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling	37
4.3	Utbildning under pågående anställning	40
4.4	Avdragsrätt för ökade levnadskostnader m.m och resekostnader.	42
4.5	Fåmansföretag	43
5	Reseförmåner	45
5.1	Bakgrund och gällande rätt	45
5.2	Överväganden och förslag	47
6	Beskattning av flygbranschens trohetsrabatter	53
6.1	Bakgrund och gällande rätt	53
6.2	Överväganden och förslag	56
7	Beskattning i samband med anställning eller uppdrag inom Europeiska unionen	58
7.1	Tjänstgöringsvillkor och särskilda EG-rättsliga skatteregler	58
7.1.1	Inledning	58
7.1.2	Anställningar och uppdrag inom EU:s institutioner och organ	59
7.1.3	Skattskyldighet i Sverige	63

	7.1.4 Särskilda EG-rättsliga skatteregler	64
	7.1.5 Frågor att behandla	66
7.2	Kostnadsersättningar till företrädare i Europaparlamentet	66
7.3	Avdrag för ökade levnadskostnader	69
7.4	Avdrag för kostnader för hemresor m.m.	75
7.5	Avdrag för skolvavgifter	77
8	Skattefrihet för sjöinkomster för utländska sjömän	78
9	Avdrag för representationskostnader	80
10	Förbudet att fatta taxeringsbeslut till nackdel under november	81
11	Utökning av kretsen som får lämna förenklad självdeklaration	83
12	Automatisk taxering av dödsboms kapitalinkomster	84
13	Ekonomiska effekter för den offentliga sektorn	86
14	Författningskommentarer	87
	14.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	87
	14.2 Förslaget till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)	94
	14.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt	94
	14.4 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	95
	14.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	95
	14.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	95
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning (SOU 1995:94)	96
Bilaga 2	Utredningens om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning lagförslag	102
Bilaga 3	Förteckning över de remissinstanser som har yttrat sig över betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning (SOU 1995:94)	104
Bilaga 4	Förteckning över de remissinstanser som har yttrat sig över betänkandet Beskattning av förmåner (SOU 1994:98)	105
Bilaga 5	Sammanfattning av rapporten betänkandet Svenskar i EU-tjänst (SOU 1995:89)	106

Bilaga 6	Förteckning över de remissinstaser som har yttrat sig över rapporten Svenskar i EU-tjänst (SOU 1995:89)	108
Bilaga 7	Lagrådsremissens lagförslag.....	109
Bilaga 8	Lagrådets yttrande	128
Utdrag ur protokoll vid sammanträde den 28 mars 1996.....		131

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
- 2 . lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
- 3 . lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt
- 4 . lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
- 5 . lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.
6. lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 19 §, 32 § 3 och 3 f mom., 42 §, punkt 1 av anvisningarna till 20 §, punkt 20 e av anvisningarna till 23 §, punkterna 3, 3 b och 4 av anvisningarna till 33 § samt punkt 4 av anvisningarna till 41 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya bestämmelser, 32 § 3 h mom., punkterna 3 d och 8 av anvisningarna till 33 § samt punkt 6 av anvisningarna till 42 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §¹

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:

vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring, samt belopp som arbetsgivare utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut och som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring, i den mån beloppet inte väsentligt överstiger vad som utgår för befattningshavare i statens tjänst;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser annan byggnad än privatbostad eller markanläggning, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för näringsverksamhet;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendier för mottagarens utbildning;

stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav de bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

introduktionsersättning enligt lagen (1992:1068) om introduktionsersättning för flyktingar och vissa andra utlänningar;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag, samt barnpension enligt lagen om allmän försäkring till den del pensionen för varje månad den avser inte överstiger en tolfedel av fyrtio procent eller, vid pension efter båda föräldrarna, åttio procent, av basbeloppet den månad pensionen avser samt sådan i 17 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring angiven livränta i form av efterlevandelivränta till barn enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller enligt annan i nämnda lagrum angiven författning till den del livräntan föranlett minskning av sådan del av barnpension som inte är skattepliktig;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

7 a § samma lag, särskilt pensionstillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till folkpension för långvarig vård av sjukt eller handikappat barn samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utges av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

assistansersättning enligt lagen (1993:389) om assistansersättning och ekonomiskt stöd till kostnader för personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade;

bostadstillägg enligt lagen (1994:308) om bostadstillägg till pensionärer; kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag och lagen (1993:737) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

bidrag enligt lagen (1992:148) om särskilt bidrag till ensamstående med barn;

ersättning som fastställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som – utan att det skett yrkesmässigt – inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom riket och, såvitt gäller ersättningen, till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 §;

förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna och, såvitt gäller ersättningen, till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 §;

hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;

sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;

tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,03 basbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjuts vid avsättning till stiftelsen;

intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmån;

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragstersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065) eller 16 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 3 och 4 lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Om mervärdesskatt ändå har räknats med vid inkomstredovisningen anses skatten, om den betalats till staten, som en sådan speciell skatt för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen enligt denna lag. Till följd av detta utgör belopp som har fallit bort, och för vilket avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen.

Beträffande ersättning som utfaller på grund av avtalsgruppsjukförsäkring gäller särskilda bestämmelser i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §.

(Se vidare an-

visningarna.)

32 §

3 m o m.² Som intäkt tas inte upp kostnadsersättning i form av utlandstillägg och därmed likställda förmåner såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning, eller däremot svarande förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet. Som intäkt tas inte heller upp kostnadsersättning avseende ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn samt förmån av fri bostad som anvisats

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter.

3 m o m. Som intäkt tas inte upp kostnadsersättning i form av utlandstillägg och därmed likställda förmåner såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning, eller däremot svarande förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet. Som intäkt tas inte heller upp kostnadsersättning avseende ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn samt förmån av fri bostad som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. *Den fasta resekostnads- och traktamentsersättning som betalas av Europaparlamentet till företrädare i Europaparlamentet skall inte tas upp som skattepliktig intäkt, såvida den inte kan antas väsentligen överstiga de kostnader den är avsedd att täcka.* Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 f mom.³ Som intäkt tas inte upp personalrabatt vid inköp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Vad som sagts nu gäller dock inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, om den överstiger den största rabatt som en konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder eller om den uppenbart överstiger personalrabatt som är sedvanlig i branschen. Inte heller får rabatten utgå på sätt som anges i 32 § 3 e mom. andra stycket 2–4.

Även om det inte följer av 3 d mom. tas som intäkt inte upp sådan rabatt eller liknande förmån som transportföretag enligt internationellt vedertagen praxis utger för visad kundtrohet vid utrikes flygresor och som slutligt tillfaller en arbetstagare eller uppdragstagare på grund av hans egenskap av resenär.

3 h m o m. Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, skall en förmån avseende utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvs-arbeta inte tas upp som intäkt.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person. Är arbetsgivaren en fysisk person gäller bestämmelserna inte i fråga om förmåner från arbetsgivaren, om den anställda är en arbetsgivaren närstående person.

42 §⁴

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte används som semesterbostad skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund.

Värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet.

Nuvarande lydelse

Bilförmån och kostförmån värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna.

Föreslagen lydelse

Bilförmån, kostförmån och vissa reseförmåner värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 20 §

1.⁵ Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanlutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 33 §, 46 § 2 mom., punkterna 21 och 23 av anvisningarna till 23 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §. Avdrag får även göras för inbetalning på pensionssparkonto i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. och punkt 21 av anvisningarna till 23 §.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte avgifter till arbetsgivarorganisationer. Beträffande sådana avgifter gäller att avdrag medges till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget om inte särskilda skäl talar mot det. Vid bedömningen skall dock avgifterna alltid i första hand avräknas mot kostnaderna för den övriga organisationsverksamheten.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpnings eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 180 kr per person.

För den som är skattskyldig till mervärdesskatt avser avdragsramen i föregående stycke pris exklusive mervärdesskatt. För den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt ökas avdragsramen med mervärdesskatten.

till 23 §

20 e⁶ Arbetsgivare har – under de förutsättningar som anges i andra stycket – rätt till avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Om allmän pensionsplan träder i kraft stegvis men

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

arbetsgivaren lämnat utfästelse om en snabbare tillämpning av planen, har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader föranledda av denna utfästelse. Allmän pensionsplan har samma innebörd som i 4 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Med allmän pensionsplan avses emellertid i denna lag, i fall där pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan icke föreligger, även

a) pensionsåtagande för pensionsförmåner som rymmes inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i fråga om arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande under förutsättning att annat åtagande än sådant som innebär tryggnad genom pensionsförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse tryggats genom kreditförsäkring,

b) pensionsbestämmelser, som rekommenderats av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund och antagits såsom pensionsreglemente av kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, *Kommunernas Pensionsanstalt*, Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut eller av annan arbetsgivare, för vars pensionsutfästelser enligt pensionsreglementet kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund tecknat borgen, och

b) pensionsbestämmelser, som rekommenderats av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund och antagits såsom pensionsreglemente av kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, *det för kommunerna och landstingen gemensamma organet för administration av personalpension*, Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund eller Sjukvårdens och socialvårdens

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

planerings- och rationaliseringsinstitut eller av annan arbetsgivare, för vars pensionsutfästelser enligt pensionsreglementet kommun, kommunalförbund, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund tecknat borgen, och

c) pensionsåtagande som har lämnats av statligt företag och för vilket staten har tecknat borgen.

Avdragsrätt enligt första stycket föreligger endast under förutsättning dels att högsta pensionsgrundande lön enligt den allmänna pensionsplanen icke överstiger trettio gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret eller det högre pensionsgrundande belopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977, dels att livsvarig ålderspension vid full intjänandetid enligt planen icke avses komma att överstiga 15 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp, 70 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger sju och en halv men icke tjugo gånger nämnda basbelopp och 40 procent av den pensionsgrundande lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp eller det högre pensionsbelopp som gällde enligt planen vid utgången av år 1977. Det förhållandet att planen ger rätt till ålderspension utöver 15 procent av den pensionsgrundande lön som icke överstiger sju och en halv gånger nämnda basbelopp utgör dock icke hinder för avdrag, om den överskjutande pensionen är avsedd att utgöra ersättning för tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring.

Vid bestämmande av avdragsrätt enligt första stycket får – även om detta ej har medgivits i allmän pensionsplan – i pensionsåtagande inräknas såväl arbetstagares anställningstid hos samma arbetsgivare innan åtagandet lämnats som anställningstid hos förutvarande arbetsgivare. Vid beräkning av avdrag för tryggnad av åtagandet skall härvid dock avräknas sådan pension åt arbetstagaren, som tidigare har utfästs och tryggats av arbetsgivare under anställningstid som inräknas i åtagandet.

Avdrag för kostnad avsedd att trygga pensionsåtagande som innebär rätt till pension före 65 års ålder – härunder inbegripet kostnad avsedd att vid arbetstagarens avgång före 65 års ålder trygga samma pensionsförmåner som skulle ha tillkommit honom vid avgång vid nämnda ålder – medges i den utsträckning sådana förmåner kan utgå enligt allmän pensionsplan och med beaktande jämväl av bestämmelserna i nionde stycket. Är fråga om arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget, är dock kostnad som här avses och som hänförs sig till avgång före 60 års ålder avdragsgill endast efter beslut enligt tionde stycket. Till grund för bedömning om en arbetstagare har bestämmande inflytande lägges det samlade innehavet av aktier eller andelar i företaget

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

hos arbetstagaren själv jämte sådana honom närstående personer som nämns i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 §.

För medel, som avsatts enligt b eller d, medges sålunda avdrag intill vad som motsvarar arbetsgivarens pensionsreserv, och för pensionsförsäkring medges avdrag för så stor del av kostnaderna som behövs för att trygga pensionsåtagande, allt med iakttagande av bestämmelserna i första – fjärde styckena och beslut enligt tionde stycket av denna anvisningspunkt.

Dock medges avdrag även utöver vad som anges i föregående stycke, om pensionsutfästelserna avser förmåner som innebär smärre avvikelser från allmän pensionsplan. Detta gäller dock endast under förutsättning att utfästelserna till den del de avser sådana avvikelser har tryggats genom pensionsförsäkring. Vidare fordras att utfästelserna har lämnats före utgången av år 1977 eller att de lämnats till arbetstagare som därefter erhållit anställning hos arbetsgivare och motsvarar utfästelser som har lämnats av arbetsgivaren till andra arbetstagare före utgången av år 1977. Med smärre avvikelser förstås sådana förmånsbelopp som utgår utöver allmän pensionsplan men inom ramen för högsta pensionsgrundande lön enligt planen under förutsättning att den genomsnittliga kostnaden för förmånsbeloppen icke överstiger åtta procent av kostnaden för pensionsåtagande enligt den allmänna pensionsplanen. Med genomsnittlig kostnad för förmånsbeloppen förstås den merkostnad som motsvarande förmåner skulle medföra, om de skulle lämnas åt samtliga som omfattas av den allmänna pensionsplanen. Överstiger kostnaden för förmånsbeloppen vad nu sagts, skall emellertid ingen del av den kostnad som överstiger kostnaden för pensionsåtagande enligt den allmänna pensionsplanen vara avdragsgill. För att erhålla avdragsrätt skall arbetsgivaren med intyg av försäkringsgivaren styrka att endast smärre avvikelser från allmän pensionsplan föreligger.

Har arbetsgivare gjort pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan men föreligger icke avdragsrätt enligt första stycket eller har arbetsgivare gjort pensionsåtagande för arbetstagare som icke omfattas av allmän pensionsplan, får han – under förutsättning att åtagandet tryggats genom pensionsförsäkring – avdrag för kostnaderna för sådant åtagande med högst ett belopp motsvarande summan av 35 procent av vad arbetsgivaren utgivit i lön till arbetstagaren intill en lön som motsvarar tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt 25 procent av lönen till den del den överstiger tjugo men icke trettio gånger nämnda basbelopp. Avdraget får beräknas på lön som arbetsgivaren utgivit till arbetstagaren antingen under beskattningsåret eller under det närmast föregående beskattningsåret.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Arbetsgivare, som enligt 25 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. är skyldig att trygga upplupen del av pensionsutfästelse genom att köpa pensionsförsäkring, får avdrag för hela kostnaden för sådan försäkring om utfästelsen icke avser arbetstagare i aktiebolag eller ekonomisk förening som har bestämmande inflytande över företaget.

Vid beräkning av avdrag för kostnader avsedda att trygga arbetsgivares pensionsåtaganden får pensionsutfästelse beaktas endast om försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

Om särskilda skäl föreligger, får skattemyndigheten efter ansökan besluta om avdrag avseende kostnader för att trygga pensionsutfästelse utöver vad som gäller enligt första och fjärde styckena. Skattemyndighetens beslut i sådant ärende får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

till 33 §

3.⁷ Har skattskyldig i sitt arbete företagit resor som varit förenade med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han har haft på grund av att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort.

Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Tjänsteställe är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe. För reservofficerare

Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Tjänsteställe är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Om arbetet på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe. För reservofficerare

Nuvarande lydelse

skall bostaden anses som tjänsteställe.

Föreslagen lydelse

skall bostaden anses som tjänsteställe. *En skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europas skolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare skall, under längst tre år, anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, skall den inte anses som sådan bostad som avses i andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad.*

Kostnadsökning enligt första stycket kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter.

Har arbetsgivare för förrättning inom riket utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter (*dagtraktamente*) och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock för varje hel dag som tagits i anspråk för resan högst med ett belopp som motsvarar 0,5 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring avrundat till närmaste tiotal kronor (helt *maximibelopp*) och för varje halv dag högst med ett halvt maximibelopp.

Har arbetsgivare för förrättning utom riket utgivit dagtraktamente, och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock för varje hel dag som tagits i anspråk för resan högst med belopp som kan anses motsvara den normala ökningen i levnadskostnaderna under en dag i respektive förrättningsland (helt *normalbelopp*) och för varje halv dag högst med ett halvt normalbelopp. Helt normalbelopp avser kostnadsökning för frukost, för lunch och middag bestående av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Föreligger särskilda skäl får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på restaurang av bättre standard. Uppehåller sig den anställde under tjänsteresa samma dag i mer än ett land bestäms det högsta beloppet för avdrag med hänsyn till det land där han har uppehållit sig den längsta tiden av dagen (06.00–24.00).

Som hel dag anses även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Som halv dag anses av-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

resedag om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare och hemkomstdag om resan har avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattnings inom riket i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad som sägs i fjärde stycket, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda anställning under beskattningsåret. Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattnings på utrikes ort i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats enligt femte stycket, får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag vid förrättning inom riket enligt schablon med ett halvt maximibelopp och vid förrättning utom riket enligt schablon med ett halvt normalbelopp per dag.

Avdrag för kostnad för logi medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren (*nattraktamente*). Detta avdrag får dock inte överstiga vid förrättning inom riket ett halvt maximibelopp och vid förrättning utom riket ett halvt normalbelopp per natt.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt tillhandahållits kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

3 b⁸. Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom riket.

3 b. Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färd sätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskäligen för tåg- eller flygresan. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4.

3 d. En skattskyldig som vid förrättning utom Sverige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 har också rätt till avdrag för kostnader för medföljande barns grundläggande skolgång i förrättningslandet med belopp motsvarande den faktiska utgiften för den tid under vilken avdragsrätt föreligger enligt punkt 3.

4.⁹ Även för det fall, att skattskyldig enligt punkt 3 här ovan icke är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader, äger han dock rätt avdraga 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 fortskaffningsmedel.

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till minst fem kilometer och det klart framgår att användandet av egen bil för resa till och från arbetsplatsen regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel medges avdrag för kostnader för resa med egen bil. Sådant avdrag medges också om den skattskyldige använder bilen i tjänsten under minst 60 dagar för år räknat för de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat medges avdrag under alla de dagar som bilen används för resor mellan bostad och arbetsplats. Användning i tjänsten beaktas dock endast om den uppgår till minst 300 mil för år räknat. Avdraget skall bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader, som är direkt beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader). Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkningen av avdrag i dessa fall.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra stycket. Detsamma gäller skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last.

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 b andra stycket.

Har den skattskyldige vid resorna haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Den som är skattskyldig för förmån av fri eller delvis fri bil medges dock inte avdrag för andra kostnader än sådana som avses i femte stycket för resor som avses i första stycket, om han har företagit resorna med bil under den tid förmånen åtnjutits.

8. En skattskyldig som åtnjuter skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 32 § 3 h mom. första stycket har rätt till avdrag på sätt som föreskrivs i punkt 4 och 33 § 2 mom. för kostnader för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls. Om den skattskyldige har kostnader för både sådana resor och för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, skall begränsningen avse de sammanlagda kostnaderna.

Om en skattskyldig som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och kostnader för hemresor, medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i punkt 3 a första stycket och för kostnader för hemresor enligt vad som föreskrivs i punkt 3 b. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i punkt 3 a.

Avdrag medges inte för tid efter utgången av första året efter uppsägningstidens utgång.

till 41 §

⁴¹⁰ I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. I fall då behållning på pensionsparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket inträder skattskyldigheten när pensions-sparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåtten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

4. I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. *Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa.* Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. I fall då behållning på pensionssparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåtten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

Å andra sidan skall utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avser inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta.

till 42 § §

6. Om inskränkande villkor gäller för fria eller delvis fria resor på flyg eller inrikes tåg som ges på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

trafikbranschen skall förmånsvärdet för flygresor beräknas enligt tredje och fjärde styckena och för tågresor enligt femte stycket.

Med inskränkande villkor avses att resan får företas endast under viss tid, på vissa avgångar eller i mån av platstillgång vid resans avgång och att villkoren dels väsentligen avviker från vad som gäller för resor som säljs på allmänna marknaden, dels innebär en påtaglig olägenhet.

En flygresor med sådant inskränkande villkor att resan endast får företas i mån av platstillgång vid resans avgång värderas till 40 procent av det lägsta normalt förekommande marknadspris som en konsument har fått betala för motsvarande bokningsbara resa utan inskränkande villkor under perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret. Flygresor i övrigt värderas till 75 procent av nämnda pris.

Vid bestämmande av det lägsta normalt förekommande marknadspriset för motsvarande resa utan inskränkande villkor skall jämförelse göras med priser för flygresor med samma destinationsort eller, när sådant underlag saknas, med likartad resesträcka.

Förmån av fria tågresor skall värderas till 5 procent av det marknadspris som en konsument får betala för ett årskort som berättigar till motsvarande resor utan inskränkande villkor under beskattningsåret. För ungdomar som under beskattningsåret fyller lägst 16 år och högst 18 år skall förmånen värderas till halva detta

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

värde. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år skall inget förmånsvärde åsättas.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas vad avser de nya bestämmelserna i 32 § 3 f mom., 42 § punkt 4 av anvisningarna till 41 § och punkt 6 av anvisningarna till 42 § första gången vid 1998 års taxering, och i övrigt första gången vid 1997 års taxering.

2. Den nya lydelsen av punkt 1 av anvisningarna till 20 § tillämpas endast i fråga om måltidsutgifter efter utgången av år 1995.

3. Traktamentsersättning och ersättning för hemresekostnader som Europeiska unionens institutioner eller organ har betalat till nationella experter under 1995 är inte skattepliktig intäkt vid 1996 års taxering.

¹Senaste lydelse 1995:920.

²Senaste lydelse 1990:650.

³Senaste lydelse 1995:651.

⁴Senaste lydelse 1993:1515.

⁵Senaste lydelse 1995:1625.

⁶Senaste lydelse 1991:180.

⁷Senaste lydelse 1993:1515.

⁸Senaste lydelse 1992:1596.

⁹Senaste lydelse 1993:1515.

¹⁰Senaste lydelse 1995:853.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2.2 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 8 och 97 §§ uppbördslagen (1953:272)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

Åtnjuter skattskyldig jämte kontant inkomst andra förmåner skall preliminär A-skatt beräknas efter inkomstförmånernas sammanlagda värde. Har den skattskyldige utgett ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp.

Värdet av bilförmån skall beräknas enligt punkt 2 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370). Andra stycket andra meningen av nämnda anvisningspunkt skall dock tillämpas endast i fall som avses i sjätte stycket nedan. Värdet av förmån av räntefritt lån eller lån där ränta understiger marknadsräntan skall beräknas enligt punkt 10 tredje–femte styckena av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Värdet av bilförmån skall beräknas enligt punkt 2 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370). Andra stycket andra meningen av nämnda anvisningspunkt skall dock tillämpas endast i fall som avses i sjätte stycket nedan. *Värdet av reseförmåner som avses i punkt 6 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen skall beräknas till det värde som följer av tredje–femte styckena samma anvisningspunkt.* Värdet av förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan skall beräknas enligt punkt 10 tredje–femte styckena av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad skall beräknas enligt följande grunder. Riket delas in i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Förmånsvärdet av en bostad inom varje område skall bestämmas till det genomsnittliga värdet beräknat per kvadratmeter bostadsyta för jämförbara bostäder inom området. Om bostaden är belägen utom tätort med närmaste omgivning skall dock värdet bestämmas till det lägsta av nämnda genomsnittsvärden reducerat med tio procent.

Värdet av annan förmån än som avses i andra och tredje styckena skall beräknas enligt 42 § andra stycket kommunalskattelagen samt punkt 1 andra och tredje styckena och punkt 3 av anvisningarna till den paragrafen.

Föreligger fall som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen får skattemyndigheten bestämma värdet av förmånen med hänsyn härtill.

Om skattemyndigheten bestämt värdet av förmånen enligt bestämmelserna i 5 § andra stycket lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall detta värde användas även vid beräkning av preliminär A-skatt.

97 §³

Föreläggande vid vite eller beslut om revision enligt 78 § 1 mom. får inte överklagas. Inte heller beslut enligt 55 § 1 mom. första stycket eller 55 § 2 mom. andra stycket får överklagas.

Föreläggande vid vite eller beslut om revision enligt 78 § 2 b mom. får inte överklagas. Inte heller beslut enligt 55 § 1 mom. första stycket eller 55 § 2 mom. andra stycket får överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas, såvitt avser den nya lydelsen av 8 §, första gången i fråga om preliminär skatt för 1997.

¹Lagen omtryckt 1991:97.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

²Senaste lydelse 1993:1516.

³Senaste lydelse 1993:894.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1958:295) om sjömansskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

För sjömän, som icke skall erlägga sjömansskatt enligt 7 § 1 mom. (*utländsk sjöman*), skall sjömansskatt utgå på beskattningsbar månadsinkomst

a) vid anställning ombord på fartyg, som huvudsakligast användes i fjärrfart, enligt vid denna lag fogad tabell F kolumn U, samt

b) vid anställning ombord på annat fartyg enligt vid denna lag fogad tabell N kolumn U.

Allmänna egenavgifter skall betalas enligt bestämmelserna i 7 § 1 mom. andra stycket.

Skatt enligt första stycket och allmänna egenavgifter enligt andra stycket utgår icke, om sjömannen *på ett godtagbart sätt* visar, att *han är skattskyldig i annat land för inkomsten ombord*.

Skatt enligt första stycket och allmänna egenavgifter enligt andra stycket utgår icke, om sjömannen visar att inkomsten ombord *beskattas i ett annat land*.

Bestämmelserna i 7 § 1 mom. fjärde stycket och 7 § 2 mom. tillämpas också i fråga om skatt enligt denna paragraf. Därvid skall dock i fall som avses i 7 § 2 mom. första stycket skatt erläggas enligt tabell F kolumn U och i fall som avses i andra stycket av samma lagrum enligt tabell N kolumn U.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.

²Senaste lydelse 1994:1745.

2.4 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.
2 §¹

Skattemyndigheten skall varje taxeringsår fatta taxeringsbeslut före utgången av november på grundval av de uppgifter som lämnats enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vad som i övrigt framkommit vid utredning enligt 3 kap.

Under november taxeringsåret får skattemyndigheten dock inte till den skattskyldiges nackdel fatta grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut eller beslut om skattetillägg. Sådana omprövningsbeslut och beslut om skattetillägg får dock fattas om det grundläggande beslutet fattats senast den 15 augusti på grundval av förenklad självdeklaration.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1994:486.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 8 och 13 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 8 §¹

Följande juridiska personer skall lämna självdeklaration

1. aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och värdepappersfond samt sådan stiftelse, fond eller inrättning som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen,

2. ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, om dess bruttointäkter under beskattningsåret överstigit grundavdraget enligt 8 § nämnda lag,

3. annan juridisk person, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

4. juridisk person, vars tillgångar av den art som anges i 3 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, vid beskattningsårets utgång haft ett värde som överstiger 800 000 kronor eller, i fråga om sådan juridisk person som avses i 6 § 1 mom. b nämnda lag, 25 000 kronor,

5. juridisk person för vilken underlag för *skogsvårdsavgift*, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall

fastställas.

Vid bedömandet av deklarations-skyldighet enligt första stycket 2–4 skall hänsyn inte tas till sådan inkomst eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen om statlig inkomstskatt eller lagen om statlig förmögenhetsskatt. Däremot skall hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtal skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige.

3. dödsbo när dess bruttointäkter av kapital av annat slag än avkastning för vilken preliminär A-skatt skall betalas enligt 3 § 2 mom. tredje stycket uppbördslagen (1953:272) och bruttointäkter av en eller flera andra förvärvskällor uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

4. annan juridisk person, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

5. juridisk person, vars tillgångar av den art som anges i 3 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, vid beskattningsårets utgång haft ett värde som överstiger 800 000 kronor eller, i fråga om sådan juridisk person som avses i 6 § 1 mom. b nämnda lag, 25 000 kronor,

6. juridisk person för vilken underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

Vid bedömandet av deklarations-skyldighet enligt första stycket 2–5 skall hänsyn inte tas till sådan

inkomst eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen om statlig inkomstskatt eller lagen om statlig förmögenhetsskatt. Däremot skall hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtal skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige.

13 §²

Särskild självdeklaration skall lämnas om

1. den skattskyldige är annan juridisk person än dödsbo,
2. den skattskyldige är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet,
3. den skattskyldige är företagsledare eller delägare i fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företag som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag eller, om uppgifter skall lämnas enligt 24 §, i företag som upphört att vara sådant företag.
4. *den skattskyldige är närstående till företagsledare i sådant företag som avses i 3 och skall lämna uppgifter enligt 24 §,*
5. den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) är skyldig att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,
6. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, eller
7. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.
4. den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) är skyldig att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,
5. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, eller
6. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

¹Senaste lydelse 1991:698.

²Senaste lydelse 1994:483.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Särskild löneskatt skall för varje år betalas till staten med 21,39 procent på

1. lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre,

2. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,

3. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten, kommun eller kommunalförbund som arbetsgivare eller av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, *Kommunernas pensionsanstalt* eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen tecknats i enlighet med vad som anges i punkt 20 e första stycket b av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370),

3. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten, kommun eller kommunalförbund som arbetsgivare eller av Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, *det för kommunerna och landstingen gemensamma organet för administration av personalpension* eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen tecknats i enlighet med vad som anges i punkt 20 e första stycket b av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370),

4. avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal,

5. ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till förtidspension eller till sjukbidrag,

6. ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning som avses i första stycket.

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3–5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2 och 13.

Vid bestämmande av skatteunderlaget enligt första stycket 6 skall bortses från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av juni 1993 om ersättningen avser tid därefter samt från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av år 1992 om skadan anmälts till allmän försäkringskassa efter utgången av juni 1993. Detta gäller dock endast ersättning som för en och samme arbetstagare beräknas på lönedelar som inte överstiger sju och en halv gånger basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:688.

² Senaste lydelse 1994:1924.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 Ärendet och dess beredning

Skattereglerna rörande naturaförmåner i inkomstslaget tjänst har setts över i flera olika sammanhang genom åren i syfte att åstadkomma en neutral beskattning mellan kontantlön och andra förmåner. Översyn har bl.a. gjorts av Utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK), vars betänkande Reformerad inkomstbeskattning (SOU 1989:33) låg till grund för 1990 års skattereform, därefter av Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1992:57 och 1993:44) och Utredningen om beskattning av förmåner (SOU 1994:98).

Ytterligare en utredning har nu sett över förmånsområdet, nämligen Utredningen om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning. Utredningen tillsattes under våren 1995 för att se över beskattningen avseende utbildning och andra förmåner i samband med personalavveckling och av arbetsgivaren bekostad utbildning i övrigt. Under hösten 1995 lades i betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning (SOU 1995:94) fram förslag till nya regler angående beskattningen av dessa förmåner. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. Utredningens sammanfattning och förslag till lagtext finns i *bilaga 2* och 3. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i ärendet (dnr Fi95/5591).

Regeringen tar nu upp de frågor som behandlas i betänkandet.

I flera av de olika översynerna har också skattereglerna rörande reseförmåner tagits upp till behandling.

Fram till skattereformen gjordes i lagtexten ett uttryckligt undantag från skatteplikt för en skattskyldigs fria resor på grund av anställning eller särskilt uppdrag under förutsättning att resorna inte var att anse som ersättning för kontant lön. Undantagsbestämmelsen kom i praxis att omfatta anställda inom rese- och trafikbranschen. Skattefriheten slopades i samband med skattereformen.

