

19 Vad som ska dras av i tjänst

Sammanfattning

I 12 kap. 1 § IL stadgas att utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.

Betydelsefulla undantag från dessa till synes liberala bestämmelser görs i respektive lagrum.

Allmänna avdragsregler

I 9 kap. 2 § IL sägs, att avdrag inte medges för den skattskyldiges levnadskostnader, inklusive medlemsavgifter, gåvor, premie för egna försäkringar m.m. Detsamma gäller värdet av det arbete som nedlagts av andre maken och av barn under 16 år (observera att möjligheten till inkomstuppdelning mellan makar inte har samma principiella karaktär som avdragsrätten) (60 kap. 2-3 §§ IL). Inte heller medges avdrag för ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (skulduppräknings av studielån) (9 kap. 7 § IL) eller för kapitalförlust.

Uppräkningen är emellertid inte fullständig. Man måste göra en bedömning i varje enskilt fall för att avgöra om utgiften kan anses hänförlig till intäkternas förvärvande.

Speciella avdragsregler

Medan de generella riktlinjerna för avdragsrätten ges i 12 kap. 1 § IL behandlas den individuella avdragsrätten i de avsnitt av IL som berör respektive inkomstslag samt de allmänna avdragen. Dessa ses som kompletteringar till de generella reglerna men kan också innebära undantag från dessa. Som exempel på detta kan nämnas rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt 12 kap. 6-22 §§ IL. Om en skattskyldig har yrkat avdrag för ökade levnadskostnader kan avdraget därför inte vägras enbart med motiveringen att kostnaderna anses utgöra personliga levnadskostnader.

Av 12 kap. 3 § IL framgår också att avdrag inte får göras för kostnader för vilka det utgått icke skattepliktig kostnadsersättning (anvisats särskilt anslag) enligt 11 kap. 21, 21 a eller 28 §§ IL.

Nödvändiga kostnader

I författningstexten utsägs inte direkt att kostnaderna för vilka avdrag kan medges ska vara nödvändiga för tjänstens fullgörande. Motiveringen att de inte varit nödvändiga används dock ofta av SKV när avdrag inte har medgetts. Man har i dessa fall tolkat författningen så, att om kostnaderna inte är nödvändiga kan

**Kostnader för
att söka tjänst**

de inte anses ha varit för tjänsten. De ses i stället som icke avdragsgilla privata levnadskostnader.

Eftersom det för avdrag krävs att kostnaderna är för fullgörande av tjänst kan avdrag inte medges för kostnader för anskaffande eller sökande av tjänst. Kostnader för ansökningshandlingar, betygssavskrifter eller dylikt är således inte avdragsgilla.

Avdragsrätt föreligger dock för kostnader för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträdande eller frånträdande av tjänst eller uppdrag, s.k. inställelseresa (12 kap. 25 § IL). Vidare gäller att skattefrihet föreligger för förmån av fri resa eller kostnadsersättning för resa till eller från anställningsintervju, s.k. intervjuresa, till den del resan eller ersättningen avser resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna (11 kap. 26 § IL). Se vidare avsnitt 19.4. EU:s medlemsländer och EES-länderna finns uppräknade i avsnitt 19.4.

19.1 Avdrag

12 kap. IL

prop. 1989/90:110 s. 363–364, SkU30

prop. 1991/92:150 s. 19–23, FiU30

prop. 1993/94:148 s. 36, 39

prop. 1994/95:25 s. 67–69, FiU1

prop. 1997/98:1 s. 171–172, FiU1

SOU 1989:33 del III s. 115–122

Allmänt

I avsnittet behandlas diverse kostnader. Beträffande allmänna principer för avdrag i inkomstlagen tjänst, se avsnitt 19 ovan.

Avdrag får göras för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen endast för den del av kostnaderna som överstiger 7 000 kr (12 kap. 2 § IL) och för övriga kostnader för den del som överstiger 1 000 kr (12 kap. 2 § IL). Avdragsbegränsningen (7 000 kr) omfattar också kostnader för resa i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag.

För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst (16 kap. 28 § IL).

Avdragsbegränsningen omfattar inte ökade levnadskostnader vid tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning och inte heller färdkostnader för resa i tjänsten eller hemresa. Utanför avdragsbegränsningen ligger också avdraget för egenavgifter.

