

Dokumenttype	NOU 1985:5	Dokumentdato	
Tittel	Skatlegging av diettgodtgjørelser		
Utvalgsleder	Fagereng Jens		
Kapittel	1.3 UTVALGETS ARBEID OG KONKLUSJONER		

Utvalgets oppgave har vært å foreta en vurdering av den skattemessige behandling av godtgjørelse til kost og losji (diettgodtgjørelse). En tjenestereise kan medføre utgifter til skyss, kost og losji. Godtgjørelse for utgifter til skyss (befordring), herunder bilgodtgjørelse, faller utenfor mandatet, og er ikke drøftet av utvalget.

En skattyter kan som regel kreve fradrag for utgifter som har vært nødvendige til inntektens ervervelse. Det gjelder også utgifter til kost og reiser i forbindelse med arbeidet. Det er vanlig at en arbeidstaker får utbetalt en særskilt godtgjørelse til dekning av slike utgifter. Godtgjørelse for utgifter til kost og losji er en utgiftsgodtgjørelse, den er ikke vederlag for arbeid. Grensen mellom utgiftsgodtgjørelse og lønn kan undertiden være vanskelig å trekke.

Godtgjørelse til kost og losji har vært fastsatt på forskjellig vis: I lov, regulativ, reglement, tariffavtale eller ved individuell avtale. Det vanlige er nå at regler og satser for beregning av diettgodtgjørelse blir fastsatt ved kollektive arbeidsavtaler (tariffavtaler).

Utvalget har søkt å kartlegge de forskjellige ordninger som forekommer i arbeidslivet.

Staten har et alminnelig reiseregulativ for reiser innenlands, et regulativ for reiser innen tjenestestedet, et befordringsregulativ og dessuten et særskilt regulativ for reiser i utlandet. Enkelte statsetater som NSB, Statens vegvesen og Televerket har til dels meget detaljerte særregler. Statens regler er også lagt til grunn for flere reiseregulativer både innen den offentlige og den private sektor.

Utvalget har gjennomgått bestemmelsene om reiseutgifter i en del tariffavtaler i det private næringsliv. Tariffavtalene inneholder ofte bare rammebestemmelser. Fastsettelsen av satser mv blir henvist til overenskomst eller regulativ ved den enkelte bedrift. Utvalget har ikke sett det som sin oppgave å foreta en gjennomgåelse av alle tariffavtaler. Dette ville bli for omfattende, og antas heller ikke nødvendig for utvalgets arbeid. En har begrenset seg til å gjennomgå og registrere en del tariffavtaler som gjelder et betydelig antall arbeidstakere, eller som etablerer særordninger av mer alminnelig interesse. Gjennomgåelsen viser at en står overfor en mangfoldighet av ordninger.

Når en skatteyter mottar en godtgjørelse til dekning av utgifter til kost og losji, er det forutsetningen at godtgjørelsen skal dekke de utgifter som normalt påløper. Godtgjørelse og utgifter vil likevel sjelden balansere, en beregning vil i de fleste tilfelle vise et større eller mindre overskudd eller underskudd. Overskudd på godtgjørelse til kost og losji regnes som inntekt etter den alminnelige regel om skatteplikt for fordel vunnet ved arbeid. Underskudd på godtgjørelse kan som regel fradras ved ligningen.

Skattyteren kan kreve fradrag for de faktiske merutgifter, men utgiftene må legitimeres eller sannsynliggjøres. Når utgiftene ikke blir legitimert, blir fradraget som regel fastsatt på grunnlag av veiledende satser i de takseringsregler som Skattedirektoratet årlig utarbeider til bruk ved ligningen.

Dersom skattyteren har bodd på hotell eller lignende, gis som regel fradrag med utgangspunkt i satsene i statens alminnelige reiseregulativ. For skattytere som har kunnet innrette seg på en rimeligere måte, de har f.eks bodd i pensjonat, internat, anleggsbrakke eller campingvogn, er fradragssatsene lavere.

Ved fastsettelsen av fradraget tas etter nærmere regler hensyn til kostbesparelse i hjemmet.

Skatlegging av godtgjørelse til kost og losji skjer etter forskjellige regler ettersom reisen/ fraværet medfører overnatting eller ikke.

Når en skattyter på grunn av arbeidet har måttet bo utenfor sitt hjem,

skjer skattleggingen etter nettometoden, dvs overskudd beregnes som differensen mellom mottatt godtgjørelse og kostbesparelse. Overskuddet regnes som skattepliktig inntekt og føres opp i selvangivelsen. Eventuelle underskudd er fradragsberettiget.

Skattytere som reiser etter statens alminnelige reiseregulativ, eller etter satser og regler som tilsvarer statens regulativ, beskattes bare for kostbesparelse for det antall reisedøgn som i løpet av året overstiger 50.

