

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av 69 och 71 § inkomstskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås ändringar i inkomstskattelagens bestämmelser om skattefria personalförmåner och skattefrihet för resekostnadsersättningar.

I propositionen föreslås att tillfällig vård som en arbetsgivare ordnar för ett sjukt barn under den tid som föräldrarna skulle ha haft rätt att vårda barnet hemma med fulla löneförmåner inte skall betraktas som skattepliktig förmån.

Vidare föreslås att resekostnadsersättning som betalats av ett allmännyttigt samfund för en resa som gjorts för samfundets räk-

ning och på uppdrag av detta med vissa begränsningar skall vara skattefri inkomst också när de skattskyldiga inte står i anställningsförhållande till det allmännyttiga samfundet eller inte annars får lön för det arbete som resan ansluter sig till.

Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits och blivit stadfäst. Ändringen av 69 § skall tillämpas första gången redan vid den beskattning som verkställs för år 2000 och ändringen av 71 § första gången vid den beskattning som verkställs för år 2001.

MOTIVERING

1. Nuläge och föreslagna ändringar

1.1. Beskattning av förmån som utbetalas för vård av sjukt barn

Arbetstagare har i regel rätt att tillfälligt, i 3—4 dagar stanna hemma och sköta ett sjukt barn med fulla löneförmåner. Vanligen finns ett omnämnande om detta i kollektivavtalet. I praktiken omfattas alla arbetstagare av samma förmån oberoende av om de är organiserade eller ej. Under den senaste tiden har det blivit vanligt med arrangemang som går ut på att arbetsgivaren ordnar en utomstående vårdare för barnet så att barnets förälder kan sköta sitt arbete som vanligt. Behovet av sådana arrangemang har förekommit särskilt i branscher där arbetstagarna är högt utbildade specialister. Att ersätta deras arbetsinsats när ett barn insjuknar plötsligt är besvärligt. Arrangemanget med utomstående vårdare har tillgripits särskilt i branscher där arbetsmängden hopar sig säsongvis, t.ex. i revisionsbyråer. Dessutom är dessa branscher kvinnodominerade: modern

är fortfarande den av föräldrarna som i praktiken stannar hemma för att vårda det sjuka barnet.

Att arbetsgivaren ordnar vården av ett sjukt barn är en ny företeelse, och den skattemässiga behandlingen av förmånen har ännu inte stabiliserats. Den första instans som har tagit ställning till frågan är Nylands skatteverk i sitt förhandsavgörande 111/99 av den 17 augusti 1999. I avgörandet konstaterades att det för arbetstagarens del inte hade uppstått någon förmån med penningvärde genom arrangemanget, som närmast har gagnat arbetsgivaren. Skattetagarnas ombudsman lämnade in besvär över beslutet, och förvaltningsdomstolen i Helsingfors meddelade efter omröstning ett ur den skattskyldigas synpunkt negativt beslut den 3 november 1999 (99/5001/3). Enligt beslutet uppstår skattepliktig förmån i och med att arbetsgivaren har bekostat arbetstagarens levnadskostnader. Beslutet har överklagats, och ärendet behandlas för närvarande i högsta förvaltningsdomstolen.

De meningsskiljaktigheter i fråga om tolk-

ning som uppstått vid skattebehandlingen av vårdförmånen är förståeliga, eftersom det gäller ett gränsfall. Att förmånen skall vara skattepliktig understöds av att arbetsgivaren onekligen ersätter familjens levnadskostnader i och med vådarrangemanget. Å andra sidan har det ur familjens synpunkt inte uppkommit en förmån med penningvärde, eftersom familjens ekonomiska situation är densamma som om föräldrarna hade valt att stanna hemma med fulla löneförmåner i stället för den vård som ordnades av arbetsgivaren.

Vård av sjukt barn som ordnas av arbetsgivaren motsvarar det moderna samhällets och arbetslivets krav i och med att det erbjuds ett alternativ i speciella situationer. För att arrangemanget skall kunna etableras, borde det så snart som möjligt bli klart vilken skattemässiga behandling som gäller. Eftersom frågan kan tolkas på olika sätt är det bästa sättet att sköta den genom lagstiftning. I propositionen föreslås att det till 69 § inkomstskattelagen (1535/1992) om sedvanliga personalförmåner fogas en bestämmelse, enligt vilken tillfällig vård av sjukt barn som ordnas av arbetsgivaren inte ger upphov till skattepliktig förmån under den tid som föräldrarna skulle ha haft rätt till vårdledighet med lön. Vid beredningen av propositionen har man alltså kommit fram till samma avgörande som Nylands skatteverk, eftersom det ur familjens synvinkel sett i praktiken inte uppkommer någon förmån med ett värde i pengar. Om arbetsgivaren ordnar vård under en längre tid, är det till denna del fråga om en skattepliktig personalförmån.