19.2 Avdrag vid tjänsteresor

Bilkostnader vid tjänsteresor

Avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten medges med 16 kr för varje körd mil (12 kap. 5 § IL).

Avdragsschablon Antaganden

Det kan vara av intresse att veta hur avdragsschablonen är beräknad. Beräkningen av avdraget bygger på antagandet att den skattskyldige skulle haft bilen även om han inte kört i tjänsten. I samband med en kraftig sänkning av avdragsnivån vid inkomståret 1990 beräknades avdraget till 12 kr per mil med ledning av följande kalkyl.

Bilen antogs ha körts ca 1 500 mil privat inklusive resor t. o. fr. arbetet. Vidare beräknades körsträckan i tjänsten till 1 000 mil per år för en bil i 100 000 kronorsklassen.

Totalkostnaden för 1 500 mils körning uppskattades till ca 33 500 kr. För 2 500 mils körning beräknades kostnaden till ca 45 000 kr. Med utgångspunkt från denna kalkyl beräknades avdraget för resor i tjänsten till $(45\,000 - 33\,500 = 11\,500 : 1\,000 =)$ ca 12 kr per mil. Avdrag medges således inte med belopp beräknat med ledning av de totala bilkostnaderna utan endast med belopp motsvarande den merkostnad som uppkommer på grund av resorna i tjänsten. Den höjning av avdragsnivån som skett sedan dess har i huvudsak förädlats av stigande drivmedelspriser.

Definition av uttrycket egen bil

I lagstiftningen talas om avdrag för kostnad för körning med egen bil i tjänsten. I förarbetena till lagstiftningen har klarlagts av skatteutskottet (1989/90:SkU10, s. 82) att med uttrycket egen bil avses fall när den skattskyldige kör en bil som inte tillhandahålls av arbetsgivaren. Således hänförs till egen bil bl.a. bil som den skattskyldige har lånat eller leasat.

Förmånsbil

Om en skattskyldig som ska beskattas för bilförmån använt förmånsbilen vid tjänsteresa, är avdraget 6 kr för varje körd mil för kostnaden för dieselolja och 9 kr för varje körd mil för kostnaden för andra drivmedel (t.ex. bensin) (12 kap. 5 § IL). Avdrag för t.ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensin (prop. 1996/97:19 s. 88). Förutsättningen för avdrag är att den skattskyldige betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan.

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger under samma förutsättningar och med samma belopp, dvs. 6 kr resp. 9 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Avdrag medges även med 6 kr resp. 9 kr när förmånsbil används för tjänstekörning hos någon annan arbetsgivare än den från vilken bilförmån erhålls under förutsättning att förmånshavaren själv betalat drivmedlet. Om förmånshavaren åtnjuter fritt drivmedel från arbetsgivaren som tillhandahåller bilförmånen och som förmånshavaren ska beskattas för, bör det jämföras med betalning för drivmedlet och ge rätt till avdrag med 6 kr resp. 9 kr. Något avdrag i övrigt bör enligt SKV:s uppfattning inte medges.

Bilförmånshavaren kan inte anses ha några andra kostnader för tjänstekörningen utöver eventuella kostnader för drivmedel.

Bilar som omfattas av avdrags-schablonen

Av lagstiftningen eller förarbetena framgår inte närmare vilken typ av bilar som ska omfattas av avdragsschablonen. I vägtrafikkungörelsen (1972:603) görs bl.a. en indelning på personbilar, lastbilar och bussar.

Avdragsschablonen torde omfatta bilar som är att anse som personbilar. De kostnadskalkyler som låg till grund för att bestämma 12-kronorsavdraget ger stöd för en sådan uppfattning. Enligt vägtrafikkungörelsen avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare.

Andra fordon

När det gäller andra fordon såsom buss, lastbil eller motorcykel, i den mån dessa fordon används vid tjänsteresor, bör avdrag medges med den del av bussens, lastbilens eller motorcykelns totala faktiska kostnader (inkl. värdeminskningsavdrag) som avser tjänstekörningen. Alternativt bör avdrag för kostnader i samband med tjänsteresor med motorcykel kunna medges med belopp motsvarande det schablonbelopp som anges i RSV:s allmänna råd (RSV 2003:30) avseende resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Vid 2004 års taxering uppgår detta schablonavdrag till 8 kr per mil.