Når en skattyter får dekket utgifter til kost og losji etter regning dvs ved refusjon på grunnlag av kvitteringer, blir det ikke spørsmål om overskudd og beskatning, bortsett fra eventuell kostbesparelse i hjemmet. 50-dagers regelen gjelder også i dette tilfelle.

Utgifter ved reiser og fravær med overnatting kan fradras utenom minstefradraget. Overskudd på godtgjørelse til kost og losji inngår i beregningsgrunnlaget for minste- og oppgjørsfradraget.

Når skattyteren under tjenstlig fravær ikke bor utenfor hjemmet (dagsreiser), går utgiftene til kost inn under minstefradraget. Skattyteren kan likevel trekke utgiftene fra i mottatt godtgjørelse. Dette forutsetter at utgiftene er legitimert. Det vil ofte være vanskelig å legitimere utgiftene til kost på dagsreiser. Det har heller ikke vært fastsatt standardfradrag for utgiftene i disse tilfelle.

I praksis beregnes overskudd på kostgodtgjørelse for dagsreiser etter følgende retningslinjer.

- hvis samlet godtgjørelse i inntektsåret ikke overstiger kr 1 .000, ses bort fra mulig overskudd.
 - hvis den mottatte godtgjørelse i året utgjør mer enn kr 1.000, anses halvdelen av det beløp som overstiger kr 1.000 som inntekt.
- Hvis skattyteren kan legitimere sine utgifter, godkjennes at overskuddet har vært mindre, eventuelt at det har vært et tap.

Etter skattebetalingsloven foretas det forskuddstrekk i lønn og andre godtgjørelser for arbeid og oppdrag. Det skal også foretas forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser når ikke annet er bestemt. Det er imidlertid gjort så mange og vesentlige unntak fra plikten til trekk i utgiftsgodtgjørelser at trekkfrihet er blitt regelen. Dette får konsekvenser, blant annet for beregningen av avgiftene til folketrygden.

Etter folketrygdloven skal en utgiftsgodtgjørelse tas med som pensjonsgivende inntekt i den utstrekning godtgjørelsen tas med ved beregningen av forskuddstrekk. Det vil si: Når godtgjørelsen er trekkpliktig, skal den i sin helhet medtas i den pensjonsgivende inntekt. Når godtgjørelsen er trekkfri, og det vil som regel være tilfellet, skal den ikke for noen del tas med i den pensjonsgivende inntekt. Pensjonsdelen av medlemsavgiften beregnes av den pensjonsgivende inntekt. Sykedelen beregnes på grunnlag av nettoinntekten ved statsskatteligningen. Overskudd på utgiftsgodtgjørelsen vil her komme med i beregningsgrunnlaget.

Arbeidsgiveravgift til folketrygden fastsettes i prosent av det beløp som arbeidsgiveren plikter å innberette som lønn eller annen godtgjørelse for arbeid i eller utenfor tjenesteforhold. Utgiftsgodtgjørelser, for eksempel til dekning av utgifter til kost og losji under utførelsen av arbeid, medregnes i den utstrekning godtgjørelsene er tatt med ved beregningen av forskuddstrekk.

Diettgodtgjørelser som blir utbetalt regnskapspliktige skattytere innenfor næringen, blir behandlet som en del av bruttoinntekten. Utgifter til forretningsreiser vil kunne kreves fradratt som driftsutgifter, men de må legitimeres på vanlig måte. Når en næringsdrivende mottar en diettgodtgjørelse i forbindelse med arbeid (oppdrag) utenfor næringen, behandles den skattemessig etter de vanlige regler for lønnsinntakere.

Spørsmålet om den skattemessige behandling av godtgjørelser for kost og losji, og den annen side av saken, fradrag for merutgifter i forbindelse med arbeid, har i årenes løp flere ganger vært drøftet i Stortinget, og det har også vært tatt opp av organisasjoner og enkeltpersoner. Det har blant annet vært anført:

- at ligningspraksis, særlig når det gjelder fradrag for utgifter til kost, har vært uensartet og til dels varierer fra kommune til kommune
- at reglene fører til forskjellsbehandling, enkelte grupper av skattytere kommer uheldigere ut enn andre
- at reglene må være romslige, og at de også må praktiseres romslig.

- at tillegget for kostbesparelse bør sløyfes
- at det ikke er tatt tilstrekkelig hensyn til enslige
- at det bør gis kompensasjon for den ulempen som skattyterne vanligvis har når de under arbeidet må bo borte fra hjemmet.

Den gjeldende ordning for skattlegging av diettgodtgjørelser er i utgangspunktet enkel og grei: Overskudd eller underskudd beregnes som differensen mellom mottatt godtgjørelse og legitimerede utgifter. Dette forutsetter

- at godtgjørelsen er på det rene
- at utgiftene er lagt frem på en akseptabel måte.

