

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförändenas Riksförbund



Nr 5/1961

Årg. 11

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Något om fördrade levnadskostnader

Av kammarrättsfiskalen Lars Lindquist

Av staten anvisad ersättning

Av staten anvisad ersättning till bestridande av vissa kostnader i tjänst utgör jämlikt 32 § 3 mom. KL icke intäkt av tjänst. Sådan ersättning behöver således inte redovisas av arbetsgivare eller skattskyldiga och den kommer i vanliga fall inte heller under beskattningsmyndigheternas prövning.

En särskild tolkningsfråga kan emellertid uppstå då det gäller att avgöra vad som förstås med av staten anvisad ersättning. Här lämnar anvisningarna till 32 § en del upplysningar. I punkt 5 av anvisningarna förklaras således att resekostnads- och traktamentsersättning, som utgått enligt resereglementet eller annan författning, är att anse som icke skattepliktig intäkt. Samma gäller ersättning som utgått enligt av Kungl. Maj:t eller av statlig myndighet meddelat beslut.

I enlighet med dessa bestämmelser har åkdonslega, som lantbrevbärare uppburit från postverket, ansetts utgöra sådan av staten till kostnader anvisad ersättning, som ej skall upptagas såsom intäkt av tjänst. (RÅ 1956: 399).

Resekostnadsersättning, som uppburits av en distriktsveterinär enligt av Kungl. Maj:t fastställda bestämmelser men i huvudsak erlagts av djurägarna, har ansetts utgöra ersättning enligt 32 § 3 mom. KL och inte beskattats. (RÅ 1953 ref. 30).

Traktamentsersättning som utgår till statens kollektivanställda personal är skattefri, vilket framgår av RÅ 1950: 1283 avseende en banarbetare vid S. J. Denna och liknande traktamentsersättningar framkommer som ett resultat av vanliga avtalsförhandlingar mellan den statliga myndigheten och vederbörande löntagarorganisation. Mot skattefriheten

för dessa traktamenten kan med visst fog invändningar göras. Det grundläggande skälet för skattefriheten för statliga traktamentsersättningar — att dessa redan vid fastställandet avvägts så att de enbart täcker merkostnader — kan sålunda inte åberopas i dessa fall. Det är i stället så att arbetsgivare (visserligen en statlig myndighet) och löntagare självständigt avgör om en ersättning skall betecknas som traktamente och således utgå skattefritt eller inte. Det kan nämnas att traktamentsersättning till statens kollektivanställda personal i många fall utgår redan vid tre timmars bortovaro från stationeringsorten och även om avståndet är relativt kort. Betecknande synes vara att denna traktamentsersättning i många äldre kollektivavtal rubricerades som lunchkostnadsersättning och torde väl då i sin helhet ha beskattats.

Traktamentsersättningar, som utbetalats av vissa offentliga institutioner såsom skogsvårdsstyrelsen, fiskeristyrelsen och hushållningssällskap, har inte ansetts omfattas av bestämmelserna i 32 § 3 mom. KL och alltså upptagits som skattepliktig intäkt. (RÅ 1935:647; 1935:659; 1939 ref. 43.)

En bilbesiktningsman, som erhållit statsbidrag med 900 kr för hållande av bil, erhöll avdrag för bilkostnader med samma belopp i stället för yrkade 1.242 kronor. Statsbidraget torde inte ha ansetts hänförligt till 32 § 3 mom. KL. (RÅ 1951:954).

I ett par uppmärksammade mål, som avgjordes i RR den 8 december 1960, synes tvisten i första hand ha gällt om skattskyldig över huvud taget var berättigad till avdrag för kostnader för resor till och från arbetet, och i andra hand om avdrag kunde medges för bilkostnader.

Det ena målet gällde sergeanten P., som bodde i Vällingby och tjänstgjorde på flygflottiljen i Hägernäs. P. hade jämlikt Kungl. brev uppburit ersättning för tågresor mellan Östra station och Hägernäs samt yrkade avdrag för bilkostnader enligt "1:70-regeln" sedan kostnaden reducerats med uppburit ersättning. PN vägrade men KR medgav yrkat avdrag. I RR hävdade Ti att P. jämlikt p. 4 andra st. av anv. till 32 § KL icke var berättigad till avdrag för resekostnader, då han av statlig myndighet uppburit ersättning avsedd att täcka kostnaderna. RR lämnade besvären utan bifall, enär jämlikt p. 4 av anv. till 33 § KL P. var berättigad till avdrag för skälig kostnad för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, samt den av P. i sådant hänseende beräknade kostnaden icke föranlett anmärkning. RR lämnade således inget klart besked om "1:70-regeln" var tillämplig men underkände uppenbarligen Ti:s ståndpunkt. Detta torde väl få innebära att den uppburna resekostnadsersättningen icke var av det slag, som avses i 32 § 3 mom. KL, från vilket avdrag för med ersättningen avsedda kostnader icke medges. Av p. 5 av anv. till 32 § KL framgår att den "skattefrihet" som gäller statlig resekostnadsersättning avser endast sådan ersättning som utgått vid egentliga tjänsteresor. Ersättning för resekostnader till och från arbetsplats är således inte undantagen från skatteplikt.¹

Likställighetsregeln.

Skillnaden i beskattningen mellan å ena sidan statliga traktamenten samt å andra sidan traktamenten i kommunal och en-

¹ Jfr K. G. A. Sandström: Inkomst av tjänst sid. 262.

skild tjänst är belyst i punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL. Stadgandet anger härjämte en förenklad metod att pröva vissa kommunala och enskilda traktamenten. Det föreskrives sålunda att, om ett traktamente i kommunal eller enskild tjänst beräknats med hänsyn till normala omkostnader, avdrag utan särskild utredning bör medges med belopp motsvarande hela ersättningen, men att större avdrag än uppuren ersättning däremot fordrar särskild utredning. Om traktamentet icke överstiger vad staten i motsvarande fall anvisar är presumptionen särskilt stark för att traktamentet i sin helhet åtgått för att täcka därmed avsedda kostnader och avdrag med samma belopp som traktamentet bör enligt anvisningspunkten regelmässigt medges.

