

Regeringens proposition

2002/03:123

Beskattnings av vissa förmåner

Prop.
2002/03:123

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 22 maj 2003

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) när det gäller inkomstslaget tjänst.

Förmån av inställelseresa eller arbetsresa skall inte tas upp till beskattning under förutsättning att bl.a. andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten.

Förutsättningarna för skattefri motion och annan friskvård förtydligas och förenklas i vissa avseenden. Det avgörande för skattefriheten bör i huvudsak vara att motionen eller friskvården riktar sig till hela personalen, är av mindre värde och av enklare slag samt att förmånen inte får bytas ut mot kontant ersättning.

Beräkningen av värdet för kostförmån justeras för att få bättre överensstämmelse mellan genomsnittspriset för en lunch och förmånsvärdet för denna.

Slutligen föreslås ett förtydligande i fråga om avdrag för utgifter för hemresor och inställelseresor samt om skattefrihet för intervjuer så att det klart framgår att dessa endast omfattar resor som företas mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Därutöver behandlas i propositionen ett tillkännagivande från riksdagen om förmånsbeskattnings av bilar avsedda för installation och distribution. Något förslag till ändringar av reglerna i denna del läggs inte fram.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Lagtext.....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	8
4	Beskattning av förmåner.....	9
4.1	Gällande rätt.....	9
4.1.1	Inkomsttaxering.....	9
4.1.2	Avdrag för preliminär skatt, m.m.	9
4.2	Begreppet förmån.....	10
4.3	Förmåner av mindre värde.....	10
4.4	Utbildning under pågående anställning	12
4.5	Motion och annan friskvård.....	13
4.6	Värdering av kostförmåner.....	16
5	Förmånsbeskattning av installations- och distributionsbilar	16
5.1	Bakgrund.....	16
5.2	Gällande rätt.....	17
5.3	Överväganden.....	18
6	Inställeleresor.....	20
7	Avdrag för utgifter för hemresor, m.m.....	22
8	Effekter för offentliga finanser.....	23
9	Författningskommentarer.....	24
Bilaga 1	Sammanfattning av slutbetänkandet Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94).....	26
Bilaga 2	Utdrag ur slutbetänkandets lagförslag.....	29
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser till slutbetänkandet Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94).....	34
Bilaga 4	Lagrådsremissens förslag till lagtext.....	35
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	39
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 22 maj 2003	41

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2002/03:123

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 11 kap. 12 och 26 §§, 12 kap. 3, 24 och 25 §§ samt 61 kap. 3 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny bestämmelse, 11 kap. 26 a §, samt närmast före 11 kap. 26 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

12 §

Som personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid. *Hit räknas också* möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård som

– utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalförbund som är knuten till arbetsgivaren,

– utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,

– är av kollektiv natur, eller

– i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Som personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid *samt* möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård.

26 §¹

Förmån av resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

Förmån av resa till eller från anställningsintervju skall inte tas upp om resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet

¹ Senaste lydelse 2000:1341.

Inställelse- och arbetsresor***26 a §***

Förmån av särskild resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall inte tas upp om

– andra intäkter som skall tas upp inte erhålls på grund av tjänsten, och

– resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Vad som sägs i första stycket gäller också för förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen om inte resan även föranletts av inkomstgivande arbete i en verksamhet som bedrivs av någon som, på sätt som anges i 20 kap. 23 §, är närstående till eller står i intressegemenskap med den som lämnar eller får förmånen.

Första och andra styckena gäller också ersättning för resan, förutsatt att ersättningen inte överstiger utgifterna för resan eller, när det gäller resa med egen bil, avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

12 kap.**3 §²**

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a eller 28 § inte skall tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a, 26 a eller 28 § inte skall tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådant skattefritt stöd eller bidrag vid utbildning eller arbetslöshet som avses i 11 kap. 27 § tredje stycket, 34 § andra stycket och 35 §, får de utgifter som stödet eller bidraget är avsett att täcka inte dras av.

Utgifter som täcks av sådana ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner som enligt 11 kap. 22 § och 23 § första stycket 2 inte skall tas upp, får inte heller dras av.

² Senaste lydelse 2001:908.

24 §³

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag *skall* göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färd sättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom eller hans sambo men inte han själv är skattskyldig för.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag *får* göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor *mellan två platser* inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

25 §⁴

Utgifter för särskilda resor *inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Utgifter för särskilda resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av *om resorna företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

61 kap.

3 §

Kostförmån skall för en hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *tio*tal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för en hel dag.

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar förmånsvärdet enligt första stycket på grund av att arbets-

Kostförmån skall för en hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *fem*tal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för en hel dag.

³ Senaste lydelse 2000:1341.

⁴ Senaste lydelse 2000:1341.

givaren bidrar till kostnaderna för denna, skall förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden. Prop. 2002/03:123

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

En särskild utredare fick den 30 oktober 1997 i uppdrag att dels se över reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete utanför bostadsorten och dubbel bosättning, dels klarlägga om beskattningen av förmåner var förenad med några problem och – om så var fallet – föreslå lämpliga lösningar (dir. 1997:128). Utredningen har arbetat under namnet Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. och har avlämnat delbetänkandet Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete (SOU 1998:56). Delbetänkandet har behandlats i regeringens proposition Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete (prop. 1998/99:83, bet. 1998/99:SkU17, rskr. 1998/99:206).

Utredningen överlämnade i september 1999 slutbetänkandet Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94). En sammanfattning av utredningens förslag finns i *bilaga 1* och utredningens lagförslag i nu aktuella delar finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi1999/3012).

I propositionen behandlas utredningens förslag om ändrade skatteregler för förmåner av mindre värde, skattefri motion och annan friskvård, kostförmåner och inställelseresor.

Riksdagen har i ett tillkännagivande till regeringen angett att reglerna om förmånsbeskattning av bilar avsedda för installation och distribution och som används privat i ringa omfattning bör ses över (bet. 2000/01:SkU14, rskr. 2000/01:166). Regeringen har gett Riksskatteverket i uppdrag att göra en sådan översyn. Riksskatteverket har redovisat uppdraget i en promemoria (dnr Fi2001/1417). Regeringen redovisar i propositionen sin bedömning i denna fråga.

Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. har vidare i slutbetänkandet föreslagit ändrade skatteregler i fråga om avdragsrätten för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Riksdagen har också i ett tillkännagivande till regeringen tagit upp rätten till avdrag vid sådan bosättning (bet. 1999/2000:SkU13, rskr. 1999/2000:143). I slutbetänkandet har utredningen även lämnat förslag om ändrade skatteregler på tjänstereseområdet och en lagtekniskt ändrad struktur för avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, tillfälligt arbete på annan ort och dubbel bosättning. Dessa förslag, riksdagens tillkännagivande om dubbel bosättning och utredningens förslag om att likställa uppdragstagare och uppdragsgivare med anställd respektive arbetsgivare vid tillämpningen av tjänstebeskattningsbestämmelserna kräver ytterligare överväganden och behandlas därför inte i propositionen.

Utredningen har i slutbetänkandet även tagit upp frågan om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa för skattskyldiga som inte uppstår traktamente. Denna fråga har regeringen behandlat i 2000 års ekonomiska vårproposition (prop. 1999/2000:100, bet. 1999/2000:FiU20, rskr. 1999/2000:261).

Propositionen bygger på en överenskommelse mellan den socialdemokratiska regeringen, Vänsterpartiet och Miljöpartiet.

Regeringen beslutade den 16 april 2003 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Regeringens lagförslag har utformats i huvudsak med vad Lagrådet förordat. Regeringen behandlar Lagrådets synpunkter i avsnitt 6. Lagrådets granskning har också lett till redaktionella och språkliga förändringar i lagtexten.

4 Beskattning av förmåner

4.1 Gällande rätt

4.1.1 Inkomsttaxering

Vid inkomsttaxeringen skall enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 8 eller 11 kap.

Som exempel på förmåner som under vissa förutsättningar inte skall tas upp som intäkt kan nämnas kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa, frukost på hotell i samband med övernattning där under tjänsteresa, kost vid representation, datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller för privat bruk, personalvårdsförmåner, julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor till anställda, minnesgåvor till varaktigt anställda, hälso- och sjukvård eller tandvård som inte är offentligt finansierad, resa till eller från anställningsintervju och flyttersättning.

Inkomster i annat än pengar skall enligt 61 kap. 2 § inkomstskattelagen värderas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Särskilda bestämmelser om värdering finns för bl.a. kostförmån och bilförmån.

4.1.2 Avdrag för preliminär skatt, m.m.

Den som betalar ut ersättning för arbete är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483). Skatteavdrag skall göras från kontant ersättning för arbete. Även om skatteavdrag inte skall göras från utgivna förmåner skall skatteavdraget för en arbetstagare, som förutom kontant ersättning för arbete också får andra förmåner, beräknas efter förmånernas sammanlagda värde och göras från den kontanta ersättningen.