Vid beräkning av de totala kostnaderna får medräknas viss värdeminskning. Värdeminskningsavdraget beräknas enligt plan för helt år till 15 % av anskaffningsvärdet om fordonet under året körts högst 3 000 mil och till 20 % om körsträckan har varit längre. Av värdeminskningsplanen ska framgå anskaffningsår och anskaffningsvärde för fordonet samt tidigare gjorda värdeminskningsavdrag.

Definitionsmissigt avses enligt vägtrafikkungörelsen med buss en bil som är inrättad för befordran av flera än åtta personer utöver föraren, även om bilen dessutom är inrättad för annat ändamål. Lastbil definieras som bil som ej är att anse som personbil eller buss.

Avdrag utöver schablonen	Avdragsschablonen avser att täcka alla kostnaderna för bilen. Dessa kostnader ökar när t.ex. passagerare, tung last eller släpvagn medförs. Enligt vissa bilersättningsavtal utgår också särskild ersättning i dessa fall. Eftersom det är fråga om merkostnader som är direkt hänförliga till bilen får dessa anses ingå i avdragsschablonen. Något särskilt avdrag ska därför inte medges.
Egen släpvagn	Har den skattskyldige medfört egen släpvagn bör ett förslitningsavdrag kunna medges med skäligt belopp. Kostnaden för den egna släpvagnen kan inte anses hänförliga till bilen.
Parkeringsavgifter	Som nämnts bygger avdragsschablonen på en bils normala totalkostnad. Om den skattskyldige haft kostnader för parkeringsavgifter bör särskild hänsyn tas till detta och avdrag därför medges för dessa avgifter. För att avdrag ska kunna medges måste den skattskyldige dock göra sannolikt storleken av avgifterna och att de har samband med tjänstekörningen.
Utredning om körda mil	SKV har alltid rätt att begära in utredning om antalet körda mil i tjänsten. Körsträckan ska kunna styrkas med löpande förd körjournal eller på annat godtagbart sätt. Om den skattskyldige uppburit bilersättning bör undersökas om ersättningen motsvarar avdragsbeloppen på 16 kr, 6 kr resp. 9 kr per mil. Om så är fallet kan en jämförelse göras mellan antalet mil för vilka ersättning erhållits och uppgivet antal körda mil i tjänsten. Kan den skattskyldige inte prestera godtagbar utredning om tjänstekörningens omfattning medges avdrag med ett efter omständigheterna skäligt belopp.
Riksdagsledamöters resor med egen bil	RR har sagt att uppdraget att vara ledamot av riksdagen omfattar inte bara det arbete som utförs i kammaren, i utskott och i andra riksdagsorgan utan även det arbete som läggs ned i den egna valkretsen. Det kan röra sig om skiftande arbetsinsatser såsom deltagande i konferenser av allmän politisk natur eller om information som lämnas eller inhämtas i frågor som rör olika delar av samhällslivet. Riksdagsledamot är berättigad att få avdrag för kostnader för bilresor som han fått vidkännas för arbete av ovan nämnt slag (RÅ1986 ref. 130 I och II).

19.3 Ökade levnadskostnader

12 kap. 6-22 §§ IL
 prop. 1989/90:110 s. 350–363, SkU30
 prop. 1992/93:127 s. 29–36, 44–45, 57, SkU14
 prop. 1993/94:90 s. 54–64, 104–106
 prop. 1995/96:152 s. 58–78
 prop. 1996/97:133 s. 53–55, 59
 SOU 1989:33 del I s. 108–110, del III s. 63–102
 SOU 1992:57 s. 45–69, 169
 SOU 1993:44 s. 141–183, 323–326
 SOU 1995:89

Ökade levnads- kostnader vid tjänsteresor

19.3.1 Tjänsteresor

Vid resa i arbetet som varit förenad med övernattnin utanför den vanliga verksamhetsorten medges avdrag inte bara för själva färdkostnaden (tågbiljett, bilkostnader m.m.). Avdrag medges enligt 12 kap. 6-17 §§ IL även för den ökning av levnadskostnaderna i form av utgifter för logi, merkostnad för måltider samt diverse småutgifter (t.ex. tidningar och telefonsamtal) som uppkommit vid resan.

Begreppet tjänsteresa

Begreppet tjänsteresa är inte definierat i lagtext. I 12 kap. 6 § IL står endast talat om resor som den skattskyldige företagit i sitt arbete.