Denna s. k. likställighetsregel synes klar och enkel att tillämpa. Dock har många tvister mellan skattskyldiga och taxeringsmyndigheter uppkommit just på detta område, beroende på att de senare visat en tydlig tendens att inte vilja tillämpa regeln så som den utformats i lagrummet utan i stället avkrävt den skattskyldige utredning enligt huvudregeln i 33 § KL för verkliga kostnader. Det har gällt icke endast sådana fall där traktamente utgått trots att avdrag för fördyrade levnadskostnader i praxis icke brukar medgivas, t. ex. vid kortare bortovaro än vanlig arbetsdag utan även i fall då rätten till avdrag i och för sig varit klar och tvisten således endast gällt avdragsbeloppets storlek. Riksdagen¹⁾ har haft likställighetsfrågan under debatt i anledning av ett flertal motioner. Riksskattenämnden har som följd härav ut-

¹ Se t. ex. Bev. U. 1952: 8 och 9; 1954: 34; 1955: 14; 1956: 46.

färdat anvisningar för bestämmelsernas tillämpning i RN 1956 nr 2.

Av regeringsrättens avgöranden synes framgå att ett i och för sig skäligt traktamente i många fall godtagits utan någon redovisning av kostnaderna. Några exempel kan visa detta.

RA 1959:1382. En gift revisor S., som var anställd hos Lastbilscentralernas Riksförening u. p. a., hade 1953 i tjänsten rest 277 dagar och därvid uppburit traktamentsersättning i huvudsak räknat efter 26 kronor för helt dygn och 15 kronor för dag då övernattningsinte skett. S. yrkade avdrag med belopp motsvarande den utgivna ersättningen. Han anmanades därvid att styrka sina kostnader, men underlät detta och återopade likställighetsregeln i p. 4 av anv. till 32 § KL. TN återförde 5 kronor för dag som inbesparad levnadskostnad, vilket inte föranledde ändring i PN och KR. RR medgav yrkat avdrag.

Även kollektivanställd personal har erhållit avdrag med samma belopp som uppuren ersättning. I målet RA 1959: 279 fick en grovarbetare, som var anställd vid ett vägbyggnadsföretag, avdrag med belopp motsvarande hela uppurna traktamentsersättningen, 3.808 kronor (333×11). Arbetet hade utförts på sådant avstånd från hemorten att övernattnings i anslutning till arbetsplatsen måst ske. Den skattskyldige, som inte efterkommit anmaning att styrka sina kostnader, hade av beskattningsnämnder och KR vägrats avdrag med 3 kronor för dag som inbesparad levnadskostnad.

En viss försiktighet med att tillämpa likställighetsregeln torde enligt RN:s förenämnda anvisning böra iakttas beträffande traktamentsersättning till sådan kollektivanställd personal, vars bortovaro

från bostaden inskränker sig till daglig arbetstid. Här syftas på sådan personal som linjearbetare, byggnadsarbetare m. fl., som dagligen året runt uppbär ett mindre traktamente.

Ett fall av denna typ gällde en elektriker W. som med familj var bosatt i Bäsna utanför Borlänge. För sin arbetsgivare, en installationsfirma i Stockholm, utförde han visst monteringsarbete i Borlänge och uppbar härvid traktamenten med tillhoppa 3.129 kronor under beskattningsåret 1949. W., som dagligen reste mellan Bäsna och Borlänge, yrkade avdrag för fördyrade levnadskostnader med samma belopp som ersättningen. Han erhöll endast avdrag för resekostnader med 384 kronor. (RÅ 1955:434.)

I målet RÅ 1954:1850 gav emellertid RR en chaufför, som uppbar traktamentsersättning med 2 kronor redan vid sex timmars bortovaro, avdrag med samma belopp som ersättningen. Chauffören hade medfört matsäck (kostnaden ej avdragsgill) men därutöver haft kostnader för kaffe o. dyl.

Vid tillämpning av likställighetsregeln bör något tillägg för inbesparade levnadskostnader icke göras. Den schablonartade prövning av ett traktamente som denna regel medger förutsätter, att det enskilda eller kommunala traktamentet beräknats på samma sätt som ett statligt, nämligen för att täcka enbart merkostnader. Något över skott att beskatta anses då inte uppstå. Även traktamente, som utgått till ensamstående skattskyldig, har godtagits utan reducering, vilket framgår av målet RÅ 1955:239. Det gällde en ogift ingenjör B., som var anställd vid Svenska Mejeriernas Riksförening u. p. a. och uppbar traktamentsersättning under 128 dagar

och 104 nätter efter grunder motsvarande allmänna resereglementet. B. yrkade avdrag med belopp motsvarande ersättningen 2.401 kronor. PN = KR återförde två kronor för dag som inbesparad levnadskostnad. RR medgav avdrag med yrkat belopp.

Skattskyldiga som yrkat avdrag för merkostnader med belopp som överstigit uppuren traktamentsersättning har haft svårare att vinna bifall i regeringsrätten. Den 13 oktober 1960 avgjorde RR ett mål rörande en resemontör G. vid AB Separator. Han uppbar traktamentsersättning under 318 dagar med 4.488 kronor motsvarande 14:20 för dag samt yrkade avdrag för merkostnader med 5.514 kronor eller 17:45 för dag. PN och KR medgav avdrag med 3.540 kronor, motsvarande uppuren traktamentsersättning minskad med värdet av inbesparade levnadskostnader som beräknades till 8 kronor för dag. RR tillerkände G. avdrag med belopp motsvarande den uppburna traktamentsersättningen.