Skatteavdrag skall inte göras om ersättningen är mindre än 100 kronor eller det kan antas att det som kommer att betalas ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kronor.

Kontrolluppgift om bl.a. förmån som utgör intäkt i inkomstlaget tjänst skall, enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut förmånen.

I kontrolluppgiften skall bl.a. uppgifter lämnas om värdet av den förmån som har getts ut och den tid förmånen avser, om den endast avser del av året.

Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter är, enligt lagen (2000:980) om socialavgifter, summan av de avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige har utgett under en kalendermånad. Med avgiftspliktiga ersättningar avses löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete. Detsamma gäller annat som utges med anledning av ett avtal om arbete, dock inte pension.

Vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning till en person om ersättningen till den personen under året understigit 1 000 kronor.

Lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som en försäkrad har fått som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst är pensionsgrundande som inkomst av anställning enligt 2 kap. 3 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

4.2 Begreppet förmån

Regeringens bedömning: Någon definition av vad som avses med en förmån bör inte införas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i frågan. *Länsrätten i Skåne län* delar utredningens bedömning och anser att det inte föreligger något behov av att införa en definition av begreppet förmån. *Kammarrätten i Stockholm* och *Statens pensionsverk* har inget att erinra mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: I princip är alla förmåner som erhålls på grund av tjänst skattepliktiga, om de inte särskilt har undantagits från skatteplikt. Någon generell regel som definierar begreppet förmån finns inte.

Förmåner som en arbetsgivare ger ut kan vara av skilda slag. För att täcka den mångfald av situationer som kan tänkas uppkomma torde det vara mycket svårt att försöka definiera vad som avses med förmån. En definition skulle därmed riskera att bli alltför allmänt hållen för att vara till någon hjälp i tillämpningen. I likhet med utredningen anser regeringen därför att någon definition för närvarande inte bör införas.

4.3 Förmåner av mindre värde

Regeringens bedömning: En skattefrihet för förmåner av mindre värde som ges ut vid särskilda tillfällen bör inte införas.

Utredningens förslag: Förmåner av mindre värde som utges vid särskilda tillfällen skall inte tas upp som intäkt.

Remissinstanserna: Flera av remissinstanserna tillstyrker eller lämnar förslaget utan erinran. *Länsrätten i Stockholms län* avstyrker förslaget och menar att nuvarande regler om beskattning av förmåner av skilda

slag bör kvarstå. *Länsrätten i Västernorrlands län, Riksskatteverket* och *Domstolsverket* anser att den föreslagna bestämmelsen inte uppfyller kravet på önskvärd tydlighet och att ytterligare beredning därför behöver göras i frågan. *Länsrätten i Skåne län* framhåller att vad som skall avses med "mindre värde" bör vara ett indexreglerat belopp. *Arbetsgivarverket* anför att om en precisering av "mindre värde" skall göras bör den ses över med jämna mellanrum eller indexeras. *Företagarnas Riksorganisation* anser att lagtexten bör innehålla ett bestämt belopp i stället för uttrycket "mindre värde" och att beloppet bör sättas till 1 000 kronor.

Skälen för regeringens bedömning: Före 1990 års skattereform fanns en regel som innebar att förmåner som var skattepliktiga inte skulle tas upp som intäkt om det sammanlagda värdet per år uppgick till högst 600 kronor (600-kronors-regeln). Regeln tog inte sikte på förmåner som bestod av kontantersättning eller utgjorde en direkt ersättning för utfört arbete. Den avsåg inte heller förmåner som kunde erhållas mot kuponger eller förmåner som enligt särskilda regler värderades enligt schablonmässiga grunder. Regeln, som alltså omfattade endast förmåner av visst slag, fick sin lydelse i samband med 1987 års allmänna översyn av beskattningen av naturaförmåner (prop. 1987/88:52, SkU 1987/88:8, rskr. 1987/88:96, SFS 1987:1303). En motsvarighet till regeln hade dock funnits sedan 1956. Den bestämmelsen tog sikte på bagatellartade förmåner och beloppet uppgick ursprungligen till 400 kronor. År 1974 höjdes det till 600 kronor.

I samband med 1987 års översyn av förmånsbeskattningen ifrågasattes ett bibehållande av en regel av aktuellt slag, dvs. en angiven beloppsgräns för skattefria förmåner i vissa fall. En sådan regel ansågs dock kunna underlätta den praktiska tillämpningen i skattepliktsfrågan för myndigheterna, arbetsgivarna och de skattskyldiga.

Vid 1990 års skattereform avskaffades 600-kronors-regeln. Skälet för detta var främst inriktningen mot en mer enhetlig och neutral beskattning av arbetsinkomster innefattande förmåner av skilda slag, men också att det framstod som tveksamt om regeln i sig var ägnad att underlätta gränsdragningen mellan skattefria personalvårdsförmåner och förmåner som skulle tas upp till beskattning. Det ansågs därvid inte som uteslutet att slopandet av regeln i själva verket kunde bidra till en klarare åtskillnad i framtiden.

Skattefrihet för vissa slag av förmåner leder till att beskattningen inte blir neutral. Det blir i sådant fall skattemässigt förmånligare för såväl arbetsgivaren som arbetstagaren att ta ut ersättning i form av skattefri förmån än som kontant lön. Om en beloppsgräns inte skall medföra bristande neutralitet mellan lön och olika slags förmåner borde den gälla alla inkomster, dvs. såväl lön som förmåner. En generell skattefrihet för inkomster om de från en och samma arbets- eller uppdragsgivare understiger ett visst bestämt belopp om 500 eller 1 000 kronor skulle emellertid, som utredningen konstaterar, leda till att skattskyldiga med flera arbetsgivare gynnas framför andra med endast en arbetsgivare. En sådan generell skattefrihet skulle dessutom medföra ett betydande bortfall av skatteintäkter.

Utredningens förslag innebär i stället att endast vissa förmåner skall undantas från beskattning, nämligen sådana som är av mindre värde och

som ges ut vid särskilda tillfällen. Utredningen anser därvid att upprätthållandet av den konsekventa beskattningen många gånger kan uppfattas som småaktigt i stället för ändamålsenligt. Ett återkommande exempel som utredningen nämner är förmåner av mindre värde som utgår i samband med arbete i en ideell förening.

En beskattning av förmåner av mindre eller obetydligt värde kan naturligtvis upplevas som mindre tilltalande i vissa fall. Framför allt när arbets- eller uppdragsgivaren är en ideell förening kan det framstå som lockande att förenkla systemet. En skattefrihet för förmåner av mindre värde skulle dock vara förenad med betydande nackdelar och negativa effekter. En särreglering för vissa förmåner kan göra det svårare att i tillämpningen dra gränsen mellan skattefria förmåner och sådana som skall tas upp till beskattning. Ett undantag från beskattningen av förmåner enbart i en viss typ av verksamhet skulle också leda till gränsdragningar som skulle vara svåra att både tillämpa och förklara. Enligt regeringen talar både rättviseskäl och kravet på enkelhet i beskattningen mot att införa en bestämmelse som undantar förmåner av mindre värde som ges ut vid särskilda tillfällen. Någon sådan regel föreslås därför inte.

4.4 Utbildning under pågående anställning

Regeringens bedömning: Någon särskild bestämmelse om skattefrihet för utbildningsförmåner under pågående anställning bör inte införas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig särskilt i frågan. *Länsrätten i Skåne län* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* delar utredningens bedömning. *Kammarrätten i Stockholm*, *Statens Pensionsverk* och *Landsorganisationen i Sverige* har inget att erinra mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Det finns inte några särskilda regler om beskattning av utbildningsförmåner under pågående anställning. Förmånerna omfattas av den generella regeln i 11 kap. 1 § inkomstskattelagen enligt vilken förmåner som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt. Om utbildningen är att jämställa med fullgörande av tjänsten sker enligt gällande praxis ingen förmånsbeskattning av den anställde. Det avgörande för skattefriheten är då nyttan av utbildningen i företaget och inte kostnadens storlek eller var utbildningen genomförs.

Det har emellertid hävdats att reglerna i detta avseende är oklara och kan hindra att nödvändig personalutbildning kommer till stånd. Utredningen har därför närmare undersökt om en särskild bestämmelse om skattefrihet för utbildningsförmåner under pågående anställning bör införas.

