Något om avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln

Av regeringsrättssekreteraren Olle Fellenius

1963 infördes som bekant den s k schablonregeln i punkt 3 andra st anvisningarna till 33 § KL för beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader. Schablonregeln innebär i korthet att avdrag medges med samma belopp som utbetalats i traktamente, dock begränsat till vissa maximibelopp. Den har förenklat taxeringsarbetet avsevärt men samtidigt medfört åtskilliga tolkningsproblem, som ännu ej blivit lösta i högsta instans. Underinstansernas praxis är därför ojämn. Här skall redogöras för några fall där fråga varit om tillämpning av schablonregeln vilka RR avgjort 1972.

Heldygnstraktamente till anställd som övernattat i sitt hem

Det är en vanlig regel på arbetsmarknaden att en arbetstagare är berättigad till traktamente för helt dygn, när han arbetar på sådant avstånd från den vanliga verksamhetsorten att han inte kan övernatta i sitt hem. Parterna på arbetsmarknaden synes ofta tolka denna regel på ett för arbetstagaren liberalt sätt, såsom att bedömningen om arbetstagaren kan övernatta i sitt hem skall göras med utgångspunkt från resa med allmänna kommunikationsmedel.

Traktamente kan således komma att utgå för helt dygn även om arbetstagaren dagligen åker med egen bil mellan arbetsplatsen och bostaden, och således inte övernattar på arbetsorten.

Ett sådant fall har prövats av RR i plenum 21.2.1972 i mål ang K Borgqvists taxering 1965. RR tillämpade schablonregeln i detta fall där omständigheterna var följande (Jfr SN 1972 s 523—524):

B var gift och bosatt i Jämshög, 5 km söder om Olofström. Han var anställd hos ett större företag i byggnadsbranschen och var under 1964 arbetsledare vid ett bostadsbygge i Karlshamn.

Han reste varje arbetsdag med egen bil fram och åter Jämshög—Karlshamn, tre mil enkel resa. Enligt kontrolluppgift uppbar han traktamente med 11 712 kr för långtidsförrättning fr o m 16:e dygnet med 365 övernattningar, motsvarande ca 32 kr per dygn. — I deklarationen upptog han traktamentet som intäkt och yrkade avdrag för ökade levnadskostnader med 10 560 kr, motsvarande 32 kr för dygn under 330 dygn. — TN medgav avdrag för kostnader för bilresor mellan bostaden och arbetsplatsen med 2 240 kr och för fördyrat kosthåll med 500 kr. — PN och KR: ej ändring.

RR (i plenum) biföll B:s yrkande att erhålla avdrag enligt deklarationen och anförde (12 ledamöter): Vid sitt arbete i Karlshamn får B anses ha vistats utom sin

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

vanliga verksamhetsort och vara berättigad till avdrag för ökning i levnadskostnad. Arbetet får med hänsyn till sin varaktighet och lokalisering till en och samma arbetsplats betraktas som långtidsförrättning. Det uppburna traktamentet, i den mån det inbegripes i B:s avdragsyrkande, överstiger icke av RN för sådan förrättning fastställt avdragsbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet. B är därför berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader med yrkat belopp 10 560 kr. (RR:s utslag den 21.2.1972.)

Tio ledamöter av RR var skiljaktiga, därav fem anförde följande: B, har under den tid, han arbetat i Karlshamn, varje arbetsdag rest med egen bil fram och åter mellan sin bostad i Jämshög och arbetsplatsen, sammanlagt omkring 6 mil. Bostadsorten får anses ha utgjort hans vanliga verksamhetsort, och han har därför rätt till avdrag för den ökning av levnadskostnad, som kan ha åsamkats honom. Då B. icke övernattat i Karlshamn är han icke berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader med högre belopp än som enligt 3 p andra st anv till 33 § KL kan tillkomma honom vid endagsförrättning. Med hänsyn till avståndet mellan bostadsort och arbetsplats samt övriga omständigheter får han anses dagligen ha varit borta från bostadsorten mer än 10 timmar i följd. Han äger då få avdrag för ökade levnadskostnader med 4/10 av det av RN fastställda normalbeloppet eller med 24 kr för dag. Då antalet arbetsdagar kan beräknas till 240, utgör avdraget 5 760 kr. B. är därjämte berättigad till avdrag för kostnad för resor mellan bostad och arbetsplats. Kostnaderna härför må beräknas till 3 500 kr. På grund härav prövar vi lagligt på det sätt ändra KR:s utslag, att taxeringen nedsättes i överensstämmelse med vad ovan anförts.