Inte heller lyckades banktjänstemannen K., som vikarierade utom hemorten, erhålla högre avdrag än motsvarande uppuren traktamentsersättning. Banken tillämpade ett resereglemente som företedde likheter med allmänna resereglementet. K. uppbar traktamentsersättning med 1.542 kronor och erhöll i RR avdrag med 1.544 kronor i stället för yrkade 1.609 kronor. Det yrkade avdraget understeg vad en statstjänsteman i motsvarande ställning skulle ha uppburit i traktamentsersättning. (RÅ 1958:1767.)

Endagsbortovaro

Skattskyldiga, som på grund av sin tjänst dagligen vistas utom bosättningsorten men efter arbetsdagens slut åter-

vänder hem och övernattar där, kan under vissa förutsättningar erhålla avdrag för fördyrade levnadskostnader. Man kan här urskilja två skilda grupper skattskyldiga, där tvister om fördyrade levnadskostnader brukar förekomma. Det gäller dels skattskyldiga, vars verksamhet medför resor i tjänsten utanför bosättningsorten, t. ex. chaufförer, agenter, och dels sådana skattskyldiga som har sin arbetsplats belägen utanför bosättningsorten. Av regeringsrättens avgöranden synes framgå att avdrag för merkostnader i dessa fall förutsätter en bortovaro som förorsakat (och normalt kan anses förorsaka) en skattskyldig faktiska merkostnader för två av dagens huvudmål. För de skattskyldiga som har arbetsplatsen belägen utanför bosättningsorten krävs härjämte jämlikt p. 3 andra st. av anvisningarna till 33 § KL, att det inte skäliggen kan ifrågasättas att den skattskyldige skall avflytta till arbetsorten. Anvisningen nämner som exempel på en sådan situation, att arbetet är tillfälligt eller skall bedrivas på flera platser.

Målet RÅ 1952 ref. 14 utgör exempel på den förstnämnda gruppen skattskyldiga, där tjänsten i sig själv innebär ett resande. Det gällde en busschaufför, som av sin tjänst tvingades vara borta från hemmet i c:a 12 timmar, och därvid åt lunch och två mellanmål. Han erhöll avdrag för fördyrade levnadskostnader. Däremot fick en annan busschaufför inget avdrag trots bortovaro från hemmet sammanlagt mer än 12 timmar. Han hade nämligen tillfälle att under en rast mitt på dagen äta i hemmet. (RÅ 1954: 645.)

Den 1 november 1960 avgjorde RR ett mål, som gällde en skattskyldig som arbetade utom sin bosättningsort. Kon-

toristen J. bodde i Madesjö, där hans hustru var lärarinna. Själv arbetade han i Kalmar, vilket medförde en bortovaro från hemmet mellan kl. 7.00 och 19.00, d. v. s. tolv timmar. Han yrkade avdrag för lunchkostnader med 500 kronor och framhöll att det var betydligt dyrare att äta i Kalmar än i Madesjö och att den omständigheten att han endast hade råd att äta ett mål utom hemmet under 12 timmars bortovaro icke borde betaga honom rätt till avdrag. Avdrag vägrades J. i samtliga instanser. Kostnader för endast en måltid är med andra ord inte avdragsgilla. Bortovarons längd har således inte i och för sig avgörande betydelse för rätten till avdrag utan det är som nämnts i huvudsak det förhållandet att bortovaron medfört merkostnader för två måltider. Å andra sidan borde man kunna presumera att en bortovaro som med några timmar överstiger normal arbetsdag också föranleder merkostnader för två huvudmål. I några rättsfall där vederbörande haft anställning utanför hemorten och tvingats vara borta från hemmet i c:a 11 timmar har sålunda avdrag medgivits. Se t. ex. RÅ 1957:106; 1957: 2279; 1958:2470.

En välvillig inställning visade RR mot en kvinnlig jurist Anna R., som bodde i Malmö där mannen tjänstgjorde i hovrätten. Anna R. vikarierade under c:a 3 månader på advokatkontor i Landskrona och reste härvid dagligen mellan Malmö och Landskrona med bortovaro mellan 8.30 och 17.30 eller 9 timmar. Under 14 dagar bodde hon kvar i Landskrona. Hon synes ha ätit två mål mat dagligen i Landskrona. RR medgav Anna R. avdrag för fördyrade levnadskostnader med 5 kronor för dag. (RÅ 1956: 860.)

Utgången i detta mål skulle möjligen kunna tyda på att en faktisk merkostnad för två mål mat under alla förhållanden skulle berättiga till avdrag. En person som under vanlig arbetsdag kräver både frukost och middag skulle då skattemässigt bli förmånligare behandlad än en med normala matvanor. Försiktigtvis bör man nog inte pressa tolkningen av rättsfallet till en sådan slutsats.

Det bör slutligen betonas att de rättsfall, som redovisats under detta avsnitt, avsett skattskyldiga som inte uppburit traktamenten och vars yrkanden om avdrag för fördyrade levnadskostnader bedömts enligt bestämmelserna i 33 § 1 mom. KL och p. 3 av anvisningarna till samma lagrum. Hade likställighetsregeln i stället kunnat tillämpas är det tänkbart att utgången i något fall kunnat bli annerlunda.

Fördyrade levnadskostnader på bostadsorten

Enligt 20 § KL må avdrag icke ske för levnadskostnader. Emellertid har i p. 3 av anvisningarna till 33 § KL intagits en undantagsbestämmelse från denna huvudregel så till vida att vissa merkostnader för kost och logi vid resor i tjänsten eller under vissa villkor vid arbete utanför bosättningsorten är avdragsgilla. Bestämmelserna i 33 § KL ger däremot inget utrymme för avdragsrätt för merkostnader på bostadsorten. Detta visar också en stadgad praxis.