Helt klart är det inte i vilka fall det är fråga om ett tillfälligt arrangemang. Eftersom kollektivavtalspraxis begränsar vårdledigheten med lön till 3—4 dagar, föreslås i propositionen att en vårdperiod på högst 4 dagar på grund av samma sjukdomsfall skall anses vara tillfällig. Däremot föreslås inte att bestämmelsen skall begränsas enbart till vårdledigheter som regleras av kollektivavtal, eftersom arbetsgivaren kan bevilja samma förmån också annars.

Det kan hända att man försöker ge bestämmelsen en alltför vid tolkning särskilt om arbetsgivaren och arbetstagaren tillhör samma intressegemenskap. Det är dock möjligt att i samband med beskattningen eller skatteinspektionerna ingripa mot eventuellt missbruk och konstgjorda arrangemang.

1.2. Ersättning för resekostnader

Om skattefrihet för resekostnadsersättning är i den slutliga beskattningen bestäms i 71 § inkomstskattelagen. Enligt bestämmelsen är inte kostnadsersättning för resor, dagtraktamenten, måltidsersättningar och logiersättningar som arbetsgivaren har betalt för arbetsresor skattepliktig inkomst. Enligt denna formulering begränsar sig de skattefria resekostnadsersättningarna till ersättningar som betalas av sådana arbetsgivare som avses i 14 § lagen om förskottsuppbörd (1118/1996), vilket innebär att sådana löntagare som avses i 13 § lagen om förskottsuppbörd omfattas av skattefriheten. Snävt tolkad gäller bestämmelsen inte t.ex. ersättningar som betalas till andra personer än sådana som står i anställningsförhållande, såsom idrottsmän eller frivilliga som arbetar utan att få vederlag. Enligt en mildare tolkning kan lagrummet också uppfattas som en beskrivning av den allmänna principen, vilket innebär att ersättningar också till andra än anställda kan vara skattefria. Rättsläget är i vilket fall som helst mångtydigt i de fall som inte gäller ett anställningsförhållande och en löntagare.

Resekostnader ersätts också utan att det betalas ut någon lön eller annat vederlag. Vanligast är detta i allmännyttiga samfund. När personer som utför frivilligt arbete utan lön försörjnings resekostnader för arbete som de utfört för ett sådant samfunds räkning, brukar de i någon mån få ersättning för kostnaderna. Förskottsinnehållning behöver inte göras på sådana ersättningar. Enligt 1 § 15 punkten skattestyrelsens beslut om befrielse från skyldighet att verkställa förskottsinnehållning (542/1998) verkställs förskottsinnehållning på kostnadsersättning inte heller i de fall då den betalas utan annan ersättning eller på annan grund än ett anställningsförhållande, under förutsättning att Skattestyrelsens med stöd av 73 § inkomstskattelagen årligen utfärdade beslut om grunderna för och beloppen av resekostnadsersättningar som skall betraktas som skattefria har beaktats när ersättningen betalades ut. Betalaren skall i sin årsanmälan för varje mottagare av ersättning ange de skattepliktiga kostnadsersättningarna.

Vid beskattningen av mottagaren räknas ersättningen som inkomst, men mottagaren anses å andra sidan ha rätt att dra av de ersatta kostnaderna. Oftast ersätts resor som

gjorts med egen bil. I anslutning till detta har det orsakat förvirring att den fastställda kilometerersättningen för arbetsresor, 211 penni per kilometer, inte godkänns som avdrag, utan att endast ett lägre avdrag för arbetsresor med egen bil som är 110 penni per kilometer godtas. Skillnaden beror på att det förstnämnda beloppet genom lag är bundet till arbetsmarknadsuppställningarna, vilket innebär att det i kilometerersättningen sedan gammalt ingår en tydlig överkompensation, medan avdraget på 110 penni har räknats ut enligt de faktiska kostnaderna.

Den situation som har uppstått hos de allmännyttiga samfundet och de skattskyldiga har upplevts, förutom som rörig, också som ojämlig eftersom kilometerersättningen i ett anställningsförhållande är större än den ersättning som godkänns som avdrag för andra mottagare av ersättning.