Generellt kan sägas att en tjänsteresa torde föreligga när arbetsgivaren har beordrat den anställde att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats. Ursprungstjänsten finns kvar, den anställde är alltså inte tjänstledig, och den utsändande arbetsgivaren har kvar arbetsgivaransvaret för den anställde. Det torde vidare krävas att det arbete som ska utföras på annan plats är en del av det ursprungliga arbetet eller i vart fall kommer den utsändande arbetsgivaren till godo. I regel betalar också den utsändande arbetsgivaren den anställdes lön.

Avdrag medges inte bara därför att den anställde arbetar på en annan ort än den där han har sin bostad.

Vad avses med ökade levnads- kostnader?

Man jämför de kostnader som uppkommit på grund av tjänsteresan med motsvarande kostnader om tjänsteresan inte företagits, dvs. om tjänsten hade fullgjorts på den vanliga verksamhetsorten. Skillnaden mellan dessa kostnader utgör den ökning av levnadskostnaderna, för vilken avdrag medges. Motsvarande beräkningsätt gäller vid s.k. dubbel bosättning eller vid tillfälligt arbete.

RSV:s allmänna råd och information om ökade levnadskostnader

RSV har för inkomståret 2003 utfärdat allmänna råd och information beträffande avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa m.m. (RSV 2002:44 resp. RSV M 2002:33).

Den vanliga verksamhetsorten

19.3.1.1 Tjänsteställe

I 12 kap. 6 § IL definieras sådan tjänsteresa, som berättigar till avdrag för ökade levnadskostnader, som en resa som företagits i arbetet och har varit förenad med övernattning utom den vanliga verksamhetsorten. Man måste därför i varje enskilt fall fastställa den vanliga verksamhetsorten.

Vad som avses med den vanliga verksamhetsorten och tjänsteställe framgår av 12 kap. 7 § IL.

Begreppet den vanliga verksamhetsorten används för att ange en gräns som avgör när en avdragsgill fördyring får anses ha uppkommit under en tjänsteresa. En gräns på 50 km. från den skattskyldiges tjänsteställe har ansetts realistisk med hänsyn till förbättringen av de allmänna kommunikationerna och till den utveckling som ägt rum på bilismens område. Avståndet ska avse närmaste färdväg.

Även ett område på 50 km kring den skattskyldiges bostad räknas som vanlig verksamhetsort.

Härigenom beaktas bl.a. den särskilda situation som gäller för arbetstagare som saknar egentligt tjänste

ställe och där bostaden utgör den naturliga utgångspunkten för att bedöma avdragsrätten.

Tjänsteställe

I första hand bör avgöras om den anställda kan anses ha ett särskilt tjänsteställe eller inte.

A) Tjänsteställe finns

Om det finns ett särskilt tjänsteställe, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i detta.

För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställda fullgör huvuddelen av sitt arbete.

Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl., har som regel inte någon fast arbetsplats. För dessa bör såsom tjänsteställe i regel anses den plats där den anställda hämtar och lämnar arbetsmaterial eller utför förberedande eller avslutande arbetsuppgifter (12 kap. 8 § 1 st. . IL).

B) Tjänsteställe saknas

Om arbete på varje arbetsplats pågår begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher ska den skatt-