RA 1948 ref. 21. En banktjänsteman S. i Göteborg, som vissa kvällar under visade i aftonskola och därvid måste äta middag på restaurang, vägrades sålunda av RR avdrag för merkostnader för middagsmålen. Utgången motiverades med

att det av S. yrkade avdraget icke kunde anses avse sådan ökning i levnadskostnaden, för vilken skattskyldig jämlikt p. 3 av anvisningarna till 33 § KL ägde åtnjuta avdrag vid beräkningen av inkomst av tjänst, samt ifrågakvarande yrkande icke heller eljest vore lagligen grundat.

För vissa skattskyldiga har traktamentet närmast karaktär av ett sammanträdesarvode. I den mån traktamentena utgår på bostadsorten ges inget avdrag. Det visar t. ex. RA 1957:1270 där en förbundsordförande från Stockholm yrkat avdrag med 10 kronor för dag under 58 sammanträdesdagar i Stockholm. RR fastslog att den skattskyldige författningsenligt icke var berättigad till avdrag för fördyring av levnadskostnader på grund av tjänst inom bostadsorten.

Av samma anledning vägras t. ex. kommunala förtroendemän, som vid sammanträden i kommunens verkställande och förvaltande organ uppbur ett traktamente på 10 kronor, avdrag för fördyrade levnadskostnader.

Avdrag för fördyrade levnadskostnader på grund av tjänst utom familjens bosättningsort

Det är här fråga om de ganska vanliga fall av fördyring som uppstår därigenom att en skattskyldig innehar anställning och bostad på annan ort än den där hans familj är bosatt. En riktig bedömning av dessa frågor kräver först och främst att man fastställer den anställdes bosättningsort, d. v. s. om han i beskattningshänseende är att anse som bosatt hos familjen eller på anställningsorten. Finns man att den skattskyldige bosatt sig på anställningsorten synes utgången i målet klar. Avdrag för fördyrade lev-

nadskostnader medges, som i föregående avsnitt framhållits, inte på bosättningsorten. Det må sedan finnas hur starka skäl som helst för att familjen måste kvarbo på den gamla orten. Har den skattskyldige däremot behållit sin bosättning hos familjen måste ytterligare en bedömning ske. Som regel medges enligt bestämmelserna i p. 3 andra stycket av anvisningarna till 33 § KL inte heller i detta fall avdrag för fördyring. Men om det inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige skall avflytta till anställningsorten är han berättigad till avdrag.

Fall där fördyring orsakats av bostadsbrist

Den rådande bostadsbristen och en rörlig arbetsmarknad har gjort att målen om fördyrade levnadskostnader vid en splittrad bosättning blivit ganska vanliga. Här synes emellertid praxis vara entydig. Har en skattskyldig tagit stadigvarande anställning på ny ort och där anskaffat en — även tillfällig — bostad, medan hans familj på grund av bostadsbrist kvarbott på den gamla orten, medges inget avdrag för fördyrade levnadskostnader. Även om den skattskyldige regelbundet besöker sin familj anses han i beskattningshänseende bosatt å anställningsorten.

Det välbekanta s. k. Visby-fallet, RÅ 1953:1115, var ett av de första målen av denna karaktär. Journalisten E. flyttade från Visby till Göteborg den 1/1 1948 då han tillträdde fast anställning vid en tidning i Göteborg. På grund av bostadsbrist tvingades E:s familj bo kvar i Visby under första halvåret 1948, medan E. hyrde möblerat rum i Göteborg. E. erhöll icke avdrag av RR för fördyrade lev-

nadskostnader, enär E. sedan den 1/1 1948 tillträtt stadigvarande anställning vid tidningsföretag i Göteborg och jämväl tagit bostad därstädes, samt vid sådant förhållande — oavsett att E:s familj på grund av svårighet att anskaffa familjebostad i Göteborg nödgats kvarbo i Visby till den 1/7 1948 — avdrag för fördyrade levnadskostnader författningenligt icke kunde medgivas E. etc.

Att inom regeringsrätten fanns en relativt stark minoritet, som var beredd att ge avdrag i de här fallen av typ bostadsbrist, framgår av RÅ 1957 ref. 24. En ingenjör H. flyttade från Vänersborg till Kalmar där han erhöll en fast anställning. Hans familj kvarbodde i Vänersborg på grund av bostadsbrist i Kalmar och själv hyrde H. ett möblerat rum. Av H. yrkat avdrag för fördyrade levnadskostnader vägrades av RR i plenum enär H. haft stadigvarande anställning och bostad i Kalmar samt vid sådant förhållande avdrag för fördyrade levnadskostnader icke kunde medgivas. Sex ledamöter av RR ansåg H. berättigad till avdrag, enär H. finge anses ha varit bosatt i Vänersborg samt det med hänsyn till omständigheterna icke skäligen kunde ifrågasättas att han med sin familj skolat avflytta till Kalmar.

Dessa mål, där bostadsbristen varit en bidragande orsak till fördyringen, har i olika varianter prövats av regeringsrätten och i samtliga fall har avdrag vägrats med en motivering som i huvudsak överensstämmer med de här ovan återgivna. Se t. ex. RÅ 1956:1207, RÅ 1958:231 m. fl.

I några mål har den skattskyldige gjort gällande att anställningen på den nya orten varit tillfällig och att avdrag av denna anledning bort medgivas. I de fall

regeringsrätten kunnat konstatera att den från början tillfälliga anställningen antagit stadigvarande karaktär har avdrag också vägrats.

Ett av RR den 25 augusti 1960 avgjort mål kan belysa detta. Leg läkaren S., som med familj bott i Uppsala, tjänstgjorde vid centrallasarettet i Vänersborg från den 10/6 1955. Sedan en provisorisk bostad erhållits den 13/8 1955 flyttade familjen den 3/9 1955 till Vänersborg. Bostaden i Uppsala behölls t. v. då tjänsten i Vänersborg endast var ett vikariat som successivt förlängdes. Först 1956 fick S. egen tjänst som underläkare vid lasarettet varvid också en riktig familjebostad erhöles. S. återopade anställningens tillfälliga natur och yrkade avdrag för fördyrade levnadskostnader under tiden 10/6—12/8 1955 med 20 kronor för dag och för tiden 13/8—31/12 efter 5 kronor för dag (dubbelhyra). Avdrag vägrades i alla instanser.