Arbetsgruppen för beskattning av idrott (Finansministeriets arbetsgruppspromemoria 17/1998) fäste i sin promemoria uppmärksamhet vid de tolkningsproblem som ansluter sig till ersättningarna. Arbetsgruppen meddelade som sin preliminära uppfattning att man kan överväga att utvidga tillämpningsområdet för 71 § inkomstskattelagen till att omfatta också kostnadsersättningar som utbetalas av allmännyttiga samfund. Samtidigt borde man dock enligt arbetsgruppen kunna försäkra sig om att det i själva verket inte är lön som utbetalas under beteckningen kostnadsersättning. Detta i sin tur förutsätter enligt arbetsgruppen att de faktiska omständigheterna, dvs. kostnaderna, kan beläggas med kvitton eller annat.

Allmännyttiga samfund definieras med tanke på beskattningen i 22 § inkomstskattelagen. Den viktigaste samfundsformen med tanke på medborgaraktiviteter utgör föreningarna, av vilka 110 000 är registrerade i föreningsregistret. Den livligaste medlemsverksamheten som stöder föreningens syfte torde förekomma i idrottsföreningarna. Lokalföreningarna har ca 1 100 000 medlemmar. Den typiska idrottsföreningen har ca 200 medlemmar. Kostnaderna för en sådan medelstor idrottsförenings årliga verksamhet har på 1990-talet beräknats uppgå till i genomsnitt 300 000 mk.

Skattefriheten för resekostnadsersättningar som utbetalas av allmännyttiga samfund kan motiveras med att det arbete som resan ansluter sig till anses vara till nytta för det allmännyttiga samfundet och inte för den skatt-

skyldige. T.ex. inom idrotten är det uttryckligen tävlingsidrott som enligt idrottsföreningens regler är syftet med verksamheten. Idrottsmännen representerar föreningen och föreningen deltar i de redskaps- och andra motsvarande kostnader som deras representanters idrottande ger upphov till. Föreningen ordnar t.ex. tränings- och tävlingslokaler och transport för sitt lag. Av detta anses det naturligt nog inte uppkomma någon skattepliktig förmån för deltagarna. Idrottsföreningar och andra allmännyttiga samfund kan också ersätta sina medlemmar för de kostnader som de haft för samfundets räkning. Sådana kan t.ex. vara utgifter för anskaffning av transporter. Om en resa som ansluter sig till samfundets verksamhet görs med en medlems färdmedel, är en ersättning för detta lika befogad som när resan görs på annat sätt.

För att beskattningen av de resekostnadsersättningar som allmännyttiga samfund betalar till frivilliga skall vara rättvis och tydlig i jämförelse med resekostnadsersättningarna för anställda, föreslås det att resekostnadsersättning enligt 71 § inkomstskattelagen som betalas till anställda också skall jämföras med ersättning för resekostnader, dagtraktamente och logiersättning som betalats av ett sådant allmännyttigt samfund som avses i lagens 22 §, när resan gjorts på uppdrag av och till förmån för det allmännyttiga samfundet, också i de fall den skattskyldige inte står i anställningsförhållande till det allmännyttiga samfundet eller annars får lön för det arbete som resan ansluter sig till.

Ställningen för de resekostnadsersättningar som allmännyttiga samfund betalar i egenkap av arbetsgivare kommer inte att förändras. Villkoren för skattefriheten för de ersättningar som personer som står i ett sådant anställningsförhållande till samfundet som avses i 13 § 1 mom. 1 punkten lagen om förskottsuppbörd kommer inte att skilja sig från det som gäller andra arbetsgivare. Resekostnader skall kunna ersättas i fråga om sådana resor som avses i 72 § inkomstskattelagen, till vilka i detta fall inte resor mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen kommer att räknas. De skattefria maximibeloppen för ersättningarna skall följa det beslut som Skattestyrelsen utfärdar med stöd av 73 § inkomstskattelagen. Samma principer skall fortsättningsvis också tillämpas på resor som ansluter sig till sådana avlönade uppdrag som avses i 13 §

1 mom. 2 punkten lagen om förskottsuppbörd. Eftersom arbetsgivarens socialskyddsavgift måste betalas för lön, är betalaren ändå tvungen att avgöra om betalningsmottagaren omfattas av 13 § lagen om förskottsuppbörd. Den föreslagna bestämmelsen kommer alltså inte i detta avseende att orsaka nya tolkningssvårigheter.