Utredningen har kommit fram till att gällande regler och praxis fungerar väl och att det inte behöver införas någon särskild bestämmelse. Denna slutsats stämmer också överens med regeringens tidigare ställningstagande i frågan (jfr prop. 1995/96:152 s. 40 f.). Regeringen

4.5 Motion och annan friskvård

Regeringens förslag: Förutsättningarna för skattefri motion och annan friskvård förtydligas och förenklas genom att vissa villkor för skattefriheten slopas. Det gäller villkoren att motionen eller friskvården skall utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren, utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare, vara av kollektiv natur eller i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Utredningens förslag: Överensstämmer till viss del med regeringens. Utredningen föreslår att motion och annan friskvård frikopplas från personalvårdsförmåner och att villkoret om att förmånen skall vara av mindre värde för att den inte skall tas upp som intäkt slopas. Utredningen föreslår också att det skall räcka med att förmånerserbjudandet riktar sig till den stadigvarande personalen i stället för till hela personalen.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller lämnar förslaget utan erinran. *Länsrätten i Stockholms län* avstyrker förslaget med motiveringen att en möjlighet för den enskilde att få tillgång till motion av enklare slag – innefattande spinning, work-out m.m. – genom termins- eller medlemskort utan begränsning avseende belopp eller tidsmässigt samband med arbetet, måste anses vara en förmån av så personligt slag att den enskilde inte bör undgå beskattningskonsekvenser. *Riksskatteverket* anser att bestämmelsen bör vara kvar under personalvårdsförmåner. Verket framhåller också att uttrycken ”mindre värde” och ”enklare slag av motion och annan friskvård” bör tydliggöras. *Domstolsverket* anser att förslaget bör bli föremål för ytterligare beredning då det är alltför allmänt hållet och saknar uttalad beloppsgräns. *Arbetsgivarverket*, *Statskontoret* och *Företagarnas Riksorganisation* anser att arbetstagarna själva skall få välja motionsförmån och att förmånen i stället bör begränsas till ett visst belopp.

Skälen för regeringens förslag: Personalvårdsförmåner skall inte tas upp som intäkt. Med personalvårdsförmåner avses enligt 11 kap. 11 § inkomstskattelagen förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan består av enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Som personalvårdsförmåner räknas endast förmåner som riktar sig till hela personalen.

I 11 kap. 12 § inkomstskattelagen anges som exempel på personalvårdsförmåner möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård som

- utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren,
- utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,

- är av kollektiv natur, eller
- i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställda.

De nuvarande bestämmelserna om motion och annan friskvård infördes ursprungligen i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370) och trädde i kraft den 1 januari 1988 (prop. 1987/88:52, SkU 1987/88:8, rskr. 1987/88:96, SFS 1987:1303). Bestämmelserna bygger till stor del på de då gällande anvisningarna från Riksskatteverket.

Intresset för motion i olika former och medvetandet om vår personliga hälsa har ökat sedan bestämmelserna om motion och annan friskvård tillkom. Förutom att formerna för motionen har utvecklats har också sättet att utöva motionen förändrats. Det är i dag mycket vanligt med motionsutövande i form av t.ex. styrketräning och aerobics på särskilda motionsanläggningar. Tillgång till anläggningarna har de som köper termins- eller medlemskort. Andra former för utövande av motion och annan friskvård är t.ex. spinning, tai chi, qigong, kostrådgivning, information om stresshantering och s.k. kontorsmassage.

Utredningen har mot bakgrund av den utveckling som skett på motionsområdet ansett att arbetsgivaren bör kunna tillhandahålla personalen medlemskort till motionsanläggningar utan att värdet av dessa tas upp till beskattning. Utredningen har bedömt att dessa medlemskort inte ryms inom ramen för skattefri personalvårdsförmån och har därför föreslagit att motionen och friskvården frikopplas från personalvårdsförmåner samt att villkoren om att förmånen skall vara av mindre värde och utövas inom särskilda anläggningar slopas.

Regeringsrätten har i ett avgörande den 7 juli 2001 (RÅ 2001 ref. 44), som avsåg underlag för arbetsgivaravgifter, funnit att förmån av årskort till en motionsanläggning av i målet aktuellt slag utgjorde en sådan personalvårdsförmån av mindre värde som var undantagen från skatteplikt under förutsättning att erbjudandet riktade sig till hela personalen.

Genom avgörandet står det klart att arbetsgivare kan tillhandahålla personalen medlemskort vid motionsanläggningar av normalt slag utan att värdet av dessa kort skall tas upp till beskattning. Utredningens huvudsakliga skäl för att ändra nuvarande bestämmelser föreligger därför inte längre.

Däremot anser regeringen att villkoren att motionen eller friskvården skall utövas inom särskilda anläggningar eller enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare, vara av kollektiv natur eller i ringa omfattning utövas av den anställda bör kunna slopas av förenklingskäl. Regeringen bedömer att ett slopande av dessa villkor gör reglerna tydligare och lättare att tillämpa. Som exempel kan nämnas att i samband med införandet av villkoret att arbetsgivaren skall betala abonnemangskostnaden direkt till anläggningens innehavare, även uttalades att hinder inte förelåg för arbetsgivaren att i undantagsfall mot kvitto svara för avgiften (SkU 1987/88:8 s. 42). Genom slopandet av nu nämnda villkor blir det klart att betalning inte behöver ske direkt till anläggningens innehavare utan förmånen av motion och annan friskvård kan komma den anställda till del på annat sätt. Det bör dock i sammanhanget understrykas att om en förmån av motion eller annan friskvård skall vara en skattefri personalvårdsförmån får den inte tillhandahållas på sådant sätt att arbetsgivaren erbjuder arbetstagaren värdekuponer eller liknande

betalningssystem som arbetstagaren sedan kan använda på det sätt han eller hon önskar. Den får inte heller kunna bytas ut mot kontant ersättning.

Utredningen har också föreslagit att det skall räcka med att förmåns-erbjudandet riktar sig till den stadigvarande personalen. Möjligheten till motion och annan friskvård har stor betydelse för hela personalens fysiska och psykiska välbefinnande. Det bör även ligga i arbetsgivarens intresse att hela personalen ges möjlighet att delta i sådana aktiviteter. Regeringen finner därför inte skäl att ändra det grundläggande villkoret att förmånen måste rikta sig till hela personalen. Det bör dock framhållas att det är själva aktiviteten som sådan, t.ex. motionen, som skall erbjudas hela personalen. Formerna för hur detta kommer de anställda till del är således normalt av underordnad betydelse. Genom slopandet av de särskilda villkoren bör det skapas större utrymme att hitta former som tillgodoser kravet på att en förmån skall rikta sig till hela personalen, t.ex. särskilda arrangemang för tillfälligt anställda.

Arbetsgivarverket, Statskontoret och Företagarnas Riksorganisation anser att arbetstagarna själva skall få välja motionsform och att förmånen i stället begränsas med ett belopp. Riksskatteverket anser att begreppen ”mindre värde” och ”enklare slag av motion och annan friskvård” bör tydliggöras.

Gränsen för vilken typ av motionsutövning som skall utgöra personalvårdsförmån har bestämts till att det skall vara fråga om enklare motionsidrott. Exklusiva sporter eller sporter som inte innebär motion i betydelsen fysisk träning har därvid inte ansetts utgöra enklare slag av motion. Inte heller har sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning ansetts som enklare slag av motion (jfr SkU 1987/88:8 s. 42). Regeringen anser att denna gränsdragning alltjämt bör vara vägledande.

I fråga om innebörden av ”mindre värde” i motions-sammanhang och ”enklare slag av motion och annan friskvård” gjordes vid införandet vissa uttalanden om vad som avsågs med bestämmelserna, men i övrigt överläts det till rättstillämpningen att närmare bestämma innebörden av dem. Regeringen anser att något tydliggörande varken är möjligt eller särskilt nödvändigt. Inte heller bör en uttrycklig beloppsgräns införas. Som tidigare framförts sker fortlöpande förändringar i synen på vilket slag av motion och annan friskvård som är effektiv för god hälsa i vid bemärkelse. Denna fortlöpande förändring kan knappast fångas på ett för utvecklingen bättre sätt i lagstiftningen än som redan gjorts. Det får i stället även fortsättningsvis ankomma på rättstillämpningen att ta hänsyn till de förändringar som sker med tiden i synen på vad som avses med mindre värde respektive enklare slag av motion och annan friskvård.

Förslaget föranleder ändring i 11 kap. 12 § inkomstskattelagen.

Regeringens förslag: Vid beräkningen av värdet för kostförmån för en hel dag avrundas beloppet till närmaste femtal kronor.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Kostförmån för en hel dag beräknas enligt nuvarande bestämmelser till ett belopp – avrundat till närmaste tiotal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för en hel dag.

Kostförmånen avrundas till närmaste tiotal kronor för att undvika att förmånsvärden med öretal uppkommer och – därigenom – administrativt merarbete.

Effekterna av denna avrundning har emellertid visat sig leda till otillräcklig överensstämmelse mellan genomsnittspriset för en lunch och förmånsvärdet för denna, eftersom en höjning av förmånsvärdet sker i fyrakronorsintervaller.

Det finns således skäl att åstadkomma en bättre överensstämmelse mellan genomsnittspriset och förmånsvärdet för en lunch. Värderingsbestämmelsen bör därför ändras på så sätt att avrundningen i stället görs till närmaste femtal kronor. Med en sådan avrundning kommer en höjning av förmånsvärdet för en lunch att ske i tvåkronorsintervall och leda till att förmånsvärdet justeras något oftare.