Lika illa gick det för en skattskyldig E., som med familj var bosatt i Kumla men i juni 1952 erhöles anställning i Kristinehamn. Först i november samma år flyttade familjen till Kristinehamn. E. påstod att anställningen var tillfällig samt att han avsåg att återflytta till Kumla så snart arbetstillfälle kunde erbjudas honom där. Han yrkade avdrag för fördyrade levnadskostnader för tiden juni—november. KR ansåg med hänsyn till anställningens tillfälliga karaktär E. bosatt i Kumla och medgav avdrag. RR, där taxeringsintendenten upplyste, att E. under 1953 och 1954 med sin familj bott i Kristinehamn och att han också bibehållit sin anställning, förklarade att E. finge anses ha bosatt sig i Kristinehamn i juni 1952 och vägrade avdrag (RÅ 1958:1496). Liknande omständigheter

och utgång förelåg i målet RÅ 1956: 1685.

Fall där fördyring uppkommit oberoende av bostadsbrist.

Mot bakgrunden av den långa rad av rättsfall, där regeringsrätten bundit en skattskyldigs bosättning till orten för en fast anställning och bostad, har man varit benägen att tro att denna regel saknat undantag. Att så inte är fallet visar ett av regeringsrätten den 1 november 1960 avgjort mål. E. var gift och ägde sedan lång tid en mindre jordbruksfastighet i Nordmaling. Fastigheten hade ett taxeringsvärde av 8.800 kronor, varav 8.100 kronor jordbruksvärde och omfattade 9,6 har och uppfödde tre kor. Inkomst av jordbruksfastighet: 1954 — 2.350; 1956 — 1.266; 1957, beskattningsåret, 3 kronor. År 1955 redovisades underskott å 341 kronor. Sedan år 1953 arbetade E. på fabrik i Hörnefors. Avstånd 4 mil. Under veckans arbetsdagar bodde E. i Hörnefors men tillbringade veckosluten hos familjen i Nordmaling. E. yrkade avdrag för fördyrade levnadskostnader i Hörnefors under 290 dagar efter 3 kronor 80 öre för dag, vilket bifölls av PN och KR. RR vägrade avdrag med följande motivering. Med hänsyn särskilt till vad i målet blivit upplyst därom, att E:s arbetsanställning i Hörnefors varit av stadigvarande natur och att det av honom i Nordmaling bedrivna jordbruket varit av ringa omfattning, har det skäligen kunnat ifrågasättas att E. skulle ha avflyttat från Nordmaling till Hörnefors.

Målet är lärorikt så till vida att regeringsrätten tagit ställning såväl till bosättningsfrågan som till frågan om den skattskyldige skäligen bort avflytta till anställningsorten. E. ansågs tydligen bosatt i

Nordmaling, eljest hade skäligheten i avflyttningen inte behövt prövas. Anmärkningsvärt kan synas vara att den fasta anställningen och bostaden i Hörnefors (bostadens beskaffenhet var ej utredd i målet) inte räckte för att binda E:s bosättning vid anställningsorten, något som regelmässigt skett i "bostadsbristmålen". Med hänsyn till sitt ställningstagande måste regeringsrätten även bedöma om det kunde anses skäligt, att E. bodde kvar i Nordmaling; endast under den förutsättningen skulle ju avdrag för merkostnader kunna medges. Som framgår av regeringsrättens motivering ansågs att E. bort avflytta till Hörnefors. Man kan härav sluta sig till att bosättning på en mindre jordbruksfastighet inte i och för sig är ett tillräckligt vägande skäl för att en skattskyldig skall anses berättigad att bo kvar på fastigheten och erhålla avdrag för fördyringen på anställningsorten.¹⁾ Att lagstiftningen i detta hänseende fordrar mycket starka skäl framgår redan av anvisningspunktens avfattning. Det kan också erinras om att 1921 års kommunalskatteskommitté²⁾ i detta sammanhang uttalade att om det berott på den skattskyldige själv att välja sin bostadsort utom arbetsplatsen eller antaga arbete utom bostadsorten, måste han antagas ha tagit hänsyn jämväl till den merkostnad som därav kunde bli en följd.

Att en stadigvarande anställning utom bostadsorten i något fall berättigat en skattskyldig till avdrag för fördyrade levnadskostnader synes framgå av RÅ

¹ Direktören och godsägaren S. ansågs inte behöva avflytta från gods vid Strängnäs till anställningsorten Stockholm utan erhöll avdrag av RR 15/2 1961.

² Bet. del I sid. 424.

1948:682. L. hade ordinarie tjänst som rektor i Rånbyn där han hyrde möblerat rum. L:s hustru var barnmorska och bosatt i en by tre mil från Rånbyn, där L. tillbragte veckosluten och ansågs bosatt. Han erhöll avdrag för merkostnader i Rånbyn. Har andra maken, som i detta fallet hustrun, fast anställning på den gemensamma bosättningsorten kan det vara ett skäl för att inte kräva avflyttning. Målet om rektor L. kan också ge anledning till frågan varför L. inte ansågs bosatt i Rånbyn, där han hade fast anställning och bostad. Kanske har hustruns tjänst i förening med de regelbundna besöken hos familjen betytt mer än en fast anställning och bostad. Valet av bostad synes i vart fall inte ha föranletts av bostadsbrist i Rånbyn utan av hustruns ordinarie tjänst.

Ett betydligt bättre utgångsläge har en skattskyldig om hans tjänst är av tillfällig karaktär. Under sådana omständigheter blir han som regel ansedd som bosatt hos familjen även om han har en tillfällig bostad på anställningsorten och det ifrågasättes som regel inte att han skall avflytta till anställningsorten.