Den föreslagna lagändringen gäller personer som får resekostnadsersättningar, men inte lön från allmännyttiga samfund. I praktiken är det uttryckligen fråga om personer som frivilligt och utan vederlag är verksamma i samfundet. Utbetalningen av skattefria resekostnadsersättningar till dessa personer skall gälla sådana resor som görs på uppdrag av det allmännyttiga samfundet. Det är alltså fråga om resor som man på förhand har beslutat att skall ske för samfundets räkning. I idrottsföreningen är sådana resor träningsresor enligt ett träningsprogram och tävlingsresor när en person som tidigare utsetts för uppdraget sköter transporten. Skattefri ersättning skall inte kunna betalas till personer som är verksamma i ett samfund om dessa enbart på eget initiativ har infunnit sig vid något evenemang. T.ex. för resor till möten kan ersättning betalas om deltagaren representerar samfundet eller deltar i egenskap av medlem i en styrelse eller ett motsvarande organ. För deltagande i allmänna medlemsmöten kan däremot inte betalas skattefri ersättning.

Inom idrotten är beskattningen av resekostnadsersättningar av betydelse för personer som är verksamma som tävlingsdomare, eftersom uppdraget utförs mot ett litet arvode och ofta på annan ort. Arvodet och kostnadsersättningen betalas i regel av arrangören, medan domaren utses av en annan instans. Därför har ansetts att domaren inte får lön enligt 13 § lagen om förskottsuppbörd. Konsekvensen av detta har varit att tävlingsdomarnas resekostnadsersättningar har beskattats på samma sätt som ersättningar som betalats till personer som utfört oavlönat arbete. Kilometerersättningar kan ha ansetts vara skattepliktig inkomst, och avdrag för motsvarande kostnader har förutsatt ett uttryckligt yrkande vid beskattningen. Den föreslagna ändringen kommer också att gälla tävlingsdomare, eftersom de reser till en tävling på uppdrag av ett samfund och inte på eget initiativ.

I ett anställningsförhållande betalas i regel kostnadsersättningar på basis av kollektivav-

tal och tjänstekollektivavtal, vilket innebär att den som gör en resa är medveten om sin rätt att få ersättning och att ersättning betalas till alla arbetstagare enligt en enhetlig praxis. Arbetstagaren behöver i regel inte betala kostnaderna för arbetsresor själv. En person som utan lön deltar i en förenings verksamhet kan däremot inte förutsätta att alla hans kostnader ersätts och samfundet har i allmänhet inte heller medel för detta. Det föreligger inte på samma sätt som i ett anställningsförhållande någon rättslig skyldighet att betala ersättning. Även om möjligheten till ersättning när en resa sker på uppdrag av en förening är motiverad, innebär beroendet av prövning att ersättningarna i högre grad får karaktären av ersättningar för arbete. För att det inte skall vara lön som betalas i form av ersättning, föreslås att det fastställs en övre gräns för de skattefria ersättningarna.

Dagtraktamente skall kunna betalas för högst 10 dagar under ett kalenderår och resekostnadsersättningar för resor som gjorts med andra färdmedel än allmänna kommunikationsmedel till ett belopp av högst 6 000 mark per kalenderår. Gränserna skall i den slutliga beskattningen gälla den skattskyldige, trots att det betalande samfundet kan vara omedvetet om ersättningar som utbetalas av andra. En övre gräns som gäller betalaren kan lätt kringgås. Det föreslås inte att ersättandet av resor som görs med allmänna kommunikationsmedel skall begränsas. Resorna skall kunna ersättas mot uppvisande av kvitto. Ersättning för resor som verifieras med biljett skiljer sig inte ekonomiskt från att samfundet självt direkt ordnar och betalar transporten, därför är en kvantitativ begränsning inte konsekvent. T.ex. inom idrottsföreningarna gör man också långa tränings- och tävlingsresor med allmänna kommunikationsmedel. Avsikten är inte att kostnaderna för dessa skall räknas som inkomst för idrottsmannen.

Begreppet arbetsresa passar inte naturligt ihop med personer som inte utför avlönat arbete. Att resor mellan hemmet och den egentliga arbetsplatsen inte skall vara skattefria arbetsresor har att göra med vilken karaktär dessa resor har för den förvärvsarbete. Resorna har delvis karaktären av levnadskostnader, och kostnaderna för dessa är endast delvis avdragbara i den slutliga beskattningen. I fråga om frivilligt arbete är läget ett annat. Därför är det inte skäl att

begränsa den skattefria ersättningen för oavlönade arbetstagare till att enbart omfatta resor till en särskild plats där arbetet utförs. Inom idrotten borde tränare, materialförvaltare och idrottsmän kunna få skattefri ersättning också för resekostnader från hemmet till platsen för evenemanget. Förtroendemän kan få ersättning för resor mellan hemmet och organisationen och de som deltar i tal-koarbeten mellan hemmet och talkoplatsen.