Några öretal uppkommer inte vid en avrundning till närmaste femtal kronor.

Förslaget föranleder ändring i 61 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen.

5 Förmånsbeskattning av installations- och distributionsbilar

5.1 Bakgrund

Riksdagen har tillkännagett som sin mening att regeringen bör se över reglerna och deras tillämpning vad gäller förmånsbeskattning av bilar avsedda för installation och distribution och som används privat i ringa omfattning samt snarast återkomma till riksdagen med ett förslag (bet. 2000/01:SkU14, rskr. 2000/01:166).

Bakgrunden till tillkännagivandet är att viss kritik har riktats mot reglerna och deras tillämpning avseende företagares svårigheter att slippa förmånsbeskattning för aktuella bilar. Som exempel nämns den situationen att företagare som använder sig av bilar med två säten som ständigt är fullastade med material och inventarier och som knappast kan betraktas som privatbilar ändå blir påförda bilförmån och att detta gäller även om företagaren äger en privatbil av hög standard. Anledningen är

då att servicebilen kan ha använts för resor mellan bostaden och arbetsplatsen.

Enligt skatteutskottets mening är det en viktig förutsättning för en schabloniserad beskattning att det finns tydliga och kontrollerbara gränser för det område som skall beskattas och att prövningen av de grundläggande förutsättningarna för beskattning inte leder till alltför mycket arbete för den enskilde och myndigheterna. Samtidigt måste undantag kunna medges i så stor utsträckning att man inte äventyrar en allmän acceptans av reglerna.

Regeringen har med anledning av riksdagens tillkännagivande gett Riksskatteverket i uppdrag att se över reglerna om bilförmån och deras tillämpning i den del de avser bilar avsedda för installation och distribution. Riksskatteverket har redovisat uppdraget i en promemoria daterad den 25 mars 2002 (dnr Fi2001/1417).

5.2 Gällande rätt

Reglerna om värdering av bilförmån inom ett anställningsförhållande finns i 61 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Uttag i form av användning av bil som ingår i en näringsverksamhet skall värderas enligt samma regler.

Förmån av fri eller delvis fri bil beräknas på visst schabloniserat sätt. Syftet är att reglerna skall vara enkla och lätta att tillämpa. Utgångspunkten för värderingen av förmånen är den privata användningen av bilen. Om bilen använts privat i endast ringa omfattning värderas förmånen till noll. Med ringa omfattning avses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka om högst 100 mil. Enligt Riksskatteverkets anvisningar avses med ett fåtal tillfällen högst tio (RSV S 2001:42).

Om bilen använts för privat körning i mer än ringa omfattning uppkommer bilförmån som värderas till visst belopp. Om det finns synnerliga skäl kan värdet av bilförmånen justeras. En grundläggande förutsättning för justering nedåt är att möjligheten att använda bilen för privat körning är begränsad. Ett skäl för nedsättning av förmånsvärdet är att bilen använts som arbetsredskap, t.ex. för installation av viss utrustning eller för distribution av varor. En annan grund för nedsättning av förmånsvärdet är att bilen använts i taxinäring samt där körts minst 6 000 mil och att dispositionen för privat körning varit begränsad i mer än ringa utsträckning. Andra liknande omständigheter kan också föranleda en nedsättning. Ett sådant fall är att bilen huvudsakligen använts i tjänsten och den privata körsträckan har varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga.

Vid bedömning av om bilen använts privat i ringa omfattning, varvid bilförmån inte skall påföras, måste man se till omständigheterna i varje enskilt fall. Vid denna bedömning är bevisfrågorna avgörande, dvs. vem som skall bevisa vad och vilka bevismedel som står till buds.

Regeringsrätten har i två avgöranden den 26 april 2001 (RÅ 2001 ref. 22 I och II) om värdering av bilförmån slagit fast att dispositionsrätten till att använda arbetsgivarens bil privat skall utgöra en stark presumtion

för att bilen också har använts privat i skattepliktig omfattning. För att undgå beskattning måste den skattskyldige göra sannolikt att han inte har använt bilen privat eller att så skett i endast ringa omfattning. Det kan annars enligt Regeringsrätten förutses att utredningssvårigheterna i många fall skulle bli oöverstigliga och att förmånsbeskattning därmed skulle utebli även när en sådan beskattning materiellt sett skulle vara befogad.

I och med att bevisprövningen är fri kan den som haft dispositionsrätten till bilen peka på de omständigheter som han eller hon anser bäst visar att bilen inte använts för privat bruk i mer än ringa omfattning. Som exempel på bevismedel och omständigheter som kan bryta presumtionen kan nämnas körjournal, hinder mot användning, biltyper, utrustning, användningssätt, omfattningen av den yrkesmässiga körningen, förekomsten av privata bilar, antalet körkortsinnehavare inom familjen och behov av bil till och från arbetsplatsen.

Är förekomsten av en eller flera av dessa omständigheter inte tillräckligt för att bryta presumtionen kan de få betydelse vid avgörande av frågan om förmånsvärdet skall justeras nedåt.

Om bilen används för resor mellan bostad och arbetsplats bör dessutom beaktas att vissa arbetstagare och företagare har bostaden som tjänsteställe, t.ex. arbetstagare inom bygg- och anläggningsbranschen (12 kap. 8 § inkomstskattelagen). För dessa räknas resorna mellan bostaden och arbetsplatsen som tjänsteresor. Sådana resor utlöser inte förmånsbeskattning. Eftersom dispositionsrätt till bilen finns ankommer det på bilanvändaren att kunna visa att han i övrigt inte använt bilen för privat bruk i mer än ringa omfattning.

Vad gäller montörer och serviceingenjörer, som inte har bostaden som tjänsteställe, och som under vissa arbetsperioder får använda företagsbilen för att ta sig mellan bostaden och t.ex. byggarbetsplatsen anser Riksskatteverket att bilförmån inte skall påföras om den aktuella bilen inte lämpar sig för privat körning och inte heller används för annan privat körning än dessa arbetsresor. Även i ett sådant fall ankommer det naturligtvis på bilanvändaren att vara beredd att visa att bilen i övrigt inte används privat i mer än ringa omfattning.

5.3 Överväganden

Regeringens bedömning: En särreglering för installations- och distributionsbilar vad gäller förmånsbeskattning bör inte införas.

Riksskatteverkets bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Skälen för regeringens bedömning: Riksskatteverket anser att nuvarande regler om värdering och möjligheter till justering av värdet för bilar som används som arbetsredskap fungerar väl. Riksskatteverkets bedömning grundar sig bl.a. på en enkätundersökning hos de regionala skattemyndigheterna.

Många egenföretagare som använder sig av regelrätta arbetsbilar har ofta tjänstestället i bostaden och har därför inte några resor till och från arbetet. Resor mellan arbetsplats och bostad räknas i stället som tjänsteresor. Många av dessa företagare redovisar inte någon bilförmån.

Andra ansöker om och får justering av förmånsvärdet hos skattemyndigheten.

Vid 2001 års taxering påfördes totalt 190 000 bilförmåner i hela landet. Reglerna om beskattning av bilförmån och den praxis som råder på området syftar till att upprätthålla en förhållandevis schabloniserad beskattning för att på det sättet få enkla och lättillämpliga regler. Det är enligt Riksskatteverket viktigt att inte överge detta synsätt. En schabloniserad beskattning medför ofrånkomligen att några blir högt beskattade i förhållande till den privata körsträckan och andra lågt. Genom möjligheten till justering kan förmånsvärden sänkas när de framstår som oskäligt höga på grund av vissa yttre omständigheter som begränsar möjligheten att använda bilen privat. Denna möjlighet till justering ger enligt Riksskatteverket ett tillräckligt stort utrymme för individuella hänsynstaganden.

Riksskatteverket anser vidare att om ett införande av en särreglering för bilar som används som arbetsredskap skulle anses nödvändig, t.ex. för resor till och från arbetet, så skulle en sådan särreglering medföra tillämpningsproblem, eftersom dessa bilar inte utgör någon klart avgränsbar grupp. Installations- och distributionsbilar utgör endast exempel på bilar som används som arbetsredskap och är i sig svårdefinierade begrepp. Därtill kommer också servicebilar. Bland de lätta lastbilarna finns även s.k. vans som också är vanliga som familjebilar. Det förekommer att bilarna byggts om för verksamheten med fast inredning. Andra bilar däremot kan ha en inredning som utan större ansträngning kan plockas bort. Bilarna är dessutom i varierande grad nedsmutsade och slitna, beroende bl.a. på företagets verksamhet.

Med hänsyn till svårigheterna att avgränsa denna bilkategori är det, enligt Riksskatteverket, inte heller lämpligt att införa en särskild värderingsregel som innebär att arbetsgivaren på egen hand skall sätta ned förmånsvärdet för installations- och distributionsbilar på det sätt som i dag görs vid omfattande tjänstekörning.