	skyldiges bostad anses som tjänsteställe (12 kap. 8 § 2 st. IL).
Reservofficerare och nämndemän	För reservofficerare och nämndemän, jurymän och liknande ska bostaden anses som tjänsteställe (12 kap. 8 § 3 st. IL).
Sjömän	För sjömän ska det fartyg där arbetet utförs anses som tjänsteställe. Detta innebär att vistelsen ombord på fartyget inte utgör någon tjänsteresa och att avdrag inte ska medges för ökade levnadskostnader (12 kap. 4 § IL).
Artister och musiker	För turnerande artister och musiker m.fl. utgör bostaden i normalfallet deras tjänsteställe. RR har i en dom (RÅ 1987 ref. 175) som gällde en orkestermusiker som var delägare och anställd i ett aktiebolag ansett musikerns vanliga verksamhetsort vara den plats där hans arbetsgivare (bolaget) normalt bedriver sin verksamhet/har sitt säte. Denna plats sammanföll i domen med musikerns bostadsort. Frilansmusiker har normalt inte någon arbetsgivare som sänder ut dem på tjänsteresa. De engageras för varje enskilt uppträdande och har följaktligen sitt tjänsteställe förlagt till engagemangs- (spel-) platsen. För den som utför arbete på flera arbetsplatser bör tjänsteställets placering bestämmas enligt följande.
Flera arbetsplatser	1. när verkstad, upplag e.d. finns I vissa fall kan det vara svårt att avgöra om den vanliga verksamhetsorten bör bestämmas med utgångspunkt i den lokal där den anställda hämtar och lämnar arbetsmaterial osv. eller i hans bostad (RÅ79 1:93, RÅ 1986 ref. 33). 2. i en och samma ort Om den anställdes arbetsplats inom en ort växlar, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den plats där den anställda i regel arbetar. En skogsarbetare på en större lantbruksegendom medgavs avdrag för ökade levnadskostnader trots att han hela tiden arbetat inom fastighetens ägor. Skogsarbetarens bostadsort ansågs utgöra hans vanliga verksamhetsort (RÅ 1986 ref. 13). 3. på skilda orter Arbetar den anställda inom olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas till den ort där han i regel under året har sin arbetsplats. Sådana förhållanden kan förekomma vid anställning hos företag som utför entreprenadarbeten. Inom en större ort är tillgången på arbetstillfällen ofta så god att den anställda kan förvänta sig att i huvudsak få ha sin arbetsplats där, även om han

under kortare perioder ska utföra arbete på annan ort. Denna tätort bör då anses utgöra hans vanliga verksamhetsort.

Även i det fall den anställdes arbetsplats växlat mellan olika orter, bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i den ort där den anställda huvudsakligen arbetat under året även om han kortare perioder tjänstgjort på andra orter (RÅ82 Aa 175).

Det förekommer också att skattskyldiga i samma anställning regelmässigt arbetar på skilda orter. En person bosatt på orten A kan exempelvis arbeta två dagar i veckan på orten B och tre dagar på orten C. I ett sådant fall utgör orten C den vanliga verksamhetsorten eftersom det är där den skattskyldige utfört huvuddelen av sitt arbete under året (jfr definition av tjänsteställe 12 kap. 8 § IL). Med huvuddelen avses i detta sammanhang den ort där den skattskyldige arbetat flest antal dagar. Observera att den skattskyldige endast kan ha ett tjänsteställe i en och samma anställning.

19.3.1.2 Tremånadersregeln

Tremånadersregeln, inrikes och utrikes resa

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid vistelse utom den vanliga verksamhetsorten gäller under en tremånadersperiod. Om arbetet fortlöper efter tremånadersperiodens utgång kan rätt till avdrag för ökade levnadskostnader ändå finnas.

När arbete utom den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag enligt bestämmelserna i 12 kap. 18-22 §§ IL dvs. bestämmelserna om avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Frågan är alltså: Skulle den skattskyldige, om han inte varit på tjänsteresa, vara berättigad till avdrag enligt reglerna om tillfälligt arbete eller dubbel bosättning? Är så fallet föreligger rätt till avdrag även efter tremånadersperioden, dock med reducerat belopp. Beträffande beloppen, se avsnittet om tillfälligt arbete.

Uppehåll i löpande förrättning

I lagtexten finns angivet vad som ska gälla när en löpande förrättning avbryts. Det är av betydelse för att veta om den tidigare nämnda tremånadersregeln alltså ska tillämpas eller inte. En löpande förrättning anses bruten endast av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.

Om arbetstagaren t.ex. vid utgången av en förrättning som varat i tre månader återkallas för en kortare tid till sin tidigare arbets-

plats och därefter återgår till samma verksamhet och arbetsplats som vid den nämnda förrättningen, bedöms avdragsrätten enligt de regler som gäller förrättningar som överstiger tre månader.

Av 12 kap. 21 § IL framgår bl.a. att traktamentsavdraget vid inrikes tjänsteresa efter tre månader reduceras från 190 kr till 133 kr och vid utrikes tjänsteresa till 70 % av normalbeloppet.

Begreppet ort

Någon definition av vad som menas med ort finns inte i lagtexten eller i förarbetena. Frågan har därför uppkommit vad som menas med en och samma ort, hur långt bort ett arbete måste flyttas för att det ska vara fråga om att verksamheten har förlagts till annan ort.