Hittills har Riksskatteverket godtagit att vissa schabloner tillämpas vid värderingen av reseförmåner, i avvaktan på att branschen utvecklar ett system för kontroll av varje enskilda resande.

Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning föreslog i sitt slutbetänkande Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen (SOU 1993:44) inte några undantagsregler för reseförmåner vid inkomstbeskattningen men däremot en schabloniserad värdering av den enskilda resan vid bestämmande av underlaget för beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter. Förslaget utsattes för kraftig kritik. Med hänsyn till kritiken föreslog den dåvarande regeringen i prop. 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m. dels skattefrihet för en valfri resa per år och anställd, dels en schablonvärderingsregel vid bestämmandet av underlag för beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter. I propositionen förutskickades också att en särskild utredare skulle tillkallas för att se över

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

reglerna på nytt. Skatteutskottet (bet. 1993/94:SkU10) hemställde dock att riksdagen skulle avslå propositionen när det gällde schablonvärderingen och den skattefria resan samt uttalade att en ny lagstiftning borde utformas i enlighet med nuvarande provisorium. Riksdagen beslutade i enlighet med utskottets hemställan.

I januari 1994 tillkallade regeringen en särskild utredare med uppgift att se över bl.a. reglerna om beskattning av reseförmåner. Utredningen om beskattning av förmåner (Fi 1994:01) redovisade i juni 1994 sitt betänkande Beskattning av förmåner (SOU 1994:98). Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i ärendet (dnr Fi94/2343).

I enlighet med direktiven har utredningen i sitt betänkande lämnat två alternativa förslag till beskattning som lösning på värderingsproblemen med reseförmåner, en schabloniserad modell och en individuell modell. Utredningen har förordat den senare modellen.

De frågor som behandlas i betänkandet är, förutom reseförmåner, också hälso- och sjukvårdsförmåner, personalrabatter och förmåner av begränsat värde. Samtliga frågor behandlades i den lagrådsremiss som lämnades till Lagrådet den 2 mars 1995. Vad avser reseförmåner innebar förslaget i remissen att reseförmåner skulle värderas enligt en individuell schablonmodell. Lagrådet lämnade förslaget i denna del utan erinran. Men förslaget fick dock kraftig kritik och regeringen ansåg därför att frågan borde bli föremål för ytterligare överväganden. I den efterföljande propositionen fanns därför inte något förslag avseende reseförmåner med (prop. 1994/95:182, bet. 1994/95:SkU25, rskr. 1994/95:371). Efter ytterligare beredning av frågan presenterade regeringen ett förslag om ändrade skatteregler rörande reseförmåner i en lagrådsremiss den 5 oktober 1995. Förslaget innebar i princip att reseförmånerna för den enskilde resenären skulle värderas till ett schablonbelopp, oberoende av antalet resor och deras längd, om inte den skattskyldige eller skattemyndigheten kunde visa att värdet var något annat.

Lagrådet avstyrkte att förslagen lades till grund för lagstiftning. Den allvarligaste invändningen var enligt Lagrådet att resultatet av schablonberäkningarna många gånger kunde bli klart orättvist för de skattskyldiga. Men den anvisade schablonmetoden ansågs också vara utomordentligt komplicerad. Ett system där förmånsvärdet bestäms mera individuellt för varje resenär var klart att föredra från sakliga synpunkter.

Med hänsyn till Lagrådets yttrande ansåg regeringen att frågan om värdering av reseförmåner på nytt borde beredas ytterligare. Efter att frågan om reseförmåner beretts ännu en gång behandlas den i det följande. Det förslag som regeringen nu presenterar innebär i princip att en individuell schablonmodell föreslås i fråga om flygresor och en ny, förenklad schablonmodell används för värdering av tågresor.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

I detta sammanhang tas också upp förslag om borttagande av skattefriheten för vissa rabatter och förmåner som utgår på grund av visad kundtrohet vid utrikes flygresor.

I och med avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet) och därefter Sveriges medlemskap i Europeiska unionen (EU) anlitas svenska tjänstemän i offentlig och privat tjänst som experter vid institutioner och andra organ inom EU. Utöver en fast eller tillfällig anställning vid någon av EU:s institutioner eller organ finns ett antal uppdragsvarianter för vilka olika villkor i fråga om anställning, lön, kostnadsersättningar, sociala avgifter och skatter gäller.

Mot bakgrund härav tillkallade regeringen i september 1994 en särskild utredare med uppgift att belysa vissa frågor om lön, uppdragsarvoden, traktamenten, övriga kostnadsersättningar och andra villkor för dem som för Sverige deltar i kommittéer eller arbetsgrupper i EU eller som tjänstgör som s.k. nationella experter vid en EU-institution. Utredaren skulle även belysa frågan om tjänstledighet för den som medverkar i kommittéer m.m. inom EU samt för dem som får fast eller tillfällig anställning vid en EU-institution. I uppdraget ingick också att redovisa de skattemässiga konsekvenser som de olika formerna av anställning eller uppdrag får. Utredningen antog namnet EU-tjänstgöringsutredningen. Utredningen redovisade i september 1995 sin rapport *Svenskar i EU-tjänst* (SOU 1995:89). En sammanfattning av rapporten återges i *bilaga 5*. Rapporten har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i ärendet (dnr Fi95/5073). Utredningens redovisning av gällande skattekonsekvenser och remissinstansernas synpunkter har på föranleder regeringen att föreslå vissa förändringar rörande reglerna om avdragsrätt för ökade levnadskostnader och resekostnader. Dessutom föreslås viss skattefrihet för kostnadsersättningar som betalas av Europaparlamentet till företrädare i parlamentet. Vidare tas upp förslag om avdragsrätt för barns skolvgifter utomlands och om utvidgad skattefrihet för fri eller delvis fri resa till eller från anställningsintervju.

I propositionen läggs också fram vissa förslag om ändringar av redaktionell karaktär i lagen (1958:295) om sjömansskatt, i kommunalskattelagens regler om representationskostnader samt i anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) och i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Regeringen tar också upp vissa av de förslag som Riksskatteverket lagt fram i en rapport som fogats till den fördjupade anslagsframställningen *Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen* (RSV Rapport 1995:10), nämligen slopande av förbud mot taxeringsbeslut till nackdel för den skattskyldige under november taxeringsåret, en utökning av kretsen som får lämna förenklad självdeklaration och en automatisk taxering av dödsbos kapitalinkomster.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**Lagrådet*

Regeringen beslutade den 29 februari 1996 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 7*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. Regeringen behandlar Lagrådets synpunkter i avsnitt 6.2. Lagrådets granskning har också lett till vissa redaktionella ändringar i lagtexten.

Förslagen till ändring av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 97 § uppbördslagen (1953:272) har inte granskats av Lagrådet. Dessa förslag är enligt regeringens mening av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Beskattning av utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling

4.1 Förmån i form av fri utbildning

Utbildningar av olika slag har under alla tider förekommit på arbetsplatserna. Utbildning som har samband med arbetsgivarens verksamhet och som syftar till att den anställda skall kunna fullgöra sina arbetsuppgifter beskattas inte enligt praxis. Utbildningen betraktas då som fullgörande av tjänsten.

På grund av den starka konjunkturnedgången sedan några år tillbaka har personalavvecklingar blivit allt vanligare och kommit att omfatta allt fler människor. Förmåner i samband med personalavvecklingar som består av annat än kontanter förekommer i allt större utsträckning för att hjälpa de uppsägningshotade att erhålla ett nytt förvärvsarbete. Utbildningar av olika slag är en av dessa åtgärder. Arbetsgivaren eller en trygghetsstiftelse betalar kostnaderna i samband med utbildningen, dvs. i förekommande fall termins- och kursavgift samt litteraturkostnader. Den uppsägningshotade får ofta lön under utbildningstiden. Utbildningsinsatser erbjuds såväl under anställningstiden som efter dess upphörande.

En annan åtgärd som arbetsgivare allt oftare erbjuder uppsägningshotad personal är hjälp av en s.k. outplacementkonsult. Konsultens uppgift kan vara att hjälpa personen att lära sig skriva ansökningshandlingar och att förbereda honom eller henne inför anställningsintervjuer. Vissa åtgärder, särskilt när det gäller konsulttjänster, är av sådan karaktär att det är tveksamt om de kan betraktas som skattepliktiga förmåner för den anställda i den mening som avses i kommunalskattelagen (1928:370, KL). En del av åtgärderna är sådana som vanligen tillhandahålls av arbetsförmedlingen.

Efter skattereformen är i princip alla kontanta ersättningar i samband med uppsägningar skattepliktiga. Avgångsersättningar (AGE) och

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

avgångsbidrag (AGB) är helt skattepliktiga om anställningen upphört efter den 1 januari 1991. Särskilda övergångsregler gäller för anställningar som upphört före den 1 januari 1991. Avgångsvederlag jämfställs med lön och är på grund härav skattepliktig intäkt. Skadestånd vid uppsägning anses ersätta ekonomisk skada på grund av upphörandet av anställningen och betraktas därför som skattepliktig intäkt.

Några särskilda regler för förmåner i form av fri utbildning eller andra tjänster i samband med uppsägning finns inte. Förmånerna omfattas av den generella regeln i 32 § 1 mom. KL enligt vilken förmåner som lämnas i samband med anställning eller annat uppdrag i annan form än kontant ersättning jämfställs med kontant lön.

För vissa utbildningsformer för vilka det utgår statliga bidrag finns emellertid särskilda skatteregler. Enligt punkt 12 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL räknas som skattepliktig intäkt av tjänst korttidsstudiestöd, vuxenstudiebidrag och utbildningsarvode enligt studiestödslagen, utbildningsbidrag för doktorander, tidsersättning vid kommunal vuxenutbildning (komvux), vid vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särvux) och vid svenskundervisning för invandrare (sfi). Enligt sjätte stycket i nämnda anvisningspunkt gäller detsamma dagpenning som utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning (AMU). Av anvisningarna till 19 § KL framgår att bidrag i form av traktamente och särskilt bidrag är undantagna skatteplikt om de utbetalas av staten eller av en kommun enligt av regeringen eller av statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning och omskolning, till arbetslösa eller partiellt arbetsföra. Utgår skattepliktigt statligt bidrag vid utbildning av vuxna jämfställs den ofta i praxis med fullgörande av tjänst. Härav följer att avdrag medges för merkostnader som följer av studierna såvida de inte skall täckas av skattefria ersättningar.

För förmån av fri utbildning som i annat fall bekostas av arbetsgivaren finns inga särskilda regler. Om utbildningen är att jämfställas med fullgörande av tjänsten sker ingen förmånsbeskattning av den anställda. I annat fall kan förmånsbeskattning komma i fråga.

4.2 Utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling

Regeringens förslag: Skattskyldig som är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet skall inte beskattas för förmån i form av fri utbildning eller annan åtgärd om utbildningen eller åtgärden är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Utredningens förslag: Den som är eller riskerar att bli arbetslös skall inte beskattas för förmån av fri utbildning eller annan tjänst om utbildningen

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

eller tjänsten är av väsentlig betydelse för att han eller hon skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Remissinstanserna har med få undantag i princip tillstyrkt eller lämnat utan erinran utredningens förslag. Några remissinstanser, bl.a. *Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO)* och *Svenska Kommunförbundet*, anser att det för skattefrihet bör räcka att åtgärden är "av betydelse" och inte "av väsentlig betydelse" för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Skälen för regeringens förslag: Nuvarande skatteregler innebär att förmåner i form av utbildning av olika slag är skattepliktiga om de inte är att jämställa med fullgörande av tjänsten. För att förmånsbeskattning inte skall komma i fråga måste utbildningen ha samband med arbetstagarens tjänst.

Utbildningar och andra förmåner i samband med omstrukturering och personalavveckling syftar i första hand till att den anställde skall få en ny tjänst. De bör därför enligt gällande regler anses vara skattepliktiga förmåner.

Övertalighet på arbetsmarknaden uppstår dels på grund av den ekonomiska situationen vid en lågkonjunktur, dels på grund av den snabba tekniska strukturuomvandlingen. Den ekonomiska situationen har inneburit att arbetsgivarna, såväl privata som offentliga, genom effektiviseringar varit tvungna att minska kostnaderna i verksamheten bl.a. genom att minska personalstyrkan.

Utredningen har i betänkandet redovisat de stödåtgärder som kan förekomma i samband med uppsägning. Av redovisningen framgår att utbildning i olika former är den vanligaste åtgärden vid sidan av pensionerbjudanden och avgångsvederlag. I vissa fall betalar arbetsgivaren lön under utbildningstiden medan kostnaderna för utbildningen betalas av någon annan, t.ex. Trygghetsrådet. Som exempel på en annan åtgärd som sätts in i samband med övertalighet är anlitande av s.k. outplacementkonsulter. Konsulterna har till uppgift att hjälpa den enskilde att få ett nytt arbete eller att erbjuda den enskilde hjälp av konsult vid start av eget företag.

Enligt regeringens mening är det viktigt att åtgärder av detta slag vidtas vid personalavveckling. Det är angeläget att åtgärder för att förhindra arbetslöshet sätts in tidigt och om möjligt redan innan formell uppsägning kommit till stånd. Om arbetsgivarna skall uppmuntras att ta ett större ansvar för personalen vid personalavvecklingar får denna strävan inte motverkas av en förmånsbeskattning hos den anställde. För den anställde är det ofta ett hårt slag att varslas om uppsägning och att stå inför hotet om arbetslöshet. Den enskilde bör i syfte att trygga sin egen framtida försörjning uppmuntras till att utbilda sig eller att acceptera andra åtgärder som arbetsgivaren erbjuder.

Förmåner i form av utbildning, outplacementåtgärder m.m. i samband med personalavveckling synes, trots att de är skattepliktiga enligt gällande regler, enligt utredningen i praktiken inte bli föremål för beskattning i

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

någon större utsträckning. Om förmånen undantas från beskattning skulle alltså statens inkomster inte minska nämnvärt. Önskemålet om en likformig behandling av naturaförmåner i beskattningen utgör i och för sig ett starkt skäl mot skattefrihet. Regeringen anser emellertid i likhet med utredningen att de arbetsmarknadspolitiska och samhällsekonomiska skälen väger tyngre och att övervägande skäl därför talar för att vissa förmåner i samband med personalavveckling bör vara undantagna beskattning.

Utredningen föreslår som en förutsättning för skattefrihet att förmånen skall vara av väsentlig betydelse för att den enskilde skall kunna fortsätta förvärvsarbete. Vissa remissinstanser har i sina remissyttranden framfört att det bör räcka med att åtgärden är av betydelse för den anställde. Svenska Kommunförbundet befarar att väsentlighetskravet kommer att medföra tolkningstvister.

Regeringen anser i likhet med utredningen att regelns tillämpningsområde måste begränsas till de åtgärder som kan leda till att den uppsägningshotade får ett nytt arbete. Regeln skall inte omfatta åtgärder som är att betrakta som förtäckta löneförmåner för de anställda. Utredningens avgränsning är enligt regeringens uppfattning väl avvägd. Kravet på väsentlig betydelse innebär att regeln inte omfattar åtgärder som inte påtagligt ökar den anställdes möjligheter att kunna fortsätta förvärvsarbete. Utanför regelns tillämpningsområde faller därför utbildning av anställda som har en utbildning på ett område där han eller hon utan svårighet kan få arbete hos en annan arbetsgivare. Regeln bör inte heller omfatta situationer där en person som har en gedigen utbildning inom ett område med tillfällig arbetsbrist läser något annat i avvaktan på att arbetsmarknaden blir gynnsammare inom hans område. Även åtgärds paket som innehåller andra komponenter än utbildning bör omfattas av undantagsregeln.

Outplacementkonsulternas verksamhet går i stor utsträckning ut på att hjälpa den enskilde att byta yrke. Outplacementverksamheten innehåller moment som samhället ofta erbjuder medborgarna t.ex. kurser som motsvarar arbetsförmedlingarnas jobbsökarkurser. Det kan ifrågasättas om vissa av de outplacementåtgärder som erbjuds är en förmån i den mening som avses i kommunalskattelagen. I verksamheten kan emellertid också ingå andra moment såsom "lär-känna-dig-självt-kurser" som mer har karaktär av en löneförmån. Åtgärderna syftar normalt till att den enskilde skall kunna fortsätta förvärvsarbete och bör omfattas av skattefriheten. För att det inte skall råda någon osäkerhet om beskattningssituationen bör detta framgå av skattelagstiftningen.

Insatserna i fråga påbörjas ofta under uppsägningstiden men kan avslutas efter det att anställningen upphört. I vissa situationer, t.ex. om den anställda har varit barnledig, kan åtgärden påbörjas efter att anställningen upphört. Regeringen anser att åtgärden bör omfattas av undantagsregeln även om den sålunda avslutas, eller såväl påbörjas som avslutas, efter anställningens upphörande.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Utredningen uttalar att risken att bli arbetslös antingen kan bero på en åtgärd som vidtagits av arbetsgivaren eller på grund av att den skattskyldige av något skäl känner sig tvingad att säga upp sig själv. Utredningens förslag "den som är eller riskerar att bli arbetslös" överensstämmer med vad som gäller för arbetsmarknadsutbildning enligt 9 § förordningen (1987:406) om arbetsmarknadsutbildning.

Efterlevnaden av skattelagstiftningen måste kunna kontrolleras av skattemyndigheten. För att reglerna inte skall kunna missbrukas måste det ställas krav på att den skattskyldige visar att arbetsgivaren planerar att minska personalstyrkan eller, på grund av strukturomvandling eller av annan anledning, omplacera anställda. Bestämmelsen bör enligt regeringens mening omfatta endast arbetslöshet eller risk för arbetslöshet på grund av en åtgärd som initierats av arbetsgivaren. För att bestämmelsen skall bli tillämplig krävs dock inte att den anställda har blivit uppsagd. Skattefriheten inträder vid den tidpunkt då åtgärden planeras och omfattar även de situationer då arbetsgivaren vidtar en åtgärd som medför att arbetstagaren känner sig tvingad att säga upp sig själv.

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse införs, 32 § 3 h mom. KL.

4.3 Utbildning under pågående anställning

Regeringens bedömning: Utredningens förslag om införande av en särskild bestämmelse om skattefrihet för utbildningsförmåner under pågående anställning bör inte genomföras.

Utredningens förslag: Förmån av fri utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet skall inte tas upp som intäkt.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna har tillstyrkt förslaget. *Länsrätten i Malmöhus län* avstyrker förslaget eftersom det skulle ge stort utrymme för "fringe benefits". *Kammarrätten i Sundsvall* menar att kravet på att utbildningen skall vara av "väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet" kan komma att medföra förmånsbeskattning av kursverksamhet som det i dagsläget inte framstår som vare sig sakligt motiverat eller av fiskala skäl önskvärt att förmånsbeskatta. Vidare anser kammarrätten att lagtexten behöver förtydligas så att det framgår att lön och andra ersättningar inte ingår i begreppet fri utbildning. *Statskontoret* anser att det kan ifrågasättas om det är principiellt riktigt att genom skattesubventioner stimulera arbetsgivarna att ta ett långtgående ansvar för utbildning på grundläggande nivå. *Arbetsmarknadsverket* är av den uppfattningen att det inte bör krävas att utbildningen är "av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet" utan att det bör räcka med att den har ett tydligt samband med arbetsgivarens verksamhet och är till nytta för denna. *SACO* anser att det bör räcka med att utbildningen är av betydelse för arbetsgivarens verksamhet för att förmånen inte skall tas upp som intäkt.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Skälen för regeringens bedömning: Några särskilda regler för beskattning av förmån av utbildning under pågående anställning finns inte. Arbetsgivare har under alla år utbildat sin personal. Vissa arbetsgivare utbildar själv den nyanställda för tjänsten, så sker t.ex. inom posten och skatteförvaltningen. Någon förmånsbeskattning av de anställda i detta avseende sker inte.

Samhällsutvecklingen kräver att arbetsgivarna under pågående anställning i allt större utsträckning måste utbilda sina anställda för att de skall kunna bibehålla sin kompetens samt behålla sina arbeten. Den snabba internationaliseringen har gjort det nödvändigt att utbilda personalen i språk. Den tekniska strukturomvandlingen har inneburit att arbeten försvunnit eller ersatts av nya arbeten som kräver högre kompetens och utbildningsinsatser har varit nödvändiga vid omplacering av personalen. Utbildningen sker i bland internt genom att arbetsgivaren utnyttjar de kunskaper som finns inom företagen eller externt genom att köpa utbildningsprogram av utbildningsföretag. I de större företagen förekommer utbildningsprogram för chefer som sträcker sig över ett längre tidsperspektiv med olika perioder av intensiv utbildning. Dessa utbildningar kan äga rum utomlands. Även andra utbildningar, såsom språkkurser, kan vara förlagda på utländsk ort.

En utbildning som arbetsgivaren bekostar kan naturligtvis ha positiv betydelse för den anställda och även vara till nytta för honom eller henne t.ex. när han eller hon söker ett nytt arbete. Utbildningen kan i och för sig innebära en inbesparing av levnadskostnaderna för den anställda. Såsom framgått av avsnitt 4.1 beskattas den anställda normalt inte för värdet av utbildning under pågående anställning om utbildningen betingas av verksamheten. Utbildningen jämföras i sådant fall med fullgörande av tjänsten. I vissa fall torde det också vara svårt att särskilja den förmån på grund av utbildningen som den anställda åtnjuter från nyttan av denna i anställningen. Sedan den 1 januari 1996 är enligt 32 § 3 c mom. KL förmåner, som är av begränsat värde för den anställda men där varan eller tjänsten har en väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter, undantagna från skatteplikt. Många utbildningar torde sålunda vara skattefria med stöd av denna bestämmelse.

Det kan naturligtvis finnas situationer då den anställda skall förmånsbeskattas för en av arbetsgivaren bekostad utbildning. Sådan förmånsbeskattning sker redan enligt gällande regler om utbildningen inte har samband med verksamheten och inte kan anses vara till nytta för företaget (jfr RÅ 1983 1:78 I och II).

Regeringen anser att förmån av fri utbildning i enlighet med gällande praxis inte skall beskattas om utbildningen är att jämföras med fullgörande av tjänsten. Värdet av studieresor och utbildningar som är att anse som löneförmåner skall naturligtvis, såsom redan sker, beskattas. Det avgörande för skattefriheten är nyttan av utbildningen i företaget och inte kostnadens storlek eller var utbildningen genomförs. Bara den omständigheten att utbildningen sker utomlands medför inte att det blir fråga om en skatteplik-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

tig förmån. Den omständigheten kan däremot motivera att skatteförvaltningen gör en noggrannare kontroll av utbildningen. Inte heller bör enbart det förhållandet att utbildningen sker på fritiden medföra att den skattskyldige skall beskattas för förmånen.

Enligt regeringens mening fungerar gällande regler och praxis väl. Det är, såsom också några remissinstanser påpekat, inte helt klart att utredningens förslag skulle innebära några egentliga förbättringar utan det kan i stället få till följd att utbildningar som enligt praxis inte förmånsbeskattas blir skattepliktiga. Nya gränsdragningar kan medföra att de för samhället viktiga utbildningsinsatserna på arbetsplatserna får stå tillbaka på grund av risken för förmånsbeskattning. Regeringen lägger därför inte fram något förslag om regler om skattefrihet för utbildningsförmåner under pågående anställning.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4.4 Avdragsrätt för ökade levnadskostnader och resekostnader m.m.

Regeringens förslag: Skattskyldig som åtnjuter förmån av fri utbildning eller annan åtgärd vid omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet har rätt till avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och utbildningsplatsen. Den skattskyldige har vidare rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och kostnader för hemresor om den skattskyldige uppburit ersättning för sådana kostnader. Avdraget får inte överstiga erhållen ersättning eller, såvitt avser ökade levnadskostnader, särskilt föreskrivna schablonbelopp. Avdrag medges under högst ett år efter utgången av uppsägningstiden.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta av remissinstanserna tillstyrker utredningens förslag. *Riksförsäkringsverket* anser dock att avdragsrätten för den som inte har fått ersättning för ökade levnadskostnader bör göras generösare. *Länsrätten i Jämtlands län* ifrågasätter om det inte kan vara befogat att medge avdrag för ökade levnadskostnader i två år. *Arbetsgivarverket* anser att bidrag till ökade levnadskostnader till ett viss belopp samt resekostnader skall vara skattefria. Verket föreslår vidare att skattefrihet för merkostnader skall föreligga i samband med sådan utbildning som grundar sig på tillämpningen av ett kollektivavtal i två år. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* anser att avdragsrätten bör kunna förlängas till två år om det föreligger synnerliga skäl. *SACO*, *Trygghetsrådet* och *Trygghetsstiftelsen* avstyrker utredningens förslag om att begränsa avdragsrätten för ökade levnadskostnader.

Skälen för regeringens förslag: Personer som genomgår arbetsmarknadsutbildning kan få särskilt bidrag för att täcka ökade levnadskostnader och resekostnader. De särskilda bidragen är skattefria enligt 19 § KL. Rättviseskäl talar därför för att personer som på grund av omstrukturering eller personalavveckling genomgår utbildning som bekostas av arbetsgivaren eller av en trygghetsstiftelse i skattehänseende behandlas på ett likartat sätt.

Avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen medges enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL om denna varit belägen på sådant avstånd från bostaden att särskilt fortskaffningsmedel behövt anlitas. Enligt 33 § 2 mom. KL begränsas avdragsrätten på så sätt att avdrag endast medges för den del av kostnaden som överstiger 6 000 kr. Utredningen föreslår att skattskyldiga som deltar i utbildning eller annan sådan åtgärd som enligt förslaget i avsnitt 4.2 är undantagen beskattning, skall medges avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

utbildningsplatsen på motsvarande sätt. Ersättning som utgått för resorna skall tas upp till beskattning såsom lön och sociala avgifter skall utgå.

Utredningen föreslår vidare att om utbildningen eller åtgärden genomförs på annan ort än bostadsorten bör den skattskyldige jämföras med sådana som har ökade levnadskostnader på grund av tillfälligt arbete enligt punkt 3 a första stycket av anvisningarna till 33 § KL. Den skattskyldige bör medges avdrag för ökade levnadskostnader om övernattningsplatser på utbildningsorten äger rum. Avdraget får inte överstiga faktiska logikostnader eller de schablonbelopp för måltider och småutgifter som följer av nämnda bestämmelse. Avdrag för ökade levnadskostnader bör medges längst ett år efter uppsägningstidens utgång. Ersättningen som den skattskyldige fått skall tas upp till beskattning. Utredningen föreslår slutligen att avdrag medges för kostnader för hemresor i enlighet med bestämmelserna i punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL, under förutsättning att ersättning utgår och högst med ersättningens belopp. Avdrag medges för kostnaden för högst en resa per vecka om avståndet mellan bostadsorten och utbildningsorten överstiger 50 km. Avdrag medges normalt för kostnaden med billigaste färdmedel.

Regeringen ansluter sig till utredningens förslag om rätt till avdrag för vissa kostnader i samband med bl.a. utbildning. Flera remissinstanser har motsatt sig en begränsning av rätten till avdrag för ökade levnadskostnader. Regeringen delar utredningens bedömning att en alltför generös utvidgning av avdragsrätten kan öppna möjligheter till överflyttning av lön från den skattepliktiga till den skattefria sfären. Det bör såsom utredningen funnit finnas en gräns för hur länge en avdragsrätt som hänförs till en tidigare anställning kan godtas. Regeringen anser att utredningens förslag att begränsa avdragsrätten till ett år efter uppsägningstidens utgång är väl avvägd.

Förslaget föranleder en ny anvisningspunkt 8 till 33 § KL.

4.5 Fåmansföretag

Regeringens förslag: De föreslagna bestämmelserna om fri utbildning eller annan åtgärd vid omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet skall tills vidare inte gälla förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag till anställd som är företagsledare och delägare i företaget eller närstående till sådan person. Om arbetsgivaren är en fysisk person skall reglerna inte gälla förmåner från arbetsgivaren om den anställda är närstående till arbetsgivaren.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att bestämmelserna om skattefrihet och avdrag inte skall gälla för företagsledare, delägare eller närstående i fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag om inte den skatt-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skyldige arbetat i företaget i minst halvtid två år i följd. Den särskilda begränsningen för denna personalkategori skall inte tillämpas om det finns särskilda skäl.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Företagarnas Riksorganisation* avstyrker dock förslaget. *Svenska Revisorsamfundet* anser att avdragsrätt skall gälla för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare i fåmansföretag men att näringsidkare skall visa att det inte innebär ett missbruk av gällande regler. Vidare anser samfundet att det av lagtexten bör framgå att reglerna om utbildning i allmänhet även gäller för fåmansdelägare.

Skälen för regeringens förslag: En grundläggande utgångspunkt är att privata levnadskostnader skall finansieras med beskattade medel. Kostnader för utbildning som syftar till att ge den anställda en högre eller annan kompetens är i regel att betrakta som en privat levnadskostnad. Regeringen delar utredningens bedömning att de föreslagna reglerna om skattefrihet för åtgärder vid personalavveckling kan öppna möjligheter för missbruk inom fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag m.m. I nämnda företag kan det finnas särskilt stort intresse av att gynna vissa anställda, t.ex. barn till delägaren. I dessa företag finns inget egentligt tvåpartsförhållande. Delägarna kan därför själva besluta om förmåner till sig själva eller till närstående. Utredningen har föreslagit att särskilda regler bör gälla för sådana personer som har inflytande i bolaget, dvs. företagsledare, delägare och närstående till dessa. Med närstående avses de personer som omfattas av begreppet närstående i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Enligt regeringens bedömning är utredningens avgränsning av kretsen som skall omfattas av särregleringen väl avvägd.

Regeringen anser dock att möjligheterna till missbruk av reglerna kvarstår även efter den föreslagna tvåårsperiodens utgång. För att undvika missbruk av reglerna bör utgångspunkten vara att företagsledare, delägare och närstående till sådana personer i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller närstående till fysisk person som driver näringsverksamhet inte skall omfattas av regeln om skattefrihet. I vissa situationer kan det emellertid motiveras att en delägare i fåmansaktiebolag eller i handelsbolag eller en till delägare närstående person kommer i åtnjutande av en utbildningsinsats eller en annan åtgärd utan att han blir förmånsbeskattad för förmånsvärdet. För en näringsidkare kan en sådan situation uppstå då det är motiverat att han eller hon medges avdrag för kostnaderna i verksamheten. Regeringen anser dock att de frågor som hänger ihop med dessa gruppers beskattning bör utredas ytterligare. Därvid bör neutralitetsaspekter mellan olika företagsformer och mellan företagare och löntagare beaktas. Vidare bör undersökas hur reglerna bör vara utformade för att efterlevnaden av dem skall kunna kontrolleras och missbruk förhindras.