Riksskatteverket framhåller också att även om bilen bara används för resor till och från arbetet och för andra kortare privatresor i vardagen innebär detta en förmån. Trots att den privata användningen begränsas på olika sätt genom inredning, utrustning och skick fungerar även en sådan bil utmärkt som "andrabil" i ett hushåll där det dessutom finns en privat personbil av normal standard. Riksskatteverket anser därför att även detta talar för att bilar som används som arbetsredskap inte bör särbehandlas. Det förhållandet att den privata användningen av bilarna begränsas av deras inredning och utrustning bör i stället, enligt Riksskatteverket, beaktas vid en justering av förmånsvärdet.

Regeringen vill som en utgångspunkt framhålla att det är viktigt att slå vakt om principen att beskattningen av arbetsinkomster skall vara likformig och neutral. Skatteuttaget skall alltså vara detsamma oavsett om ersättningen utgår som kontant lön eller bilförmån.

Värdet av bilförmån beräknas schablonmässigt. Det är angeläget att värderingen överensstämmer med principen om en likformig arbetsinkomstbeskattning. Det skall inte vara skattemässigt lönsamt att ha bilförmån i stället för lön. Reglerna skall samtidigt vara enkla och lätta att tillämpa.

Såsom skatteutskottet understryker är det viktigt att schablonvärderingen av bilförmåner innefattar en tillräckligt stor möjlighet att göra undantag. Detta bl.a. för att acceptansen för reglerna inte skall äventyras. Riksskatteverkets uppfattning är att det vid tillämpningen av reglerna för beskattning av bilförmån redan finns ett tillräckligt stort utrymme att göra undantag och ta individuella hänsyn när det gäller värderingen av bilar som används som arbetsredskap, t.ex. bilar avsedda för installation och distribution, och att detta gäller både i fråga om löntagare och egna företagare. Regeringen delar denna bedömning. I detta sammanhang bör också uppmärksammas att Regeringsrättens avgöranden på området tillkom efter riksdagens tillkännagivande och att dessa bidragit till att tillämpningen av reglerna har klarlagts.

Regeringen anser i likhet med Riksskatteverket att en förändring av värderingsreglerna för bilar som används som arbetsredskap och som inte utgör en väldefinierad grupp, till skillnad från t.ex. taxibilar, dessutom skulle innefatta betydande gränsdragningsproblem. En särreglering av bilar avsedda för installation och distribution skulle därför antagligen medföra påtagliga tillämpningsproblem och leda till ett ökat antal rättstvister mellan enskilda och myndigheterna. En regelförändring skulle därtill medföra att utrymmet ökar för att använda detta slag av bilar privat utan förmånsbeskattning. Det bör därför enligt regeringens mening inte göras några ändringar i nuvarande regler för beskattning av bilförmån för bilar som används som arbetsredskap.

6 Inställelseresor

Regeringens förslag: Förmån av resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresa) eller av resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa) tas inte upp till beskattning under vissa förutsättningar, bl.a. om andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten.

Skattefriheten skall också gälla ersättning för sådana resor om ersättningen inte överstiger utgifterna för resorna, eller när det gäller resor med egen bil, inte överstiger 16 kronor per mil.

Utredningens förslag: Avdrag för utgifter för inställelseresor skall inte omfattas av någon beloppsmässig avdragsbegränsning. Förmån av inställelseresa och kostnadsersättning för sådan resa, till den del ersättningen inte överstiger den faktiska utgiften, skall inte tas upp som intäkt.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Statskontoret* avstyrker förslaget i den del det avser slopande av avdragsbegränsningen med hänsyn till att det leder till ökat arbete för bl.a. skattemyndigheterna. *Svenska Byggnadsarbetareförbundet* avstyrker förslaget såvitt gäller att från beskattning undanta förmån av inställelseresa och kostnadsersättning för sådan resa.

Skälen för regeringens förslag: Med inställelseresa avses en resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som görs i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst. Utgifter för

inställeleresor är liksom resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) avdragsgilla. Avdragsrätten för inställeleresor begränsas emellertid på så sätt att utgifterna för dessa resor tillsammans med arbetsresor och resor mellan bostaden och utbildningsplatsen endast får dras av till den del de under beskattningsåret sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Denna avdragsbegränsning motiveras av att reseutgifterna utgör privata levnadskostnader, men också av statsfinansiella skäl.

Kritik har dock riktats mot att avdragsbegränsningen i vissa fall innebär att någon avdragsrätt inte uppkommer för utgifter för inställeleresor. Som exempel kan nämnas den som får resan betald för att delta i ett TV-arrangemang som debattpublik, men som på grund av avdragsbegränsningen inte kan göra motsvarande avdrag för reseutgifterna. Detta innebär att den medverkande i praktiken "får betala" för sin medverkan i TV-programmet, om inget arvode utgår för deltagandet.

Utredningen har mot denna bakgrund föreslagit att avdragsrätten för inställeleresor inte skall omfattas av avdragsbegränsningen. Utredningen har vidare föreslagit att förmån av inställeleresor och kostnadsersättning för sådana resor inte skall tas upp som intäkt.

Inställeleresor är i princip identiska med arbetsresor. Det är därför angeläget att inte särbehandla inställeleresor när det gäller avdragsbegränsningen jämfört med vad som gäller för arbetsresor. En särbehandling skulle leda till skillnader i den skattemässiga behandlingen av en inställeleresa respektive en arbetsresa trots att det är teoretiskt svårt att skilja dem åt. Det skulle dessutom – såsom Statskontoret framhållit – innebära merarbete för skattemyndigheterna. Sammanfattningsvis anser regeringen att avdragsbegränsningen för inställeleresor inte bör slopas. Det finns då inte heller skäl att generellt slopa beskattningen av förmåner av inställeleresor och kostnadsersättningar för sådana resor.

Däremot anser regeringen att nuvarande beskattningskonsekvenser inte är tillfredsställande i de fall inte några andra skattepliktiga inkomster erhålls för arbetet än just betalning av inställelse- eller arbetsresor. Att som enda ersättning för arbetet få resan betald är av så speciell karaktär att värdet av resan bör kunna undantas från beskattning. Skattefriheten bör dock begränsas till att bara gälla för resor mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Denna begränsning innebär i fråga om arbetsresor att skillnad görs i förhållande till avdragsrätten, eftersom avdragsrätten för sådana resor inte omfattas av någon uttrycklig geografisk begränsning. Det kan emellertid vara befogat med en sådan begränsning då undantag görs från skatteplikten.

För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna bör hänsyn tas till om dessa resor också kan anses föranledda av bl.a. annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. I sådana fall bör inte någon skattefrihet för förmånen eller ersättningen komma i fråga. *Lagrådet* har förordat att detta samband bör komma till uttryck genom att knyta an till det samband mellan personer och näringsidkare som närmare beskrivs i 20 kap. 23 § inkomstskattelagen. Regeringen ansluter sig till vad *Lagrådet* förordat. Detta innebär att om den som betalat resan och den från vilka andra inkomster erhållits anses vara närstående personer eller näringsidkare i intressegemenskap, så skall resan tas upp till beskattning såvida den kan anses föranledd av

den andra verksamheten. Förutom detta fall där det finns ett samband mellan utgivaren av förmånen och personen som bedriver den andra verksamheten bör täckas in även den situationen att det finns ett samband mellan utgivaren och mottagaren av förmånen. Också detta fall bör anknytas till närståendebegreppet i 20 kap. 23 §. Förmånen för resan skall således tas upp om utgivaren är fåmansföretag och mottagaren är företagsledare eller andelsägare i företaget.

Förslaget föranleder ändringar i 12 kap. 3 § inkomstskattelagen och att en ny paragraf, 11 kap. 26 a §, införs.

7 Avdrag för utgifter för hemresor, m.m.

Regeringens förslag: Bestämmelserna om avdrag för utgifter för hemresor och inställesresor samt om skattefria intervjuer förtydligas så att det klart framgår att dessa endast gäller för resor som företas mellan två platser belägna inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av de flesta remissinstanserna. *Arbetsgivarverket* anser att avdragsrätten för hemresor inte bör begränsas till att omfatta resor som företas mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. *Försvarmakten* och *Officersförbundet* anser att bestämmelserna även skall inkludera de Baltiska länderna.

Skälen för regeringens förslag: När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag får göras för högst en hemresa per vecka. Beträffande utgifter för särskilda resor i samband med att en skattskyldig börjar eller slutar en tjänst (inställesresor) skall även dessa dras av. I fråga om förmån av resa till eller från anställningsintervju skall denna inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger det avdragsbelopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen.

Från och med den 1 juli 1996 utvidgades avdragsrätten respektive skattefriheten från att avse resor inom riket till att avse resor inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna (SFS 1996:651). Uttrycket ”inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna” ersattes den 1 januari 2001 av uttrycket ”inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet” (SFS 2000:1341).