Lagstiftarens tanke bakom regeln om sänkt traktamentsavdrag efter tre månaders tjänsteresa på samma ort är att den anställda efter viss tid kan acklimatisera sig och få ner kostnaderna för bl.a. måltider. Flyttas så arbetet till en ny, för den anställda kanske helt obekant plats, ökar kostnaderna igen.

Det är inte tillräckligt att arbetet utförts på annan plats. Ett byte av nattlogi som är föranlett av det nya arbetets förläggning, måste också ha skett. Detta följer av att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader förutsätter övernattningskostnader. Avdrag för ökade levnadskostnader medges inte vid endagsförrättningar.

Vad sedan gäller hur långt bort arbete och nattlogi måste flyttas kan sägas att någon direkt koppling mellan begreppet ort och vanliga verksamhetsorten inte finns i lagstiftningen. Det kan verka praktiskt att använda sig av den vanliga verksamhetsortens 50-kilometersregel, men detta kan knappast utläsas av lagtexten. Någon bestämd avståndsregel kan följaktligen inte ställas upp, utan den fråga som måste bedömas är om byte av ort har ägt rum. Vid bedömningen i det enskilda fallet bör följande kunna tjäna som vägledning

Inom tätbebyggt område bör en kommun kunna ses som en och samma ort. Inom en glesbygd där en kommun kan omfatta ett mycket vidsträckt område, kan däremot ett jämställande av ort och kommun leda till mindre lyckade resultat. Här kan i stället en församling ses som ort.

I de fall arbetsplatsen är ett specifikt område som t.ex. en anläggning, helt utan anknytning till ett visst samhälle eller annan bebyggelse, bör själva arbetsplatsen kunna ses som en ort.

För att ett byte av ort ska anses ha ägt rum i den meningen att en ny tremånadersperiod börjar löpa, ska enligt SKV:s mening arbetet förläggas till annan kommun, församling etc. enligt vad som nyss sagts, samtidigt som byte av övernattningsställe har skett.

Det åligger den anställde att informera arbetsgivaren om att den anställde har bytt övernattningsställe om detta inte är uppenbart för arbetsgivaren.

Kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder leder till att tremånadersperioden förlängs i motsvarande mån. En förutsättning för en sådan förlängning är att traktamente inte betalats ut under uppehållet.

Följande exempel är hämtade från RSV:s information RSV M 2002:33.

Exempel

En anställd är på tjänsteresa utom den vanliga verksamhetsorten. Efter ca en månad görs uppehåll i förrättningen. Efter uppehållet återgår den anställde till samma arbetsplats och verksamhet som tidigare. Antag att uppehållet i förrättningen har följande längd och orsak:

Tre veckors semester eller sjukdom utan traktamente. Tremånadersperioden förlängs med tre veckor.

Fem veckors semester eller sjukdom utan traktamente. Tremånadersperioden förlängs med fem veckor.

Två veckors tjänstgöring på hemorten utan traktamente. Tremånadersperioden förlängs med två veckor.

Fem veckors tjänstgöring på hemorten eller annan ort. Ny tremånadersperiod påbörjas vid återkomsten.

Tremånadersperioden förlängs inte med normalt arbetsfria dagar, t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar, för den som normalt arbetar måndag – fredag.

En fråga som diskuterats i samband med tillämpningen av tremånadersregeln är om beräkningen påverkas av om den anställde arbetar deltid. Eftersom tremånadersperioden endast ska förlängas för tid under vilken den anställde normalt skulle ha arbetat ska perioden inte förlängas med den lediga tid som uppkommer på grund av att den anställde arbetar deltid. Detta gäller oavsett om deltidsarbetet består i förkortad arbetsdag eller koncentrerad deltid.

Byte av nattlogi

En förrättning ska anses ha pågått på samma ort så länge den inte har medfört byte av nattlogi. För att förrättningen inte ska anses ha pågått på samma ort krävs alltså att det är förrättningen som har medfört byte av nattlogi. Om en anställd däremot under en förrättning inom en tätort byter nattlogi exempelvis för att få bo något närmare förrättningsstället eller för att få ett bättre eller

billigare logi är det inte förrättningen som har medfört byte av nattlogi.

19.3.1.3 Avdragets beräkning

Avdragets beräkning och storlek

Grunderna för beräkning av avdraget för ökade levnadskostnader återfinns i 12 kap. 10-17 §§ IL.