Övriga fem skiljaktiga ledamöter anförde: Handlingarna i målet utvisar, att B., född 1906 och gift, är bosatt i Jämshög i egen villafastighet och att han från sommaren 1962 till åtminstone september 1965, alltså under minst tre år, arbetat såsom arbetsledare (verkmästare) vid olika byggen i Karlshamn, beläget endast ca tre mil från Jämshög. Det är vidare i målet upplyst, att han varje arbetsdag färdats mellan Jämshög och Karlshamn i egen bil. Det är mot bakgrunden av vad i målet upplysts om B:s bostads- och arbetsförhållanden tydligt, att Karlshamn måste betraktas såsom B:s verksamhetsort. Resorna mellan Jämshög och Karlshamn är följaktligen att anse, inte som tjänsteresor varom sägs i 3 p av anv till 33 KL, utan som resor till och från arbetsplatsen. För dessa resor är B. — i enlighet med 4 p nämnda anv — berättigad till allenast avdrag för skälig kostnad. Fog för medgivande av högre avdrag än vad B. erhållit har ej visats. Vi lämnar på grund därav besvären utan bifall.

Detta pleniavgörande bör ses i sammanhang med rättsfallet RÅ 1968 ref 70 I. I detta mål uppbar den skattskyldige traktamente med 4 650 kr, vilket ”enligt gällande kollektivavtal” syntes avse långtidsförrättning. Han reste dagligen med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen. Han yrkade avdrag för såväl resekostnaderna som ökade levnadskostnader med tillsammans 4 650 kr, dvs samma belopp som traktamentet. RR (2 ledamöter) fann att de som traktamentersättning betecknade beloppen fick anses avsedda att täcka även resekostnaderna för det fall att den skattskyldige skulle komma att övernatta i sitt hem. Vidare ansåg RR den skattskyldige vara berättigad till avdrag för såväl resekostnader som ökning av levnadskostnader, vilka i brist på närmare utredning antogs ha uppgått till ett belopp som motsvarade ersättningen. RR gick således ifrån schablonregeln och medgav avdrag för vad kostnaden kunde antas ha uppgått till.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

Två skiljaktiga ledamöter tillämpade schablonavdrag och anförde, Arbetet får, med hänsyn till sin varaktighet och lokalisering till en och samma arbetsplats, betraktas som långtidsförrättning. Då det uppburna traktamentet icke överstigit av RN för sådan förrättning fastställt normalbelopp, skall ökningen i levnadskostnad anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet. Vid sådant bedömande kan den skattskyldige icke anses berättigad till avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

I pleniavgörandet 21.2.1972 var förhållandena likartade dem i RÅ 1968 ref 70 I. I plenimålet yrkade emellertid den skattskyldige inte särskilt avdrag för resekostnader. De två ledamöter som var i "minoritet" i RÅ 1968 ref 70 I tillhörde majoriteten i plenimålet. Genom jämförelse mellan motiveringarna i de båda målen kan man anta att om den skattskyldige i plenimålet också yrkat avdrag för resekostnader skulle avdrag härför ha vägrats, jfr RR:ns dom 21.11.1972 ang A Olofsson nedan.