Vad gäller den geografiska omfattningen av avdragsrätten respektive skattefriheten gör regeringen följande bedömning.

När avdragsrätten utökades till att gälla hemresekostnader inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna uttalade regeringen (prop. 1995/96:152 s. 76 f.) följande:

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.

I och med att utgifter för hemresor har karaktär av privata levnadskostnader bör enligt regeringens mening en utökning av avdragsmöjligheten till att omfatta resor i områden utanför EES endast ske om starka skäl talar för det. Detta gäller också i fråga om utgifter för inställeseresor. Regeringen anser inte att det finns tillräckliga skäl att ytterligare utöka avdragsmöjligheten för vare sig hemresor eller inställeseresor till områden utanför EES.

Inte heller anser regeringen att skattefriheten för förmån av intervjuresa eller kostnadsersättning för sådan resa bör utvidgas till att avse områden utanför EES.

Den fråga som har aktualiserats av utredningen gäller hur kostnaderna för en hem- eller inställeseresor samt förmån av intervjuresa och kostnadsersättning för sådan resa skall behandlas skattemässigt när resan företas både i ett land inom EES och i ett land utanför detta område.

Bestämmelserna har i vart fall före lagändringen den 1 januari 2001 kommit att tillämpas på så sätt att när en resa till viss del genomförts utanför Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna, har kostnaderna proportionerats. Vid denna proportionering har den s.k. linjalmetoden använts, vilken i korthet har inneburit att färdsträckan delats upp i resa inom respektive utom nämnda område. Den totala resekostnaden har därefter fördelats i en avdragsgill post och en inte avdragsgill post. Det avgörande har således varit om hela eller viss del av resan företagits inom EES och inte mellan vilka två platser resan företagits.

Som regeringen uttalat i propositionen Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m. (prop. 2000/01:22 s. 100 f.) bör möjligheten att dra av utgifter för hemresor och inställeseresor endast gälla om resan företas mellan två platser inom EES. Detsamma bör gälla i fråga om förmån av intervjuresa och kostnadsersättning för sådan resa. Detta bör komma till uttryck i lagtexten.

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 26 § samt 12 kap. 24 och 25 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

8 Effekter för offentliga finanser

Förslaget att undanta värdet av inställelse- eller arbetsresor från beskattning under förutsättning att bl.a. andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten bedöms endast ge obetydliga budgeteffekter. Eftersom det i taxeringsstatistiska material saknas uppgifter om dels hur många personer som kommer att omfattas av förslaget, dels hur stora utgifter dessa personer har för de aktuella resorna, är det inte möjligt att

på ett statistiskt tillfredsställande sätt beräkna de ekonomiska effekterna av förslaget. Det får emellertid anses sannolikt att antalet som berörs av förslaget är få. Det får vidare anses vara vanligt förekommande att den typ av ersättning som förslaget avser i dag inte redovisas av vare sig arbetstagaren eller arbetsgivaren. Förslagets budgetmässiga konsekvenser såväl för den statliga som den kommunala sektorn får därmed bedömas som ringa.

Övriga förslag bedöms inte få några budgetmässiga effekter.

9 Författningskommentarer

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

11 kap.

12 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att de begränsningar som ställs som villkor för enklare slag av motion och annan friskvård – att den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren, att den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare, är av kollektiv natur, eller i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde – slopas.

Förutsättningarna för skattefriheten regleras i och med ändringen främst av villkoren för skattefria personalvårdsförmåner i 11 kap. 11 §. Av den paragrafen framgår att det avgörande för skattefriheten är att motionen eller friskvården riktar sig till hela personalen, är av mindre värde och att förmånen inte får bytas ut mot kontant ersättning. Det får inte heller vara fråga om motions- eller friskvårdsförmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

Ändringen kommenteras i övrigt i avsnitt 4.5.

26 §

Ändringen kommenteras i avsnitt 7.

26 a §

Paragrafen är ny.

Första stycket slår fast att förmån av särskild resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresa) inte skall tas upp som intäkt om två villkor är uppfyllda.

Det första villkoret innebär att den skattskyldige inte får ha erhållit några andra skattepliktiga inkomster på grund av arbetet än resan. Ifall den skattskyldige får t.ex. enklare förtäring av sådant slag som är skattefri som personalvårdsförmån, är förmånen av resan skattefri, givetvis under förutsättning att det andra villkoret också är uppfyllt. Om däremot skattepliktiga förmåner eller andra skattepliktiga inkomster ges ut – utöver reseförmånen – är bestämmelsen inte tillämplig.

Det andra villkoret innebär att resan måste ha företagits mellan två platser inom EES.

Skattefriheten för resan gäller oavsett vilket färdmedel som har använts. De särskilda förutsättningar som gäller för avdrag för inställeseresor, t.ex. billigaste färd sätt, behöver således inte vara uppfyllda för att förmånen av resan inte skall tas upp.

Av *andra stycket* framgår att skattefriheten också gäller för förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa) under förutsättning att arbetsresan inte har föranletts även av inkomstgivande arbete i en verksamhet som bedrivs av någon som är närstående till eller står i intressegemenskap med den som lämnar eller får förmånen. Som närstående till en fysisk person räknas sådana fåmansföretag och fåmanshandelsbolag där den fysiska personen eller någon närstående till denne är företagsledare eller, direkt eller indirekt, äger andelar.

Med inkomstgivande arbete i en verksamhet avses allt arbete i en verksamhet som hänför sig till något av inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet.

I *tredje stycket* anges att värdet av inställelse- eller arbetsresan inte heller behöver tas upp om den skattskyldige först har betalat resan och därefter får ersättning för sina utlägg. Skattefriheten gäller alltså inte bara om arbets- eller uppdragsgivaren betalar utgiften för resan direkt till transportören. Om den skattskyldige har använt egen bil får dock ersättningen inte överstiga 16 kronor per mil. För det fall högre ersättning betalas ut blir bestämmelsen inte tillämplig. Detta beror på att den överskjutande delen medför att andra skattepliktiga intäkter har erhållits på grund av tjänsten.

Paragrafen har utformats i huvudsak enligt *Lagrådets* förslag.

12 kap.

3 §

Ändringen är en konsekvens av införandet av 11 kap. 26 a §.

24 och 25 §§

Förutom en redaktionell justering i 24 § innebär ändringarna ett förtydligande av att resorna skall ha företagits mellan två platser inom EES. Dessa ändringar kommenteras i avsnitt 7.

61 kap.

3 §

Ändringen innebär att vid beräkningen av värdet för kostförmån för en hel dag skall beloppet avrundas till närmaste femtal kronor. Om beloppets heltal avslutas med 1, 2, 6 eller 7 skall avrundningen göras nedåt och i övriga fall uppåt.

Sammanfattning av slutbetänkandet Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94)

Prop. 2002/03:123
Bilaga 1

Vårt uppdrag har varit att se över reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten och dubbel bosättning. Vi har också haft i uppdrag att klarlägga om beskattningen av förmåner är förenad med några problem och om så är fallet föreslå lämpliga ändringar.

Beskattningen av förmåner

Förmån av tjänst skall idag tas upp till beskattning om inte förmånen är särskilt undantagen från beskattning. Någon definition ges inte av vad som skall förstås med förmån. Vi har övervägt om det inte borde införas en sådan men stannat för att inte lämna något sådant förslag. Vi menar att beskattningen av förmåner täcker ett så vitt område att en definition skulle bli mycket allmänt hållen och därigenom inte kunna tillföra regelsystemet något av värde. Vi har inte heller funnit att den nuvarande ordningen med en generell beskattning av förmåner skulle kunna ersättas med en uppräkningslista av de skattepliktiga förmånerna. Vi anser däremot att det föreligger ett behov av ett förtydligande av vad som skall förstås med anställd. Vi föreslår därför att det bör framgå att med anställd och arbetsgivare skall i 11 kap. inkomstskattelagen likställas uppdragstagare respektive uppdragsgivare, såvida inte något annat anges.

Någon beloppsmässig begränsning föreligger i dag inte vid förmånsbeskattning. Detta förhållande kan medföra att beskattning sker av förmåner vars värde är försumbart. Vi föreslår att förmåner av mindre värde inte skall tas upp till beskattning om förmånen utges vid särskilda tillfällen. Vi tänker då på förmåner vars värde inte överstiger 500 kr. Det ligger i sakens natur att den föreslagna regeln skall ses som ett undantag med mycket snävt tillämpningsområde. Förslaget skall inte ses som ett avsteg från de principer som var vägledande för inkomstskattereformen.

Värdet av utbildning som den anställde får skall inte tas upp till beskattning om utbildningen betingas av arbetsgivarens verksamhet. Vi har övervägt om detta skulle behöva regleras särskilt men har funnit att rättsläget är klart och att något behov av lagstiftning på området inte föreligger.