En grundläggande förutsättning för att avdrag för ökade levnadskostnader överhuvudtaget ska kunna medges är som nämnts att tjänsteresan varit förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten.

Vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader för måltider och småutgifter görs skillnad på om den skattskyldige fått traktamentsersättning eller inte. Med arbetsgivare jämföras annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförts för denne (12 kap. 6 § IL).

Begreppet traktamente

Med traktamente avses ersättning som arbetsgivaren, vid sidan av lön eller arvode, utgett för att täcka den anställdes ökade kostnader under tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Den omständigheten, att vad som i realiteten är lön eller arvode av skatteskäl har betecknats som traktamente medför alltså inte rätt att behandla ersättningen som kostnadsersättning.

Numera medges vissa avdrag även om arbetsgivaren inte betalat ut något traktamente, se nedan.

Inrikes tjänsteresa

Har den skattskyldige fått traktamente och visar han inte större ökning av levnadskostnaderna medges avdrag vid inrikes tjänsteresa med ett maximibelopp per hel dag, 190 kr (12 kap. 14 § IL).

Inte traktamente

I de fall den skattskyldige inte fått traktamente men gör sannolikt att han haft ökade kostnader för måltider och småutgifter medges avdrag enligt schablon med ett maximibelopp per hel dag, 190 kr, och med ett halvt maximibelopp per halv dag, 95 kr, 12 kap. 16 § IL.

Högre avdrag

Den skattskyldige kan också få högre avdrag än de nu nämnda 190 resp. 95 kr om han kan visa att kostnadsökningen i en och samma anställning varit större. Då krävs att en utredning lämnas som avser samtliga förrättningar i anställningen under beskattningsåret. Man kan alltså inte medges avdrag enligt schablonreglerna för vissa förrättningar och för faktiska kostnader för andra, om de avser samma anställning. Vad nu sagts gäller kost och diverse småutgifter. När det däremot gäller logi är det inte något som hindrar att avdrag för vissa övernattningar beräknas efter faktisk utgift och för andra schablonmässigt (nattractamente). Som framgår nedan får kostnadsökning under förrättning

utomlands beräknas för varje förrättning för sig.

Om den skattskyldige erhållit fri måltid under förrättningen ska avdraget reduceras med måltidsförmånens värde, se nedan.

**Avresedag,
hemresedag**

Avdragsbeloppet på 190 kr per dag avser kostnadsökning för måltider och småutgifter under varje hel dag. Påbörjas resan före kl. 12.00 avresedagen eller avslutas den efter kl. 19.00 hemresedagen räknas dagen som hel dag. Har resan påbörjats senare eller avslutats tidigare medges avdrag med högst 95 kr.

Logi

För logikostnad gäller i första hand att avdrag medges med belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan denna inte visas medges i andra hand avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp per natt. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattning.

**Logikostnad vid
övernattning i
lastbilshytt**

KR i Göteborg har i två domar (1997-12-11 mål nr 2563—65-1995 resp. 1998-12-11 mål nr 7436-1996) ansett lastbilschaufförer berättigade till avdrag för logikostnader trots att de haft möjlighet att övernatta i lastbilshytten. Skälet till detta är att det kan antas att chaufförerna trots detta kan ha vissa kostnader för sin övernattning.

**Logikostnad vid
övernattning i
villafastighet**

RR har i en dom 2003-11-05 mål nr 1411-2001 prövat frågan om av arbetsgivaren utbetalt nattraktamente skulle betraktas som lön eller kostnadsersättning. I det fallet hade de anställda tillhandahållits nattlogi i en av arbetsgivaren tillhörig villafastighet. För nattlogin betalade de anställda 35 kr per natt genom löneavdrag. Arbetsgivaren betalade ut nattraktamente med 90 kr per natt enligt schablon för de aktuella övernattningarna. RR ansåg att avdrag för logikostnader endast skulle medges med belopp motsvarande faktiska utgifter. Eftersom dessa utgifter i det här fallet kunde beräknas till 35 kr ansåg RR att skillnaden mellan utbetalt schablonbelopp och faktisk utgift 55 kr utgjorde lön till den anställde.

Skillnaden mellan förhållandena i det här fallet och övernattningarna i lastbilshytten var att det i det senare fallet fick antas ha förekommit merutgifter för att exempelvis sköta den personliga hygien. Några sådana merutgifter uppkommer inte när övernattningen sker i en villafastighet.