Den föreslagna bestämmelsen gäller skattefrihet för erhållna kostnadsersättningar. Den ändrar inte de principer som gäller för resekostnaders avdragsgillhet. Resekostnader som ansluter sig till fritidsaktiviteter är inte avdragsgilla när det gäller personliga inkomster. Vid beskattning av fritidsaktiviteter kan kostnader i vissa fall dras av om fritidsaktiviteten har gett upphov till inkomst. Om de aktuella resekostnadsersättningarna har beskattas enligt gällande bestämmelser, kan det från denna inkomst ha dragits av kostnader motsvarande de resor som redovisats. Fritidsaktiviteten kan t.ex. när det gäller idrottsmän ge reklam- och sponsorinkomster, och upp till detta belopp kan avdrag göras för kostnader för verksamheten. Även om ersättningarna anses vara skattepliktig inkomst på grund av den övre gränsen för ersättningarna, är det alltså möjligt att de ersatta kostnaderna kan dras av i den slutliga beskattningen.

2. Propositionens verkningar

Skattefriheten för en förmån i form av vård av sjukt barn har i praktiken inga samhällsekonomiska verkningar. Eftersom det är en ny företeelse att arbetsgivaren ordnar vård, har tills vidare inte heller den skattemässiga behandlingen stabiliserat sig. Frågan är inte heller av betydelse för skatteintäkterna. Däremot är det viktigt för de företag som använder och ordnar dessa tjänster att skattefrihet fastställs genom lag.

Det finns inga uppgifter om beloppen av

resekostnadsersättningar som räknas som skattepliktig inkomst och som utbetalas av allmännyttiga samfund. I praktiken har den skattskyldige inte haft mycket beskattningsbar inkomst kvar efter det att de kostnader som täckts med resekostnadsersättningen dragits av. Avsikten med de föreslagna bestämmelserna är att göra rättsläget klarare, och propositionen leder uppenbarligen till att endast en liten del av de inkomster som för närvarande beskattas kommer att bli obeskattade. De föreslagna ersättningarnas årliga maximigränser ökar å andra sidan i princip skatteintäkterna, även om man kan anta att det inte heller hittills har betalats ersättningar som överstiger gränserna i någon nämnvärd utsträckning.

3. Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet. Vid beredningen av bestämmelsen om kostnadsersättning som betalas av allmännyttiga samfund har Skattestyrelsen och representanter för Finlands Idrott rf hörts. Vid beredningen av skattefrihet för förmånen i form av vård av sjukt barn har företaget som är verksamma i branschen hörts.

4. Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits och blivit stadfäst. Den ändring som gäller beskattning av förmån i form av vård av sjukt barn skall tillämpas första gången redan vid den beskattning som verkställs för innevarande år. Den ändring som gäller beskattningen av resekostnadsersättningar skall tillämpas första gången vid den beskattning som verkställs för år 2001.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs Riksdagen följande lagförslag:

Lag

om ändring av 69 och 71 § inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut

fogas till 69 § inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/1992) ett nytt 3 mom. och till 71 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 1170/1998, ett nytt 3 mom., som följer:

69 §

Sedvanlig personalförmån

Skattepliktig inkomst uppkommer inte när en arbetsgivare tillfälligt ordnar vård för ett sjukt barn under den tid som arbetstagaren skulle ha haft rätt till vårdledighet med fulla löneförmåner. Som tillfällig betraktas en vårdperiod på högst fyra dagar på grund av samma sjukdomsfall.

71 §

Skattefria resekostnadsersättningar

Med resekostnadsersättning för arbetsresa som betalats av arbetsgivaren jämställs sådan resekostnadsersättning som ett sådant allmännyttigt samfund som avses i 22 § betalat för en resa som gjorts till förmån för

det allmännyttiga samfundet på uppdrag av detta också i de fall när den skattskyldige inte står i anställningsförhållande till det allmännyttiga samfundet eller inte annars får lön för det arbete som resan ansluter sig till. Av denna resekostnadsersättning är dock endast följande skattefria inkomst:

- 1) dagtraktamente för högst tio dagar under ett kalenderår,
- 2) logiersättning och
- 3) kostnadsersättning för resor, som utan hinder av 72 § 3 mom. kan betalas också för resor som gjorts från den skattskyldiges bostad; kostnadsersättningar för resor som gjorts med något annat än ett allmänt kommunikationsmedel är skattefria upp till högst 6 000 mark under ett kalenderår.

Denna lag träder i kraft den 2000.

Denna lags 69 § tillämpas första gången vid den beskattning som verkställs för år 2000 och 71 § första gången vid den beskattning som verkställs för år 2001.

Nådendal den 16 juni 2000

Republikens President

TARJA HALONEN

Minister *Suvi-Anne Siimes*