I såväl RÅ 1970 ref 70 I som plenimålet var det ostridigt att traktamentet utgått för förrättning med övernattning. Det är emellertid fortfarande en öppen fråga hur man skall bedöma liknande fall där på kontrolluppgiften angivits att traktamentet avsett endagsförrättning men omständigheterna tyder på att annan kostnad än beräknad kostnad för kost m m ingår i beloppet. Ofta kan inte ens den anställde och arbetsgivaren själva säga om traktamentsersättningen avsett logi eller eventuell hemresekostnad. Än omöjligare är det för taxeringsmyndigheterna att göra en sådan bedömning.

Traktamente till delägare i fåmansbolag

RR har i två fall, som torde komma att tas in i referatsamlingen i RÅ, prövat huruvida schablonregeln skall tillämpas när traktamente utgått till skattskyldig som är anställd hos aktiebolag i vilket han äger en väsentlig aktiepost.

I det första fallet, utslag 1.2.1972 ang G Carlssons tax 1969, anförde RR: Med hänsyn till C:s uppgift att han vid arbete utom bostadsorten stundom intagit sina måltider i serveringslokaler men stundom haft matsäck med sig, kan ökningen i hans levnadskostnader beräknas ha avsevärt understigit det belopp, han erhållit såsom traktamente. I det andra fallet, dom 15.6.1972 ang V Holmströms tax 1969, anförde RR: H har under ifrågavarande tjänsteförrättningar varit verksam huvudsakligen som anläggningsarbetare. De såsom traktamenten betecknade beloppen, som utbetalats till H överstiger väsentligen de för branschen vanliga.

I båda fallen konstaterade RR härefter att de skattskyldiga haft ett avgörande inflytande vid bestämmande av storleken av utbetalade belopp och att ersättningarna därför fick anses utgöra annan ersättning än traktamente. Schablonregeln ansågs därför inte tillämplig, utan den skattskyldige ansågs berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader endast i den mån han kunde visa att sådan ökning förelåg.

Det är anledning att peka på två omständigheter i dessa avgöranden. För det första har RR inte i princip frånkänt schablonregeln giltighet i fråga om fåmansdelägare. Däremot har man lagt en särskild sträng bevisbörda på dessa, när det gäller att visa att ersättningen verkligen utgjort traktamente. Denna bevisbörda kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

fullgöras t ex genom att visa att det uppgivna traktamentet inte överstigit de för branschen normala eller att det beräknats till belopp som i stort sett överensstämmer med den faktiska ökningen av levnadskostnaderna. Detta är i princip något annat än att medge avdrag för styrkta, faktiska kostnader. Vidare torde den skattskyldige ha goda utsikter att få avdrag enligt schablonregeln, om han visar att hans traktamente beräknats efter samma grunder som för andra anställda hos bolaget än aktieägare och som arbetat under likartade förhållanden.

För det andra om inte schablonregeln tillämpas beräknas avdrag enligt första stycket nämnda anvisningspunkt, d v s för styrkta eller sannolika kostnader. RR har således inte beräknat avdraget enligt någon annan schablon, t ex till belopp som skulle ha utgått enligt det för branschen gällande kollektivavtalet.

Schablonregeln då traktamente utgått i strid mot mellan parterna gällande kollektivavtal

Det är inte ovanligt att arbetsgivaren betalar traktamente även om den anställde enligt mellan parterna gällande kollektivavtal inte skulle vara berättigad till traktamente. Det har i sådana fall ifrågasatts om den anställde skall ha rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln.