Regeringen föreslår därför att företagsledare, delägare och närstående till sådana personer i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag tills vidare

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

inte skall omfattas av bestämmelserna om skattefrihet för förmåner från företaget i samband med omstrukturering, personalavveckling och liknande av arbetsgivarens verksamhet. Om arbetsgivaren är en fysisk person bör bestämmelsen inte gälla för förmåner från arbetsgivaren om den anställda är en arbetsgivarens närstående person. Med närstående till fysiska personer som driver näringsverksamhet avses samma personkrets som angetts för fåmansföretag.

5 Reseförmåner

5.1 Bakgrund och gällande rätt

Genom skattereformen 1990 slopades undantaget från skatteplikt för fria resor åt anställda i trafik- och resebyråbranschen. Detta innebär att värdet av de resor som de anställda får skall tas upp till beskattning och att resorna skall värderas till marknadsvärdet.

Resebranschen har sedan skattefriheten slopades riktat kritik mot gällande regler. Bl.a. har det hävdats att kontroll- och värderingsproblem motiverar att skattefriheten återinförs eller att förmånerna i vart fall värderas enligt en lättillämpad schablon. Med hänsyn till de praktiska problemen med beskattning av det faktiska resandet har Riksskatteverket under åren 1991–1995 medgett en schabloniserad värdering av SJ- och SAS-anställdas reseförmåner som ligger till grund för beräkning av preliminär skatt och arbetsgivaravgifter samt för redovisning på kontrolluppgift. Dessa värden har också i stor utsträckning följts vid inkomsttaxeringen. Även för inkomståret 1996 medges en sådan schabloniserad beskattning. Schablonmodellen som gäller för SAS-anställda tillämpas även för anställd i annat företag som erhåller flygresor på likvärdiga villkor. I övriga fall har värdering skett med utgångspunkt i den enskildes faktiska resande.

Som tidigare (avsnitt 3) redovisats har reglerna avseende reseförmåner setts över av ett flertal utredningar utan att någon ändring av reglerna skett. Den provisoriska schablonmodellen som Riksskatteverket godtagit under en följd av år finns utförligt beskriven i betänkandet Beskattning av förmåner (s. 128–131) och innebär i huvudsak följande.

Den provisoriska schablonbeskattningen

De SAS-anställda påförs ett förmånsvärde som grundas på det s.k. ITA-kortet (ID-ticket authorization). De anställda inom SAS får automatiskt ITA-kort varje år. För att förmånsbeskattning skall utlösas krävs att den anställda aktiverar kortet och köper ut den första biljetten. Hela schablonvärdet påförs då den anställda som förmånsvärde. Det pris den anställda betalar (ID-biljettpris) beräknas för varje uttagen biljett. När resenären löser

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ut biljett via automat väljer han om betalning skall ske med löneavdrag eller med betalkort (kreditkort). Löneavdrag görs efter ett par månader varvid avräkning sker mot värdet av återlämnade biljetter.

Schablonvärdet beräknas med utgångspunkt i SAS-anställdas genomsnittliga resande. Vid värderingen beaktas bl.a. så kallad standby-effekt, dvs. effekten av att resan får företas endast i mån av platstillgång vid resans avgång. Värdet är ett nettovärde och ytterligare avräkning får endast ske för avgift som SAS tar ut för ITA-kortet (administrationsavgift).

För 1996 är schablonvärdet för en vuxen 2 440 kr. För barn i åldern 2-12 år är värdet 1 220 kr och beträffande barn och ungdomar som fyllt 12 år men inte 18 år värderas förmånen till 490 kr. Att värdet för denna grupp är relativt lågt hänger samman med två faktorer. Dels finns det kraftigt rabatterade ungdomsbiljetter på marknaden, dels är priset som resenären betalar till arbetsgivaren detsamma som för en vuxenbiljett. Värdet av förmånen blir således ganska litet. För ungdomar över 18 år men under 25 år är motsvarande värde 1 855 kr.

Schablonvärdet täcker samtliga biljettyper och samtliga destinationer för resor som företas av personer med ITA-kortet.

Anställda i SJ har möjlighet att ta ut olika typer av frikort/fribiljetter för inrikes resp. utrikes resor. Schablonbeskattning sker när det gäller inrikestrafiken för s.k. privatreskort och när det gäller utrikes resor för internationella fribiljetter samt internationella rabattkort. För andra typer av frikort/fribiljetter som tillhandahålls anställda m.fl. beräknas förmånsvärdet individuellt för varje resa till gällande marknadspris.

Antalet privatreskort är ca 100 000 stycken. Kortet ger innehavaren rätt till fria resor i 1:a eller 2:a klass inom Sverige. Inskränkningar i det fria resandet finns vad gäller vissa tågavgångar, länstrafikbolagens linjer och tåg under vissa tider m.m. Privatreskort värderas med utgångspunkt i svenska folkets genomsnittliga resande. Privatreskort i 1:a klass åsätts ett 75 % högre värde än motsvarande kort i 2:a klass.

För 1994 bestämdes schablonvärdet för privatreskort – inrikes resor – till 800 kr i 2:a klass och 1 400 kr i 1:a klass. Även för 1996 är värdet detsamma. För barn födda åren 1981 och senare påförs inget värde. Resa för barn födda 1978-1980 värderas till 50 % av vuxenvärdet. Särskilda schablonvärden gäller för utrikes resor.

Från förmånsvärdena (schablonvärdena) får avräkning ske för den avgift på 50 kr som SJ tar ut för frikort och internationellt rabattkort.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Förmån av fria och delvis fria resor på tåg eller flyg som utgår på grund av anställning eller uppdrag inom rese- eller trafikbranschen skall vid inkomsttaxeringen värderas enligt särskilda regler om det för resan har gällt vissa inskränkande villkor.

Med inskränkande villkor avses att resan får företas endast under viss tid, på vissa avgångar eller endast i mån av platstillgång vid resans avgång och villkoren dels väsentligt avviker från vad som gäller för resor som säljs på allmänna marknaden, dels innebär en påtaglig olägenhet för resenären.

En flygresor som är förenad med villkor att resan får företas endast om plats finns vid resans avgång värderas till 40 % av ett lägsta normalt förekommande marknadspris som en konsument har fått betala under perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret för motsvarande bokningsbara resor utan inskränkande villkor. Flygresor i övrigt skall värderas till 75 % av nämnda pris.

I lagtexten anges också riktlinjer för hur lägsta normalt förekommande marknadspris skall beräknas.

Förmån av fria eller delvis fria inrikes resor på tåg skall värderas till ett schablonvärde motsvarande 5 % av det för beskattningsåret gällande marknadspriset för årskort som berättigar till motsvarande resor utan inskränkande villkor. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år påförs inget förmånsvärde. För ungdomar som fyller högst 18 år under beskattningsåret skall värdet bestämmas till 50 % av förmånsvärdet för en vuxen person.

Vid bestämmande av underlaget för preliminär skatt och arbetsgivaravgifter skall reseförmåner av nu angivet slag värderas på samma sätt som vid inkomsttaxeringen. Detta gäller även vid redovisningen på kontrolluppgift.

Utredningens förslag: Utredningen har i enlighet med direktiven presenterat två alternativa beskattningsmodeller, en schablonmässig beskattningsmodell och en individuell beskattningsmodell men förordat den individuella.

Den av utredningen presenterade *schablonmässiga beskattningsmodellen* innebär i huvudsak följande. Förmån av fria eller delvis fria resor – med inskränkande villkor som innebär påtagliga olägenheter – som anställda i rese- och trafikbranschen åtnjuter beskattas enligt schablon. Marknadsvärdet av samtliga av arbetsgivaren tillhandahållna resor som omfattas av schablonmetoden minskas med vad som sammanlagt betalats för resorna och återstående belopp fördelas på de resande. Vid inskränkande villkor – som innebär en påtaglig olägenhet för den resande – skall resorna värderas till 75 % av ett genomsnittligt lägsta marknadspris för

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

motsvarande bokningsbara resor utan inskränkande villkor året före beskattningsåret. Vid flygresor med standby-villkor skall motsvarande värde i stället vara 40 %. Om den anställde betalar för resorna skall det beräknade förmånsvärdet inte sättas ned. Om den anställde innehar förmånsberättigad anställning kortare tid än ett halvt år skall förmånsvärdet sättas ned med hälften. Modellen förutsätter att reseföretagen har uppgift om antalet företagna resor och deras marknadsvärde. Både SAS och SJ har, enligt utredningen, teknisk möjlighet att skapa system för att få fram de uppgifter som behövs för att bestämma ett faktiskt marknadsvärde på de resor som företagits.

Utredningens förslag till *individuell beskattningsmodell* utgår från schablonmodellen, men har överförs till individuell nivå. Den individuella modellen skiljer sig från schablonmodellen enbart därigenom att reseföretag inte bara behöver hålla reda på vilka resor som företagits utan också av vem. Även denna modell innehåller i vissa avseenden schabloner.

Remissinstanserna: Utredningens förslag har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av en majoritet av remissinstanserna. De närmast berörda remissinstanserna, däribland SAS och SJ, är dock kritiska till förslaget. *Arbetsgivaralliansen* anser att förslaget ger ett administrativt arbete som är mera kostnadskrävande än själva förmånsvärdet och föreslår att en särskild utredning skall se över reglerna i syfte att skapa schabloner som är hanterliga för såväl arbetsgivare som arbetstagare. *Tjänstemännens Centralorganisation* och *Sveriges Akademikers Centralorganisation* förordar en värdering enligt schablonmodellen. SAS anser att det är diskutabelt om beskattning av reseförmåner över huvud taget skall ske med hänsyn till de övriga skattefria rabatter som finns på arbetsmarknaden. Den nuvarande schablonmodellen kan, enligt SAS, med vissa justeringar läggas till grund för den framtida beskattningen. Även *IATA* och *BARIS* anser att rabatten bör jämföras med skattefri personalrabatt. SJ, IATA och BARIS menar att om reserabatter skall beskattas, skall värdering ske enligt nuvarande schablonmetod. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att värdering av förmån av frikort och liknande reseförmåner bör ses över. Enligt SRS bör en schablonbeskattning ske av dessa i den mån arbetsgivaren inte kan kontrollera den anställdes utnyttjande av erbjudna reseförmåner.

Skälen för regeringens förslag: Flera försök har gjorts att hitta en värderingsmodell som är enkel och lätthanterlig och som inte strider mot den grundläggande principen i skattelagstiftningen om en neutral beskattning. De förslag som tidigare presenterats har dock utsatts för kritik och inte lett till någon lagstiftning. En modell som i huvudsak byggde på den av utredningen förordade individuella beskattningsmodellen presenterades under våren 1995 i en lagrådsremiss. Förslaget lämnades utan erinran av Lagrådet. Men förslaget lades inte fram i den efterföljande propositionen på grund av att det därefter blev kraftigt kritiserat.

Mot bakgrund härav och det tidigare redovisade utskottsuttalandet presenterade regeringen efter ytterligare beredning av ärendet en mer

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

schablonmässig lösning på problemet med värdering av reseförmåner. Förslaget byggde till stora delar på utredningens förslag till schablonmodell. Lagrådet avstyrkte dock att förslaget lades till grund för lagstiftning. Lagrådet ansåg att den anvisade schablonmetoden var utomordentligt komplicerad men den allvarligaste invändningen var att resultatet av schablonberäkningarna många gånger kan bli klart orättvist för de skattskyldiga. Enligt Lagrådets mening var ett system där förmånsvärdet bestäms mera individuellt för varje resenär klart att föredra från sakliga synpunkter. Möjligheten till en sådan beskattning borde därför övervägas ytterligare.

Med hänsyn till Lagrådets yttrande ansåg regeringen att frågan om värdering av reseförmåner borde beredas ytterligare. Det är mot denna bakgrund det nu presenterade förslaget skall ses.

Inledningsvis bör dock sägas att förmån av fri eller delvis fri resa inte kan ses som sådan personalrabatt som är skattefri. Skälen härför har närmare utvecklats i prop. 1994/95:182, s. 38. Regeringen uttalade följande:

”Flera remissinstanser inom resebranschen hävdar att reseförmåner till anställda inom trafik och resebranschen bör behandlas som skattefria personalrabatter. Med de förutsättningar som föreslås gälla för att personalrabatter skall behandlas som skattefria kan naturligtvis även reseförmåner i vissa fall hamna inom det skattefria området. Men en förutsättning är att det är en tjänst som ingår i företagets ordinarie utbud. Så är sällan fallet med de rabatterade resorna för reseföretagens anställda. Resorna är dels förenade med sådana villkor som inte kan tillämpas mot vanliga kunder - utom i ett fåtal fall som t.ex. ungdomsbiljetter vid inrikes flygresor - dels ligger priserna på en sådan nivå att de inte under en längre tid skulle kunna tillämpas gentemot största kund på affärsmässiga villkor. Rabatten är ofta så stor att den vida överstiger vad en konsument kan få. Denna typ av rabatterade resor är också den dominerande delen av de rabatterade resorna till anställda. Sådana reseförmåner bör därför för anställda inom rese- och trafikbranschen regleras särskilt och inte omfattas av begreppet personalrabatter.”

De förslag till värdering av reseförmåner som tidigare har presenterats har inneburit att alla förmåner av resor med inskränkande villkor – oavsett transportslag – skall värderas enligt samma värderingsmodell. Det vanligaste är dock att resorna görs med flyg eller tåg. Det har i vart fall under beredningen inte framkommit att några reseförmåner kan erhållas på motsvarande villkor inom andra transportslag.

Det finns dock väsentliga skillnader mellan förmån av flyg- och förmån av tågresor. En flygresenär måste ta ut en biljett eller motsvarande för att kunna resa, och det sker en kontroll av resenärerna vid ombordstigningen. Fria inrikes tågresor medges i dag i form av ett privatreskort och ytterligare biljetter krävs normalt inte. Inte heller görs någon kontroll vid själva påstigandet av tåget. En annan väsentlig skillnad är att medan reseförmåner inom flygbranschen i stort sett kan omfatta resor till samtliga världsdelar omfattar fria tågresor i huvudsak bara inrikes resor och enstaka

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

resor inom Europa. Förmån av fri eller delvis fri resa utom Sverige värderas särskilt.

Med hänsyn till dessa skillnader anser regeringen att skilda värderingsmodeller för flygresor respektive tågresor bör provas.

De särskilda värderingsreglerna skall dock kunna tillämpas endast i fråga om reseförmåner som utgår på grund av anställning eller särskilt uppdrag i rese- eller trafikbranschen när resan är förenad med inskränkande villkor. Vad som avses med inskränkande villkor återkommer vi till i författningskommentarena.

Flygresor

Den av utredningen presenterade schablonmodellen kan sägas ge en rättvis beskattning på kollektiv nivå genom att det är de personer som utnyttjar förmånen som beskattas för den och genom att den bygger på marknadsvärdet av samtliga företagna resor i kollektivet. Däremot är modellen inte rättvis inom gruppen.

Önskemål har framförts från branschens sida att den provisoriska schablonmodellen skall lagfästas. I den lagrådsremiss som presenterades under hösten 1995 gjordes ett försök att hitta en schablonmodell som utgick från den provisoriska modellen. För att kunna konstatera hur mycket en genomsnittlig förmånstagare reser måste arbetsgivarna hålla reda på kollektivets resande. Det värde som genom en sådan metod skall åsättas de enskilda resorna är det värde som motsvarar resans marknadsvärde om resan hade sålts på allmänna marknaden till en konsument. Metoden innebär dock att lagtexten blir både ganska omfattande och komplicerad. En sådan värderingsmodell är enligt regeringens mening inte lämplig. Regeringen anser därför, i likhet med Lagrådet, att en mer individuell värderingsmodell är att föredra.

När det gäller reseförmåner har, enligt utredningen, SAS uppgett att det är tekniskt möjligt att införa en individuell beskattning. Detta kräver dock en hel del omställningar av bokningssystemen m.m., vilka dock SAS har sagt sig kunna vara klara med inom en ettårsperiod. SAS uppger i sitt remissyttrande att vad man kan kontrollera är uttaget av biljetter och vilka som återlämnas men däremot inte den anställdes faktiska resande, vilket enligt SAS motiverar att schablonmodellen väljs.

Om ingenting görs skall reseförmånerna enligt nuvarande lagtext värderas i varje enskilt fall till deras marknadsvärde. Enligt regeringens mening bör det vara marknadsvärdet som i princip skall gälla vid värderingen av reseförmåner. Regeringen har dock viss förståelse för att gällande lagstiftning kan medföra svårigheter för flygbolagen bl.a. med hänsyn till de snabba förändringarna av marknadspriserna. Det finns därför skäl att tillmötesgå branschens önskemål i viss utsträckning och låta förmånsresor inom flygbranschen värderas enligt en individuell schablonmodell i princip på sätt som föreslogs i en lagrådsremiss våren

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

1995. Denna modell bygger till stora delar på utredningens förslag till individuell beskattningsmodell. Modellen bör vara så utformad att den i princip motsvarar marknadsvärdet för resan.

Den invändning som branschen främst riktat mot en individuell beskattningsmodell är svårigheter för arbetsgivaren att hålla reda på de anställdas resande. En annan invändning mot en individuell modell har från branschens sida varit att det är svårt att bestämma marknadspriset för en enskild resa. Dessa svårigheter skall dock inte överdrivas och är i vart fall inte så stora att enbart de motiverar att en individuell beskattningsmodell frångås.

Huvudregeln är att beskattning av en förmån skall ske när den åtnjuts. När en resa skall anses åtnjuten kan i och för sig variera med hänsyn till omständigheterna, men biljettuttaget utgör en presumtion för att förmånen åtnjuts. För de fall den anställda återlämnar ej använda biljetter kan avräkning för detta ske vid återlämnandet på vanligt sätt. Att arbetsgivaren svårigen kan kontrollera om den anställda faktiskt utnyttjat en biljett som han löst ut men inte återlämnat är inte något specifikt för resebranschen utan motsvarande problem finns för de flesta förmåner som inte omedelbart åtnjuts i samband med mottagandet, som t.ex. måltider i samband med tjänsteresor, teaterbiljetter m.m. Arbetsgivarna får således göra en bedömning utifrån de uppgifter de har tillgång till. När det gäller biljetter med begränsad giltighetstid, upp till 3–4 månader, bör arbetsgivaren kunna utgå från att en sådan resa är åtnjuten om biljetten inte har återlämnats inom giltighetstiden.

Utredningen föreslår att det är priserna året före beskattningsåret som skall ligga till grund för vad som är lägsta marknadspris. Skälet härför är att det tar viss tid att sammanställa prisuppgifterna och att därför viss eftersläpning är ofrånkomlig. Även om många uppgifter kan tas fram snabbt och enkelt kan det ändå antas kräva en viss tid att sammanställa uppgifterna.

Enligt regeringens mening bör det därför finnas utrymme för att ta fram sådana uppgifter redan före beskattningsårets början. De prisuppgifter som bör ligga till grund för det lägsta marknadsvärdet bör därför avse perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret.

Enligt Riksskatteverket bör det i lagtexten närmare klargöras hur reseförmånsvärdena skall beräknas. Regeringen anser att det finns anledning att precisera lagtexten något för att ange riktlinjerna för värderingen. Hur detta närmare bör ske återkommer vi till i författningskommentarerna. Allmänt kan sägas att till grund för beräkningen av lägsta marknadspris får läggas bokningsbara resor som kan innehålla inskränkande villkor, men inte sådana som innebär påtagliga olägenheter. Exempel på resor som kan läggas till grund för beräkning är resor till apexpriser och liknande resor.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**Tågresor*

Som tidigare sagts är den tidigare presenterade schablonmodellen alltför komplicerad för att leda till lagstiftning.

När det gäller tågresor – till skillnad från flygresor – anser regeringen däremot att en enkel schablonmodell är motiverad. Dels kan schablonen konstrueras på ett lagtekniskt mindre komplicerat sätt än vad som gäller för förmån av flygresor, dels kan förmånen även fortsättningsvis ges i form av ett privatresekort (årskort).

Från och med i år säljer SJ olika slags årskort beroende på i vilken omfattning korten berättigar till resor. Det finns i princip tre olika prisklasser. Årskort Guld berättigar till obegränsat resande i ett år i X2000 första klass och X2000 Budget, InterCity första och andra klass, InterRegio första och andra klass, Nattåget Kupé, Säng och Bädd. Kortet gäller också för resor på länstrafikens sträckor. Detta kort kostar för närvarande 50 000 kr.

Dessutom finns Årskort Silver och Årskort Silver Plus. Kortet gäller i ett år och berättigar till obegränsat antal resor. Årskort Silver gäller för resor i X2000 Budget, InterCity andra klass, InterRegio andra klass samt Nattåget Säng och Bädd. Årskortet Silver Plus ger, utöver rätt till resor i den omfattning som nyss sagts, rätt till resor i InterCity och InterRegio första klass. Kortet kostar för närvarande 25 000 kr respektive 31 000 kr.

Det finns således ett lättillgängligt marknadspris för årskort för inrikes tågresor utan inskränkande villkor. Detta bör därför kunna användas som utgångspunkt vid bestämmandet av ett schablonvärde för förmån av inrikes tågresor. En sådan metod ger fortfarande den av Lagrådet påtalade orättvisan men metoden är betydligt mindre komplicerad att tillämpa än den tidigare presenterade schablonmodellen.

Regeringen anser att förmån av fria tågresor inom landet bör bestämmas till en viss andel av det för beskattningsåret gällande marknadsvärdet för ett årskort för motsvarande resor utan inskränkande villkor. Denna andel bör, med hänsyn till de villkor som är förenade med resan och den värdenivå SJ:s privatkort hittills legat på, bestämmas till 5 %. Detta motsvarar värdet för en vuxen person. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år bör inte något förmånsvärde påföras. För ungdomar som fyller högst 18 år under beskattningsåret bör värdet motsvara 50 % av vuxenvärdet. Förmån av utrikes resor får, liksom hittills, värderas enligt huvudregeln till marknadsvärdet.

Oavsett om man använder sig av en individuell beskattningsmodell eller en schablonmodell så måste arbetsgivaren göra en bedömning av när en förmån kan anses åtnjuten – och därmed är skattepliktig – och skall ingå i underlaget för preliminär skatt och arbetsgivaravgifter. Eftersom några enskilda färdbiljetter inte utfärdas inför varje resa finns det med nuvarande system med årskort ingen praktisk möjlighet att kontrollera när en kortinnehavare första gången utnyttjar sitt kort. Vad arbetsgivaren däremot vet är vilka som har tagit ut ett förmånskort. Med hänsyn till

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kontrollsvårigheten och det stora antalet förmånshavare bör reseförmånen anses åtnjuten i och med att förmånskortet kommer i mottagarens hand.

Övergångsbestämmelser m.m.

Utredningen beräknade att dess föreslagna schablonmodell skulle ge ett 300 kr högre värde per person jämfört med de schablonvärden som gällde för anställda hos SAS år 1994. För år 1996 har värdena höjts något. Även vårt förslag till en individuell schablonmodell torde innebära ett i viss mån förhöjt förmånsvärde. Förslaget avseende värdering av reseförmåner på tåg för de SJ-anställda innebär också en höjning av förmånsvärdet, som dock har varit oförändrat sedan år 1994.

SAS har förklarat att de behöver en omställningstid på ca ett år för att införa ett system med individuell beskattning. De nya reglerna bör dock kunna träda i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

Förslaget föranleder införande av en ny anvisningspunkt till 42 § kommunalskattelagen (1928:370, KL), punkt 6, samt ändringar i 42 § och punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL och 8 § uppbördslagen.

6 Beskattning av flygbranschens trohetsrabatter

6.1 Bakgrund och gällande rätt

Kontant ersättning eller annan förmån som utgått för tjänsten är i princip skattepliktig intäkt. Rabatter kan således i vissa fall vara skattepliktiga. Ett generellt undantag gäller dock för personalrabatter. Reglerna om personalrabatt finns i 32 § 3 f mom. kommunalskattelagen (1928:370, KL). Bestämmelsen har ändrats fr.o.m. den 1 januari 1996 (prop. 1994/95:182, bet. 1994/95:SkU25, rskr. 1994/95:371, SFS 1995:651). Enligt bestämmelsens nya lydelse är personalrabatter skattefria om de ges vid inköp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Skattefriheten gäller dock inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, om den överstiger den största rabatt som en konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder eller om den uppenbart överstiger personalrabatt som är sedvanlig i branschen. Även vissa andra förutsättningar måste vara uppfyllda för att rabatten skall anses som skattefri personalrabatt.

Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som finns bl.a. inom flyg- och hotellbranschen kan således vara skattepliktiga om de utnyttjas för privat bruk.

En grundläggande förutsättning för beskattning är att mottagarens arbetsgivare eller uppdragsgivare bekostat de varor eller tjänster som ger

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

rätt till rabatten eller att förmånen av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten.

När det gäller flygbranschen erbjuder de flesta flygbolagen en form av trohetsrabatt, s.k. frequent flyer-rabatt, som exempelvis innebär att resenärerna belönas med ett antal poäng varje gång de väljer att flyga med samma flygbolag. Ett visst antal ihopsamlade poäng medför sedan att resenären kan få en flygresa, hotellrum, hyrbil eller annan förmån gratis eller till rabatterat pris. En förmån av detta slag torde således, om ingen undantagsregel fanns, vara skattepliktig om den grundar sig på tjänsteresor som arbetsgivaren har betalat och förmånen inte utnyttjats i tjänsten. Vidare torde den som utgett en skattepliktig förmån vara skyldig att lämna kontrolluppgift till skattemyndigheterna och att betala socialavgifter.

Sedan den 1 januari 1992 är dock trohetsrabatterna undantagna från skatteplikt. Bestämmelsen finns i 32 § 3 f mom. KL och lyder:

"Även om det inte följer av 3 d mom. tas som intäkt inte upp sådan rabatt eller liknande förmån som transportföretag enligt internationellt vedertagen praxis utger för visad kundtrohet vid utrikes flygresor och som slutligen tillfaller en arbetstagare eller uppdragstagare i hans egenskap av resenär."

Frågan om undantag för dessa rabatter aktualiserades i en motion (mot. 1990/91:Sk13). Bakgrunden var bl.a. följande. Möjligheten för svenska skattemyndigheter att beskatta de rabatter som lämnas av utländska bolag ansågs i det närmaste obefintliga, om inte den skattskyldige själv redovisar förmånen. Det innebar också svårigheter för det kontrolluppgiftsskyldiga bolaget att veta om rabatten faktiskt kommit att utnyttjas och om den utnyttjats vilken del av rabatten som grundar sig på av arbetsgivaren betalda resor.

SAS hade hos utskottet framhållit, att man av konkurrensskäl måste införa någon form av liknande rabatter eftersom bolaget annars riskerade att tappa så stort kundunderlag att dess verksamhet hotades. Bolaget hade vidare anfört att det av samma skäl var nödvändigt att rabatten var skattefri. Det skulle nämligen vara förenat med stora nackdelar för företaget att redovisa rabatterna till skatteförvaltningen och det skulle föreligga en betydande risk för att kunderna valde ett bolag vars rabattgivning de svenska skattemyndigheterna inte kunde kontrollera.

Lagrådet, som hördes av utskottet, erinrade i sitt yttrande om att ett av huvudsyftena med den då nyss genomförda skattereformen hade varit att åstadkomma att beskattningen av arbetsinkomster blev neutral i den meningen att alla typer av ersättningar och förmåner beskattas likformigt. Som ett led i reformen hade ett antal tidigare skattefria förmåner gjorts skattepliktiga (t.ex. reseförmåner för anställda hos trafik- och resebyråföretag) samtidigt som kraven för skattefrihet för bl.a. personalvårdsförmåner skärptes.

Lagrådet pekade också på att förslaget om skattefrihet aktualiserade frågan om hur de rabatter som avsågs med förslaget förhåller sig till brotts-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

balkens regler om mutbrott och bestickning och till marknadsföringslagens normer. I anslutning härtill uttalade Lagrådet följande.

"Det är angeläget att ett system för frequent flyer-rabatter utformas och tillämpas på ett sådant sätt att gränsen mot vad som är otillbörligt inte överskrids. Det kan visa sig nödvändigt att vidta särskilda åtgärder, bl.a. inom den offentliga sektorn, för att säkerställa att systemet får en från olika synpunkter acceptabel tillämpning. Det är emellertid knappast en uppgift för skattelagstiftningen att i det nu aktuella hänseendet svara för gränsdragningen mellan vad som är acceptabelt och otillbörligt. Å andra sidan är det enligt lagrådets mening viktigt att skattefrihetsregeln inte ges en sådan utformning att den kan ge intryck av att lagstiftaren på detta område lämnar sitt godkännande till förfarande som är angripbara enligt brottsbalkens och marknadsföringslagens regelsystem.

---Det synes lämpligt att vid utformningen i stället ta fasta på att någon invändning normalt inte torde kunna riktas mot förfarande som innebär att arbetsgivaren antingen i ett första steg själv uppbär förmånen och sedan slussar den vidare till den anställde i dennes egenskap av resenär eller i varje fall är involverad på ett sådant sätt att han i någon rimlig mening kan anses ha förmedlat förmånen till den anställde."

Utskottet ansåg att det var viktigt att de svenska flygbolagen får driva sin verksamhet under konkurrensneutrala förutsättningar. De måste därför få möjlighet att erbjuda rabatter på samma villkor som andra flygbolag. Det kunde därför inte accepteras att skattereglerna i Sverige innebar att rabatter från ett svenskt flygbolag kom att beskattas medan motsvarande rabatter från utländska bolag i praktiken kom att undgå beskattning här i landet. Mot denna bakgrund och då även förenklingskäl talade för detta ansåg utskottet att det fanns skäl att överväga ändring av skattereglerna. Utskottet instämde även i Lagrådets uppfattning att man vid utformningen av skattereglerna borde ta fasta på att någon invändning normalt inte torde kunna riktas mot ett förfarande som innebär att arbetsgivaren antingen i ett första steg själv uppbär förmånen och sedan slussar den vidare till den anställde i dennes egenskap av resenär eller i varje fall är involverad på ett sådant sätt att han i någon rimlig mening kan anses ha förmedlat förmånen till den anställde.

Utskottet hemställde att riksdagen skulle besluta om undantag från skatteplikt för rabatter av ifrågavarande slag. Utskottet var dock inte enigt och sju ledamöter (alla s) reserverade sig. Enligt reservationen borde någon skattefrihet inte införas. Ett förslag om nya skattefrihetsregler ansågs vara synnerligen betänkligt. De aktuella förmåner skulle i stor utsträckning komma att utgå till personer som redan av andra skäl kan anses som privilegierade. Utskottets förslag ansågs sanktionera en affärsmoral som tangerar gränsen mot mutbrott och bestickning och vad som är otillbörligt enligt marknadsföringslagen och konkurrenslagstiftningen. I första hand borde andra lösningar som ligger inom ramen för vad som kan anses acceptabelt enligt den lagstiftning som gäller här i landet sökas.