Det viser seg imidlertid at det i praksis er forbundet med betydelig arbeid å føre kontroll på dette område.

Ligningsmyndighetene vil ved ligningen av diettgodtgjørelser stå overfor selvangivelser som er basert på nettometoden: Bare overskudd eller underskudd er ført opp (overskudd under post l.c: "Overskudd på utgiftsgodtgjørelser"). Ofte er verken overskudd eller underskudd ført opp. I mange, kanskje de fleste tilfelle vil verken mottatt godtgjørelse eller utgifter fremgå av selvangivelsen.

Ligningsmyndighetene må ta utgangspunkt i lønnsinnberetningene fra arbeidsgiveren. Reglene om innberetning av godtgjørelser for utgifter til kost og losji er ikke helt enkle. Opplysninger fra ligningskontorene viser at oppgavene ofte er mangelfullt utfylt. En begrenset undersøkelse som utvalget selv har foretatt, bekrefter dette.

Også utgiftssiden vil ofte gjøre det nødvendig med undersøkelser, ikke minst når skattyteren krever fradrag for de virkelige utgifter.

En full ligningsmessig kontroll på dette område vil være meget arbeidskrevende. Mange ligningskontorer makter det ikke. Apparatet strekker rett og slett ikke til. Andre oppgaver må ofte prioriteres høyere. Utvalget antar at dette kan være noe av forklaringen når det fra tid til annen har vært klaget over varierende ligningspraksis.

Utvalget har overveid forskjellige løsninger.

1. Skattefrihet for diettgodtgjørelser. Godtgjørelse for utgifter til kost og losji skal dekke de merutgifter som påløper for en arbeidstaker i forbindelse med utførelsen av arbeidet. Godtgjørelsen beregnes på grunnlag av satser (beløp) som skal dekke de utgifter som erfaringsmessig vil påløpe. En kan tenke seg den løsning at en ser bort fra overskudd/underskudd og generelt unntar godtgjørelser til kost og losji fra beskatning.

Ordningen er ikke ukjent, heller ikke her i landet. Helt frem til århundreskiftet ble embetsmenns diettgodtgjørelse ikke beskattet. I Sverige har diettgodtgjørelser i offentlig tjeneste vært unntatt fra beskatning, men det har heller ikke vært gitt fradrag for utgifter. Ordningen er - SOU 1983:3 - foreslått opphevet. I Danmark har dagpenger og reisegodtgjørelser under utførelsen av offentlige verv til dels vært skattefrie.

De ordninger som her er nevnt har alle tilknytning til statstjenesten eller annen offentlig tjeneste. Forholdene i samfunnet er nå vesentlig endret. Det er i våre dager et langt større antall skattytere som må foreta reiser i tjenesten eller være borte fra hjemmet under arbeid. Regler og satser er meget varierende. Selv om en i de fleste forhold må kunne regne med at de fastsatte godtgjørelser er rimelig tilpasset utgiftene, kan en ikke se bort fra at en under en ordning med full skattefrihet ville få en forskyvning fra lønn til utgiftsgodtgjørelse. En måtte derfor fortsatt kontrollere ytelsene og deres karakter. Kontrollen ville neppe bli mindre enn under den nåværende ordning.

Utvalget finner det betenkelig likefrem å erklære alle godtgjørelser for utgifter til kost og losji for skattefrie.

2. Refusjonsprinsippet. Arbeidsgiveren dekker i mange tilfelle arbeidstakerens utgifter til kost losji og andre utgifter under tjenestereiser etter regning, dvs utgiftene blir refundert på grunnlag av fremlagte kvitteringer. Når en utbetaling bare dekker arbeidstakerens utgifter, blir det ikke spørsmål om overskudd eller underskudd. Det er ikke grunnlag for beskatning, bortsett fra eventuell fordel ved kostbesparelse i hjemmet. Det er ikke aktuelt med forskuddstrekk i utbetalinger som bare dekker mottakerens utgifter. Det kreves imidlertid at utbetalingen blir dokumentert ved kvittering eller annet originalbilag som vedlegges arbeidsgiverens regnskap.

Oppgjør ved refusjon ("reise etter regning") forutsetter at arbeidsgiver og arbeidstaker er enige om ordningen. Den er ofte tariffestet, men kan også avtales individuelt.

Utvalget har overveid om refusjonsprinsippet kan gis generell anvendelse og gjøres obligatorisk. Dette måtte skje gjennom endring av skattelovens fradragregler. En har ikke tatt opp noe forslag om dette. En alminnelig refusjonsordning ville kunne medføre økte utgifter for arbeidsgiverne. Utvalget er blitt stående ved at det som hittil bør tillegge arbeidslivets parter å treffe avtale om utgifter ved reiser i tjenesten mv skal gjøres opp ved refusjon.