Varken i förarbetena eller lagtexten kan utläsas att det vid tillämpning av schablonregeln skulle vara någon skillnad mellan fall då traktamente utgått enligt kollektivavtal eller enligt annan överenskommelse mellan parterna. Lönebeskattningsutredningen anförde i SOU 1962:47 sid 51 ”tolkningen av kollektivavtal ävensom bedömanden på vad sätt kollektivavtal tillämpas i de enskilda fallen torde ej få ankomma på taxeringsmyndigheterna”. I RN 1967 I nr 2:1 sägs. ”Utgår traktamentersättning enligt gällande kollektivavtal bör i allmänhet antas att fråga är om tjänsteresa. I dylika fall bör — såvida i kollektivavtalet angivna ersättningsgrunder följts — avdrag medgivas med belopp motsvarande den uppgivna ersättningen.” På ett annat ställe i samma anvisningar sägs vidare ”Ett oeftergivligt villkor för att avdrag skall få åtnjutas enligt schablonregeln är att fråga verkligen är om traktamente ... Den omständigheten att vad som i realiteten är lön ... betecknas som traktamente medför sålunda inte rätt till avdrag enligt schablonregeln”.

RR har, såvitt jag kunnat finna, aldrig vägrat tillämpa schablonmetoden därför att kollektivavtal inte följts. I ett mål ansåg KR den skattskyldige vara berättigad till avdrag motsvarande uppburna traktamenten, eller med 6 428 kr. Hos RR yrkade TI att avdrag för ökade levnadskostnader skulle vägrats, enär det enligt inom branschen gällande kollektivavtal inte skulle ha utgått traktamente, och den skattskyldige ej styrkt att han haft någon ökning av levnadskostnader. RR gjorde ej ändring i KR:s utslag, RR:s dom 1.3.1972 ang P O Hanssons tax 1966; besvär av TI

Det förefaller som om man i RR:s praxis är obenägen att betrakta såsom traktamente angiven ersättning som något annat än traktamente. Detta kan exemplifieras med RR:s dom 21.11.1972 ang A Olofssons taxering 1966. Målet gällde en timmerman i ”anläggnings- och byggnadsbrancherna”, som var bosatt i Upplands-Bro i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

Uppsala län och arbetade i Stäket i Stockholms län. Avståndet bostaden—arbetsplatsen var 12,5 km och han övernattade i sitt hem. Han uppbar kostnadsersättning från arbetsgivaren med 7 439 kr, vilket i kontrolluppgift uppgavs avse långtidsförrättning. KR vägrade avdrag för ökade levnadskostnader, enär O inte verkställt resor utom den vanliga verksamhetsorten. Däremot medgavs O avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen med 1 000 kr. Hos RR anförde TI att enligt kollektivavtalet för byggnadsbranschen var O icke berättigad till traktamente samt att det förhållandet att traktamente ändå utgått ej kunde berättiga till schablonmässigt avdrag för ökade levnadskostnader som ej motsvarades av några faktiska sådana. O invände att ersättningen från arbetsgivaren avsåg att täcka hans merkostnader för fördyrat kosthåll och för resor i tjänsten inom arbetsområdet samt för resor mellan bostaden och arbetsplatsen och för resor till och från matställe.

RR anförde: Vid sitt arbete i Almare-Stäket får O anses ha vistas utom sin vanliga verksamhetsort och vara berättigad till avdrag för ökning i levnadskostnad. — O har av arbetsgivaren uppburit traktamente med 7 439 kr, som i kontrolluppgiften angivits avse långtidsförrättning med 236 övernattningar (senare ändrat till 285). Det uppburna traktamentet överstiger icke av RN för sådan förrättning fastställt avdragsbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet. O är därför berättigad till avdrag för fördyrade levnadskostnader med yrkat belopp. Vid denna bedömning kan avdrag för resekostnader icke medgivas.

Ett villkor för att avdrag för ökade levnadskostnader skall kunna medges är, med vissa undantag, att den skattskyldige arbetat utom sin ”vanliga verksamhetsort”. Detta gäller oavsett om traktamente utgått. Rättspraxis bedömning av begreppet ”vanliga verksamhetsorten” faller utanför ramen för denna artikel. Jag vill dock avslutningsvis peka på det problemet, eftersom det i skattemålen påfallande ofta saknas uppgifter av betydelse för bedömningen av den frågan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06