Riksdagen beslutade i enlighet med utskottets förslag (bet. 1991/92:SkU8, rskr. 1991/92:98).

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Rabatter eller andra förmåner som transportföretag enligt internationell vedertagen praxis ger ut för visad kundtrohet vid utrikes flygresor skall inte vara undantagna från skatteplikt.

Skälen för regeringens förslag: Skattefriheten för s.k. frequent flyer-rabatter är en avvikelse från den huvudregel som annars gäller vid inkomsttaxeringen, nämligen att allt som utgått för tjänsten är skattepliktig intäkt.

Det finns enligt regeringens mening skäl att pröva om de argument som anfördes för införandet av undantaget är så starka att undantaget bör finnas kvar.

Det bör inledningsvis erinras om att för den privatperson som enbart samlar ihop poäng genom sitt privata resande ett slopande av skattefriheten inte skulle innebära någon förmånsbeskattning. Det är först när poängen samlas ihop genom tjänsteresor och utnyttjas för privat bruk som det – utan undantagsbestämmelsen – skulle kunna bli aktuellt med förmånsbeskattning. Även om resenären med egna medel eller med ett privat kreditkort i ett första skede betalar en tjänsteresa och sedan i ett senare skede får ersättning för resan från arbetsgivaren torde rabatten som belöper på vad arbetsgivaren har betalat, vara skattepliktig (jfr RÅ 1988 ref. 54).

För de företag som upphandlar tjänsteresor torde bonussystemet knappast ha någon större betydelse eftersom bonusen sällan kommer arbetsgivaren till del. Detta beror bl.a. på att det bara är just resenären som kan utnyttja bonusen och den kan inte alltid utnyttjas för eller i samband med de resor som resenären gör för arbetsgivaren. I ett läge där företagen är mer kostnadskänsliga torde utrymmet för den enskilde resenärens påverkan på vilket flygbolag som skall anlitas minska. Men i de fall det är den enskilde resenären som har ett bestämmande inflytande över valet av flygbolag vid tjänsteresa kan det inte uteslutas att valet styrs av möjligheten till bonuspoäng för privat bruk utan skattekonsekvenser. De stora företagen torde i första hand sträva efter avtal med flygbolagen som är anpassade efter just det företags krav på låga priser, service, tillgänglighet m.m. De större företagen har volymrabatter varför det ligger i företagens intresse att de anställda reser med det bolag med vilket man har avtal. Detta visar också den debatt som under senare tid har förts i pressen angående frequent flyer-rabatter. Bl.a. har det framkommit att ett antal företag gått samman för att förhandla med flygbolagen om att bonuspoängen skulle tillfalla bolagen och inte den enskilde resenären. Vissa företag aviserade också att de eventuellt skulle bojkotta de flygbolag som inte gick med på att rabatten kom företagen till godo. Detta talar för att de av SAS återopade konkurrensskäl har försvagats något sedan regelns tillkomst.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Lagtexten utformades också på ett sådant sätt att det var meningen att det för skattefrihet skulle krävas att arbetsgivaren antingen i ett första steg själv uppbär rabatten och sedan slussar den vidare till den anställde i dennes egenskap av resenär eller i varje fall är involverad på ett sådant sätt att han i någon rimlig mening kan anses ha förmedlat förmånen till den anställde. Det är tveksamt om det sätt på vilket rabatter i praktiken ges innebär att arbetsgivaren måste vara involverad för att rabatten skall ges till resenären. Skattefriheten gäller förmåner vid utrikes flygresor. SAS bonussystem innebär att även inrikes resor tillgodoräknas resenären på visst sätt. De ger i och för sig inga poäng som kan användas som bonusuttag. Men poängen läggs på hög så att resenären kan avancera som medlem i olika nivåer som ger olika servicegrad (SAS har tre medlemsnivåer). Vidare ges i samband med flygningar med SAS bonuspoäng vid hyra av bil hos vissa företag och vid övernattnig på vissa hotell samt för telefonsamtal med visst telefonkort. Motsvarande gäller också i bonussystem hos andra flygbolag. Riksskatteverket har emellertid godtagit att poäng för hotell och hyrbil ingår i vad som är skattefritt under förutsättning att hotellet eller hyrbilen utnyttjas i samband med den utrikes flygresan. I SAS EuroBonus-system är ett av medlemsvillkoren att poäng intjänade på tjänsteresor inte får användas privat utan arbetsgivarens tillstånd. Den som ansöker om ett sådant kort måste också bekräfta att poäng som intjänats på tjänsteresor inte skall utnyttjas privat. Härigenom anser SAS att dess bonussystem är förenligt med gällande rätt. Det kan dock enligt regeringens mening ändå ifrågasättas om nuvarande rabatter i sin helhet verkligen uppfyller kraven för skattefrihet. Detta gäller i princip samtliga bonussystem som finns på marknaden.

De invändningar i övrigt som framfördes mot en beskattning av rabatterna var bl.a. att flygbolagen skulle bli skyldiga att lämna kontrolluppgift om rabatten var skattepliktig. Det skulle dessutom, menade man, vålla svårigheter att kontrollera om rabatten faktisk kom att utnyttjas och – om den utnyttjats – vilken del av rabatten som grundade sig på av arbetsgivaren betalda resor.

För det första kan konstateras att huvudregeln är att förmåner är skattepliktiga när de åtnjuts. Invändningen om att det kan vara svårt att kontrollera när en bonusrabatt åtnjuts är i och för sig riktig. Men detta gäller även för alla andra utgivare av skattepliktiga rabatter eller andra förmåner som inte omedelbart åtnjuts. När en förmån skall anses åtnjuten kan visserligen variera med hänsyn till omständigheterna men tidpunkten för beskattningen torde inträffa när resenären utnyttjar rabatten.

Det är inte självklart att det rabattgivande företaget skall lämna kontrolluppgift för den skattepliktiga förmånen. Enligt 3 kap. 4 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter är det den som gett ut den skattepliktiga förmånen som skall lämna kontrolluppgift. Är det flygbolaget eller arbetsgivaren som gett ut den?

Flera omständigheter kan enligt regeringens mening anföras för att det är arbetsgivaren som bör anses vara den som gett ut förmånen och därmed

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skall lämna kontrolluppgift. Rätten till bonuspoäng torde kunna ses som en del av avtalet mellan arbetsgivaren och flygbolaget om transport av resenären. Att bonuspoängen är personliga skulle således inte spela någon roll. Även en flygbiljett är ju personlig och kan normalt inte utnyttjas av någon annan. Detta innebär att en anställd som vid en tjänsteresa registrerar bonuspoäng i så fall gör detta för sin arbetsgivares räkning. Den rätt till bonuspoäng som grundar sig på av arbetsgivaren betalda resor bör således inte anses tillhöra resenären utan arbetsgivaren. Med en sådan utgångspunkt är det naturligtvis arbetsgivaren och inte flygbolaget som skall lämna kontrolluppgift och betala sociala avgifter när en skattskyldig får utnyttja bonusen för privat bruk. Detta gäller oavsett vilket flygbolag som är rabattgivande.

Lagrådet har i sitt yttrande över det remitterade förslaget anfört att detta resonemang inte är helt invändningsfritt. Mot bakgrund av att den nu gällande skattefriheten avser förmåner som transportföretag har gett ut, torde det inte kunna förväntas att kontrolluppgiftsskyldigheten enbart på grund av sådana förarbetsuttalanden kommer att tillämpas så att den skall ligga på arbetsgivaren. För att uppnå detta bör därför enligt *Lagrådets* mening i lagtext anges att ifrågavarande rabatter och andra förmåner skall anses utgivna av arbetsgivaren.

Regeringen menar att det nuvarande undantaget från beskattning av flygbranchens trohetsrabatter nu bör slopas.

Regeringen delar *Lagrådets* uppfattning att en lagreglering behövs och har för avsikt att senare i år återkomma med förslag till regler som klargör att det är arbetsgivaren och inte flygbolaget som skall lämna kontrolluppgift och betala sociala avgifter för förmånen. Därmed drabbas flygbolagen inte av några administrativa problem eller ökade kostnader med anledning av att undantaget slopas. Reglerna blir också neutrala flygbolagen emellan.

Förslaget föranleder ändring av 32 § 3 f mom. KL.

7 Beskattning i samband med anställning eller uppdrag inom Europeiska unionen

7.1 Tjänstgöringsvillkor och särskilda EG-rättsliga skatteregler

7.1.1 Inledning

I och med avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) kom svenska tjänstemän i offentlig och privat tjänst att anlitas vid institutioner och organ inom Europeiska unionen (EU). Till följd av det svenska medlemskapet i EU fr.o.m. den 1 januari 1995 har antalet svenska

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

tjänstemän som på olika sätt deltar i EU:s institutioner och dess organ därefter ökat.

Utöver en fast eller tillfällig anställning vid någon EU-institution finns ett antal uppdragsvarianter för vilka skilda arbetsvillkor och ekonomiska villkor gäller.

EU-tjänstgöringsutredningen lämnade sin rapport *Svenskar i EU-tjänst* (SOU1995:89) under hösten 1995. Utredningen redovisar i rapporten villkoren för de vanligast förekommande anställnings- och uppdrags-typerna: mötesdeltagare, anställda, nationella experter och företrädare i Europaparlamentet. Vidare redovisar utredningen beskattningskonsekvenserna för de olika grupperna på grundval av gällande rätt. Däremot har det inte ingått i utredningsuppdraget att lämna förslag till ändrade regler på skatteområdet.

Remissinstanserna har under remissbehandlingen lämnat en rad synpunkter på beskattningskonsekvenserna. Regeringen har till följd av vad som framkommit i utredningens redovisning sett över reglerna och bedömt att förändringar behöver göras.

Innan förslagen presenteras finns det dock anledning att kortfattat redovisa vilka olika anställnings- och uppdragsformer som, enligt utredningens kartläggning, finns inom EU:s institutioner och organ och vilka ekonomiska villkor som i huvudsak gäller för dessa.

7.1.2 Anställningar och uppdrag inom EU:s institutioner och organ

Inom Europeiska unionen finns det fem institutioner: *Europeiska unionens råd*, *Europeiska gemenskapernas kommission*, *Europaparlamentet*, *Europeiska gemenskapernas domstol* och *Europeiska revisionsrätten*.

Rådets arbete leds av ministrar från respektive medlemsland. Kommissionen leds av 20 kommissionärer som utses av medlemsländerna för fem år i taget. Dessa ingår således inte i begreppen tjänstemän och andra anställda. Kommissionärerna omfattas dock av de särskilda EG-rättsliga reglerna i fråga om beskattning av intäkter från EU:s institutioner som redovisas i avsnitt 7.1.4.

En särskild grupp inom Europaparlamentet är de av medlemsländerna valda företrädarna. Sverige har 22 företrädare. Företrädarna har ett arvode som svarar mot det som vanliga nationella parlamentsledamöter har i hemlandet och betalas också av hemlandet. I Sverige är det riksdagen som betalar arvodet till företrädarna. Därutöver betalar Europaparlamentet ersättning för olika slag av kostnader för företrädarna enligt särskilda ersättningsregler som parlamentet själv har beslutat om. Ersättningen omfattar ersättning för resor, logi, uppehälle, kontorsmaterial och även kostnaden för att anställa personliga assistenter. En utförlig redovisning av de ekonomiska villkoren finns i det förslag till riksdagen 1995/96:RFK5 om ekonomiska villkor för Sveriges företrädare i Europaparlamentet, som riksdagens förvaltningskontor utarbetat.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

EG-domstolens domare utses av medlemsländernas regeringar i samförstånd för en mandattid om sex år. Domstolen biträds vidare av generaladvokater. Vid domstolen finns det också en justitiesekreterare eller registrator som ansvarar för målens handläggning. Domarna, generaladvokaterna och justitiesekreteraren omfattas av de särskilda EG-rättsliga reglerna om beskattning av intäkter från EU, se vidare avsnitt 7.1.4.

Revisionsrätten består av 15 ledamöter, en för varje medlemsland, vilka efter hörande av parlamentet utses av rådet för en period av sex år.

För anställda inom de fem institutionerna samt de decentraliserade organen gäller de regler och villkor för anställningen som anges i tjänsteföreskrifterna. Tjänsteföreskrifterna är en samling av rådet utfärdade förordningar. De är bindande för medlemsländerna och är därmed gällande rätt också i Sverige. Tjänsteföreskrifterna finns återgivna i bilaga 2 till rapporten. För svenskar som anställs vid en EU-institution eller vid ett EU-organ som omfattas av tjänsteföreskrifterna tillämpas de villkor för anställningen som finns angivna i dessa. De olika institutionerna har också kompletterande föreskrifter för hur tjänsteföreskrifterna skall tillämpas.

Tjänsteföreskrifterna delar in de anställda i två huvudgrupper:

- tjänstemän i Europeiska gemenskaperna och
- andra anställda i Europeiska gemenskaperna

Tjänstemännen är fast anställda och fullgör normalt sin yrkeskarriär inom EU:s institutioner och organ.

Andra anställda i EU indelas i fyra grupper: tillfälligt anställda, hjälppersonal, lokalt anställda och särskilda rådgivare.

Tillfälligt anställda är anställda på en begränsad tid. Det finns flera olika kategorier av tillfälligt anställda. Dels finns det tjänster särskilt inrättade för kategorin tillfälligt anställda, dels kan en person anställas tillfälligt på en permanent post. Inom kategorin tillfälligt anställda finns t.ex. de som har en tjänst i något av kanslierna (kabinetten), t.ex. kommissionärernas, domarnas eller revisorernas kansli. För tillfälligt anställda tillämpas i stort sett samma anställningsvillkor som för tjänstemän.

Hjälppersonal anställs som huvudregel under en begränsad tid om högst ett år eller för den tid som anges för ett bestämt vikariat. Ofta anställs översättare som behövs bara under begränsad tid i denna kategori. Det förekommer också att personer som klarat anställningstesten för tjänstemän anställs som hjälppersonal i väntan på att en tjänst som tjänsteman skall bli ledig. Hjälppersonalen omfattas av många av de regler som gäller för den fast anställda personalen. De har dock en särskild lönetabell.

Lokalt anställda anställs av varje institution enligt dess egna regler. I denna kategori anställs personer för i huvudsak manuella eller servicebetonade uppgifter. Anställningsvillkoren följer nationella regler i anställningslandet.

Särskilda rådgivare anställs för en kortare eller längre tid dock längst två år i taget. Denna anställningsform används för att knyta sakkunskap inom ett visst område till institutionerna under den tid som det kan behövas. En

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

del av de anställningsvillkor som finns i tjänsteföreskrifterna gäller även för de särskilda rådgivarna. Lönen bestäms genom ett kontrakt mellan den särskilde rådgivaren och arbetsgivaren.

Att tjänstmän och övriga anställda, utom såvitt avser lokalt anställda, omfattas av särskilda EG-rättsliga regler i fråga om beskattning för ersättningar från EU-institutioner framgår av avsnitt 7.1.4.

Utanför tjänsteföreskrifternas tillämpningsområde faller anställda inom t.ex. Europeiska investeringsbanken, Europeiska monetära institutet och Europeiska polisbyrån.

För *Europeiska investeringsbanken* finns det särskilda tjänsteföreskrifter som innehåller anställningsvillkor för bankens anställda. De anställda inom bankens sekretariat har lön enligt av banken fastställda villkor.

Även för *Europeiska monetära institutet* finns det särskilda anställningsvillkor enligt regler utfärdade av institutets råd. Med dessa som utgångspunkt bestäms de närmare villkoren för anställning genom anställningskontrakt.

Det är vidare planerat att inrätta ett europeiskt centralbankssystem (ECBS) med medlemsländernas riksbank och en *Europeisk centralbank* (ECB).

Samtliga tre organ som nu nämnts omfattas till viss del av de särskilda EG-rättsliga reglerna i fråga om beskattning för intäkter från EU som redovisas i avsnittet 7.1.4.

Vad gäller det polisiära samarbetet föreskriver fördraget att en *Europeisk polisbyrå* (Europol) skall inrättas för informationsutbyte. Under sommaren 1995 antogs en konvention för inrättandet av Europol. Redan i dag finns emellertid inom Europol en narkotikaenhet (ENE). Den sysslar med informationsutbyte i narkotikabrottsärende. Arbetet inom enheten bedrivs av sambandsmän (poliser och tulltjänstemän) från medlemsländerna. Dessa får i uppdrag från medlemsländerna att inhämta information i ett visst ärende. Sambandsmännens lön och kostnader betalas helt av medlemsländerna. Så kommer också att ske efter konventionens ikraftträdande. Eftersom narkotikaenheten inte är någon juridisk person förrän konventionen om Europeiska polisbyrå ratificeras och träder i kraft, står all övrig personal kvar i avlönad anställning i sina hemländer med vissa möjligheter för hemländerna att få kostnaden för personalen ersatt från det årliga anslag som narkotikaenheten får från medlemsländerna.

Utöver gruppen anställda har institutionerna också ett antal uppdragstagare. Bl.a. har kommissionen ett stort antal, ca 4 000 – 5 000, uppdragstagare som arbetar i eller för kommissionen. Kommissionen har nyligen försökt åstadkomma en mer likformig behandling av sina uppdragstagare genom att sammanställa regler för att anlita sådan personal. Dessa regler finns sammanställda i ett dokument benämnt "Code of Conduct" (bilaga 3 i utredningsrapporten).

Nationella experter är en kategori uppdragstagare. Sverige har för närvarande 33 sådana experter vid kommissionen. Nationella experter avlönas av sin ordinarie arbetsgivare men arbetar för kommissionen.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Kommissionen betalar en viss dagersättning till de nationella experterna. Den är avsedd att täcka de merkostnader som uppstår till följd av att den nationelle experten är stationerad på en annan plats än sin ordinarie arbetsplats i hemlandet.

Konsulter är en annan grupp som används av kommissionen som extra arbetskraft för mycket skiftande uppgifter.

Forskningspersonal anställs i bland som gästforskare för en period om högst ett år. Lönen betalas av kommissionen. Anställningsvillkoren för gästforskare framgår av särskilda regler för dessa som finns i utredningens rapport som bilaga 4. Det finns också forskare vid Gemensamma forskningscentret. Enligt uppgift som utredningen fått får dessa en viss dagersättning från kommissionen men får i övrigt stå för sina kostnader själva.

Praktikanter tas också emot på kommissionen för tjänstgöring under en period om fem månader. De är oavlönade, men kan från kommissionen få ett visst bidrag till sitt uppehälle under praktiktiden. Även rådet tar emot praktikanter.

Uppdragstagare av nu angivet slag finns till viss del även inom de övriga institutionerna.

Ekonomiska och sociala kommittén har ett delvis gemensamt sekretariat med *Regionkommittén*. Alla de anställningstyper som finns i tjänsteföreskrifterna kan förekomma inom sekretariatet.

Inom EU finns tio s.k. *decentraliserade organ*, förlagda till olika platser i medlemsländerna. Som exempel kan nämnas Europeiska miljömyndigheten i Köpenhamn och Europeiska översättningscentret i Luxemburg. Tjänsteföreskrifterna skall enligt ett beslut av ministerrådet tillämpas på de anställda inom de decentraliserade organen.

Deltagande i möten i de fem institutionerna äger framför allt rum i arbetsgrupper och kommittéer under kommissionen eller rådet. Vad gäller övriga EU-organ kan deltagande i möten bli aktuellt främst inom Ekonomiska och sociala kommittén, Regionkommittén, Europeiska investeringsbanken och EU:s decentraliserade organ.

Varje institution och organ har sina egna regler för ersättning. Villkoren för ersättning liksom ersättningsnivåerna varierar således beroende på vilken institution eller vilket organ det rör sig om. Utöver EG-regler finns det svenska regler om ersättning åt statsanställd i utlandsreseförordningen (1991:1754). Det ojämförligt största antalet EU-möten som svenskar kommer att delta i äger som nämnts rum i kommissionens eller rådets regi.

Kommissionens regler om ersättning för deltagande i möten finns i ett kommissionsbeslut av den 1 mars 1994 (bilaga 8 i utredningsrapporten). I beslutet anges att följande tre kategorier inbjudna mötesdeltagare utanför kommissionen är berättigade till ersättning:

- medlemmar, ersättare och deras experter i ständiga kommittéer,
- medlemmar, ersättare och deras experter i rådgivande kommittéer,
- experter inbjudna på individuell basis för att avge utlåtande i något visst ämne.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Huvudregeln för tjänstemän från medlemsländernas ministerier och myndigheter är att endast resekostnaden ersätts av kommissionen. Det finns emellertid undantag. Privatanställda experter har rätt till ersättning för uppehälle i större utsträckning. Ca 40 % av mötesdeltagarna beräknas vara privatanställda.

Rådets regler om ersättning till mötesdeltagare framgår av ett rådsbeslut av den 6 juli 1967 (bilaga 9 i utredningsrapporten). I rådsbeslutet anges att de tjänstemän i medlemsstaterna som av rådet har ombetts att resa eller inbjudits att ta del i ett möte organiserat av rådet är berättigade till ersättning för kostnaderna för resan. Om en person inte har bjudits in till ett möte, ersätts resan bara om personen finns med på den officiella listan över hemlandets delegation. Kostnader för upphåll betalas inte av rådet. Ersättning för resekostnaden förutsätter att mötesdeltagaren visar färdbiljett och fyller i en reseräkning. Rådet betalar ut ersättningen direkt till mötesdeltagaren eller till den som mötesdeltagaren anvisar.

Sverige har nyligen anslutit sig till konventionen med stadga för Europaskolorna (94/557/EG, Euratom).

Europaskolorna erbjuder skolgång för barn till personalen vid EU:s institutioner. Även andra barn får tas emot vid skolorna på villkor som styrelsen för skolorna bestämmer.

Skolornas ändamål är att barn till personal vid institutionerna skall utbildas tillsammans. Om det finns många barn från samma land kan medlemslandet bilda en egen sektion och anställer då egna lärare.

Antalet lärare som anställs bestäms av styrelsen utifrån antalet sektioner, klasser och elever. De nationella lärarna anställs av den enskilda medlemsstaten. Medlemsstaten betalar direkt till läraren den lön som motsvarar lönen i den anställning som läraren hade vid rekryteringen. Mellanskillnaden mellan denna lön och den av styrelsen för skolorna beslutade betalas av EG. Dessutom betalar skolorna vissa kostnadsersättningar till lärarna. Reglerna härom finns i Föreskrifter för lärarkårens medlemmar, anställningsvillkor för deltidsanställda lärare (juni 1994).

Anställningen vid Europaskolan varar högst nio år. Först har lärarna en tidsbegränsad anställning på två år. Efter prövning kan läraren anställas på tre år och därefter på ytterligare fyra år.

Sverige har två svenska sektioner, en i Bryssel och en i Luxemburg. Svenska lärare som arbetar vid Europaskolan är anställda av Statens skolverk. För närvarande arbetar sju svenska lärare vid Europaskolan.

7.1.3 Skattskyldighet i Sverige

Vad gäller skattereglerna för de olika grupperna av anställningar och uppdrag aktualiseras flera frågor. Är personerna över huvud taget skattskyldiga i Sverige för inkomster från EU:s institutioner och organ och,

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

om så är fallet, finns det några EG-rättsliga regler på området? Vad gäller enligt vår interna svenska lagstiftning?

Frågan om någon är skattskyldig i Sverige enligt nationell lagstiftning regleras i 53 och 54 §§ KL samt 6 och 7 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Kortfattat innebär reglerna att den som är oinskränkt skattskyldig i Sverige innan han eller hon börjar ett arbete inom gemenskaperna oftast är skattskyldig i Sverige även under den tid han eller hon arbetar där.

I den utsträckning inkomsten beskattas i det andra landet innebär dock sexmånadersregeln att den skattskyldige frikallas från skattskyldighet i Sverige för den inkomsten. Skattefrihet föreligger nämligen enligt punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader i den mån inkomsten beskattas i verksamhetslandet.

Likaså kan en ettårsregel bli aktuell i vissa fall när inkomsten inte beskattas i det andra landet. Om anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling medges dock sådan befrielse även om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än avtal för undvikande av dubbelbeskattning som detta land ingått.

Även den som anses bosatt utomlands är i vissa fall skattskyldig i Sverige. Särskilda regler härom finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. I detta sammanhang är det främst den förstnämnda lagen som är av intresse. Den som får lön eller därmed jämförlig förmån från svenska staten eller svensk kommun skall enligt lagen betala särskild inkomstskatt. Däremot föreligger i sådana fall inte skattskyldighet i Sverige för ersättningar från EU-institutioner eller EU-organ belägna i annat land.

7.1.4 Särskilda EG-rättsliga skatteregler

Fr.o.m. den 1 januari 1995 gäller lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. I denna sägs att fördrag och andra instrument som anges i lagen samt de rättsakter, avtal och andra beslut som före Sveriges anslutning till EU har antagits av EG gäller här i landet med den verkan som följer av dessa fördrag och instrument.

I artikel 28 i fördraget den 8 april 1965 om upprättandet av ett gemensamt råd och en gemensam kommission för Europeiska gemenskaperna (fusionsfördraget) sägs att EG skall, på de villkor som anges i ett särskilt protokoll fogat till fördraget, inom medlemsstaternas territorier åtnjuta den immunitet och de privilegier som krävs för att de skall kunna fullgöra sina uppgifter.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Till fördraget finns ett särskilt protokoll fogat, protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier.

Kapitel V i protokollet har rubriken Tjänstemän och anställda i Europeiska gemenskaperna. Under denna rubrik finns artiklarna 12-16, som bl.a. reglerar skattskyldigheten för intäkter från gemenskaperna. Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda skall vara skyldiga att betala skatt till gemenskaperna på de löner och arvoden som de får av gemenskaperna enligt de villkor och det förfarande som rådet på förslag av kommissionen har fastställt (artikel 13 första stycket). De skall dock vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden som de får av gemenskaperna (artikel 13 andra stycket).

Artikel 14 reglerar var gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda skall anses skatterättsligt bosatta. Om de enbart på grund av sin tjänsteutövning i gemenskaperna bosätter sig inom territoriet för en annan medlemsstat än den i vilken de vid tiden för sitt tjänstetillträde vid gemenskaperna var skatterättsligt bosatta, skall – vad avser inkomst- och förmögenhetsbeskattning samt arvsskatt och tillämpning av avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan gemenskapernas medlemsstater – i båda länderna behandlas som om de fortfarande var bosatta på sin tidigare bostadsort, förutsatt att denna befinner sig inom en av gemenskapernas medlemsstater. Detta gäller även för äkta makar, förutsatt att de inte utövar någon egen yrkesverksamhet, och för barn som de personer som avses i denna artikel försörjer och har hand om. Vid tillämpningen av bestämmelserna skall inte hänsyn tas till bostadsort som enbart beror på tjänsteutövning inom andra internationella organisationer. I artikeln finns vidare särskilda regler om arvsskatt som inte berörs här.

Rådet skall på förslag från kommissionen och efter att ha samrått med övriga berörda institutioner, besluta vilka grupper av gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda som bestämmelserna i bl.a. artikel 13 andra stycket och artikel 14 helt eller delvis skall tillämpas på. Medlemsstaternas regeringar skall regelbundet underrättas om namn, ställning och adress på de tjänstemän och övriga anställda som ingår i dessa grupper (artikel 16).

Under kapitel VII med rubriken Allmänna bestämmelser finns följande artiklar av intresse i detta sammanhang. Enligt artikel 18 skall privilegier, immunitet och lättnader endast beviljas gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda om det ligger i gemenskapernas intresse. Var och en av gemenskapernas institutioner skall upphäva den immunitet som har beviljats en tjänsteman eller annan anställd om institutionen anser att upphävandet av immuniteten inte strider mot gemenskapernas intresse.

Av artikel 20 följer att artiklarna 13, 14 och 18 skall vara tillämpliga på kommissionens ledamöter. Vidare skall nämnda artiklar också (enligt artikel 21) var tillämpliga på domstolens domare, generaladvokater, justitiesekreterare och biträdande referenter. Vidare är protokollet tillämpligt på Europeiska investeringsbanken, på ledamöterna av dess organ, dess personal och de företrädare för medlemsstaterna som deltar i bankens arbete.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Enligt artikel 23 (som infördes i protokollet genom Maastrichtfördraget) skall protokollet, om inte annat följer av bestämmelserna i protokollet om ECBS stadga, också vara tillämpligt på Europeiska centralbanken, medlemmarna av dess beslutande organ och dess personal. Motsvarande skall tillämpas på Europeiska monetära institutet (EMI).

Av rådets utfärdade tjänsteföreskrifter, rådets förordning (EEG, Eurotom, EKSG) nr 260/68 av den 29 februari 1968, följer att artikel 13 är tillämplig på tjänstemän och övriga anställda. Under termen tjänstemän ingår de fast anställda tjänstemännen inom gemenskaperna. I begreppet övriga anställda, ingår tillfälligt anställda, hjälppersonal, lokalt anställda och särskilda rådgivare. Lokalt anställda beskattas dock inte enligt förordningen.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7.1.5 Frågor att behandla

Av vad nu sagts framgår att de grupper som omfattas av rådets tjänsteföreskrifter i egenskap av tjänstemän och övriga anställda får den lön och andra ersättningar som följer av föreskrifterna. Dessutom omfattas de (dock ej lokalanställd personal) av regeln i artikel 13 § andra stycket om förbud mot nationell beskattning. I stället skall de betala skatt till EU. Undantagna från nationell beskattning är också kommissionärer, domare, generaladvokater, justitiesekreterare och biträdande referenter. Även ledamöter i Europeiska investeringsbanken, dess personal och de företrädare för medlemsstaterna som deltar i bankens arbete, medlemmar i ECBS:s beslutande organ och dess personal omfattas av protokollet om immunitet och privilegier. På motsvarande sätt omfattas EMI av protokollet. Det torde innebära att de också omfattas av förbudet mot nationell beskattning av intäkter från EU.

Övriga grupper beskattas enligt vad som följer av nationella regler och avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

Utredningen tar särskilt också upp mötesdeltagare, nationella experter och företrädare i Europaparlamentet eftersom de är de vanligast förekommande i den grupp som inte omfattas av tjänsteföreskrifterna. Det är i huvudsak också för dessa grupper som vissa skattefrågor har uppkommit.

I det följande behandlas därför i nu nämnd ordning beskattning av ersättningar till företrädare i Europaparlamentet, frågor om avdragsrätt för ökade levnadskostnader för nationella experter och andra som tjänstgör under liknande förhållande, avdrag för kostnader för hemresor och inställelseresor för bl.a. nationella experter och mötesdeltagare, skattefrihet för fri resa till anställningsintervju samt avdragsrätt för skolavgifter.

7.2 Kostnadsersättningar till företrädare i Europaparlamentet

Regeringens förslag: Den fasta resekostnads- och traktaments-ersättning som företrädare i Europaparlamentet får från parlamentet skall inte tas upp som intäkt, såvida den inte väsentligen kan antas överstiga de kostnader som den är avsedd att täcka.