Den 3 november 1960 avgjorde regeringsrätten ett mål, som gällde dödsboets efter riksdagsmannen H. taxering 1955. Förutom uppdraget som riksdagsman hade H. varit deputerad i riksbanken alltsedan 1945. Deputeraden utses för ett år i sänder av och inom bankofullmäktige. H. bodde med sin hustru i en femrumslägenhet i Västerås samt hyrde i Stockholm en enrumslägenhet för övernattnings vid de tillfällen han inte fick tid att resa till Västerås. För fullgörande av deputeradeuppdraget yrkade H. avdrag för merkostnader i Stockholm avseende tid då riksdagen inte var samlad. KR vägrade

avdrag, enär H. under beskattningsåret haft anställning i Stockholm såsom deputerad i riksbanken samt han i följd härav icke varit berättigad till avdrag. RR medgav avdrag med följande motivering. H. får väl anses hava under beskattningsåret varit bosatt i Västerås men får på grund av uppdraget såsom deputerad i riksbanken anses hava haft Stockholm som verksamhetsort. Med hänsyn till arten av sistnämnda uppdrag kan skäligen icke ifrågasättas, att H. skulle hava avflyttat till Stockholm. H. får därför anses hava varit berättigad att erhålla avdrag för de fördyrade levnadskostnader, som varit föranledda av hans vistelse i Stockholm för uppdragets utförande under tid, då riksdagen icke varit samlad.

Mycket snarlika omständigheter förelåg i målet RÅ 1954:72. Riksdagsmannen P. hade villa i Växjö där familjen var bosatt. P. hade vid sidan av ledamotskapet i riksdagen tjänst i bostadsstyrelsen som chef för dess sociala sektion. P. yrkade med hänsyn till tjänsten vid bostadsstyrelsen avdrag för fördyrade levnadskostnader avseende tid då riksdagen inte var samlad. RR, som ansåg P. bosatt i Växjö, vägrade avdrag. Utgången i detta mål torde få tolkas så, att tjänsten vid bostadsstyrelsen ansågs vara av så stadigvarande natur att det skäligen kunde krävas att P. skulle avflytta till Stockholm.

Att en tillfällig anställning berättigar till avdrag för fördyrade levnadskostnader visar också målet RÅ 1946:896. En kapten från Vaxholm, som under två år vistades i Stockholm för att genomgå krigshögskola, fick avdrag för den härav föranledda fördyringen. Han besökte regelbundet familjen i Vaxholm där hustru

run var lärarinna. I målet 1956:1191 fick en byggnadsarbetare med familjebostad i Piteå under 9 månaders tillfälligt arbete i Luleå avdrag för fördyrade levnadskostnader. Han besökte familjen varje veckoslut.

Resekostnader

I p. 3 första st. av anv. till 33 § KL stadgas att den som i sin tjänst verkställt resor utom verksamhetsorten äger rätt till avdrag för kostnader för själva resan. Det är således samma bestämmelse som reglerar rätten till avdrag för merkostnader för kost och logi. Härjämte tillerkännes skattskyldig enligt p. 4 av samma anvisning rätt till avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen. Utöver dessa två av lagstiftaren direkt reglerade fall av resekostnadsavdrag förekommer i praxis ytterligare en typ av resor där avdrag stundom medges. Det gäller skattskyldigs resor för att besöka familjen då han haft anställning och bostad utom familjens bosättningsort.

Resor i tjänsten

Beträffande färdkostnaden vid resor i tjänsten enligt p. 3 av anv. till 33 § KL medges i princip avdrag för faktiska kostnader. Något krav på att resan skall företagas med billigaste färdmedel, vilket gäller vid resor till och från arbetsplatsen, finns inte. Vanligt är att egen bil begagnas varvid de verkliga kostnaderna är avdragsgilla. Rättsfallen beträffande dessa resekostnader har sällan något prejudicerande värde. Rätten till avdrag är ju ostridig och tvisterna gäller ofta rena utredningsfrågor där storleken av de faktiska kostnaderna måste avgöras med

hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Stundom kan det vara svårt att avgöra om en resa är företagen i tjänsten eller till och från arbetsplatsen. Då kostnadsavdraget är beroende av om resan har den ena eller andra karaktären är det självfallet viktigt att man håller i särskilda fall. Detta problem torde ha varit aktuellt i målet om grävmaskinisten N. som avgjordes i RR den 3 mars 1960. N. var gift och bosatt i Norsjö. Under 1954 hade han utfört arbete på skilda platser utom hemorten under 266 dagar varunder han uppburit traktamenten med 2.140 kr. (8 kr. för dag). Under tre månader hade han arbetat i Jörn, beläget 48 km från Norsjö. Under första månaden i Jörn hade han övernattat där men därefter dagligen rest med egen bil mellan Jörn och Norsjö. N. yrkade avdrag med 2.836 kr., därav för bilresor till och från samt mellan olika arbetsplatser med 2.056 kr. (822 mil à 2:50) samt för fördyrade levnadskostnader under 120 dagar i Adak, Ratu och Jörn med 780 kr. Ti framhöll, att N. under de två månader han rest mellan Norsjö och Jörn yrkat avdrag för bilkostnader med 1.250 kr. (500 mil à 2:50) medan fördyringen om han kvarstannat i Jörn uppgått till blott 325 kr. PN=KR medgav avdrag med 2.140 kr. eller vad N. erhållit i traktamente. RR medgav yrkat avdrag enär anledning icke förelåg att i berörda hänseende avvika från N:s deklaration.