3. Bruttometoden er motstykket til nettometoden. Godtgjørelsen regnes i utgangspunktet som skattepliktig inntekt. Godtgjørelsen tas med ved forskuddstrekket, og inngår i trekkgrunnlaget med utbetalt (brutto) beløp. Godtgjørelsen lønnsinnberettes med bruttobeløpet og tas med ved ligningen med det fulle beløp. Skattyteren kan kreve fradrag for de faktiske utgifter. Hvis ikke utgiftene blir behørig legitimert, må fradraget fastsettes skjønnsmessig, eventuelt på grunnlag av fradragssatser. Arbeidstakerne ville nok - og med atskillig rett - protestere mot at det blir foretatt forskuddstrekk i en godtgjørelse som kanskje ikke vil gi overskudd i det hele tatt.

Utvalget antar at det ville være overveiende betenkeligheter ved å innføre bruttometoden.

4. Utvalgets flertall er blitt stående ved følgende løsning.

Overskudd på godtgjørelse til kost og losji beregnes på trekkstadiet av arbeidsgiveren etter faste regler og fradragssatser. Overskudd inngår i trekkgrunnlaget sammen med kontant lønn. Dette er i virkeligheten en skjematisk gjennomføring av nettometoden.

Den verdi som legges til grunn ved trekkberegningen, lønnsinnberetting av arbeidsgiveren sammen med kontant lønn i en samlet sum som legges til grunn ved ligningen. Dette beløp er i utgangspunktet bindende ved ligningen.

Av hensyn til skattyteren foreslås innebygget to sikkerhetsventiler:

(1) Det åpnes adgang for skattyteren til å klage over arbeidsgiverens beregning av forskuddstrekket.

(2) Det åpnes adgang for ligningsmyndighetene til ved ligningen å nedsette tillegget for kost og losji når dette vil virke urimelig.

Utvalget har lagt vesentlig vekt på at det allerede på trekkstadiet blir vurdert om det foreligger overskudd på godtgjørelse til kost og losji. Trekket foretas i tilknytning til utbetalingen, på et tidspunkt hvor de fleste data er tilgjengelige, og det er lett adgang til å innhente opplysninger og foreta kontroll. Arbeidsgiveren vil som regel ha et godt grunnlag for trekkberegningen. Ligningsmyndighetene kommer først inn i bildet ved regningen på et tidspunkt hvor bilag kan være forsvunnet og meget gått i glemmeboken. Overskudd på godtgjørelse til kost og losji bør i likhet med annen inntekt være med i trekkgrunnlaget.

Ordningen er avhengig av arbeidsgiverens medvirkning. Arbeidsgiverne vil ved utbetalinger av godtgjørelse til kost og losji måtte beregne overskudd og foreta trekk i overskuddet. I mange tilfelle vil arbeidsgiveren konstatere at det ikke er overskudd, og det blir da ikke spørsmål om trekk. Trekk i godtgjørelse vil i mange tilfelle gå inn som et ledd i lønnstrekket, og vil da ikke medføre noe vesentlig merarbeid.

Det vil i første rekke bli en oppgave for den stedlige arbeidsgiverkontroll (kommunekassereren) å føre kontroll med at diettgodtgjørelser er tatt med ved forskuddstrekket med riktige beløp. Ligningsmyndighetenes kontroll vil komme i annen rekke.

Utvalgets flertall er av den oppfatning at de nåværende regler og praktiseringen av dem er svært utilfredsstillende og innebærer forskjellsbehandling. Det er av den grunn uomgjengelig nødvendig at det foretas en omlegging på dette området.

Utvalgets medlem Lien kan ikke tiltre det forslag som er lagt fram av et flertall i utvalget. Det er et vesentlig element i forslaget at arbeidsgiverne skal foreta forskuddstrekk i godtgjørelse for utgifter til kost og losji i forbindelse med arbeid. Trekk etter de retningslinjer som flertallet i utvalget foreslår, kan bli en ganske arbeidskrevende oppgave, og medføre økt ansvar for arbeidsgiverne. Disse er i dag pålagt et meget

betydelig arbeid med trekk i lønn. Det er etter Liens oppfatning forbundet med avgjørende betenkeligheter å pålegge arbeidsgiverne ytterligere oppgaver på dette området. Trekk i godtgjørelse til kost og losji vil lett kunne skape komplikasjoner i forholdet mellom arbeidstager og arbeidsgiver når det gjelder anvendelse av regler og satser. Det er naturlig at ligningsmyndighetene tar standpunkt til slike problemer.