Skälen för regeringens förslag: Som tidigare redovisats i avsnitt 7.1.2 betalar resp. medlemsstat arvoden till sina företrädare medan vissa andra ersättningar och förmåner betalas av parlamentet. Bl.a. har företrädarna rätt till ersättning för resekostnader och uppehälle.

Ersättning för resekostnader skall täcka kostnader för resor till möten i Europaparlamentets officiella organ. Ersättningen utgår med ett

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

schablonbelopp, en klumpsumma, här kallad den fasta resekostnadsersättningen.

Ersättningen betalas bara vid visad och godkänd närvaro vid möten hos Europaparlamentets officiella organ. Ersättningen är avsedd att täcka kostnader för hela resan, inklusive avgifter för biljettreservationer, bagagekostnader, hotellkostnader, måltider och taxikostnader.

Vad avser officiella organs möten - vilket torde vara den vanligast förekommande anledningen för tjänsteresa - skall den fasta resekostnadsersättningen beräknas med utgångspunkt från avståndet mellan företrädarens bostadsort och platsen där mötet hålls. För de första 400 km för varje resa är kilometerersättningen (för år 1995) 0,76 ecu och halva detta belopp för det följande antalet km. Lägsta ersättning är 40 ecu (en ecu är ca 8,40 kr).

För andra fall finns särskilda regler för hur ersättningen beräknas.

Vidare har företrädare rätt till ersättning med upp till 3 000 ecu per år för att täcka kostnader som uppkommer vid resa som företas i tjänsteutövning (med undantag av resor inom det land de valts) under förutsättning att de kan presentera ett dokument som styrker kostnaderna. Denna ersättning ingår inte i vad som här kallas den fasta resekostnadsersättningen.

En företrädare har också rätt till traktamente (subsistence allowance). I huvudsak betalas traktamente i samband med resor till möten och mellanliggande dagar om inte återresa till hemorten sker. Traktamente betalas med (för år 1995) 213 ecu per dag vid möten inom EU och Europa och med (för år 1995) 106,50 ecu per dag plus ersättning för faktisk logikostnad vid möten som hålls utanför EU. Förutsättningen för att ersättningen skall betalas är att företrädaren har skrivit under deltagarlistan för respektive möte.

I den utsträckning företrädarna anses oinskränkt skattskyldiga i Sverige – vilket torde vara det vanligaste – är de skattskyldiga för samtliga inkomster med några få undantag. I princip innebär våra nationella skatteregler att alla kostnadsersättningar är skattepliktiga men avdrag medges för motsvarande kostnader, i vissa fall med belopp motsvarande de faktiska kostnaderna och i andra fall med vissa schablonbelopp.

EG-domstolen har dock i mål 208/80 Lord Bruce of Donington mot Eric Gordon Aspdon, REG 1981, s. 2205 prövat om den fasta resekostnads- och traktamentsersättningen får beskattas nationellt. Rättsfallet kan i huvudsak sammanfattas enligt följande (utredningsrapporten s. 103, jfr s. 257).

I målet begärdes av en brittisk skattedomstol besked från EG-domstolen angående tolkningen av gemenskapsrätten i enlighet med artikel 177 i Romfördraget. Den fråga som ställdes till EG-domstolen rörde i huvudsak om det finns någon regel i gemenskapsrätten som förbjuder medlemsstater att beskatta någon del av ersättning för resor och uppehålle (travel and subsistence expenses) och bidrag (allowance) som betalas ut av gemenskapsmedel till företrädare i Europaparlamentet.

Bakgrunden var att Lord Bruce of Donington, som varit medlem av Europaparlamentet och i denna egenskap fått ersättning från parlamentet för kostnader för resor och uppehålle, blivit beskattad för dessa ersättningar i Storbritannien. Han överklagade beslutet om beskattning

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

och den skattedomstol som skulle ta ställning till överklagandet begärde det nyss nämnda tolkningsbeskedet.

EG-domstolen slog i sin dom fast att ersättningarna till företrädarna inte omfattas av de regler om skatteimmunitet som återfinns i protokollet om immunitet och privilegier för de Europeiska gemenskaperna. Följaktligen kan den slutsatsen inte dras att varje ersättning som betalas av parlamentet till dess företrädare skall vara fri från nationell beskattning. Domstolen påpekade emellertid att gemenskapsrätten lägger fast vissa gränser som medlemsländerna måste respektera när nationella beskattningsregler tillämpas på medlemmar i Europaparlamentet. Dessa gränser härrör främst från artikel 5 i Romfördraget, som föreskriver att medlemsländerna skall underlätta gemenskapens uppgifter och avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Denna förpliktelse innefattar skyldigheten att inte vidta åtgärder som kan medföra inblandning i institutionernas interna funktion. Det följer vidare av artikel 8 i protokollet om de Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier att medlemsländerna är förhindrade att bl.a. genom tillämpning av sina nationella regler om beskattning ålägga företrädarna administrativa restriktioner i deras rörelsefrihet under resa till eller från församlingens mötesplatser.

Mot denna bakgrund slog domstolen fast att en beskattning av ersättningar som utbetalas till täckning av de faktiska utgifterna som uppdraget som företrädare hade medfört skulle innebära en otillåten inblandning i parlamentets arbete, eftersom en sådan beskattning skulle kunna leda till att företrädarna av ekonomiska skäl inte skulle kunna fullgöra sina uppgifter.

Domstolen uttalade vidare att det är parlamentets sak att avgöra vilka aktiviteter och resor som är nödvändiga och nyttiga för att företrädarna skall kunna fullgöra sitt uppdrag och vilka kostnader som är nödvändiga eller nyttiga i samband med detta.

Av detta följer, fortsatte domstolen, att nationella myndigheter måste respektera Europaparlamentets beslut att ersätta kostnader för resor och uppehälle med fasta belopp. En omprövning från nationella skattemyndigheters sida av om den utbetalade ersättningen är gottgörelse för nödvändiga utgifter i samband med uppdraget som företrädare innebär en otillåten inblandning i Europaparlamentets interna angelägenheter.

Vad gäller utbetalning av fasta belopp som ersättning för resor och uppehälle, konstaterade emellertid domstolen att en sådan ersättning i de fall där den är orimligt hög – så att det i verkligheten är fråga om förtäckt vederlag och inte ersättning för utgifter – kan beskattas till den del som den är att anse som vederlag. Detta stämmer enligt domstolen överens med vad som gäller i övrigt om rätt för medlemsländerna att beskatta företrädarnas lön.

I vad mån de fasta belopp som betalas ut till företrädarna som ersättning för kostnader skall anses som orimligt höga skulle enligt EG-domstolen avgöras enbart med tillämpning av gemenskapsrätten. Eftersom denna fråga inte ställts av den nationella domstolen, besvarades den inte heller av EG-domstolen.

Sammanfattningsvis besvarade EG-domstolen den av den brittiska domstolen framställda frågan med att gemenskapsrätten förbjuder nationell beskattning av de fasta belopp som betalas ut av Europaparlamentet till dess ledamöter som ersättning för resekostnader och kostnader för uppehälle, om det inte kan visas att sådana fasta belopp i överensstämmelse med gemenskapsrätten till en viss del utgör vederlag.

Till dess ett nytt avgörande från EG-domstolen föreligger bör således Sverige avstå från nationell beskattning av de ersättningar från Europaparlamentet som omfattas av domen eller också vara beredd att

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kunna övertygande bevisa att en viss ersättning i själva verket enligt EG-rätten utgör ett förtäckt vederlag.

Domstolen har i sina skäl åberopat både den mer allmänna bestämmelsen i artikel 5 i Romfördraget och artikel 8 i protokollet om immunitet och privilegier. Denna senare artikel avser endast att församlingens ledamöter inte får underkastas någon begränsning i sin rörelsefrihet under resa till eller från församlingens mötesplats. Regeringen tolkar därför domen på det sättet att den endast hindrar nationell beskattning av den fasta resekostnads- och traktamentsersättningen som betalas till företrädare i Europaparlamentet när ersättningen inte till någon del utgör vederlag.

Företrädarna anses ha sitt tjänsteställe i bostaden och resor till parlamentet m.m. är därför tjänsteresor. Avdrag enligt svensk skattelagstiftning skulle således medges med belopp motsvarande de faktiska kostnaderna. Detta gäller även logikostnader under tjänsteresan. Avdrag för ökade levnadskostnader i övrigt skulle enligt nationella regler normalt medges med visade faktiska merkostnader eller enligt schablon.

Regeringens utgångspunkt är att ersättningar som betalas från EU:s institutioner eller dess organ inte skall särbehandlas i svensk skattelagstiftning utan inordnas i de nu gällande reglerna såvida inte gemenskapsrättsliga regler lägger hinder i vägen.

Sammantaget kan nivån på den av Europaparlamentet erhållna ersättningen inte antas väsentligen överstiga kostnaderna för den genomsnittlige företrädaren. Med hänsyn härtill och med hänsyn till EG-rättens företräde framför nationell lagstiftning bör kommunalskattelagen ändras så att den inte strider mot EG-domstolens avgörande.

Regeringen föreslår därför att det i 32 § 3 mom. KL tas in en bestämmelse som uttryckligen säger att den fasta resekostnadsersättningen och traktamentsersättningen inte är skattepliktig intäkt, såvida den inte kan antas väsentligen överstiga de kostnader den är avsedd att täcka.

7.3 Avdrag för ökade levnadskostnader

Regeringens förslag: En skattskyldig som under en på förhand bestämd tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare skall anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar lönen, om han eller hon begär det. Detta gäller dock under längst tre år. Därefter blir de allmänna reglerna för bestämmande av tjänsteställe tillämpliga. Det innebär att t.ex. en nationell expert kan behålla sitt tjänsteställe hos sin arbetsgivare i Sverige och anses vara på tjänsteresa under den tid han eller hon arbetar inom EU.

I sådana fall har den skattskyldige rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och detta även om familjen flyttar med till

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

arbetsorten. Ett krav är dock att bostaden på arbetsorten är tillfällig och enbart föranledd av tjänsteutövningen samt att annan permanent bostad behålls.

Vid bedömningen av avdragsrätt för ökade levnadskostnader skall med arbetsgivare jämföras annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförts för denne.

Utredningens redovisning av skattekonsekvenser: *Nationella experter* ingår inte i den grupp tjänstemän som enligt gemenskapsrätten är befriade från nationell beskattning.

I de flesta fall torde experten vara att anse som bosatt i Sverige och därmed oinskränkt skattskyldig i Sverige. Även om experten inte kan anses skatterättsligt bosatt här skall han ändå, om han är statligt eller kommunalt anställd, betala särskild inkomstskatt på lönen från den svenske arbetsgivaren enligt vad som följer av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Även om en person anses oinskränkt skattskyldig i Sverige, kan han eller hon enligt sexmånadersregeln vara frikallad från skattskyldighet, nämligen om ersättningen åtnjuts under vistelse utomlands och anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och inkomsten beskattas i verksamhetslandet.

Uppdraget som nationell expert får anses som likvärdigt med att man har en anställning utomlands eftersom verksamhetslandet är ett annat än Sverige.

Sexmånadersregeln skulle således kunna bli aktuell för nationella experter som normalt har längre tjänstgöringstid än sex månader utomlands. Om inkomsten i dessa fall beskattas i verksamhetslandet, föreligger ingen skattskyldighet för den inkomsten i Sverige.

Även ettårsregeln kan komma i fråga för nationella experter, om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet. Anställda hos svenska staten, en svensk försäkringskassa, en svensk kommun, ett svenskt landsting eller en svensk församling kan dock inte åberopa ettårsregeln, eftersom arbetet som nationell expert inte torde kunna betraktas som tjänsteexport.

I praktiken innebär reglerna och gällande dubbelbeskattningsavtal att en statligt anställd som åker till Bryssel som nationell expert torde vara skattskyldig i Sverige för samtliga ersättningar som följer av expertuppdraget. Den följande redovisningen tar sikte på vad som gäller för den som är skattskyldig i Sverige utan att sexmånaders- eller ettårsregeln är tillämplig.

Lönen betalas av den arbetsgivare hos vilken experten är anställd. Förutom hemrese- och flyttningsskostnadsersättning, betalar kommissionen särskild ersättning för uppehälle (inklusive logikostnad).

Kostnadsersättningar som t.ex. traktamente är i princip skattepliktiga intäkter för mottagarna.

Det undantag som regleras i 32 § 3 mom. KL som innebär att vissa kostnadsersättningar inte skall tas upp som intäkt omfattar endast "förmån

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet". Nationella experter torde inte kunna anses ingå i den grupp som undantas i detta lagrum.

Den kostnadsersättning som kommissionen betalar är således skattepliktig intäkt. Däremot medges den skattskyldige avdrag vid taxeringen i viss utsträckning för motsvarande kostnader. Avdrag för ökade levnadskostnader i dessa fall medges enligt reglerna i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. En första förutsättning är dock att övernattning äger rum på arbetsorten.

Avdrag för ökade levnadskostnader medges normalt vid tidsbegränsade eller kortvariga anställningar. Arbete som nationell expert får utifrån dagens regler anses tillhöra denna grupp. Avdrag medges under längst två år, men även under längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det. Eftersom nationella experter tjänstgör längst tre år och förlängning inte är möjlig, torde de medges avdrag även efter de första två åren. Avdrag för kostnad för logi beräknas till ett belopp som svarar mot den faktiska utgiften.

Ökningen i kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller också schablonmässigt. Den schablonmässiga ökningen beräknas till ett halvt normalbelopp per dag (för år 1996 är halva beloppet 229 kr vid tjänstgöring i Belgien) under de första tre månaderna av bortovaron och till 30 procent av helt normalbelopp per dag (147,40 kr per dag) för tid därefter.

Avdrag för ökade levnadskostnader medges bara när övernattning sker på arbetsorten. Det innebär att inget avdrag medges för de dagar som man vistas i Sverige på besök.

Enligt svenska regler anses *mötesdeltagare* i de flesta fall befinna sig på tjänsteresa och reglerna för avdrag för ökade levnadskostnader skall därför bedömas enligt reglerna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. En första förutsättning för att avdrag skall medges är dock att tjänsteresan medför övernattning utanför verksamhetsorten. Även i dessa fall är ersättning för uppehälle i princip en skattepliktig intäkt, oavsett om den utges från en person i Sverige eller av EU. Avdrag medges dock för ökade levnadskostnader. För logikostnader medges avdrag med faktiska kostnader. Kan den faktiska kostnaden inte visas, medges avdrag med ett belopp som motsvarar den ersättning som uppburits från arbetsgivaren, dock högst med ett halvt normalbelopp per natt. Som arbetsgivare torde i de flesta fall den svenske arbetsgivaren anses. Har arbetsgivaren betalat dagtraktamente, och visar den skattskyldige inte någon större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock för varje hel dag som tagits i anspråk för resan högst med belopp som kan anses svara mot den normala ökningen i levnadskostnaderna under en dag (helt normalbelopp).

I de fall kommissionen betalar traktamente eller något traktamente inte utbetalas alls medges avdrag antingen med faktiska merkostnader, om dessa

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kan visas, eller med ett halvt normalbelopp per dag, om kostnaderna bara kan göras sannolika.

När deltagande i ett möte sker både på uppdrag av en svensk arbetsgivare och på en EU-institutions eller ett EU-organs uppdrag kan möjligen bägge anses som arbetsgivare. Under sådana förhållanden medges avdrag med de högre beloppen, även när ersättningen betalas av EU.

I den mån det inte är fråga om en tjänsteresa utan om ett tillfälligt uppdrag eller arbete – i de fall mötesdeltagaren reser enbart på uppdrag av EU, t.ex. som sakexpert, utan uppdrag från arbetsgivaren i Sverige – medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, däribland *Arbetsmarknadsstyrelsen*, *Naturvårdsverket* och *Statistiska centralbyrån*, anser att traktementsersättningar från kommissionen bör göras skattefria. *Landsorganisationen i Sverige (LO)* anser dock att kostnadsersättningar som betalas ut till personer verksamma inom EU skall beskattas på samma sätt som andra kostnadsersättningar i den mån EG-rätten inte tvingar fram en annan tillämpning. Grundprincipen bör enligt LO vara att i skattehänseende behandla de som arbetar inom EU på samma sätt som de som arbetar inom andra internationella organ. *Generaltullstyrelsen* anser det önskvärt att reglerna om bl.a. beskattning görs mer entydiga och mera överskådliga. *Kammarrätten i Sundsvall* anser att det är viktigt att överväga hur kostnadsersättningar från EU-institutioner i allmänhet skall behandlas i beskattningshänseende. *Läkemedelsverket* befarar att beskattning av ersättningar från EU kan medföra att rekryteringen till EU-uppdrag kan försvåras. Beskattningen i sig – liksom behovet av kompensationsåtgärder vid en beskattning – verkar enligt *Läkemedelsverket* medföra skattetekniska, politiska och administrativa svårigheter, som inte torde uppvägas av de begränsade intäkter som en beskattning eventuellt skulle innebära. *Riksskatteverket* anser att det synsätt som redovisas av utredningen att en nationell expert inte är på tjänsteresa synes vara oförenligt med socialförsäkringsreglerna om utsändning i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen. Eftersom den nationella experten enligt kommissionsbeslut skall stå kvar i det egna landets socialförsäkring, blir resultatet att utsändningen måste ses som en tjänsteresa i det sammanhanget.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen delar utredningens tolkning av hur kostnadsersättningarna skall behandlas enligt gällande rätt för den som är oinskränkt skattskyldig.

Det är i huvudsak i förhållande till nationella experter som konsekvenserna av svensk nationell skattelagstiftning har kritiserats, varför i det följande endast talas om nationella experter. Detta utesluter givetvis inte att andra grupper som arbetar eller kan komma att arbeta under jämförbara

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

förhållanden också omfattas av reglerna. En sådan grupp är t.ex. lärarna vid Europaskolorna.

Av kommissionens beslut 88/894/EG, av den 26 juli 1988 angående regler tillämpliga på nationella experter vid kommissionen framgår att nationella experter arbetar på uppdrag av kommissionen. Den nationelle experten skall emellertid stå kvar i avlönad anställning hos sin arbetsgivare under sin tjänstgöringstid vid EU-institutionen eller EU-organet. Tjänstgöringstiden för nationella experter fastställs slutligt i skriftlig form genom en överenskommelse mellan kommissionen och, när experten är offentliganställd, hemlandets ständiga representation i Bryssel. För det fall att den nationelle experten är privatanställd träffas överenskommelse mellan kommissionen och den ordinarie arbetsgivaren. Tjänstgöringstiden skall vara minst tre månader och högst tre år och avse heltidsanställning.

Nationella experter anlitas i egenskap av sakexperter inom sina fält för arbete under en begränsad tid inom kommissionen eller det gemensamma forskningscentret. Förutom den nytta som kommissionen direkt har av expertens arbete bidrar experten till ett viktigt utbyte mellan medlemsländerna och kommissionen.

Från svensk synpunkt är möjligheten att sända nationella experter till kommissionen av stort värde. Arbetet inom kommissionen ger också den nationelle experten insyn i såväl EU:s organisation och verksamhet som i det sakområde som experten arbetar inom.

Nationella experters arbetssituation är således ganska speciell till sin konstruktion, dels vad avser rollen som sådan, dels vad gäller den ekonomiska sidan.

Redan vid frågan om experten har en eller flera arbetsgivare uppkommer problem. Utredningen har ansett att en nationell expert bör anses ha två arbetsgivare under tjänstgöringstiden, dels den arbetsgivare som vederbörande arbetade hos innan expertuppdraget påbörjades och som betalar lönen, dels kommissionen för vilken experten skall utföra arbetsuppgifter och i vars intresse han skall agera. Det är dock inte helt klart om kommissionen kan anses som arbetsgivare. Detta visar att arbetssituationen inte riktigt passar in i skattelagstiftningen som – vad gäller avdragsrätten – medger vissa högre schablonavdrag när ersättningen utges av arbetsgivaren.

Utredningen har anfört att en nationell expert inte kan anses vara på tjänsteresa utan att det är ett tidsbegränsat arbete på en ny verksamhetsort. Riksskatteverket har påpekat att detta synsätt torde vara oförenligt med socialförsäkringsreglerna om utsändning vilka tillämpas för nationella experter.

Enligt det tidigare nämnda kommissionsbeslutet skall den statsförvaltning som den nationelle experten är avskild från före tjänstgöringstidens början intyga att den nationelle experten behåller hemlandets socialförsäkring under den tid då denne utför arbete för kommissionens räkning. För privatanställda nationella experter finns särskilda regler i kommissionens beslut. Reglerna innebär att bestämmelserna om utsändande

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

i förordningen skall tillämpas också på dessa experters arbete i kommissionen.

Utredningen har vidare ansett att uppdraget som nationell expert innebär att experten på den svenske arbetsgivarens uppdrag under viss tid skall utföra särskilda arbetsuppgifter. Några regler om tjänstledighet för uppdrag som nationell expert kan därför inte komma i fråga, menar utredningen.

Frågan om det är en tjänsteresa eller inte har alltså viss betydelse från skattesynpunkt, eftersom avdragsschablonerna för ökade levnadskostnader är betydligt högre vid tjänsteresa än när fråga är om avdragsrätt på grund av tillfällig anställning eller dubbel bosättning. Dessutom är avdragsnivån högre om det är arbetsgivaren som betalar traktamentet.

Å ena sidan talar flera omständigheter för att experten egentligen har ett nytt tillfälligt arbete under tiden som nationell expert. T.ex. arbetar experten uteslutande på kommissionens uppdrag och frågor om de dagliga tjänstgöringsvillkoren såsom ledighet, förläggning av semestern, arbetstider och arbetsuppgifter är en sak mellan experten och kommissionen.

Men å andra sidan gör konstruktionen med avtal mellan kommissionen och arbetsgivaren eller representationen att det i viss utsträckning liknar en tjänsteförrättning. Experten beger sig enligt vad arbetsgivaren avtalat om till kommissionen och tjänstgör där. Lönen betalas inte av kommissionen utan av arbetsgivaren i Sverige. Även utredningens bedömning att tjänstledighet inte torde krävas under experttiden talar för att arbetet har beröringspunkter med en tjänsteresa.

Som tidigare sagts i avsnitt 7.2 är det regeringens utgångspunkt att några undantag från skatteplikt inte bör göras i fråga om ersättningar från EU:s institutioner eller organ såvida inte EG-rätten kräver detta. Mot bakgrund av den tolkning av EG-domstolens mål 208/80 som redovisats i avsnitt 7.2 finns det inga hinder mot beskattning av kostnadsersättningar till sådana uppdragstagare som nationella experter.

Regeringen anser dock att det är viktigt att nationella experter i skattehänseende ges samma ekonomiska förutsättningar som en anställd som är på tjänsteresa under samma tid. Med hänsyn härtill bör en möjlighet införas för skattskyldig som på begränsad tid arbetar vid EU:s institutioner eller organ att få behålla sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar lönen. Denna rätt bör gälla alla som arbetar under liknande förhållanden. Detta bör dock gälla under högst tre år. Därefter blir de allmänna reglerna för bestämmande av tjänsteställe tillämpliga.

Med en sådan ändring kommer den skattskyldige att ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

Vidare bör den som tjänstgör på sådana villkor som nu sagts ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader även om familjen följer med till arbetsorten om bostaden där endast är tillfällig och enbart föranledd av tjänsteutövningen under förutsättning att annan permanent bostad behålls. Som tidigare redovisats är reglerna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL sådana att avdrag medges med högre schablonbelopp om arbetsgivaren

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

betalar traktamente. Om annan än arbetsgivaren betalar traktamente är avdragschablonerna lägre. En sådan skillnad framstår inte som motiverad när det gäller t.ex. nationella experter som får lön från ett håll men kostnadsersättning från ett annat. Detsamma gäller mötesdeltagare som får traktamente från EU.

Det är med hänsyn härtill som regeringen föreslår att med arbetsgivare skall jämföras annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

Förslagen föranleder ändring i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

I samband med rekryteringen av nationella experter ges information om de ekonomiska villkoren för tjänstgöringen. I början av år 1995 bibringades vissa experter i samband härmed den uppfattningen att kostnadsersättning från kommissionen i princip var skattefri.

Som framgår av den tidigare redovisningen var informationen felaktig. Med hänsyn till att EG-rätten undantar vissa grupper av tjänstemän från nationell beskattning och att även den tidigare nämnda domen från EG-domstolen undantar vissa kostnadsersättningar från beskattning fanns det viss grund för denna missuppfattning av gällande rätt. Experterna torde ha planerat sitt boende m.m. i tron att kostnadsersättningarna var skattefria. Regeringen anser därför att traktaments- och resekostnadsersättningen från kommissionen under beskattningsåret 1995 bör undantas från beskattning. Regeln bör tas in som en övergångsbestämmelse till förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen.

De rätta förhållandena har varit kända sedan i vart fall hösten 1995 och experterna har därför inför beskattningsåret 1996 varit medvetna om skattekONSEKVENSerna. De förslag till ändringar som regeringen lämnar i denna proposition i fråga om avdragsrätt för ökade levnadskostnader m.m. innebär dessutom en klar förbättring av det ekonomiska utfallet för de flesta experter.

7.4 Avdrag för kostnader för hemresor m.m.

Regeringens förslag: En skattskyldig skall medges avdrag för kostnad för hemresa till sin eller sin familjs hemort vid resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna (Island, Lichtenstein och Norge) och inte bara vid resa inom Sverige.

En motsvarande utvidgning av avdragsrätten för resor utanför Sverige men inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna görs också i fråga om avdragsrätten för inställelseresor, dvs. första resan till och sista resan från ett arbete.

På motsvarande sätt skall även förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom eller mellan Europeiska

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

unionens medlemsländer eller EES-länderna vara skattefri.
Skattefriheten i dag gäller endast förmån av sådan resa inom Sverige.

Utredningens redovisning av skattekonsekvenser: *Nationella experter* erhåller särskild ersättning för hemresekostnader från kommissionen.

Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort har rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Men avdraget gäller bara kostnader för resor inom Sverige (punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL). Den ersättning som nationella experter får för täckande av hemresekostnader är skattepliktig. Avdrag medges dock i enlighet med vad som nu sagts. Det innebär att de kostnader som den skattskyldige har för att resa exempelvis från Bryssel till en ort i Sverige proportioneras så, att den del som avser resan inom Sverige blir avdragsgill. I praktiken blir därför den största delen av kostnadsersättningen för hemresor beskattad på samma sätt som lön.

Enligt svenska regler anses *mötesdeltagare* i de flesta fall befinna sig på tjänsteresa. Om resekostnadsersättning utges direkt till mötesdeltagaren är den en skattepliktig intäkt. Avdrag medges dock för den faktiska kostnaden. Om det inte är fråga om en tjänsteresa utan om ett tillfälligt uppdrag eller arbete – i de fall mötesdeltagaren reser enbart på uppdrag av EU, t.ex. som saksakexpert, utan uppdrag från arbetsgivaren i Sverige – gäller delvis andra avdragsregler, nämligen följande.

Kostnader för första och sista resan till arbetet, s.k. inställelseresor är avdragsgilla till den del som de avser resor inom Sverige. Om kostnaderna även avser resor utom riket, medges avdrag med belopp som motsvarar den del av kostnaderna som kan anses belöpa på resorna i Sverige. Kostnaderna proportioneras således. Under arbetets gång kan det naturligtvis även för mötesdeltagare bli aktuellt med hemresor.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser anser att kostnadsersättningar från EU:s institutioner och organ bör göras skattefria. *Riksskatteverket* anser att det kan finnas anledning att särskilt reglera inställelseresor till EU och göra kostnaden helt avdragsgill. I övrigt se avsnitt 7.3.

Skälen för regeringens förslag: Nationella experter får en viss månatlig ersättning från kommissionen för att täcka kostnader för hemresor.

Kostnader för hemresor är egentligen en privat levnadskostnad och avdrag skulle, om inte en särskild regel fanns, inte medges.

Rätten till avdrag för kostnader för hemresor regleras i punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL. Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom riket (första stycket).

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdssätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskäligen hög för tåg- eller flygresor. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 (andra stycket).

Första stycket har varit oförändrat sedan skattereformen medan andra stycket har fått sin nuvarande lydelse senare. Föredraganden uttalade i prop. 1989/90:110, del 1 s. 361, följande.

"Som RINK framhåller har hemresekostnader karaktär av privata levnadskostnader, varför avdrag egentligen inte borde komma i fråga. Avdragets sociala funktion samt önskemål att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden är dock enligt min mening tillräckliga för att behålla det.--- Avdrag bör medges endast för resor inom riket."

Till följd av Sveriges medlemskap i EU och den fria rörligheten på arbetsmarknaden inom EG kan ett större antal skattskyldiga förmodas ta arbete utanför Sveriges gränser. Nationella experter är ett exempel på en sådan grupp som till följd av Sveriges medlemskap i EU under en begränsad tid arbetar utomlands.

Regeringen anser att de sociala skäl och arbetsmarknadsskäl som anfördes vid regelns tillkomst gör sig gällande också i dag när arbetsmarknadens geografiska område har ökat. Avdragsrätten bör därför utökas till att gälla kostnader för hemresor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna.

Enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 33 § KL har skattskyldig som haft kostnader för resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

Som utredningens redovisning visar kan detta ge effekten att en mötesdeltagare som anlitas i egenskap av sakexpert och inte kan anses vara på tjänsteresa, endast får avdrag för en mindre del av resekostnaden.

Regeringen anser att det är viktigt att skattelagstiftningen inte är utformad så att tillfälliga arbeten och uppdrag i EU försvåras. Av samma skäl som i övrigt anförts i fråga om avdragsrätten för hemresekostnader bör avdragsrätten utvidgas till att avse kostnader för inställesresor inom eller mellan EU:s medlemsländer och EES-länder.

Enligt 19 § KL är förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa skattefri till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom riket och, såvitt gäller körning med egen bil, inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL.

Regeringen anser att också denna skattefrihet bör utvidgas till att avse resor inom eller mellan EU:s medlemsländer och EES-länder.

Förslaget föranleder ändring i 19 § samt i punkterna 3 b och 4 av anvisningarna till 33 § KL.

7.5 Avdrag för skolavgifter

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Regeringens förslag: En skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning utomlands enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL har också rätt till avdrag för kostnader för medföljande barns grundläggande skolgång i förrättningslandet.

Skälen för regeringens förslag: Kostnader för barns skolgång är i princip privata levnadskostnader och avdrag medges inte för sådana.

För den som är på en tjänsteresa under så lång tid att hans eller hennes barn går i skolan i förrättningslandet kan stora kostnader för skolgången uppkomma. Om den skattskyldige i stället hade stannat i Sverige hade några motsvarande kostnader normalt inte behövt uppkomma. På så sätt kan kostnader för barns grundläggande skolgång anses vara en uppkommen merkostnad som har orsakats av tjänsteförrättningen. Men å andra sidan är det av privata skäl och inte av arbetsskäl som man har valt att ta barnen med till förrättningslandet.