Det i målet tvistiga beloppet hänförs sig tydligen till kostnaderna för bilresorna mellan Norsjö och Jörn. Betraktar man de ifrågakommande resorna som resor i tjänsten är N. berättigad till avdrag för de verkliga kostnaderna. Är resorna däremot att anse som resor till

och från arbetet skall avdrag för kostnaden medges med skäligt belopp. Det medgivna avdraget tyder på att RR ansett resorna som resor i tjänsten jämlikt p. 3 första stycket av anvisningarna till 33 § KL. N. har på grund av sin tjänst måst utföra arbete på skilda orter utom bostadsorten Norsjö och det är anledningen till att han åsamkats såväl kostnader för bilresor som merkostnader för kost och logi. Det är inte fråga om det fallet att han frivilligt tagit arbete utom bosättningsorten eller bosatt sig på annan ort än den där han har arbete. Hade resorna mellan Norsjö och Jörn bedömts som resor till och från arbetsplatsen borde avdrag medgivits endast för skäligt belopp, vilket i detta fall borde ha beräknats till 1:70 kr. för mil enligt RN:s anvisning 1958 1:2. Några allmänna kommunikationer mellan Norsjö och Jörn synes nämligen inte ha funnits.

Resor för besök hos familjen

I de fall då en skattskyldig tagit anställning och bostad utom familjens bosättningsort och vägrats avdrag för fördyrade levnadskostnader på den grunden att han ansetts bosatt på anställningsorten, har avdrag som regel medgivits för kostnader för resor mellan anställningsorten och familjens bosättningsort. I det ovan återgivna s. k. Visbyfallet ansågs journalisten E. på grund av vad i målet förekommit berättigad till avdrag för kostnader för resor mellan Göteborg och Visby.

Av samma karaktär var målet RÅ 1956:1207 beträffande länsbostadsdirektören N. från Karlskrona. Han hade på grund av bostadsbrist låtit sin familj kvarbo i Asarum utanför Karlshamn,

där han tidigare varit anställd. Själv bodde N. i Rödeby strax utanför Karlskrona. RR ansåg N. bosatt i Rödeby och vägrade avdrag för fördyrade levnads-kostnader men ansåg N. skäligen berättigad till avdrag för kostnader för 40 resor till Asarum, d. v. s. praktiskt taget en resa i veckan.

En direktör bosatt i Göteborg fick i målet RÅ 1958:1643 avdrag för kostnader för tre resor i månaden mellan Göteborg och Karlshamn, där hans familj var bosatt. Kostnaderna beräknades med hänsyn till begagnandet av rabattkort.

I den skatterättsliga debatten har ifrågasatts det berättigade i att journalisten från Visby och övriga skattskyldiga i samma situation medges avdrag för dessa resekostnader. Något stöd i skatteförfattningarna torde vara svårt att finna. Det är ingen resa i tjänsten. Det kan inte heller vara fråga om resor mellan den skattskyldiges bostad och hans arbetsplats, då regeringsrätten i dessa fall fastställt bosättningen till anställningsorten. I det nyss nämnda målet om länsbostadsdirektören utgöres hans resor till och från arbetsplatsen uppenbarligen av resorna mellan Rödeby och Karlskrona och inte av resor mellan Karlskrona och Asarum. Det kan över huvud taget inte vara fråga om någon avdragsgill fördyrad levnads-kostnad då regeringsrätten i målen av denna typ icke medger avdrag för fördyrade levnads-kostnader. I vart fall synes avdrag vanligen ha medgivits varvid kostnaderna beräknats efter billigaste färdmedel.¹ Viss osäkerhet torde däremot ha rått om hur många hem-

¹ Länsnotarie G. erhöll inget avdrag för hemresor vid tjänstgöring utom familjens bostättningsort. RR 22/2 1961.

resor en skattskyldig kan göra med rätt till avdrag. De nyss återgivna rättsfallen skulle kunna tyda på att den skattskyldige i detta hänseende inte behöver iakttaga någon begränsning. Regeringsrätten har emellertid rätt nyligen avgjort ett par mål, vars innebörd synes vara att avdrag endast medges för två hemresor i månaden.

Den 1 november 1960 avgjorde RR ett mål som gällde svetsaren B. Han var anställd och hade bostad i Sandviken medan hans familj under januari och februari beskattningsåret bott i Kilafors. B. yrkade avdrag med 150 kr. för 10 resor till Kilafors (5 per månad.) PN medgav avdrag för två resor i månaden. KR medgav avdrag med yrkat belopp. RR fastställde PN:s beskattningsåtgärder, enär i målet ej förebragts giltig grund för större avdrag i förevarande hänseende än PN medgivit.

Amanuensen H. hade anställning och bostad i Stockholm medan hans familj under beskattningsårets första 9 månader på grund av bostadsbrist kvarbodde i Skara. Han yrkade avdrag för kostnader för 35 resor Stockholm—Skara för besök av familjen. KR medgav avdrag motsvarande kostnaden för 2 resor i månaden. RR ej ändring (RR 14/12 1960).

I några fall då skattskyldig haft tillfällig anställning och bostad på annan ort än den där han och hans familj varit bosatta och då det inte ifrågasatts att den skattskyldige skolat avflytta till anställningsorten har inte bara merkostnaderna för kost och logi utan även kostnader för hemresor till familjen ansetts som en avdragsgill fördyrad levnads-kostnad. Byggnadsarbetaren, som med familj var bosatt i Piteå och hade tillfälligt arbete och bo-

stad i barack i Luleå, fick som nämnts avdrag för merkostnader för kost och logi. Han medgavs också avdrag för kostnader för resor varje veckoslut mellan Luleå och Piteå med följande motivering. Enär med hänsyn till avståndet mellan Ö:s bostad och hans arbetsplats, bostadsförhållandena därstädes samt övriga i målet upplysta omständigheter Ö. skäligen icke bör förvägras avdrag såsom för ökade levnadskostnader avseende hemresor med uppgivet belopp etc... (RÅ 1956:1191.)