Utrymmet för skattefri av arbetsgivaren betald motion är idag begränsat. Som reglerna är utformade saknar i praktiken många arbetsgivare möjligheter att finansiera de anställdas motion utan att detta leder till förmånsbeskattning för de anställdas del. Detta gäller i synnerhet arbetsplatser med ett fåtal anställda som saknar egen motionsanläggning och som inte kan abonnera en anläggning. Vi föreslår att om den anställde erhåller ett terminskort på en motionsanläggning skall detta vara skattefritt under förutsättning att erbjudande om fri motion lämnats till hela personalen och att det är fråga om motion av enklare slag.

Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av vad som skall förstås med tjänsteresa. Vi anser att lagstiftningen skulle vinna på att det infördes en sådan definition. Vi föreslår att med tjänsteresa avses att den skattskyldige i tjänsten befinner sig på annan plats än tjänstestället. En tjänsteresa kan pågå kortare tid eller vara tidsbegränsad till sin natur. Utredningen är medveten om att den föreslagna definitionen är allmän men menar att inte minst pedagogiska vinster kan göras med ett sådant tillägg.

Tjänstestället utgörs i flertalet fall av den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sina arbetsuppgifter. För vissa skattskyldiga kan bostaden utgöra tjänstestället. Vi föreslår inte någon ändring i detta avseende. För instruktörer inom frivillig försvarsutbildning skall bostaden utgöra tjänstestället, i likhet med vad som gäller för reservofficerare.

För den som har kortvariga arbeten och uppdrag gäller i allmänhet att arbetsorten är tjänsteställe. Det medför att resor som uppdragstagaren gör till och från arbetsorten inte blir att anse som tjänsteresor. För uppdragstagaren kan detta många gånger medföra att rätten till avdrag för resor och ökade levnadskostnader blir mer begränsad än om han ansågs vara på tjänsteresa. För att förbättra situationen vid kortvariga arbeten och uppdrag föreslår vi att den avdragsbegränsning som idag gäller för s.k. inställelseresor skall slopas och att rätt till avdrag skall föreligga också för resekostnader som understiger 7 000 kr per år. Vi föreslår också att om uppdragstagaren erhåller ersättning för resan av uppdragsgivaren skall denna ersättning vara skattefri. Förslagen är inte begränsade till att gälla vid kortvariga uppdrag utan kommer att gälla alla inställelseresor. Störst betydelse torde förslaget emellertid få vid kortvariga uppdrag. Däremot anser vi inte att tjänstestället skall bestämmas på annat sätt för denna grupp, som är mycket heterogen, än vad som allmänt gäller.

Vi lämnar inte något förslag till ändring av de belopp som skall vara avdragsgilla vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. Vi föreslår emellertid att de som är på tjänsteresa skall behandlas på samma sätt ur avdragssynpunkt oberoende av om de uppbär traktamente eller ej. Avdrag skall för båda kategorierna medges enligt de regler som för närvarande gäller för skattskyldiga som erhåller traktamente.

Vid tjänsteresa införs ett nytt begrepp, tillfällig verksamhetsort, för att lättare kunna avgöra när en löpande tjänsteresa skall anses bruten. Med tillfällig verksamhetsort avses ett område inom 30 kilometer från den plats där den skattskyldige utför sina arbetsuppgifter under den inledande tiden av tjänsteresan.

Vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablon skall begreppet maximibelopp användas oavsett om det är fråga om tjänsteresa m.m. i Sverige eller utomlands.

Fråga har väckts om formerna för prisinsamling vid bestämmande av normalbeloppens (numera föreslagna maximibeloppens) storlek. Enligt vår mening bör Riksskatteverket ha möjlighet att inhämta prisuppgifter på det sätt verket finner lämpligt. Härutöver har vi övervägt om

ytterligare utgifter bör beaktas vid bestämmande av maximibeloppen vid utrikes tjänstgöring, men funnit att så inte bör vara fallet.

Förutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort än bostadsorten behandlades i vårt delbetänkande och har också föranlett ny lagstiftning. Vi föreslår endast lagtekniska ändringar på detta område för att uppnå en förenkling av regelsystemet. När det gäller rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning är det vår mening att reglerna i huvudsak skall kvarstå i oförändrat skick. Avdrag för ökade levnadskostnader skall således i denna situation också i fortsättningen kunna medges under en tid av som längst tre år. Vi föreslår emellertid att rätten till avdrag skall knytas till förhållanden som lätt kan bestämmas och att inslaget av skälighetsbedömning så långt möjligt skall utmönstras för att öka förutsebarheten beträffande avdragsrätt.

Flera av de förslag utredningen lämnar har karaktär av tekniska förändringar med syfte att ytterligare förenkla lagstiftningen eller att eliminera tillämpningsproblem, som rör avgränsade grupper av skattskyldiga och som utredningen har blivit uppmärksammade på under utredningsarbetet. Vi lämnar inte någon sammanfattande redovisning av förslagen utan hänvisar i denna del till respektive avsnitt i betänkandet.

Vårt förslag bygger på det förslag till inkomstskattelag som lagts fram och föreslås träda i kraft den 1 januari 2001. Vi föreslår att detsamma skall gälla beträffande våra förslag. Lämnade förslag till förbättring av situationen för personer med kortvariga uppdrag föreslås emellertid genomföras snabbare och gälla från den 1 januari 2000.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:000)

dels att rubriken närmast före 12 kap. 20 § skall utgå,

dels att 11 kap. 1, 11, 12, 14, 15 och 26 §§, 12 kap. 2, 4–25 och 30 §§, 60 kap. 3 § samt rubrikerna närmast före 12 kap. 5–7, 10, 17–19, 21 och 22 §§, skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 11 kap. 1 a och 25 a §§ samt närmast före 11 kap. 1 a, 12 och 25 a §§, 12 kap. 8, 9, 11 och 15 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.***Förmåner av mindre värde******1 a §***

Förmåner av mindre värde som utges vid särskilda tillfällen skall inte tas upp.

11 §

Personalvårdsförmåner skall inte tas upp. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan består av enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmåner räknas inte

1. rabatter,
2. förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,
3. förmåner som inte riktar sig till hela personalen, och
4. andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

(12 § första stycket första meningen)

Till personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid.

Till personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid.

⁵ I bilagan återfinns endast slutbetänkandets förslag till ändringar av 11 kap. 11, 12, 14 och 26 §§, 12 kap. 2, 24 och 25 §§ samt 60 kap. 3 § inkomstskattelagen i dess lydelse enligt av regeringen den 3 september 1998 till lagrådet överlämnad remiss med förslag till sådan lag (dnr 97/79). Den i lagrådsremissen som 60 kap. 3 § betecknade bestämmelsen återfinns i 61 kap. 3 § inkomstskattelagen. Vidare återfinns i bilagan förslag till två nya bestämmelser, 11 kap. 1 a och 25 a §§ inkomstskattelagen. I övrigt hänvisas till SOU 1999:94.

12 §

Till personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid. Hit räknas också möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård som

– utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren,

– utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,

– är av kollektiv natur, eller

– i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Förmån av enklare slag av motion och annan friskvård som riktar sig till hela den stadigvarande personalen skall inte tas upp.

14 §

Följande gåvor skall inte tas upp:

1. julgåvor av mindre värde till anställda,

2. sedvanliga jubileumsgåvor till anställda, och

3. minnesgåvor till varaktigt anställda, om gåvans värde inte överstiger 6 000 kronor och den ges i samband med att den anställde uppnår en viss ålder eller efter viss anställningstid eller när en anställning upphör, dock vid högst ett tillfälle förutom när anställningen upphör.

Första stycket gäller inte om en gåva lämnas i pengar eller annan kontant ersättning.

Följande gåvor skall inte tas upp:

1. sedvanliga jubileumsgåvor till anställda, och

2. minnesgåvor till varaktigt anställda, om gåvans värde inte överstiger 6 000 kronor och den ges i samband med att den anställde uppnår en viss ålder eller efter viss anställningstid eller när en anställning upphör, dock vid högst ett tillfälle förutom när anställningen upphör.

25 a §

Förmån av resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall inte tas upp under förutsättning att både arbetsorten och hemorten ligger i Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

26 §

Förmån av resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

Förmån av resa till eller från anställningsintervju skall inte tas upp om resan företagits mellan två platser i Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna. Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska resekostnaderna och för resa med egen bil inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

12 kap.**2 §**

Utgifter som avses i följande paragrafer skall dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

– vid tjänsteresor enligt 5–17 §§,

– vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt 18–22 och 30 §§,

– för hemresor enligt 24 och 30 §§,

– för egenavgifter enligt 35 §, och

– i hobbyverksamhet enligt 36 §.

Utgifter som avses i följande paragrafer skall dras av utan någon beloppsmässig begränsning, nämligen utgifter

– med anledning av tjänsteresa enligt 5 §,

– vid tillfälligt arbete på annan ort enligt 15–18 och 30 §§,

– vid dubbel bosättning enligt 19–22 §§,

– för hemresor enligt 24 och 30 §§,

– för inställeleresor enligt 25 §,

– för egenavgifter enligt 35 §, och

– i hobbyverksamhet enligt 36 §.