Som tidigare redovisats i avsnitt 7.1 finns för EU-anställdas barn tillgång till Europaskolorna. Enligt uppgift har även nationella experter rätt att ha sina barn placerade där. Även om avgift kan tas ut är den förhållandevis låg. Under vissa perioder har dock skolorna haft fler elever än vad skolorna är avsedda att rymma, varför vissa har valt att placera sitt barn i någon annan skola, vilket fått till följd höga skolavgifter. Europaskolan har dessutom bara svenska avdelningar upp till och med motsvarande svensk grundskolas femte klass. Av denna anledning kan andra skolor komma att väljas, som t.ex. en svensk eller skandinavisk skola. Som exempel på kostnadernas storlek har uppgetts att skolavgiften för ett barn kan vara upp till 95 000 kr per år.

Regeringen anser att även den som vill ha familjen med sig under tjänsteförrättningen utomlands bör ges större ekonomiska möjligheter till detta. Genom skattelagstiftningen kan detta underlättas på så sätt att skolavgifter görs avdragsgilla. Även om kostnaden i sig är av privat natur är det ändå en merkostnad i förhållande till att stanna hemma i Sverige. Avdragsrätten bör dock omfatta bara skolgång upp till och med gymnasieskola eller motsvarande.

Förslaget föranleder införande av en ny bestämmelse, punkt 3 d i anvisningarna till 33 § KL.

8 Skattefrihet för sjöinkomster för utländska sjömän

Regeringens förslag: Skatt och allmänna egenavgifter skall inte utgå om sjömannen visar att inkomsten beskattas i annat land.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Skälen för regeringens förslag: Enligt 8 § tredje stycket lagen (1958:295) om sjömansskatt utgår inte sjömansskatt och allmänna egenavgifter på inkomst som uppbärs av utländsk sjöman om han på ett godtagbart sätt visar att han är skattskyldig för inkomsten i annat land. Bestämmelsen, som från början endast avsåg sjömansskatt och var intagen i anvisningarna till 7 § förordningen om sjömansskatt, infördes 1958 i samband med lagens tillkomst för att undvika dubbelbeskattning av utländska sjömän. Departementschefen föreslog i prop. 1958:92 med förslag till förordning om sjömansskatt m.m., s. 157, att det borde ankomma på Sjömansskattenämnden att besluta om att skatteavdrag ej skall verkställas från lön utbetald till viss sjöman samt att utfärda anvisningar till ledning för befälhavare. Han uttalade därvid att det särskilt borde iakttas att enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning rätten att beskatta inkomsten ombord kan ha förbehållits Sverige i fråga om sjöman, som är bosatt i den andra avtalsslutande staten.

Under åren som gått har departementschefens uttalande tolkats på så sätt att skattebefrielse inte medgetts om en sjöman inte betalat skatt i sitt hemland på grund av att beskattningsrätten tillkommit Sverige med stöd av dubbelbeskattningsavtal. Innebörden av begreppet skattskyldig för inkomsten har numera ifrågasatts. Regeringen anser att av gällande regler följer att skattebefrielse bör komma i fråga för att undanröja dubbelbeskattning, dvs. om en sjöman även betalar skatt för inkomsten i annat land. För att undanröja icke avsedda tolkningsmöjligheter bör lagtexten förtydligas så att det klart framgår att skattebefrielse kan medges endast om den skattskyldige visar att skatt betalas på inkomsten i det andra landet.

Förslaget föranleder ändring i 8 § tredje stycket lagen om sjömansskatt.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 Avdrag för representationskostnader

Regeringens förslag: Avdragsramen för måltidsutgifter i samband med representation avser belopp exklusive mervärdesskatt. Den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt får öka avdragsramen med ett belopp motsvarande mervärdesskatten.

Skälen för regeringens förslag: Riksdagen beslutade nyligen att begränsa avdragsramen för representation (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, rskr. 1995/96:135, SFS 1995:1625). Tidigare fanns ingen avdragsram angiven i lagtexten. Där angavs endast att avdrag för måltidsutgifter normalt inte medges med större belopp än som motsvarar skäliga utgifter för lunch. I årliga rekommendationer angav Riksskatteverket vad som var att anse som skäligt belopp. För år 1995 fastställde Riksskatteverket avdragsramen till högst 300 kr per person exkl. mervärdesskatt eller 375 kr inkl. mervärdesskatt. Detta belopp fick enligt Riksskatteverkets rekommendation överskridas i vissa fall t.ex. vid representation med utomnordiska gäster.

Riksdagsbeslutet innebär att avdragsramen numera är angiven till sitt belopp i lagtext. Kostnaden för lunch, middag eller supé får inte överskrida 180 kr per person. Avdragsramen får inte överskridas. Den gäller t.ex. även vid representation gentemot utomnordiska gäster. I propositionen angavs att "avdragsramen avser liksom hittills kostnad inklusive serveringsavgift men exklusive mervärdesskatt". Det sagda innebär att rambeloppet inklusive 25 % mervärdesskatt är 225 kr. Den som är skattskyldig för mervärdesskatt får göra avdrag för den ingående mervärdesskatten (45 kr vid 25 % mervärdesskatt) i sin mervärdesskatteredovisning. Den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt får liksom tidigare göra avdrag för hela beloppet inklusive mervärdesskatt vid inkomsttaxeringen. Avdragsramen är alltså 225 kr inklusive mervärdesskatt oavsett om man är skattskyldig för mervärdesskatt eller inte.

Riksskatteverket har inte uppfattat innebörden av riksdagsbeslutet på avsett sätt. I information till skattemyndigheterna tolkar Riksskatteverket de nya bestämmelserna så att den nya avdragsramen uppgår till olika belopp beroende på i vilken utsträckning den skattskyldige har rätt att lyfta mervärdesskatten. En sådan tolkning var som framgått inte avsedd. Ett förtydligande bör därför göras i lagtexten så att där uttryckligen anges att Avdragsramen avser kostnad exkl. mervärdesskatt och att den som inte är skattskyldig för mervärdesskatt får öka avdragsramen med kostnaden för mervärdesskatt.

Förslaget föranleder en ändring i punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

10 Förbudet att fatta taxeringsbeslut till nackdel under november

Regeringens förslag: Förbudet att under november månad taxeringsåret till den skattskyldiges nackdel fatta grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut eller beslut om skattetillägg slopas.

Riksskatteverkets förslag: Överensstämmer med regeringens.

Skälen för regeringens förslag: Taxeringsperioden, dvs. den tid inom vilken skattemyndigheten skall fatta grundläggande beslut om årlig taxering, omfattar för närvarande tiden fram till utgången av november månad taxeringsåret. Under november får skattemyndigheten dock inte fatta grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut eller beslut om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel. Omprövningsbeslut och beslut om skattetillägg får dock fattas om det grundläggande beslutet fattats senast den 15 augusti på grundval av förenklad självdeklaration (4 kap. 2 § taxeringslagen, 1990:324, TL).

Genom den s.k. RS-reformen förlängdes fr.o.m. 1979 års taxering taxeringsperioden från den 30 juni till utgången av oktober månad taxeringsåret. Vid införandet av de nya reglerna förutsattes att perioden, efter en tid av intrimning av de nya rutinerna, skulle utsträckas till den 30 november. I den principproposition, som låg till grund för detaljutformningen av den nya taxeringsorganisation som infördes 1991 (prop. 1986/87:47 s. 146), uttalade departementschefen att det kunde vara lämpligt att en förlängning av taxeringsperioden till utgången av november taxeringsåret förenades med en särskild regel om när den skattskyldige senast skall underrättas om taxeringen i det fall deklarationen inte följs. Med en sådan regel skulle den allra sista delen av taxeringsperioden kunna förbehållas omprövningar av den årliga taxeringen. Skatteförenklingskommittén föreslog dock i sitt slutbetänkande inte någon bestämd tidsgräns inom vilken de årliga taxeringsbesluten måste fattas. Utsändandet av slutskattosedlar, som senast den 15 december taxeringsåret skulle tillställas de skattskyldiga, fick i stället styra taxeringsperiodens längd (SOU 1988:21 s. 66).

Motivet till regeln om begränsning i skattemyndigheternas möjligheter att fatta nackdelsbeslut var att november månad borde förbehållas omprövningar. Ett avvikelsebeslut under november kunde innebära att den skattskyldige fick kvarstående skatt, utan att han haft möjlighet att begära omprövning av beslutet. Skattemyndigheten borde därför inrikta sig på att slutföra granskningen i oktober (prop. 1989/90:74 s. 294).

Från och med 1995 års taxering skall slutskattosedel sändas ut senast den 31 augusti under taxeringsåret till en skattskyldig som lämnat förenklad

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

självdeklaration under förutsättning att taxeringsbeslut fattats senast den 15 augusti. I övriga fall skall slutskattsedeln liksom tidigare översändas senast den 15 december under taxeringsåret. Regeln i 4 kap. 2 § TL tar således numera huvudsakligen sikte på beslut som fattas på grundval av särskilda självdeklarationer. Det kan noteras att vid 1995 års taxering 5,5 miljoner skattskyldiga tillställdes slutskattsedel redan i augusti.

Riksskatteverket har i en rapport som fogats till den fördjupade anslagsframställningen Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen (RSV Rapport 1995:10) föreslagit att inskränkningarna i möjligheterna att fatta beslut under november månad skall slopas. Verket menar att skattemyndigheterna redan i dagsläget har uppenbara problem med att hinna med granskningen av de särskilda självdeklarationerna. Av olika skäl kommer granskningen i gång först vid månadsskiftet augusti/september och i vissa fall kanske först någon vecka in i september. Granskningstiden för denna grupp skattskyldiga inskränker sig därför till mellan fem och sex veckor. Även om en trimning av skattemyndigheternas maskinella stöd och rutiner kan leda till en något längre reell granskningsperiod, är den tid som kan ägnas åt detta granskningsarbete alltför kort. Den nuvarande ordningen leder således till att endast vissa av många kontrollvärda deklarationer kan kontrolleras och att de kontroller som genomförs företas under stor tidspress, vilket i sin tur leder till att kontrollen inte kan ha den bredd och det djup som från kontrollsynpunkt är önskvärd.

Den nuvarande ordningen utgör inte heller någon garanti för att de skattskyldiga rent faktiskt kan få till stånd en omprövning i november. Skattemyndighetens beslutsfattande avseende den årliga taxeringen är av naturliga skäl koncentrerat till den senare delen av oktober. Även om den skattskyldige utan tidsutdräkt begär omprövning hinner skattemyndigheten inte alltid fatta ett omprövningsbeslut under november.

Förbudet mot nackdelsbeslut under november har vidare inneburit en rad administrativa problem. Detta gäller inte minst förbudet kombinerat med det förhållandet att omprövningsförfarandet enligt taxeringslagen är ett sakförfarande. Skattemyndigheterna har till följd av detta tvingats lägga upp särskilda bevakningssystem så att beslut som skall tas senare inte glöms bort.

Vidare måste skattemyndigheten i vissa fall meddela ett särskilt beslut med stöd av 68 § uppbördslagen (1953:272) för att förhindra att den skattskyldige genom slutskattsedeln får tillbaka skatt som skattemyndigheten kräver åter, efter ett omprövningsbeslut som meddelas direkt efter taxeringsperiodens utgång. De skattskyldiga har säkert också ofta svårt att förstå att skattemyndigheten är förhindrad att fatta ett riktigt taxeringsbeslut under november månad utan av formella skäl får dela upp beslutet på två. Enligt uppgift från Riksskatteverket fattades under december månad 1995 ca 20 000 beslut avseende 1995 års taxering till den skattskyldiges nackdel.

Ett slopande av regeln skulle enligt Riksskatteverket leda till inte helt obetydliga besparingar eftersom skattemyndigheternas hantering blir

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

väsentligt enklare. Viktigast är dock att en längre effektiv granskningsperiod skulle generera betydande ytterligare skatteintäkter.

Det kan således konstateras att förbudet mot nackdelsbeslut under november månad för med sig beaktansvärda administrativa komplikationer, trots att det numera omfattar bara beslut som fattas på grundval av särskilda självdeklarationer. Det är angeläget att den effektiva granskningsperioden blir så lång som möjligt; inte minst för denna typ av deklarationer. Den nuvarande ordningen torde inte föra med sig några påtagliga fördelar för de skattskyldiga utan kan tvärtom upplevas som svårförståelig. Regeringen föreslår därför att förbudet mot att under november månad till den skattskyldiges nackdel fatta grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om skattetillägg slopas. Förslaget medför att 4 kap. 2 § andra stycket TL upphävs.

11 Utökning av kretsen som får lämna förenklad självdeklaration

Regeringens förslag: Rätt att lämna förenklad självdeklaration skall föreligga även för personer som är närstående till företagsledare i fåmansföretag utan att vara delägare i företaget. Detta gäller även om den skattskyldige skall lämna uppgifter enligt 2 kap. 24 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Riksskatteverkets förslag överensstämmer med regeringens.

Skälen för regeringens förslag: Fr.o.m. 1995 års taxering gäller att i princip alla löntagare skall kunna lämna en förenklad självdeklaration. Särskild självdeklaration skall i princip lämnas endast av andra juridiska personer än dödsbon, skattskyldiga som skall redovisa inkomst av näringsverksamhet, företagsledare och delägare i fåmansföretag och närstående till företagsledare under förutsättning att den närstående är skyldig att lämna sådana uppgifter som behövs för beräkning av den närståendes inkomst från företaget enligt 2 kap. 24 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK. För närståendekretsen gäller att uppgifter skall lämnas om han haft något mellanhavande med företaget (blankett K10).

Riksskatteverket har föreslagit att även närståendekretsen skall få lämna förenklad självdeklaration. Verket anför att de särskilda uppgifter som enligt 2 kap. 24 § LSK kan bli aktuella att lämna för närståendekretsen för att tillämpa gällande bestämmelser rörande beräkningen av inkomsten från företaget normalt inte är av sådan svårighetsgrad att det kan motivera att en särskild självdeklaration måste lämnas. Den förenklade självdeklarationen och rutinerna kan enkelt anpassas så att taxering av denna kategori

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skattskyldiga kan ske i det förenklade deklarationsförfarandet, även om blankett K10 skall lämnas som bilaga.

Verket påpekar också att kravet på särskild självdeklaration i de fall en person i egenskap av närstående till företagsledare är skyldig att lämna de speciella uppgifter som avses i 2 kap. 24 § LSK innebär vissa administrativa problem vid utskicket av deklarationblanketter. Det finns nämligen inte i skatteregistret några objektiva kriterier för att skilja ut de som är närstående och som omfattas av skyldigheten att lämna uppgifter på grund av förekomst av mellanhavande med företaget. Detta får till följd att felaktig blankett skickas ut till den skattskyldige och att den skattskyldige byter blankett.

Det är angeläget att den grupp skattskyldiga som ställs utanför det förenklade deklarationsförfarandet är så liten som möjligt. För ett krav på särskild självdeklaration bör krävas vägande skäl. Några sådana kan inte anses föreligga beträffande närståendekretsen. Regeringen ansluter sig därför till Riksskatteverkets förslag att personer som är närstående till företagledare i fåmansföretag och som inte själva är delägare i företaget skall få lämna förenklad självdeklaration. För det fall skyldighet att lämna uppgifter enligt 2 kap. 24 § LSK föreligger får blankett med dessa uppgifter fogas till den förenklade självdeklarationen.

Vad gäller företagsledare och delägare i fåmansföretag föreslås dock inte någon förändring. I dessa fall är det av kontrollskäl motiverat med ett krav på särskild självdeklaration.

12 Automatisk taxering av dödsbos kapitalinkomster

Regeringens förslag: Dödsbon undantas från deklarationsplikt om dödsboets enda inkomst utgörs av sådan ränta eller utdelning för vilken preliminär A-skatt skall betalas enligt 3 § 2 mom. uppbördslagen.

Riksskatteverkets förslag överensstämmer med regeringens.

Skälen för regeringens förslag: Ett dödsbo är skyldigt att deklarerat om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till minst 100 kr 2 kap. 8 § LSK. Dödsbons inkomster utgörs ofta endast av räntor på banktillgodohavanden, obligationsräntor eller utdelningar på aktier, värdepapperfonder m.m. För sådana inkomster föreligger en obligatorisk skyldighet för utbetalaren att lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. 22, 23 eller 27 § LSK samt göra skatteavdrag för preliminär A-skatt enligt 3 § 2 mom. tredje stycket och 39 § 3 mom. uppbördslagen.

En fysisk person i motsvarande situationen är inte deklarationsskyldig. I stället sker taxeringen automatiskt på grundval av de kontrolluppgifter om kapitalinkomster och avdragen preliminär skatt som finns i skatteregistret. Den skattskyldige får ett meddelande om beslutad taxering för inkomst av

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kapital och beslutad skatt (7 och 8 §§ taxeringsförordningen, 1990:1236). I de fall det uppkommer kvarstående eller överskjutande skatt som överstiger 24 kr utfärdas dessutom en slutskattesedel.

Dödsbon kan normalt lämna förenklad självdeklaration. Endast om dödsboet haft inkomst av näringsverksamhet eller är delägare i ett fåmansföretag skall särskild självdeklaration användas. År 1995 fick 21 000 dödsbon förtryckt blankett för förenklad självdeklaration. Har deklaration inte lämnats måste taxering åsättas skönmässigt, i regel efter det att dödsboet först förelagts att deklarerat. I de flesta fall bestäms den skönmässiga taxeringen helt enligt inkomna kontrolluppgifter.

Förfarandet framstår enligt Riksskatteverket i dessa fall som onödigt tungt. I de fall då dödsboet enligt kontrolluppgifter endast har kapitalinkomster med skatteavdrag och det i övrigt saknas uppgifter som tyder på att boet är deklarationsskyldigt på annan grund, finns i praktiken inget behov av att kräva in deklaration för att kunna åsätta taxering. I likhet med vad som nu gäller för fysiska personer i motsvarande fall skulle taxering kunna åsättas maskinellt. Förtryckt deklarationsblankett skulle då inte heller behöva skickas ut till dödsboet.

Om dödsboet däremot, förutom kapitalinkomster, även haft utgiftsräntor måste deklaration lämnas för att avdraget skall kunna tillgodoföras. Kontrolluppgift lämnas om utgiftsräntor. Det är därför möjligt att på grundval av uppgifterna i skatteregistret sortera ut de dödsbon som skall tillställas en blankett för förenklad självdeklaration. Detsamma gäller om dödsboet äger fastighet.

Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att dödsbon vars enda inkomst utgörs av sådan ränta eller utdelning för vilken preliminär A-skatt skall betalas genom skatteavdrag bör undantas från deklarationsskyldighet och i stället taxeras maskinellt för inkomst av kapital. Förslaget föranleder en ändring i 2 kap. 8 § LSK.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

13 Ekonomiska effekter för den offentliga sektorn

Förslaget om att förmån av utbildning och liknande åtgärder i omstruktureringsituationer och liknande inte skall beskattas innebär en utvidgning av området för skattefria förmåner men torde i princip vara en anpassning till hur reglerna tillämpas i praktiken. Förslaget innebär en viss inkomstminskning för det allmänna. Jämfört med ett alternativ där motsvarande utbildning i stället skulle ha kommit till stånd genom arbetsmarknadspolitiska åtgärder ger lagförslagen en direkt saldiförstärkning för den offentliga sektorn genom att företagen tar på sig större delen av kostnaderna. Eventuella inkomstminskningar för det offentliga torde därför vara marginella.

Reglerna rörande värdering av förmåner av resor med inskränkande villkor som utgår på grund av anställning eller uppdrag inom trafik- eller resebranschen innebär att förmånsvärdena höjs något. Det totala förmånsvärdet för gruppen kan antas öka något. Detta innebär en marginell inkomstökning för det allmänna. Detsamma torde gälla förslaget att slopa skattefriheten för trohetsrabatter inom flygbranschen.

Förslagen i övrigt avseende skattefrihet för vissa ersättningar till företrädare i Europaparlamentet, viss utökad avdragsrätt för ökade levnadskostnader, avdragsrätt för skolväxter, utökad avdragsrätt för hemresor och inställesresor samt utökad skattefrihet i fråga om kostnader för resa till anställningsintervju innebär samtliga en viss lindring i beskattningen av berörda skattskyldigas inkomster. Men det antal skattskyldiga som kan förväntas uppfylla kraven för avdragsrätt respektive skattefrihet kan förväntas vara så begränsat att förslagen inte leder till något inkomstbortfall av betydelse för det allmänna.

Förslaget att slopa förbudet mot att fatta beslut till den enskildes nackdel under november månad taxeringsåret innebär enligt RSV, genom den administrativa förenklingen förslaget innebär, inte helt obetydliga besparingar. Den största ekonomiska vinsten är dock enligt verket att förslaget, som i praktiken innebär att den faktiska granskningsperioden blir en månad längre, kommer att generera betydande ytterligare skatteintäkter.

Även förslagen om att utöka kretsen som får lämna förenklad självdeklaration och automatisk taxering av dödsbon innebär administrativa förenklingar och därmed vissa, om än mindre, besparingar.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 Författningskommentarer

14.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

19 §

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.4.

32 § 3 mom.

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.2.

Med begreppet "den fasta resekostnadsersättningen" avses den resekostnadsersättning som för närvarande finns reglerad i 1 kap. i Europaparlamentets föreskrifter benämnda "Rules Governing The Payment of Expenses and Allowances to Members". Reglerna som ännu inte översatts till svenska finns som bilaga till riksdagens förvaltningskontors Förslag om ekonomiska villkor för Sveriges företrädare i Europaparlamentet (1995/96:RFK5). Ersättningen beräknas schablonmässigt.

Reglerna om traktamente finns i 3 kap. i nämnda föreskrifter.

Andra kostnadsersättningar än de som nu sagts är inte avsedda att omfattas av stadgandet om skattefrihet. Ersättning för assistent och övrig kostnadsersättning omfattas således inte.

Av momentets sista mening följer att avdrag inte medges för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka avsedda utgifter.

32 § 3 f mom.

Ändringen innebär att *andra stycket* slopas. Detta har närmare kommenterats i avsnitt 6.2.

32 § 3 h mom.

Förslagen i momentet, som är nytt, har kommenterats i avsnitt 4.

I *första stycket* anges att förmån avseende utbildning eller andra åtgärder i samband med omstrukturering, personalavveckling eller liknande av arbetsgivarens verksamhet är skattefri under vissa förutsättningar. Förmåner i form av utbildning och andra åtgärder är skattefria oavsett kostnadens storlek eller utbildningens karaktär om kriterierna i bestämmelsen i övrigt är uppfyllda. Med övriga åtgärder avses insatser som syftar till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställda på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell. Som exempel på sådana åtgärder har i avsnitt 4.2 nämnts outplacementåtgärder.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

En annan åtgärd som kan aktualiseras är psykologkontakter som inte sker i sjukvårdande syfte. Även andra åtgärder som syftar till att förbättra den anställdes möjligheter att få ett nytt arbete omfattas av regeln.

Bestämmelsen omfattar inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader. Däremot omfattas kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare och konsulter m.m.

En första förutsättning för att bestämmelsen skall bli tillämplig är att arbetsgivaren vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Något krav på att den skattskyldige formellt har blivit uppsagd ställs inte. Den skattskyldige måste emellertid visa att det föreligger en personalavvecklings- eller omstruktureringsituation. En förmån skall inte beskattas om han eller hon t.ex. visar att arbetsgivaren underrättat en arbetstagarorganisation om eventuella uppsägningar eller att sådana övervägs.

För det andra krävs det att åtgärden skall vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Åtgärden skall på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen åtnjuts. Om den skattskyldige har en sådan utbildning att han kan få arbete hos en annan arbetsgivare omfattas han inte av undantagsregeln. Skattebefrielsen omfattar inte heller kurser som kan vara utvecklande för den skattskyldige men som inte ökar möjligheten att få ett arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare bör däremot omfattas av regelns tillämpningsområde. Vidare bör grund- och yrkesutbildning anses vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning.

I *andra stycket* anges att anställd som är företagsledare eller delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller närstående till sådan person inte omfattas av regeln. För det fall arbetsgivaren är en enskild näringsidkare gäller inte heller skattefriheten för arbetsgivaren närstående person. Undantaget avser endast förmåner som arbetsgivaren ger. Förmåner som en trygghetsstiftelse eller liknande betalar omfattas inte av *andra stycket*. Förslaget i denna del har kommenterats i avsnitt 4.5.

42 §

Ändringen i *tredje stycket* innebär att det anges att vissa reseförmåner skall värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna.

Anvisningar*till 20 §*

Ändringen har kommenterats i avsnitt 9.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 23 §

punkt 20 e

Ändringen är föranledd av att Kommunernas pensionsanstalt ombildats till ett aktiebolag.

till 33 §

punkt 3

I *andra stycket* föreslås att en regel införs avseende vad som under vissa förutsättningar skall anses som tjänsteställe för den som under en begränsad tid arbetar vid EU:s institutioner eller organ eller vid Europaskolorna.

En första förutsättning är att den skattskyldige arbetar vid en EU-institution, ett EU-organ eller vid Europaskolorna. En andra förutsättning är att arbetet där är tidsbegränsat. För det tredje skall den huvudsakliga delen av lönen betalas av annan arbetsgivare än EU-institution, EU-organ eller Europaskolorna. Som redovisats i avsnitt 7.2 kan det diskuteras om t.ex. en nationell expert har en eller två arbetsgivare. Det skall dock sakna betydelse i detta sammanhang om EU-institutionen, EU-organet eller Europaskolorna betraktas som arbetsgivare eller inte. Vad som krävs är dock att den som betalar den huvudsakliga delen av lönen kan anses som arbetsgivare. Regeln kan i varje enskilt fall tillämpas i längst tre år räknat från den dag arbetet påbörjades.

Är samtliga dessa förutsättningar uppfyllda skall den skattskyldige, om han begär det, anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen. Exempel på sådana som kan komma att omfattas av regeln är nationella experter och lärare vid Europaskolorna.

Är i sådant fall bostaden på arbetsorten tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen skall den inte anses som sådan bostad som enligt punktens andra stycke andra mening skall likställas med vanliga verksamhetsorten, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad. Även om sistnämnda bostad är uthyrd eller utlånad bör bostaden på arbetsorten anses vara tillfällig. Bostaden på hemorten skall härvid anses som sådan bostad som avses i andra styckets andra mening. Enbart den omständigheten att den skattskyldiges familj flyttar med till arbetsorten medför inte att bostaden där skall likställas med den vanliga verksamhetsorten.

För tiden efter de första tre åren skall frågan om vad som är tjänsteställe bedömas utifrån de allmänna reglerna i *andra stycket*.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

veckor. Avdragsrätten är dock tidsbegränsad. Avdrag vid s.k. tillfälliga arbeten medges under längst två år och i övrigt längst under tre år för gifta eller samboende par och under längst ett år för ensamstående skattskyldiga. I den angivna tiden skall inräknas tid under vilken avdrag för samma förrättning medgetts enligt punkt 3. Avdrag medges för längre tid än som sagts nu, om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

När det gäller nationella experter är anställningens natur sådan att de torde medges avdrag under hela sin tjänstgöring. Dels har de kvar sin anställning i hemlandet med full lön, dels kan arbetet som expert inte förlängas. Lärare vid Europaskolorna däremot torde - i de fall dubbel bosättning inte föreligger - inte komma i fråga för avdragsrätt för längre tid än två år. Deras första förordnande är på två år men tjänstgöringen kan förlängas upp till nio år.

I ett nytt *sista stycke* föreslås att med arbetsgivare skall jämföras även utbetalare av traktamente om denne är den för vilken den huvudsakliga delen av arbetet utförs. Skälen härför har angetts i avsnitt 7.2.

punkt 3 b

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.4.

punkt 3 d

Anvisningspunkten är ny och reglerar rätten till avdrag för skolväxter.

Den som kan få avdrag för skolväxter är den som är på förrättning utomlands och har rätt till avdrag enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

Avdragsrätten föreslås gälla enbart kostnader för barns grundläggande skolgång i förrättningslandet. Härmed avses enbart sådana kostnader som terminsavgift o.d. Andra kostnader som t.ex. resekostnader till skolan omfattas inte. Med grundläggande skolgång avses grundskola och gymnasieskola eller motsvarande. Eftergymnasial utbildning ingår inte i begreppet. Avdragsrätten gäller endast kostnader som hänför sig till medföljande barn som den skattskyldige försörjer och har hand om.

För avdragsrätt krävs dessutom att skolgången genomförs i förrättningslandet. En person som t.ex. inför en längre utlandsvistelse låter sitt barn gå på internatskola i Sverige får således inte avdrag för de kostnader detta kan medföra.

Vidare måste den skattskyldige under samma tid ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL vilket innebär att avdragsrätten för skolkostnader är begränsad i samma omfattning som rätten till avdrag för ökade levnadskostnader. Avdrag vid tillfällig anställning medges under längst två år. I övrigt medges avdrag under längst tre år för gifta eller samboende par och under längst ett år för

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ensamstående skattskyldiga. Avdrag medges dock för längre tid än som sagts nu, om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

De kostnader för vilka avdrag får göras skall dessutom avse den tid för vilken avdragsrätten föreligger.

punkt 4

Ändringen har kommenterats i avsnitt 7.4.

punkt 8

Den föreslagna avdragsregeln omfattar samma personkrets som undantas från förmånsbeskattning i 32 § 3 h mom. Bestämmelsen reglerar den skattskyldiges rätt till avdrag för kostnader som han eller hon får vidkännas på grund av utbildning eller annan åtgärd som avses i 32 § 3 h mom.

I *första stycket* anges att den skattskyldige har rätt till avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och utbildningsplatsen. I bestämmelsen hänvisas till 33 § 2 mom. och till punkt 4 av anvisningarna enligt vilken avdrag skall medges för skäligena kostnader för resor till och från arbetsplatsen. Avdrag medges för billigaste färdmedel om den skattskyldige behövt anlita och har anlitat särskilt forskaffningsmedel. Avdrag medges för den del av kostnaden som tillsammans med kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen överstiger 6 000 kr.

Enligt *andra stycket* skall den skattskyldige medges avdrag för ökade levnadskostnader om han av arbetsgivaren eller av annan uppburit ersättning för sådana kostnader. Avdrag medges med den uppburna ersättningen dock högst med de schablonbelopp som gäller vid tillfällig anställning enligt punkt 3 a första stycket av anvisningarna till 33 § KL. För avdrag krävs att avståndet mellan bostaden och utbildningsorten överstiger 50 km och att den skattskyldige övernattat på utbildningsorten. Avdrag medges för logi med den faktiska kostnaden och för kostnader för måltider och småutgifter med ett halvt maximibelopp eller normalbelopp under de tre första månaderna och med 30 procent av maximibeloppet eller normalbelopp för tid därefter.

Avdrag medges under högst ett år efter anställningstidens utgång.