I RÅ 1958 ref. 14 erhöll luftvärnskaptenen R., som var stationerad och bosatt med familj i Stockholm, avdrag för kostnader för hemresor i samband med 8 månaders kommendering å annan ort. Under tjänstgöringen uppbar R. traktamentsersättning (skattefri). I sin motivering konstaterade RR att traktamentet inte avsett att täcka utgifter för hemresor samt uttalade därefter. Längden av den tid, under vilken den skattskyldige för tjänstens fullgörande fortlöpande vistats utom den vanliga verksamhetsorten, och andra omständigheter kunna motivera, att utgifter av sist angivet slag hänförs till sådan ökning av levnadskostnaderna, för vilken avdrag i beskattningshänseende medges etc...

Slutligen kan konstateras att endast då hemresan avsett besök av egen familj medges avdrag för resekostnaden. Ogift skattskyldig som besökt föräldrar och fästmö erhåller sålunda inget avdrag. (RÅ 1958:1647).

Resor till och från arbetsplats

I p. 4 av anv. till 33 § KL stadgas att även om skattskyldig inte är berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader så är man dock berättigad till av-

drag för skäligen kostnad för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

Rätten till avdrag för kostnader för resor till och från arbetet är obegränsad utom så till vida att kostnaden skall vara skäligen. Med skäligen kostnad synes närmast ha avsetts att den skattskyldige medges avdrag för färdkostnader beräknade efter billigaste färd sätt. Tjänstemännen från Uppsala, som hade sin arbetsplats i Stockholm, fick i enlighet härmed avdrag för kostnader för tågbiljett i dåvarande III:e klass och inte som yrkats i II:a klass. (RÅ 1953:1891). Att skäligen kostnad även kan innebära bilkostnader framgår av riksskattenämndens meddelande 1958 nr 1.¹⁾

Däremot är avdragsrätten helt oberoende av det krav, som uppställes för rätten till avdrag för ökade levnadskostnader då skattskyldig innehar anställning utom bosättningsorten, nämligen att det inte skall kunna ifrågasättas att den skattskyldige skall avflytta till anställningsorten.

Man kan då fråga sig om en skattskyldig får bosätta sig hur långt från anställningsorten som helst med rätt till avdrag för kostnader för arbetsresor. Anvisningspunktens avfattning synes närmast tyda på att avståndet mellan arbetsplats och bostad inte skall inverka på avdragsrätten. Skäligheten avser ju kostnaden och inte avståndet. Kostnader för resor mellan Stockholm och Uppsala (c:a 75 km) har som nämnts godkänts.

Bor man alltför nära arbetsplatsen medges däremot inget avdrag. I praxis

¹ Se Edelin. Skattenytt nr 3 1961 s. 72.

brukar man räkna med c:a 2 km som minimiavstånd för att avdrag skall medges. Använder man flera fortskaffningsmedel skall givetvis hela resan betraktas som arbetsresa. En ingenjör i Malmö arbetade i Trelleborg. Han reste dagligen till och från arbetsplatsen. Hela färdvägen c:a 3 mil, därav 1,4 km från bostaden till Malmö centralstation. Beskattningsnämnderna medgav avdrag för kostnader för tågbiljett mellan Malmö och Trelleborg men inte för bussresor mellan bostad och centralstationen. KR och RR medgav avdrag även för kostnaderna för bussresorna. (RÅ 1958:400).

Rätten till avdrag för kostnader för arbetsresor går inte förlorad därför att den skattskyldige föredrar att vissa nätter övernatta på anställningsorten i stället för att resa hem. Ett av RR den 8 december 1960 avgjort mål kan visa detta. Textilarbetaren F., som i januari beskattningsåret med sin familj avflyttat till Varberg från Kinna i vilken sistnämnda ort han sedan ett 10-tal år haft anställning, yrkade avdrag för kostnader för två tågresor i veckan mellan Varberg och Kinna med 728 kr. PN medgav avdrag med 300 kr. KR gjorde häri ingen ändring efter besvär av Ti. RR lämnade Ti:s besvär utan bifall, när F. var berättigad till avdrag med åtminstone 300 kr. Om den skattskyldige fullföljt sin talan skulle han antagligen ha fått avdrag med yrkat belopp.

Avdrag för kostnader för resor i rörelse.

I förvärvskällan rörelse finnes ingen motsvarighet till bestämmelserna i 33 § KL, enligt vilka resekostnader och vissa merkostnader för kost och logi utgör om-

kostnader i förvärvskällan tjänst. För att avgöra om sådana omkostnader även är avdragsgilla från intäkt av rörelse synes man i första hand ha att tillämpa huvudregeln i 29 § KL, som tillåter avdrag för allt som är att anse som driftkostnad. I rörelse synes tvister om dessa kostnader inte vara så vanliga. Här följer emellertid ett exempel.

RÅ 1959 ref. 42 gällde en köpman B., som med familj bodde i Uppsala och drev rörelse i Stockholm (fruktaffär). B. reste dagligen mellan Uppsala och Stockholm. Arbetet i fruktaffären medförde att B. måste vara borta från hemmet i c:a tolv timmar och därvid äta både frukost och middag i Stockholm. Han medgavs avdrag för fördyrade matkostnader av PN och KR. RR vägrade avdrag när i målet icke visats något förhållande, på grund varav de ökade måltidskostnaderna skulle vara att hänföra till annat än icke avdragsgilla levnadskostnader.

En rörelseidkare som bosätter sig på annan ort än den där han driver rörelse får således inget avdrag för härav föranledda merkostnader för mat. Dessa kostnader utgör ingen avdragsgill omkostnad i rörelsen. En analog tillämpning av reglerna beträffande tjänst hade sannolikt givit samma resultat.

Ur principiell synpunkt kan frågan om avdrag för kostnader för resor till och från arbetet ha större intresse. Dessa resor är ju ytterst vanliga. Denna kostnads karaktär av omkostnad i förvärvskälla synes emellertid ytterst tveksam, vilket förarbetena till bestämmelserna i anvisningarna till 33 § KL omvittnar.¹ Bestämmelserna om rätten till avdrag i

¹ Se prop. 1920: 191 sid. 547.