Utgifter för *inställeleresor enligt 25 § och* för resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen enligt 26–30 §§ skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Övriga utgifter skall dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor.

Utgifter för resor mellan bostaden och arbets- samt utbildningsplatsen enligt 26–30 §§ skall dras av bara till den del kostnaderna under ett beskattningsår sammanlagt överstiger 7 000 kronor. Övriga utgifter skall dras av bara till den del kostnaderna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kronor.

24 §

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för *hemresor* dras av, om avståndet mellan *hemorten och arbetsorten* är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och *bara för utgifter för resor inom eller mellan* Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för *resor mellan hemorten och arbetsorten* dras av, om avståndet mellan *dessa orter* är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och *under förutsättning att både hemorten och arbetsorten ligger i* Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färdssättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock alltid dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som hans sambo eller en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

25 §

Utgifter för särskilda resor *inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna* i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Utgifter för särskilda resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall dras av *under förutsättning att både arbetsorten och hemorten ligger i* Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Om den skattskyldige får sådan kostnadsersättning som enligt 11 kap. 25 a § inte skall tas upp, skall

60 kap.

3 §

Kostförmån skall för hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *tiotal* kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för hel dag.

Kostförmån skall för hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *femtal* kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för hel dag.

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar förmånsvärdet enligt första stycket på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, skall förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

Äldre bestämmelser tillämpas dock för ersättning för resor som företagits före den 1 januari 2001.

Förteckning över remissinstanser till slutbetänkandet Förmåner och ökade levnadskostnader (SOU 1999:94)

Prop. 2002/03:123
Bilaga 3

Efter remiss har yttrande över slutbetänkandet avgetts av Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Västernorrlands län, Länsrätten i Skåne län, Riksskatteverket, Riksförsäkringsverket, Riksrevisionsverket, Domstolsverket, Rikspolisstyrelsen, Arbetsgivarverket, Försvarsmakten, Statens pensionsverk, Statskontoret, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Företagarnas Riksorganisation, Föreningen Svenskt Näringsliv, Landsorganisationen i Sverige, Tjänstemännens Centralorganisation, Privattjänstemannakartellen, Svenska Byggnadsarbetareförbundet, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning och Officersförbundet.

Internationella Handelshögskolan har beretts tillfälle att yttra sig men har inte kommit in med något yttrande.

Sveriges Industriförbund och Svenska Arbetsgivareföreningen har slagits samman till Föreningen Svenskt Näringsliv.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 11 kap. 12 och 26 §§, 12 kap. 3, 24 och 25 §§ samt 61 kap. 3 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny bestämmelse, 11 kap. 26 a §, samt närmast före 11 kap. 26 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

12 §

Som personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid. Hit räknas också möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård *som*

– *utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren,*

– *utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,*

– *är av kollektiv natur, eller*

– *i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.*

Som personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid. Hit räknas också möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård.

26 §⁶

Förmån av resa *inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* till eller från anställningsintervju skall inte tas upp. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

Förmån av resa till eller från anställningsintervju skall inte tas upp *om resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*. Detta gäller också ersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

⁶ Senaste lydelse 2000:1341.

26 a §

Förmån av särskild resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresa) eller av resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa) skall inte tas upp under förutsättning att

– andra inkomster som skall tas upp som intäkt inte erhålls på grund av tjänsten,

– resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

– beträffande arbetsresa, resan inte kan anses föranledd av annan inkomstgivande verksamhet som har samband med den som gett ut förmånen.

Första stycket gäller också ersättning för sådana resor om ersättningen inte överstiger utgifterna för resorna eller, när det gäller resor med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §.

12 kap.

3 §⁷

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a eller 28 § inte skall tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådan ersättning som enligt 11 kap. 21, 21 a, 26 a eller 28 § inte skall tas upp, får de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte dras av.

Om den skattskyldige får sådant skattefritt stöd eller bidrag vid utbildning eller arbetslöshet som avses i 11 kap. 27 § tredje stycket, 34 § andra stycket och 35 §, får de utgifter som stödet eller bidraget är avsett att täcka inte dras av.

Utgifter som täcks av sådana ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner som enligt 11 kap. 22 § och 23 § första stycket 2 inte skall tas upp, får inte heller dras av.

⁷ Senaste lydelse 2001:908.

24 §⁸

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag *skall* göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färd sättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresor skall dock dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom eller hans sambo men inte han själv är skattskyldig för.

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag *får* göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor *mellan två platser* inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

25 §⁹

Utgifter för särskilda resor *inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst *skall* dras av. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

Utgifter för särskilda resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst *får* dras av *om resorna företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*. Bestämmelserna i 24 § andra och tredje styckena tillämpas också för sådana avdrag.

61 kap.

3 §

Kostförmån skall för en hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *tio*tal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för en hel dag.

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar förmånsvärdet enligt första stycket på grund av att arbets-

Kostförmån skall för en hel dag beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste *fem*tal kronor – som motsvarar 250 procent av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 procent av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 procent av värdet för kostförmån för en hel dag.

⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

⁹ Senaste lydelse 2000:1341.

givaren bidrar till kostnaderna för denna, skall förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden.

Prop. 2002/03:123
Bilaga 4

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-05-07

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 16 april 2003 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Peter Ljungqvist.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

11 kap. 26 a §

Bakgrunden till bestämmelserna i denna paragraf är att det ansetts rimligt att den som ställer upp i t.ex. en TV-debatt inte skall behöva betala skatt om han eller hon inte får annan ersättning än betalning för resan i en eller annan form. Om ersättning utgår därutöver, sker beskattning enligt vanliga regler. Begränsningen till fall då ingen ersättning utgår utöver betalning för resan leder därför till tröskeleffekter. Även hanteringen av utgifterna för resan har sin betydelse. Om beskattning sker enligt vanliga regler, är visserligen dessa utgifter avdragsgilla men till ingen skattemässig nytta om de ryms inom avdragsbegränsningen om 7 000 kr. Den föreslagna ordningen är alltså inte invändningsfri.

Att bestämmelserna tar sikte på nyssnämnda mera tillfälliga insatser framgår inte omedelbart av lagtexten, där det talas om att någon börjar eller slutar en tjänst. Att en person beger sig till en studio för ett enstaka uppträdande i TV innebär enligt normalt språkbruk inte att han eller hon skall börja en tjänst, och hemresan uppfattas inte heller som en resa efter avslutad tjänst, låt vara att terminologin anknyter till den som används i 10 kap. 1 § och 12 kap. 25 §.

Regleringen är inte formellt begränsad till enstaka framträdanden utan gäller också resor i samband med anställningar och uppdrag i allmänhet. I praktiken torde det emellertid bli relativt ovanligt att bestämmelserna med nu förslaget innehåll blir tillämpliga i dessa fall eftersom den anställda eller uppdragstagaren i regel inte nöjer sig med att få ersättning enbart i form av betalda resor.

I paragrafen behandlas inte bara inställesresor (resor i samband med att anställningen, uppdraget e.d. påbörjas eller avslutas) utan också arbetsresor (resor mellan bostaden och arbetsplatsen). Om övernattning sker i bostaden kan arbetsresor bli aktuella även om det bara är ett tvådagarsengagemang.

För arbetsresor skall en särskild restriktion gälla (den föreslagna tredje strecksatsen i första stycket). Enligt motiven är syftet att motverka förfaranden där resan betalas av ett företag samtidigt som arbete utförs också i ett närstående företag på samma ort. Tillämpningsområdet bör på ett tydligare sätt framgå av lagtexten, förslagsvis med användning av samma avgränsning som i 20 kap. 23 §.

Om den föreslagna bestämmelsens allmänna innehåll och terminologi finnes böra behållas, kan paragrafen formuleras på förslagsvis följande sätt:

"Förmån av särskild resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst skall inte tas upp om

- andra inkomster som skall tas upp inte erhålls på grund av tjänsten, och
- resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Vad som sägs i första stycket gäller också för förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen om resan inte föranletts också av annat inkomstgivande arbete i en verksamhet som bedrivs av någon som, på sätt som anges i 20 kap. 23 §, är närstående till eller står i intressegemenskap med någon som lämnar förmånen.

Första och andra styckena gäller också ersättning för resan, förutsatt att ersättningen inte överstiger utgifterna för resan eller, när det gäller resa med egen bil, avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 §."

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 22 maj 2003

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Winberg, Ulvskog, Lindh, Sahlin, Östros, Messing, Engqvist, Lövdén, Ringholm, Bodström, Karlsson J. O., Karlsson H., Nykvist, Lund, Nuder, Johansson, Hallengren, Björklund

Föredragande: statsrådet Bosse Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2002/03:123 Beskattning av vissa förmåner.