*till 41 §**punkt 4*

Bestämmelsen har kommenterats i avsnitt 5.2.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 42 §

punkt 6

Huvudregeln är att förmåner skall värderas till marknadsvärdet. Förslaget innebär att det anges att vissa reseförmåner emellertid skall värderas enligt särskilda grunder i en ny anvisningspunkt 6 till denna paragraf.

I första stycket anges vilken personkrets och vilka slags resor som anvisningspunkten är tillämplig på. Endast flyg- och tågresor med inskränkande villkor kan bli föremål för värdering enligt denna anvisningspunkt. Dessutom skall flygresor och tågresor värderas enligt två skilda modeller.

Andra stycket anger vad som avses med inskränkande villkor. De villkor som det kan vara fråga om är villkor om att resan endast får företas under viss tid eller endast på vissa avgångar eller endast i mån av platstillgång för resenären. Dessutom krävs det att dessa villkor dels väsentligt avviker från vad som gäller för resa som finns att köpa på allmänna marknaden, dels innebär en påtaglig olägenhet för resenären. Resor med inskränkande villkor som finns på allmänna marknaden, skall inte värderas enligt denna punkt även om villkoren innebär en påtaglig olägenhet. Mindre inskränkningar i det fria resandet, som exempelvis några enstaka avgångar på vilka personalen inte får rabatt, kan inte anses som en sådan påtaglig olägenhet. Inskränkningarna bör vara av sådan omfattning att möjligheterna att utnyttja förmånerna under t.ex. högsäsong eller för normala pendlingsresor är starkt begränsade.

Övriga resor – sådana som saknar nämnda inskränkningar – behandlas vid beskattningen enligt vanliga regler, dvs. varje resa värderas till marknadsvärdet enligt 42 § andra stycket KL.

I tredje stycket anges riktlinjer för hur det lägsta normalt förekommande marknadspriset för motsvarande bokningsbara resa utan inskränkande villkor skall räknas fram. Med en resa avses i detta sammanhang en enkel resa mellan två orter. Om det däremot på allmänna marknaden är vanligt förekommande att rundresebiljetter finns att köpa som tillåter uppehåll på en eller flera orter skall en sådan rundresa anses som en resa. En flygresor som är förenad med s.k. standby-villkor – att resan endast får företas i mån av platstillgång – skall värderas till 40 % av det lägsta normalt förekommande marknadspriset för motsvarande resa utan sådana inskränkande villkor som avses i andra stycket. Övriga flygresor skall värderas till 75 % av detta pris.

Det är prisnivån under tiden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret som skall utgöra grund för värderingen.

En resa skall värderas med utgångspunkt i det lägsta normalt förekommande marknadspriset för en konsument för motsvarande bokningsbara resa utan inskränkande villkor. Vid bestämmandet av lägsta marknadspris bör även tur- och returpriser beaktas. Med konsument i detta

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

sammanhang avses i princip samma sak som i lagen (1994:1512) om avtalsvillkor i konsumentförhållanden, dvs. fysisk person som handlar huvudsakligen för ändamål som faller utanför näringsverksamhet.

Det efterföljande *fyärde stycket* anger riktlinjer för hur det lägsta normalt förekommande marknadspriset skall beräknas. Utgångspunkten är att jämförelse skall göras med priser för resor till samma destinationsort och med samma slags transportmedel. I den mån detta t.ex. inte framstår som lämpligt eller uppgifterna svårigen kan tas fram, kan i stället en jämförelse göras med resor med samma slags transportmedel och med ungefär samma ressträcka. Det kan t.ex. vara så att priset för resor inom en viss zon eller mellan vissa zoner inte nämnvärt skiljer sig åt. I sådana fall bör som lägsta normalt förekommande pris kunna väljas ett genomsnitt av de lägsta priserna till de vanligast förekommande destinationsorterna inom respektive mellan zonerna.

Att priset dessutom skall vara normalt förekommande innebär att tillfälliga kampanjpriser och liknande inte får läggas till grund för värderingen.

I det *femte stycket* anges hur förmån av fria eller delvis fria tågresor skall värderas. De skall värderas enligt en enhetlig schablon som är lika oavsett hur mycket man reser. Däremot kan värdet variera beroende på omfattningen av förmånen. T.ex. bör det bli ett värde för resor i andra klass och ett annat för resor i första klass. För de SJ-anställda bör de årskort som SJ säljer kunna tjäna till ledning för vad som är marknadspriset för ett årskort för motsvarande resor utan inskränkande villkor. Dessa årskorts omfattning har redovisats i avsnitt 5.2.

Omfattar reseförmån med tåg även viss resa med buss där tågbiljett fungerar som giltig färdbiljett skall förmånen anses omfatta även sådan resa. Detsamma gäller om det i priset för det årskort utifrån vilket förmånsvärdet beräknas ingår resa på buss.

*Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**punkt 1*

Samtliga ändringar föreslås träda i kraft den 1 juli 1996. Ändringarna skall i huvudsak tillämpas redan vid 1997 års taxering.

De nya bestämmelserna i 32 § 3 f mom., 42 §, punkt 4 av anvisningarna till 41 § och punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

punkt 2

Den nya lydelsen av punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL skall tillämpas i fråga om måltidsutgifter efter utgången av år 1995.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

punkt 3

Punkten innebär att vissa ersättningar som enligt kommunalskattelagen är skattepliktiga inte skall tas upp som intäkt vid 1996 års taxering. Det gäller endast ersättning för traktamente och hemresekostnader som har utbetalats av EU-institution eller EU-organ till nationell expert under 1995.

14.2 Förslaget till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

8 §

I *andra stycket* anges att när det gäller vissa fria eller delvis fria resor inom rese- och trafikbranschen skall resorna värderas enligt särskilda grunder som beskrivs i punkt 6 av anvisningarn till 42 § KL. Det är fråga om reseförmåner med olika inskränkande villkor (se avsnitt 5.2).

97 §

Ändringen innebär att en tidigare felaktig hänvisning rättas till.

Övergångsbestämmelsen

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1996.

Den nya lydelsen av 8 § skall tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 1997.

14.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

8 §

I *tredje stycket* har gjorts ett förtydligande av skattefriheten för utländska sjömän. Sjömansskatt och allmänna egenavgifter utgår inte på inkomst som uppbärs av utländsk sjöman om han visar, genom att uppvisa kvitto eller intyg från skatteförvaltningen i det andra landet, att skatt på inkomsten har tagits ut eller kommer att tas ut i det andra landet för inkomsten ifråga. Skälen för förslaget har redovisats i avsnitt 8.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14.4 Förslaget till ändring i taxeringslagen (1990:324)

4 kap.

2 §

Inskränkningen i andra stycket att skattemyndigheten under november inte får fatta grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel slopas. Förslaget har kommenterats i avsnitt 10.

14.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap.

8 §

Ändringen innebär att dödsbo, i likhet med vad som gäller för en fysisk person, inte behöver lämna självdeklaration i det fall boet inte har andra inkomster än sådan inkomst av kapital från vilken avdrag för preliminär A-skatt skall göras. Motiven till förslaget framgår av avsnitt 12. Dessutom har en förändring av redaktionell karaktär skett i paragrafen.

13 §

Motiven till ändringen, som innebär en utvidgning av den krets som får lämna förenklad självdeklaration, finns i avsnitt 11.

14.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

1 §

Ändringen i *punkt 3* är föranledd av att Kommunernas pensionsanstalt ombildats till ett aktiebolag.

Sammanfattning av betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning (SOU 1995:94)

Utredningen skall enligt direktiven kartlägga och redovisa vilka typer av förmåner som förekommer i någon större utsträckning i samband med uppsägning och redovisa hur dessa behandlas i skattehänseende samt lägga förslag till de regeländringar som kan anses behövliga. Vidare skall utredningen analysera hur av arbetsgivaren bekostad utbildning behandlas skattemässigt och förslå de regeländringar som bedöms nödvändiga. Som allmän begränsning bör enligt direktiven gälla att förslagen inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner. De förslag som utredningen lägger fram skall vara statsfinansiellt neutrala.

Kartläggningen

Utredningen har utfört kartläggningsuppdraget genom att göra intervjuer med ett så representativt urval av intervjuobjekt som möjligt. Med hänsyn till den begränsade tid som utredningen har haft till sitt förfogande har utredningen varit tvungen att begränsa antalet intervjuobjekt. Intervjuer har gjorts med företrädare för företag, olika fackförbund, myndigheter och trygghetsstiftelser. Kartläggningens syfte har framför allt varit att få fram vilka typer av förmåner som förekommer i samband med personalavveckling.

Det har under kartläggningsarbetet kommit fram att det framför allt finns två orsaker till att det uppstår övertalighet av personal hos olika arbetsgivare, nämligen den ekonomiska situationen i samband med en lågkonjunktur och den strukturutveckling som äger rum. Allt snävare ekonomiska ramar för både företag och myndigheter har gjort att de har varit tvungna att på olika sätt försöka minska kostnaderna, bl.a. genom att nedbringa personalstyrkan. Vidare har bl.a. den tekniska strukturuomvandlingen gjort att ett stort antal arbeten helt enkelt har försvunnit och i vissa fall ersatts av helt nya arbeten.

Den åtgärd som visat sig vara vanligast som stödåtgärd, bortsett från möjligtvis avgångspensioner och avgångsvederlag, är utbildning i olika former. Utbildningen kan gälla såväl korta kurser i t.ex. språk eller datorkunskap som en helt ny yrkesutbildning. Det kan gälla olika former av handledning, t.ex. jobbsökarkurser, och kurser som syftar till att utveckla den sociala kompetensen. Hjälp av outplacementkonsult förekommer också liksom olika former av starta-eget-bidrag. Det senare kan bestå av såväl kurser om hur man sköter ett eget företag som att den anställda eller tidigare anställda får köpa inventarier e.d. av den förra arbetsgivaren till ett lågt pris eller att den tidigare arbetsgivaren garanterar viss upphandling av tjänster.

Vid kartläggningen har det vidare framkommit att de kostnader som de olika åtgärderna uppgår till är mycket olika, framför allt beroende på åtgärdens art. När det gäller utbildningsinsatser är dock också kostnaderna

beroende av om insatsen köps av ett särskilt utbildningsföretag eller om utbildningen leds av personal inom företaget. Kostnaderna kan variera från några hundra kronor för kortare handledning till långt över 100 000 kr för viss längre utbildning eller outplacementåtgärder.

Under utbildningstiden utgår i allmänhet lön eller någon annan ersättning och den enskilde får sina utbildningskostnader betalade helt eller delvis. Kostnaderna betalas av arbetsgivaren, arbetsförmedlingen eller av någon av de trygghetsstiftelser som finns. Ibland delas kostnaderna mellan t.ex. arbetsgivaren och en trygghetsstiftelse. Ofta får den enskilde själv betala sina ökade levnadskostnader och resekostnader.

I vissa fall hade utredningens intervjuobjekt inte stött på några problem vad gäller beskattningen av olika förmåner medan man i andra fall hade träffat på olikheter i praxis mellan olika skattemyndigheter. Nästan samtliga intervjuobjekt betonade starkt de negativa effekter som det skulle få, om utbildningskostnader i samband med uppsägning mera generellt skulle beskattas. Man menade bl.a. att det skulle minska den enskildes incitament till att genomgå utbildning och bli kvar i arbetslivet.

Beskattning av förmåner i samband med personalavveckling

Det finns för närvarande inte någon särskild lagreglering när det gäller beskattning av förmåner i samband med personalavveckling och för övrigt inte heller för utbildningsförmåner. I stället blir den allmänna regeln i 32 § 1 mom. KL tillämplig, där det anges att förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten skall hänföras till intäkt av tjänst. Vidare är praxis ganska sparsam när det gäller beskattning av de förmåner som utredningen har att behandla, medan det finns en rikhaltig flora av regeringsrättsavgöranden som avser avdragsrätten.

Utbildning o.d. i personalavvecklingssituationer äger rum dels innan uppsägning sker men när det finns risk för sådan, dels under uppsägningstiden och dels efter denna tidpunkt. Någon definition på när en förmån utgått för tjänsten finns inte i vår lagstiftning. I praxis har man dock gått ganska långt när det gällt att anse att förmåner av olika slag har utgått för tjänsten. En förmån anses således ha utgått för tjänsten inte bara när den nuvarande arbetsgivaren betalar utan också när den tidigare arbetsgivaren eller t.ex. en trygghetsstiftelse betalar.

Skattelagstiftningen innehåller vissa regler om undantag från förmånsbeskattningen. Sådana undantag finns bl.a. för förmån av fri rehabilitering och personalvårdsförmåner. Åtgärder i samband med personalavveckling kan inte inrymmas under något av de undantag från förmånsbeskattningen som finns. Sådana förmåner skall således för närvarande i princip beskattas.

Enligt utredningens mening bör arbetsgivaren så långt det är möjligt stimuleras att hjälpa till med utbildningsinsatser o.d. för den personal som är uppsägningshotad liksom den anställda bör stimuleras till att genomgå utbildning eller till att delta i andra åtgärder som kan medverka till att han

blir kvar i arbetslivet och kan försörja sig själv i stället för att bli beroende av stöd från samhällets sida. Arbetsgivarens satsning på att utbilda sina uppsägningshotade anställda eller att på annat sätt hjälpa dem att få ett nytt arbete bör då inte motverkas av förmånsbeskattning hos den enskilde. Det är inte heller rimligt att den som får en utbildning bekostad av arbetsgivaren skall förmånsbeskattas medan den som genomgår t.ex. arbetsmarknadsutbildning inte behöver betala skatt för sådana särskilda bidrag som utgår för att täcka kostnader för t.ex. kursavgifter, resor och logikostnader.

Utredningen anser därför att undantag från förmånsbeskattningen bör göras när det gäller förmåner som utges i samband med personalavveckling och föreslår därför en regel av innehåll att den som är eller riskerar att bli arbetslös inte skall beskattas för förmåner i form av utbildning eller liknande tjänster, om förmånen är av väsentlig betydelse för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Det innebär att utbildning och information av olika slag, outplacementåtgärder, psykologhjälp och liknande tjänster som på ett personligt plan avser att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå honom skall undantas från förmånsbeskattning. Förmånliga inköp av varor eller tjänster från arbetsgivaren, förmånliga lån m.m. omfattas däremot inte av skattebefrielsen.

Beskattning av förmåner i samband med utbildning i allmänhet

Den i praxis ofta förekommande gränsdragningen mellan grundutbildning och fortbildning har i gällande rätt betydelse både för förmånsbeskattningen och för den enskildes avdragsrätt. Denna gränsdragning kan härledas till den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen om avdragsrätt i 20 § KL. Enligt denna bestämmelse får vid beräkning av inkomst från en särskild förvärvskälla avdrag medges för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vidare får avdrag inte göras för den skattskyldiges personliga levnadskostnader.

Enligt gällande rätt är det helt klart att fortbildning inte skall förmånsbeskattas. Det torde också vara klart att en utbildning skall anses vara fortbildning om utbildningen syftar till att den enskilde skall hålla sig à jour med utvecklingen och det även när fråga är om att förvärva nya kunskaper för att kunna behålla den tjänst som man redan innehar. Emellertid har strukturomvandlingen gjort att vissa arbeten helt har försvunnit och ersatts av andra arbeten som ofta krävt en annan och högre kompetens än den som behövdes för att sköta den tidigare tjänsten. Detta har medfört att arbetsgivare har varit tvungna att utbilda den befintliga personalen för att den skall bli skickad att klara av de nya arbetsuppgifterna. Det är i dessa fall fråga om en klart kompetenshöjande utbildning.

Utredningen anser därför att det är oförenligt med samhällsutvecklingen att dra en skiljelinje mellan grundutbildning och fortbildning när det gäller

att bedöma om förmånsbeskattning skall ske för utbildningskostnader. I stället bör man bortse från dessa begrepp och utgå från det behov av utbildning som den enskilde har för att kunna svara upp mot de krav som ställs på grund av tekniska och andra förändringar på arbetsplatsen.

Framför allt i senare rättspraxis har man i stället för att resonera kring begreppen grundutbildning och fortbildning grundat sitt ställningstagande på om utbildningen kan anses som fullgörande av tjänst. Således har regeringsrätten i vissa fall ansett att en utbildning varit att jämställa med fullgörande av tjänst, oavsett att den varit ägnad att medföra en högre kompetens. Dessa rättsfall har gällt fråga om avdragsrätt förelegat men de har givetvis betydelse även för förmånsbeskattningen. Med tanke på den oklarhet som fortfarande får anses råda i praxis anser utredningen att ett klargörande krävs i lagstiftningen. Utredningen föreslår därför att förmån av utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet skall undantas från förmånsbeskattning. För att en utbildning skall omfattas av undantaget är det dock viktigt att klargöra att utbildningen har ett tydligt samband med arbetsgivarens verksamhet och dessutom är av väsentlig betydelse för denna.

Avdragsrätt för ökade levnadskostnader och resekostnader

Det finns inga särskilda lagregler om avdragsrätt för kostnader i samband med personalavveckling eller utbildning i allmänhet. I stället gäller dels den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen i 20 § KL, dels bestämmelsen i 33 § 1 mom. KL, där det föreskrivs att avdrag från inkomst av tjänst får göras för samtliga utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten.

Utredningen har i sin kartläggning kunnat konstatera att den enskilde ofta själv får betala resekostnader och ökade levnadskostnader. Ibland betalar arbetsgivaren en ersättning som helt eller delvis skall täcka de kostnader som den enskilde har. Även om ersättningen betalas efter det att anställningen har upphört torde den enligt gällande praxis anses som ett utflöde av tjänsten och jämföras med lön. Ersättningen är följaktligen skattepliktig. Den enskildes kostnader kan dock i sådana fall knappast anses som kostnader för fullgörande av tjänsten och avdrag skulle således enligt gällande regler vägras.

Kostnaderna för t.ex. kurslitteratur och kursavgifter är i allmänhet beloppsmässigt relativt små i jämförelse med de kostnader för logi m.m. som uppkommer när den enskilde genomgår utbildning på annan ort än bostadsorten. En alltför generös utvidgning av avdragsrätten skulle därför kunna komma i konflikt med direktivens krav på att utredningens förslag inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner med därav följande inkomstbortfall för det allmänna.

Det finns dock skäl som talar för en viss utvidgning av avdragsrätten för den enskilde. Framför allt är det två situationer då det förefaller rimligt med avdragsrätt. Det ena gäller det fallet att en person som är eller riskerar att bli

arbetslös genomgår utbildning på annan ort än arbetsorten, får ersättning från arbetsgivaren eller t.ex. en trygghetsstiftelse och har faktiska merkostnader för logi, måltider m.m. Den andra situationen gäller en person som visserligen inte behöver utbilda sig på annan ort än bostadsorten men dagligen reser till den plats där utbildningen äger rum på samma sätt som när han reste till sitt arbete.

Den som genomgår en utbildning på en annan ort än bostadsorten kan jämföras med sådana skattskyldiga som har en tillfällig anställning utanför bostadsorten. De har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader men inte med lika höga belopp som personer som gör tjänsteresor.

Utredningen föreslår därför att skattskyldiga som deltar i en sådan utbildning eller i andra sådana åtgärder som medför befrielse från förmånsbeskattning skall ha rätt till avdrag för faktiska logikostnader och för måltider och småutgifter med för närvarande högst 90 kr per dag under de tre första månaderna och med 54 kr per dag för tiden därefter, dock endast under förutsättning att ersättning utgår från arbetsgivaren, en trygghetsstiftelse e.d. och högst med ersättningens belopp. Det är emellertid enligt utredningens mening inte rimligt att en avdragsrätt som teoretiskt är ett utflöde av en tidigare anställning skall godtas under hur lång tid som helst efter det att anställningen har upphört. Avdraget bör därför inte utgå längre tid än ett år efter utgången av uppsägningstiden.

Den som genomgår utbildning e.d. på annan ort än hemorten skall också ha rätt till avdrag för kostnad för en hemresa inom riket för varje vecka om ersättning utgår från t.ex. arbetsgivaren och avståndet mellan hemorten och utbildningsorten överstiger 50 km. Avdraget beräknas normalt efter en kostnad för billigaste färd sätt.

Den som inte övernattar på utbildningsorten, men dagligen reser mellan hemmet och utbildningsorten föreslås få rätt till avdrag för resor på samma sätt som den som reser mellan bostaden och arbetet.

Utredningen föreslår inte några ändrade avdragsregler för den enskildes kostnader i samband med utbildning under pågående anställning. Det föreslås inte någon ändring av nuvarande regler när det gäller arbetsgivarens avdragsrätt för anställdas utbildningskostnader och inte heller när det gäller avdragsrätt för utbildningskostnader för enskilda näringsidkare eller för delägare i handelsbolag.

Fåmansföretag

Fåmansföretag är föremål för särskild skatterättslig behandling i vissa situationer. Orsaken till särbehandlingen står att finna i att det formella tvåpartsförhållande som föreligger genom att företaget och dess delägare behandlas som två av varandra oberoende parter har ansetts kunna utnyttjas för att uppnå skatteförmåner. Särregler finns även för fåmansägda handelsbolag.

Utredningen anser att huvudprincipen bör vara att alla anställda vare sig de är delägare, företagsledare eller närstående i fåmansföretag eller

fåmansägda handelsbolag eller inte skall behandlas lika när det gäller den skattemässiga bedömningen av här aktuella förmåner och avdrag. Det går emellertid inte alltid att bortse från att man i fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag kan ha skäl som i första hand präglas av det särskilda ägarförhållandet i företaget för att låta företaget bekosta en utbildningsinsats för t.ex. en närstående.

För att undvika att t.ex. närstående utan skattemässiga konsekvenser kort tid efter att han är nyanställd får gå igenom en utbildningsinsats på företagets bekostnad under förevändning att personen är uppsägningsbostad och behöver utbildningen för att kunna fortsätta förvärvsarbete anser utredningen att det behövs någon form av särreglering för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Utredningen föreslår därför att reglerna om beskattning av förmåner och avdragsrätt i samband med personalavveckling inte skall gälla för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare som varit anställda i företaget kortare tid än två år i följd med en arbetstid som uppgått till minst halvtid. Samma begränsning skall gälla för närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansägt handelsbolag. Någon särreglering skall emellertid inte gälla om den skattskyldige kan visa att det föreligger särskilda skäl. En delägare med endast en mindre aktiepost och utan egentligt inflytande i företaget är ett exempel på när det kan anses föreligga särskilda skäl och när särregleringen inte är tillämplig.

Utredningen föreslår ingen särreglering för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag när det gäller utbildning under pågående anställning.

Utredningens lagförslag

1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att det i kommunalskattelagen (1928:370) skall införas två nya bestämmelser, nämligen 32 § 3 h mom. och punkt 8 av anvisningarna till 33 §, av följande lydelse

32 § 3h mom.

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös skall en förmån av fri utbildning eller annan tjänst som är av väsentlig betydelse för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt.

Förmån av fri utbildning skall inte heller i andra fall än som avses i första stycket tas upp som intäkt om utbildningen är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet.

Vad som sagts i första stycket gäller inte för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansföretag och inte heller för den som är närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansägt handelsbolag, om inte anställningen i fåmansföretaget eller det fåmansägda handelsbolaget varat under minst två år i följd med en arbetstid som uppgår till minst halvtid.

Utan hinder av vad som sagts i tredje stycket skall dock förmånsbeskattning underlåtas om en skattskyldig som avses där kan visa att särskilda skäl föreligger.

Anvisningar till 33 §

8. En skattskyldig som åtnjuter förmån av fri utbildning eller annan tjänst enligt 32 § 3 h mom. första stycket har rätt till avdrag för kostnader för resor till och från den plats där utbildningen eller tjänsten tillhandahålls enligt punkt 4 ovan.

Om en skattskyldig som avses i första stycket uppbär ersättning för ökade levnadskostnader och hemresor har han rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i punkt 3 a första stycket ovan och för hemresor enligt vad som föreskrivs i punkt 3 b ovan. Avdraget får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i punkt 3 a.

Avdrag enligt första och andra styckena medges längst under ett år efter utgången av uppsägningstiden.

Vad som sägs i första - tredje styckena gäller inte för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansföretag och inte heller till den som är närstående till företagsledare eller till delägare

i fåmansägt handelsbolag, om inte anställningen i fåmansföretaget eller det fåmansägda handelsbolaget varat under minst två år i följd med en arbetstid som uppgått till minst halvtid.

Utan hinder av vad som sagts i fjärde stycket skall dock avdrag medges om en skattskyldig som avses där kan visa att det föreligger särskilda skäl.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över
betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning
(SOU 1995:94)

Riksförsäkringsverket (RFV), Riksskatteverket (RSV), Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Malmöhus län, Länsrätten i Jämtlands län, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Riksrevisionsverket (RRV), Arbetsmarknadsverket, Försvarmakten, Länsarbetsnämnden i Kopparbergs län, Länsstyrelsen i Göteborg och Bohus län, Länsstyrelsen i Västerbottens län, Landstinget i Jönköpings län, Svenska Kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Landstingsförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation (TCO), Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Landsorganisationen i Sverige (LO), Kooperativa Förbundet (KF), Arbetsgivaralliansen, Kooperationens Förhandlingsorganisation (KFO), Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund, Företagarnas Riksorganisation, Trygghetsrådet och Trygghetsstiftelsen.

Sveriges Arbetsgivareförening och Sveriges Industriförbund har lämnat ett gemensamt remissyttrande. Göteborgs kommun, Stockholms stad, Landstinget i Östergötlands län har beretts tillfälle att lämna synpunkter men har inte svarat.

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Beskattning av förmåner (SOU 1994:98).

Riksförsäkringsverket, Riksskatteverket, Göta hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Göteborgs- och Bohus län, Länsrätten i Södermanlands län, Socialstyrelsen, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Riksrevisionsverket, Arbetskyddsstyrelsen, Konkurrensverket, Arbetsmiljöinstitutet, ILO-kommittén, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Sveriges Försäkringsförbund, Svenska Kommunförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Revisorsamfundet, Landstingsförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation, Grossistförbundet Svensk Handel, Kooperativa Förbundet, International Air Transport Association, Svenska Rese- och Turistindustrins Samarbetsorganisation, Arbetsgivaralliansen, Board of Airline Representatives in Sweden (BARIS), Föreningen Svensk Företagshälsovård, Kooperationens Förhandlingsorganisation, Scandinavian Airlines System (SAS), SJ, Sveriges Bokförings- & Revisionsbyråers Förbund och Sveriges Köpmannaförbund.

Stockholms Handelskammare, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen och Sveriges Industriförbund har åberopat ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Företagarnas Riksorganisation har förutom eget yttrande åberopat yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Försäkringsbranschens Arbetsgivarorganisation har förutom eget yttrande åberopat yttrande från Sveriges Försäkringsförbund.

Saab- Scania AB och AB Volvo har avgett ett gemensamt yttrande.

Sammanfattning av EU-tjänstgöringsutredningens rapport Svenskar i EU-tjänst (1995:89)

I enlighet med direktiven till vår utredning ligger tyngdpunkten i vår rapport på en kartläggning av dels vilka olika tjänstgöringstyper hos institutionerna och organen inom EU som kan bli aktuella för svenskar och dels villkoren för en sådan tjänstgöring.

I den första delen av rapporten redogör vi sålunda för de olika typer av tjänstgöring som förekommer inom EU:s fem institutioner och inom några större EU-organ, nämligen Ekonomiska och sociala kommittén, Regionkommittén, Europeiska investeringsbanken, Europeiska polisbyrån samt EU:s skilda decentraliserade organ.

Kartläggningen är uppbyggd på så sätt att vi först för varje EU-institution och EU-organ lämnar en översiktlig redogörelse för uppgifter och organisation. Därefter följer en redogörelse för de olika typer av anställningar och uppdrag som förekommer och en kort uppgift om vilka villkor som gäller för dessa.

Kartläggningen bygger på omfattande kontakter med personalenheterna på institutionerna och organen. Vi tror att den utgör den mest kompletta sammanställning som hittills gjorts tillgänglig.

I rapportens andra del redogör vi mer detaljerat för villkoren för några tjänstgöringstyper som vi funnit vara av särskilt intresse ur svensk synvinkel. Det gäller

- mötesdeltagare,
- anställda hos EU,
- nationella experter,
- Europaparlamentariker.

Det kunde finnas skäl att söka utreda de närmare villkoren för fler arbets- och uppdragstagare än dessa – t.ex. också för forskare och praktikanter – men dessvärre har svårigheterna att få information från EU på den utredningstid som stått till vårt förfogande hindrat detta.

I fråga om de anställda tillämpas inom EU ett invecklat system med olika slags anställningar och en rad olika tjänstetyper, påminnande om vad som tidigare gällde också i Sverige. Vi ger i rapporten en översikt över EU-systemet.

De villkor för tjänstgöring som vi behandlar gäller

- lön,
- sociala avgifter och socialförsäkringsskydd,
- traktamente m.m.,
- beskattning,
- tjänstledighet.

För varje tjänstgöringstyp lämnar vi en redogörelse för andra medlemsländers regler och praxis. Dessa uppgifter baseras på svaren i en enkät som vi via Utrikesdepartementet har skickat ut till EU-ländernas huvudstäder och

på direktkontakter med de bägge andra nordiska medlemsländernas regeringskanslier.

Störst utrymme i den andra delen av rapporten ägnas villkoren för nationella experter. Detta är en tjänstgöringstyp som är ny för svenskt vidkommande. Den nationelle experten har – enligt vad vi kommit fram till – under sin tjänstgöringstid två arbetsgivare, en i hemlandet och en i EU. De EU-regler som gäller för nationella experter från vårt land förutsätter därför en viss samordning med svenska regler. Experttjänstgöring kan bli av särskild betydelse för Sverige som medlemsland, inte minst inledningsvis innan svenskar har hunnit få fasta tjänster inom EU i någon större utsträckning.

När det gäller de nationella experterna tar vi också upp frågor om rekrytering. Information i dessa frågor har inhämtats både vid besök hos kommissionen och Svenska representationen i Bryssel samt i samband med svar på enkäten. Vi föreslår att en central samordningsfunktion i någon form tillsammans med fackdepartementen anförtros uppgifter som rör rekrytering, inte minst från jämställdhetsaspekter samt politisk och annan prioritering och samordning.

Vi pekar också på olika möjligheter att lösa frågan om de nationella experternas ersättning under tjänstgöringstiden i EU.

Vi redogör vidare för vilket socialförsäkringsskydd som gäller för nationella experter och för hjälppersonal i EU enligt svensk lagstiftning och EG-förordningen 1408/71. Vad beträffar den svenske arbetsgivarens sociala kostnader för den nationelle experten under tjänstgöringstiden i EU pekar vi på en möjlighet för de statliga arbetsgivarna till en viss besparing vad gäller statens personskadeförsäkring.

I frågor som rör beskattning av EU-traktamente redovisar vi att dessa enligt vår tolkning av EG-rätten och svensk skattelagstiftning i regel skall beskattas i Sverige. Enligt de besked som vi har fått från övriga medlemsländer synes Sverige vara ensamt om att beskatta EU-traktamenten.

Ett annat avsnitt av rapporten rör möjligheten att få tjänstledigt från en svensk anställning för anställning eller uppdrag i EU. Här lämnar vi en redogörelse för gällande rätt. Utredningen anser att det bör lämnas åt arbetsmarknadens parter att förhandla om kollektivavtal om rätt till tjänstledighet för tidsbegränsad tjänstgöring inom EU. För tiden fram till dess att ett kommande avtal har börjat gälla föreslås dock för statsförvaltningens del en ändring i tjänstledighetsförordningen (1984:11).

För Europaparlamentarikernas del pågår på riksdagens uppdrag en särskild utredning inom Riksdagens förvaltningsstyrelse. Vår kartläggning har därför här begränsats till en kortfattad beskrivning av vilka ersättningar som Europaparlamentarikerna får från Europaparlamentet och de begränsningar i möjligheten att nationellt beskatta dessa ersättningar som gäller enligt ett avgörande i EG-domstolen.

Vi belyser i rapporten till sist förslagets kostnadskonsekvenser m.m.

Förteckning över de remissinstanser som yttrat sig över Rapporten (SOU 1995:89) Svenskar i EU-tjänst

Hovrätten för Nedre Norrland, Kammarrätten i Sundsvall, Rikspolisstyrelsen, Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete, Kommerskollegium, Försvarsmakten, Läke medelsverket, Riksförsäkringsverket, Jämställhetsombudsmannen, Kommunikationsforskningsberedningen, Statskontoret, Generaltullstyrelsen, Statistiska centralbyrån, Riksrevisionen, Riksskatteverket, Arbetsgivarverket, Forskningsrådsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Chalmers tekniska högskola, Statens jordbruksverk, Arbetsmarknadsstyrelsen, Arbetsdomstolen, Statens kulturråd, Konkurrensverket, Konsumentverket, Länsstyrelsen i Malmöhus län, Statens naturvårdsverk, Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Tjänstemännens centralorganisation, Sveriges akademikers centralorganisation och Lantbrukarnas riksförbund.

Dessutom har Sveriges ständiga representation vid Europeiska unionen inkommit med yttrande.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län och Kooperativa förbundet har avstått från att yttra sig.

Lagrådsremissens lagförslag

2.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 19 §, 32 § 3 och 3 f mom., 42 §, punkt 1 av anvisningarna till 20 §, punkterna 3, 3 b och 4 av anvisningarna till 33 § samt punkt 4 av anvisningarna till 41 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya bestämmelser, 32 § 3 h mom., punkterna 3 d och 8 av anvisningarna till 33 § samt punkt 6 av anvisningarna till 42 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 §¹

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas icke:

vad som vid bodelning tillfallit make eller sambo eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring, samt belopp som arbetsgivare utan att försäkring har tecknats för anställdas räkning betalar ut och som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring, i den mån beloppet inte väsentligt överstiger vad som utgår för befattningshavare i statens tjänst;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser annan byggnad

än privatbostad eller markanläggning, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av näringsverksamhet och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för näringsverksamhet;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendier för mottagarens utbildning;

stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning;

studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav de bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

introduktionsersättning enligt lagen (1992:1068) om introduktionsersättning för flyktingar och vissa andra utlänningar;

allmänt barnbidrag och förlängt barnbidrag, samt barnpension enligt lagen om allmän försäkring till den del pensionen för varje månad den avser inte överstiger en tolfedel av fyrtio procent eller, vid pension efter båda föräldrarna, åttio procent, av basbeloppet den månad pensionen avser samt sådan i 17 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring angiven livränta i form av efterlevandelivränta till barn enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller enligt annan i nämnda lagrum angiven författning till den del livräntan föranlett minskning av sådan del av barnpension som inte är skattepliktig;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 och 4 a §§ samma lag som utgör ersättning för merkostnader, ersättning för merutgifter för resor enligt 3 kap. 7 a § samma lag, särskilt pensionstillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till folkpension för långvarig vård av sjukt eller handikappat

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

barn samt hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag, som utges av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

assistansersättning enligt lagen (1993:389) om assistansersättning och ekonomiskt stöd till kostnader för personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade;

bostadstillägg enligt lagen (1994:308) om bostadstillägg till pensionärer; kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i lagen (1988:786) om bostadsbidrag och lagen (1993:737) om bostadsbidrag;

bidrag enligt lagen (1988:1463) om bidrag vid adoption av utländska barn;

bidrag enligt lagen (1992:148) om särskilt bidrag till ensamstående med barn;

ersättning som fastställts av allmän domstol eller utgått av allmänna medel till den som -- utan att det skett yrkesmässigt -- inställt sig inför domstol eller annan myndighet, om ersättningen avser reseersättning, traktamente eller ersättning för tidsspillan;

förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom riket och, såvitt gäller ersättningen, till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 §;

förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna och, såvitt gäller ersättningen, till den del den inte överstiger faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 §;

hittelön samt ersättning till den som i särskilt fall räddat person eller egendom i fara eller bidragit till avslöjande eller gripande av person som begått brott;

sedvanlig ersättning till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk;

tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag och som utgår i annan form än kontant eller därmed likställd ersättning, om vinsten avser minnesföremål eller värdet inte överstiger 0,03 basbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar samt kottar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor och inte kan hänföras till näringsverksamhet som utgör rörelse eller till lön eller liknande förmån;

ränta enligt 61 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 69 § 1 och 2 mom., 69 a § tredje stycket eller 75 a § fjärde stycket uppbördslagen (1953:272), 36 § 3 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt, 22 § tullagen (1973:670), 20 § lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar, 5 kap. 13 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 40 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, 24 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 32 och 34 §§ tullagen (1987:1065) eller 16 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200);

ränta som enligt bestämmelserna i 3 kap. 23 § 3 och 4 lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter inte redovisas i kontrolluppgift om sådan ränta för den skattskyldige under ett beskattningsår sammanlagt inte uppgår till 500 kronor;

vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Om mervärdesskatt ändå har räknats med vid inkomstredovisningen anses skatten, om den betalats till staten, som en sådan speciell skatt för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen enligt denna lag. Till följd av detta utgör belopp som har fallit bort, och för vilket avdrag medgetts vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen.

Beträffande ersättning som utfaller på grund av avtalsgruppsjukförsäkring gäller särskilda bestämmelser i 32 § 3 a mom. och punkt 12 av anvisningarna till 22 §.

(Se vidare anvisningarna.)

32 §

3 m o m.² Som intäkt tas inte upp kostnadsersättning i form av utlandstillägg och därmed likställda förmåner såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning, eller däremot svarande förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet. Som intäkt tas inte heller upp kostnadsersättning avseende ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn samt förmån av fri bostad som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter.

3 m o m. Som intäkt tas inte upp kostnadsersättning i form av utlandstillägg och därmed likställda förmåner såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning, eller däremot svarande förmån för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet. Som intäkt tas inte heller upp kostnadsersättning avseende ökade levnadskostnader och skolavgifter för barn samt förmån av fri bostad som anvisats av styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) till sådan på bestämd tid kontraktsanställd forskare vid SIPRI som är utländsk medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatt i Sverige. *Den fasta resekostnads- och traktamentsersättning som betalas av Europaparlamentet till företrädare i Europaparlamentet skall inte tas upp som skattepliktig intäkt, såvida den inte kan antas väsentligen överstiga de kostnader den är avsedd att täcka.* Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter.

3 f mom.³ Som intäkt tas inte upp personalrabatt vid inköp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud. Vad som sagts nu gäller dock inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, om den överstiger den största rabatt som en konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder eller om den uppenbart överstiger personalrabatt som är sedvanlig i branschen. Inte heller får rabatten utgå på sätt som anges i 32 § 3 e mom. andra stycket 2--4.

Även om det inte följer av 3 d mom. tas som intäkt inte upp sådan rabatt eller liknande förmån som transportföretag enligt in-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

ternationellt vedertagen praxis utger för visad kundtrohet vid utrikes flygresor och som slutligt tillfaller en arbetstagare eller uppdragstagare på grund av hans egenskap av resenär.

3 h m o m. Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, skall en förmån avseende utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person. Är arbetsgivaren en fysisk person gäller bestämmelserna inte i fråga om förmåner från arbetsgivaren, om den anställda är en arbetsgivaren närstående person.

42 §⁴

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte används som semesterbostad skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller, om tillfälle till sådan jämförelse saknas, efter annan lämplig grund.

Värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet.

Bilförmån och kostförmån värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna.

Bilförmån, kostförmån och vissa reseförmåner värderas enligt särskilda grunder som anges i anvisningarna.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 20 §

1.⁵ Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medges, räknas bland annat premier för egna personliga

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Avdrag får dock göras för sådana premier och avgifter i den omfattning som anges i 33 §, 46 § 2 mom., punkterna 21 och 23 av anvisningarna till 23 § och punkt 6 av anvisningarna till 33 §. Avdrag får även göras för inbetalning på pensionssparkonto i den omfattning som anges i 46 § 2 mom. och punkt 21 av anvisningarna till 23 §.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte avgifter till arbetsgivarorganisationer. Beträffande sådana avgifter gäller att avdrag medges till den del avgifterna avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget om inte särskilda skäl talar mot det. Vid bedömningen skall dock avgifterna alltid i första hand avräknas mot kostnaderna för den övriga organisationsverksamheten.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpfung eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 180 kr per person.

För den som är skattskyldig till mervärdesskatt avser beloppsramen i föregående stycke pris exklusive mervärdesskatt. För den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt ökas avdraget med mervärdesskatten.

till 33 §

3.⁶ Har skattskyldig i sitt arbete företagit resor som varit förenade med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten, äger han rätt till avdrag för den ökning i levnadskostnaden, som han har haft på grund av att han vistats utom sin vanliga verksamhetsort.

Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Tjänsteställe är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats

Den vanliga verksamhetsorten utgörs av ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. Tjänsteställe är den plats där en arbetstagare fullgör huvuddelen av sitt arbete. Om detta sker under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses som tjänsteställe i regel den plats

Nuvarande lydelse

där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe. För reservofficerare skall bostaden anses som tjänsteställe.

Föreslagen lydelse

där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter. Om arbetet på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher skall den skattskyldiges bostad anses som tjänsteställe. För reservofficerare skall bostaden anses som tjänsteställe. *En skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolan men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare skall, under längst tre år, anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Är i sådant fall bostaden på arbetsorten tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen skall den inte anses som sådan bostad som avses i andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har ägande- eller hyresrätt till annan permanent bostad.*

Kostnadsökning enligt första stycket kan avse utlägg för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter.

Har arbetsgivare för förrättning inom riket utgivit ersättning för att täcka kostnadsökningen för måltider och småutgifter (*dagtraktamente*) och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock för varje hel dag som tagits i anspråk för resan högst med ett belopp som motsvarar 0,5 procent av det för beskattningsåret gällande basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring avrundat till närmaste tiotal kronor (helt *maximibelopp*) och för varje halv dag högst med ett halvt maximibelopp.

Har arbetsgivare för förrättning utom riket utgivit dagtraktamente, och visar den skattskyldige inte större kostnadsökning, medges avdrag med belopp motsvarande den uppburna ersättningen, dock för varje hel dag som tagits i anspråk för resan högst med belopp som kan anses motsvara den normala ökningen i levnadskostnaderna under en dag i respektive förrättningsland (helt *normalbelopp*) och för varje halv dag högst med ett halvt normalbelopp. Helt normalbelopp avser kostnadsökning för frukost, för

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

lunch och middag bestående av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter under varje hel dag som har tagits i anspråk för resan. Föreligger särskilda skäl får normalbeloppet avse kostnadsökning för måltider på restaurang av bättre standard. Uppehåller sig den anställde under tjänsteresa samma dag i mer än ett land bestäms det högsta beloppet för avdrag med hänsyn till det land där han har uppehållit sig den längsta tiden av dagen (06.00--24.00).

Som hel dag anses även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Som halv dag anses avresedag om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare och hemkomstdag om resan har avslutats kl. 19.00 eller tidigare.

Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattning inom riket i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats i enlighet med vad som sägs i fjärde stycket, skall utredningen avse hans samtliga förrättningar i nämnda anställning under beskattningsåret. Vill skattskyldig visa att kostnadsökningen under förrättning som varit förenad med övernattning på utrikes ort i en och samma anställning varit större än avdrag som beräknats enligt femte stycket, får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige inte fått ersättning från arbetsgivaren för att täcka kostnadsökning för måltider och småutgifter men gör sannolikt att han haft sådana merkostnader medges avdrag vid förrättning inom riket enligt schablon med ett halvt maximibelopp och vid förrättning utom riket enligt schablon med ett halvt normalbelopp per dag.

Avdrag för kostnad för logi medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa logikostnaden medges avdrag med belopp motsvarande ersättning som uppburits från arbetsgivaren (*nattraktamente*). Detta avdrag får dock inte överstiga vid förrättning inom riket ett halvt maximibelopp och vid förrättning utom riket ett halvt normalbelopp per natt.

Har skattskyldig som har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt denna punkt tillhandahållits kostförmån skall avdraget reduceras med hänsyn härtill, såvida inte förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas detta enligt bestämmelserna i punkt 3 a. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

3 b⁷. Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin

3 b. Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom riket.

Avdraget skall i regel beräknas efter kostnad för billigaste färdssätt. Avdrag medges dock för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresor. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader för resa med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4.

3 d. En skattskyldig som vid förrättning utom Sverige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt punkt 3 har också rätt till avdrag för kostnader för sina barns grundläggande skolgång i förrättningslandet med belopp motsvarande den faktiska utgiften för den tid under vilken avdragsrätt föreligger enligt punkt 3.

4.⁸ Även för det fall, att skattskyldig enligt punkt 3 här ovan icke är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader, äger han dock rätt avdraga 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.

Om avståndet mellan den skattskyldiges bostad och arbetsplats uppgår till minst fem kilometer och det klart framgår att användandet av egen bil för resa till och från arbetsplatsen regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel medges avdrag för kostnader för resa med egen bil. Sådant avdrag medges också om den skattskyldige använder bilen i tjänsten under minst 60 dagar för år räknat för de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat medges avdrag under alla de dagar som bilen används för resor mellan bostad och arbetsplats. Användning i tjänsten beaktas dock endast om den uppgår till minst 300 mil för år räknat. Avdraget skall bestämmas enligt schablon på grundval av genomsnittliga kostnader för mindre bil och med hänsyn till de kostnader, som är direkt beroende av körd vägsträcka (milbundna kostnader). Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkningen av avdrag i dessa fall.

För skattskyldig som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp är nödsakad att använda bil tillämpas inte bestämmelserna i andra stycket. Detsamma gäller skattskyldig som är tvungen att använda större bil på grund av skrymmande last.

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom riket i samband med tillträddande eller frånträddande av

Skattskyldig som haft kostnader för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

anställning eller uppdrag har rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag har rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Härvid gäller vad som sägs i punkt 3 b andra stycket.

Har den skattskyldige vid resorna haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Den som är skattskyldig för förmån av fri eller delvis fri bil medges dock inte avdrag för andra kostnader än sådana som avses i femte stycket för resor som avses i första stycket, om han har företagit resorna med bil under den tid förmånen åtnjutits.

8. En skattskyldig som åtnjuter skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd enligt 32 § 3 h mom. första stycket har rätt till avdrag på sätt som föreskrivs i punkt 4 och 33 § 2 mom. för kostnader för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls. Om den skattskyldige har kostnader för både sådana resor och för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, skall begränsningen avse de sammanlagda kostnaderna.

Om en skattskyldig som avses i första stycket får ersättning för ökade levnadskostnader och kostnader för hemresor, medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i punkt 3 a första stycket och för kostnader för hemresor enligt vad som föreskrivs i punkt 3 b. Avdraget får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i punkt 3 a.

Avdrag medges inte för tid efter utgången av första året efter uppsägningstidens utgång.

till 41 §

4⁹. I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den

4. I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den

Nuvarande lydelse

skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. I fall då behållning på pensionsparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

Föreslagen lydelse

skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. *Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa.* Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. I fall då behållning på pensionsparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

Å andra sidan skall utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avser inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta.

till 42 §

6. Om inskränkande villkor gäller för fria eller delvis fria resor på flyg eller inrikes tåg som ges på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen skall förmånsvärdet för flygresor beräknas enligt tredje och fjärde

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

styckena och för tågresor enligt femte stycket.

Med inskränkande villkor avses att resan får företas endast under viss tid, på vissa avgångar eller i mån av platstillgång vid resans avgång och att villkoren dels väsentligen avviker från vad som gäller för resor som säljs på allmänna marknaden, dels innebär en påtaglig olägenhet.

En flygresa med sådant inskränkande villkor att resan endast får företas i mån av platstillgång vid resans avgång värderas till 40 procent av det lägsta normalt förekommande marknadspris som en konsument har fått betala för motsvarande bokningsbara resa utan inskränkande villkor under perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret. Flygresor i övrigt värderas till 75 procent av nämnda pris.

Vid bestämmande av det normalt förekommande lägsta marknadspriset för motsvarande resa utan inskränkande villkor skall jämförelse göras med priser för flygresor med samma destinationsort eller, när sådant underlag saknas, med likartad resesträcka.

Förmån av fria tågresor skall värderas till 5 procent av det marknadspris som en konsument får betala för ett årskort som berättigar till motsvarande resor utan inskränkande villkor under beskattningsåret. För ungdomar i som under beskattningsåret fyller lägst 16 år och högst 18 år skall förmånen värderas till halva detta värde. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år skall inget förmånsvärde åsättas.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

2. Den nya lydelsen av punkt 1 av anvisningarna till 20 § tillämpas endast i fråga om måltidsutgifter efter utgången av år 1995.

3. De nya bestämmelserna i 32 § 3 f mom., 42 §, punkt 4 av anvisningarna till 41 § och punkt 6 av anvisningarna till 42 § tillämpas först vid 1998 års taxering.

4. Traktamentsersättning och ersättning för hemresekostnader som Europeiska unionens institutioner eller organ har betalat till nationella experter under 1995 är inte skattepliktig intäkt vid 1996 års taxering.

¹Senaste lydelse 1995:920.

²Senaste lydelse 1990:650.

³Senaste lydelse 1995:651.

⁴Senaste lydelse 1993:1515.

⁵Senaste lydelse 1995:1625.

⁶Senaste lydelse 1993:1515.

⁷Senaste lydelse 1992:1596.

⁸Senaste lydelse 1993:1515.

⁹Senaste lydelse 1995:853.

2.2 Förslag till lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs att 8 § uppbördslagen (1953:272),¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

Ätnjuter skattskyldig jämte kontant inkomst andra förmåner skall preliminär A-skatt beräknas efter inkomstförmånernas sammanlagda värde. Har den skattskyldige utgett ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp.

Värdet av bilförmån skall beräknas enligt punkt 2 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370). Andra stycket andra meningen av nämnda anvisningspunkt skall dock tillämpas endast i fall som avses i sjätte stycket nedan. Värdet av förmån av räntefritt lån eller lån där ränta understiger marknadsräntan skall beräknas enligt punkt 10 tredje-femte styckena av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Värdet av bilförmån skall beräknas enligt punkt 2 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370). Andra stycket andra meningen av nämnda anvisningspunkt skall dock tillämpas endast i fall som avses i sjätte stycket nedan. *Värdet av reseförmåner som avses i punkt 6 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen skall beräknas till det värde som följer av tredje-femte styckena samma anvisningspunkt.* Värdet av förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan skall beräknas enligt punkt 10 tredje-femte styckena av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Värdet av förmån av bostad som är belägen här i riket och som inte är semesterbostad skall beräknas enligt följande grunder. Riket delas in i områden som är väsentligen enhetliga i fråga om boendekostnader. Förmånsvärdet av en bostad inom varje område skall bestämmas till det genomsnittliga värdet beräknat per kvadratmeter bostadsyta för jämförbara bostäder inom området. Om bostaden är belägen utom tätort med närmaste omgivning skall dock värdet bestämmas till det lägsta av nämnda genomsnittsvärden reducerat med tio procent.

Värdet av bilförmån skall beräknas enligt punkt 2 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370). Andra stycket andra meningen av nämnda anvisningspunkt skall dock tillämpas endast i fall som avses i sjätte stycket nedan. *Värdet av reseförmåner som avses i punkt 6 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen skall beräknas till det värde som följer av tredje-femte styckena samma anvisningspunkt.* Värdet av förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan

skall beräknas enligt punkt 10 tredje-femte styckena av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Värdet av annan förmån än som avses i andra och tredje styckena skall beräknas enligt 42 § andra stycket kommunalskattelagen samt punkt 1 andra och tredje styckena och punkt 3 av anvisningarna till den paragrafen.

Föreligger fall som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen får skattemyndigheten bestämma värdet av förmånen med hänsyn härtill.

Om skattemyndigheten bestämt värdet av förmånen enligt bestämmelserna i 5 § andra stycket lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare skall detta värde användas även vid beräkning av preliminär A-skatt.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 1997.

¹Lagen omtryckt 1991:97.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771.

²Senaste lydelse 1993:1516.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1958:295) om sjömansskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

För sjömän, som icke skall erlägga sjömansskatt enligt 7 § 1 mom. (*utländsk sjöman*), skall sjömansskatt utgå på beskattningsbar månadsinkomst

a) vid anställning ombord på fartyg, som huvudsakligast användes i fjärrfart, enligt vid denna lag fogad tabell F kolumn U, samt

b) vid anställning ombord på annat fartyg enligt vid denna lag fogad tabell N kolumn U.

Allmänna egenavgifter skall betalas enligt bestämmelserna i 7 § 1 mom. andra stycket.

Skatt enligt första stycket och allmänna egenavgifter enligt andra stycket utgår icke, om sjömannen *på ett godtagbart sätt* visar, att *han är skattskyldig* i annat land för inkomsten ombord.

Skatt enligt första stycket och allmänna egenavgifter enligt andra stycket utgår icke, om sjömannen visar att inkomsten ombord *beskattas* i ett annat land.

Bestämmelserna i 7 § 1 mom. fjärde stycket och 7 § 2 mom. tillämpas också i fråga om skatt enligt denna paragraf. Därvid skall dock i fall som avses i 7 § 2 mom. första stycket skatt erläggas enligt tabell F kolumn U och i fall som avses i andra stycket av samma lagrum enligt tabell N kolumn U.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:777.

²Senaste lydelse 1994:1745.

2.4 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.
2 §¹

Skattemyndigheten skall varje taxeringsår fatta taxeringsbeslut före utgången av november på grundval av de uppgifter som lämnats enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt vad som i övrigt framkommit vid utredning enligt 3 kap.

Under november taxeringsåret får skattemyndigheten dock inte till den skattskyldiges nackdel fatta grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut eller beslut om skattetillägg. Sådana omprövningsbeslut och beslut om skattetillägg får dock fattas om det grundläggande beslutet fattats senast den 15 augusti på grundval av förenklad självdeklaration.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1994:486.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 8 och 13 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 8 §¹

Följande juridiska personer skall lämna självdeklaration
aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och värdepappersfond samt sådan stiftelse, fond eller inrättning som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen,

2. ideell förening, som avses i 7 § 5 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, om dess bruttointäkter under beskattningsåret överstigit grundavdraget enligt 8 § nämnda lag,

3. annan juridisk person, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

4. juridisk person, vars tillgångar av den art som anges i 3 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, vid beskattningsårets utgång haft ett värde som överstiger 800 000 kronor eller, i fråga om sådan juridisk person som avses i 6 § 1 mom. b nämnda lag, 25 000 kronor,

5. juridisk person för vilken underlag för *skogsvårdsavgift*, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

Vid bedömandet av deklarations- skyldighet enligt första stycket 2--4 skall hänsyn inte tas till sådan

inkomst eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen om statlig inkomstskatt eller lagen om statlig förmögenhetsskatt. Däremot skall hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtal skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige.

3. dödsbo när dess bruttointäkter av kapital av annat slag än avkastning för vilken preliminär A-skatt skall betalas enligt 3 § 2 mom. tredje stycket uppbördslagen (1953:272) och bruttointäkter av en eller flera andra förvärvskällor uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

4. annan juridisk person, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

5. juridisk person, vars tillgångar av den art som anges i 3 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, vid beskattningsårets utgång haft ett värde som överstiger 800 000 kronor eller, i fråga om sådan juridisk person som avses i 6 § 1 mom. b nämnda lag, 25 000 kronor,

6. juridisk person för vilken underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionkostnader skall fastställas.

Vid bedömandet av deklarationskyldighet enligt första stycket 2--5 skall hänsyn inte tas till sådan inkomst eller förmögenhet, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt kommunalskattelagen (1928:370), lagen om statlig inkomstskatt eller lagen om statlig förmögenhetsskatt. Däremot skall hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtal skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige.

13 §²

Särskild självdeklaration skall lämnas om

1. den skattskyldige är annan juridisk person än dödsbo,
2. den skattskyldige är skyldig att i självdeklaration lämna uppgift om inkomst av näringsverksamhet,

3. den skattskyldige är företagsledare eller delägare i fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företag som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag eller, om uppgifter skall lämnas enligt 24 §, i företag som upphört att vara sådant företag.

4. den skattskyldige är närstående till företagsledare i sådant företag som avses i 3 och skall lämna uppgifter enligt 24 §,

5. den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) är skyldig att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,

6. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, eller

7. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.

4. den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) är skyldig att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration,

5. den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, eller

6. den skattskyldige inte mottagit förtryckt blankett för förenklad självdeklaration senast den 15 april taxeringsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering.

¹ Senaste lydelse 1991:698.

² Senaste lydelse 1994:483.

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1996-03-11

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bertil Voss, justitierådet Johan Munck, regeringsrådet Karl-Ingvar Rundqvist.

Enligt en lagrådsremiss den 29 februari 1996 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
3. lag om ändring i lagen (1958:295) om sjömansskatt,
4. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
5. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorerna Anita Saldén och Monica Dahlbom.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*.

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

32 § 3 f mom.

Enligt förslaget slopas det undantag från skatteplikt för rabatter och andra förmåner som transportföretag ger ut för visad kundtrohet vid utrikes flygresor. Skattefriheten för sådana förmåner infördes den 1 juli 1992. I lagrådsremissens allmänna motivering, avsnitt 6.1, redovisas de huvudsakliga skälen för denna skattefrihet. Ett sådant skäl angavs vara svårigheten för det kontrolluppgiftsskyldiga företaget att veta om förmånen faktiskt kommit att utnyttjas och, om den utnyttjats, vilken del av förmånen som grundar sig på resor som betalats av arbetsgivaren.

Bestämmelserna om skattefrihet avsåg rabatter och andra förmåner som transportföretaget gett ut. Frågan om vem som skall anses ha gett ut förmånen tas upp i lagrådsremissen. Flera omständigheter sägs tala för att det är arbetsgivaren som skall anses vara den som gett ut förmånen och därmed skall lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. 4 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Enligt Lagrådets mening är detta resonemang inte invändningsfritt. Mot bakgrund av att den nu gällande skattefriheten avser förmåner som transportföretaget har gett ut, torde det inte kunna förväntas att kontrolluppgiftsskyldigheten enbart på grund av sådana förarbetsuttalanden kommer att tillämpas så att den skall ligga på arbetsgivaren. För att detta skall uppnås bör därför enligt Lagrådets mening i lagtext anges att ifrågakvarande rabatter och andra förmåner skall anses utgivna av arbetsgivaren.

Lagrådet anser sig dock inte böra föreslå hur en sådan bestämmelse skall utformas. De svårigheter som anfördes beträffande transportföretagens

möjligheter att veta om förmånen faktiskt kommit att utnyttjas torde föreligga även för arbetsgivaren. Lagrådet förordar att denna och sammanhängande frågor ytterligare övervägs innan kontrolluppgiftsskyldigheten regleras.

Anvisningarna till 42 §

Sedan ett tidigare gällande undantag från skatteplikt för fria resor på grund av anställning eller särskilt uppdrag slopats i samband med 1990 års skattereform har, såsom framgår av lagrådsremissen, frågan hur reseförmåner för anställda inom rese- och trafikbranschen skall bedömas och värderas setts över av utredningar och beretts av regeringen vid flera tillfällen. Därvid har olika förslag till en ny reglering lagts fram och skilda modeller för lösning av värderingsspörsmålen presenterats med utgångspunkt i större eller mindre inslag av schablonisering.

Det förslag som lades fram av regeringen i lagrådsremiss den 5 oktober 1995 byggde på att reseförmånerna för den enskilde resenären, under förutsättning att det fanns särskilda inskränkningar i rätten att utnyttja resorna, i princip skulle bestämmas enligt en schablonmetod som beskrevs närmare i den föreslagna lagtexten. Lagrådet avstyrkte förslaget och förde i sitt yttrande fram invändningar såväl när det gällde reglernas språkliga och redaktionella utformning som beträffande förslagets sakliga innebörd. Lagrådet, som särskilt framhöll att resultatet av de avsedda schablonberäkningarna många gånger kunde bli orättvist mot de skattskyldiga, ansåg att ett system där förmånsvärdet bestämdes mera individuellt för varje resenär klart var att föredra från sakliga synpunkter. I avsaknad av närmare upplysningar om hur ett individuellt beskattningssystem lämpligen skulle kunna utformas och vilka problem av saklig eller praktisk natur som skulle kunna uppstå kunde Lagrådet dock inte yttra sig mera bestämt i frågan.

Det förslag till reglering som nu föreligger till bedömning innebär enligt remissen i princip att en individuell schablonmodell skall tillämpas i fråga om flygresor och att en förenklad schablonmodell skall användas för värdering av tågresor. Vid en jämförelse med förslaget i lagrådsremissen hösten 1995 konstaterar Lagrådet att de synpunkter som anfördes vid lagrådsgranskningen i viktiga hänseenden har beaktats. Det nya förslaget har fått en mindre komplicerad utformning som gör det lättare att förstå och dessutom leder till färre och enklare beräkningsmoment än det föregående. Genom att regleringen har delats upp på flyg- resp. tågresor har värderingsbestämmelserna kunnat utformas mera precist för vardera kategorin. Mot den nu föreliggande regleringen synes det inte heller finnas anledning att göra sakliga invändningar, såsom att den medför påtagliga risker för orättvisor för de skattskyldiga; detta gäller även den del av förslaget där schablonmodellen utnyttjas i mest renodlad form, nämligen för tågreseförmåner, bl.a. med hänsyn till de förhållandevis modesta förmånsbelopp som värderingsbestämmelserna här kan ge upphov till. Mot

bakgrund av det anförda anser Lagrådet att föreliggande förslag bör kunna godtas.

Övriga lagförslag

Förslagen lämnas utan erinran.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 28 mars 1996

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Schori, Blomberg, Andersson, Winberg, Uusmann, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Messing

Föredragande: statsrådet Östros

Regeringen beslutar proposition 1995/96:152 Beskattning av förmån av utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling m.m.