Samma avdragsregler gäller oavsett om traktamentsersättning utbetalats eller inte. Beträffande logikostnad vid utlandsförrättning, se nedan.

Nattarbete

De nu angivna avdragsreglerna för måltider, småutgifter och logi är utformade för sådana skattskyldiga som har sitt arbete förlagt till dagtid. I huvudsak följer traktamentsavdragen samma regler antingen den anställda övernattar på natten eller på dagen. Detta innebär att avdrag medges med ett helt maximibelopp för avrese- respektive hemresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 eller avslutas efter kl. 19.00. I annat fall medges avdrag med ett halvt maximibelopp. För natt medges avdrag med 95 kr. Med natt avses tiden från kl. 24.00 till kl. 06.00.

Med hänsyn till att helt traktamentsavdrag medges om tjänsteresans pågått under något mer än två tredjedels dag (kl. 06.00–19.00) bör enligt SKV:s uppfattning avdrag med helt natttraktamente kunna medges för hemresenatt om resan avslutats tidigast kl. 04.30. Halvt natttraktamente kan inte förekomma enligt lag. Tjänsteresans måste alltid vara förenad med åtminstone en hel övernattningsnatt (kl. 24.00–06.00).

Utrikes tjänsteresa

Tjänsteresor till utlandet ska behandlas för sig vid prövning av avdrag för ökade levnadskostnader. Kostnadsökningen får uppskattas separat för varje enskild tjänsteresa. Resan ska ha varit förenad med övernattningsnatt utanför den vanliga verksamhetsorten.

Vad som inledningsvis sagts i detta avsnitt om den vanliga verksamhetsorten gäller även vid utrikes tjänsteresa. Det innebär att även 50-kilometersgränsen måste iakttas.

Utlandstraktamenten

Avdragsbestämmelserna som finns i 12 kap. 15 § IL innebär att om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands medges avdrag för merkostnader för måltider och småutgifter för varje hel dag med ett normalbelopp och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp. Om den skattskyldige kan visa att kostnadsökningen under tjänsteresans varit större än normalbeloppet medges avdrag med belopp motsvarande den faktiska utgiftsökningen.

Normalbelopp

RSV har utfärdat rekommendationer om normalbelopp för olika länder (RSV 2002:41 jämte ändringar i RSV 2003:10 och RSV 2003:21).

Hur avdrag för ökade levnadskostnader ska beräknas vid utrikes tjänsteresa förenad med övernattningsnatt när traktamente utgått behandlas i RSV:s information om avdrag för ökade levnadskostnader, RSV M 2002:33. I 12 kap. 12 § IL behandlas bl.a. frågan om vilket normalbelopp, det svenska eller det utländska, som ska gälla för avrese- och hemkomstdagen. Under dessa dagar pågår tjänsteresans vanligtvis både i Sverige och i utlandet. Avdraget bestäms efter vad som gäller för vistelse i det land där uppehåll skett den längsta delen av dagen.

**Varje förrättning
beräknas för sig**

Som angetts tidigare får kostnadsökningen beräknas för varje förrättning för sig. Kostnadsökningen uppskattas alltså separat för varje enskild utlandstjänsteresa.

Om tjänsteresan har varat längre tid än tre månader, medges avdrag med 70 % av normalbeloppet per hel dag för tid efter de tre månaderna.

**Logikostnad
vid förrättning
beräknas för sig**

Reglerna om avdrag för logikostnad är desamma som för inrikes resa, se ovan. Vid utlandsresa ersätts dock nattschablonen vid inrikes resa med ett belopp motsvarande ett halvt normalbelopp för respektive land.

**Traktamentsersättning har inte
utgått**

Har traktamentsersättning inte utgått vid utrikes tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten medges under de första tre månaderna avdrag för varje hel dag med ett normalbelopp för aktuellt land, 12 kap. 16 § IL. Om logikostnaderna inte kan visas medges avdrag med belopp som motsvarar ett halvt normalbelopp per natt för det land där natten tillbringats. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattning.

För avrese- och hemkomstdag tillämpas samma beräkning som vid inrikes tjänsteresa. Såsom hel dag räknas då även avresedag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemkomstdag om resan avslutats efter kl. 19.00. Om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare eller avslutats kl. 19.00 eller tidigare medges avdrag med ett halvt normalbelopp för aktuellt land, 12 kap. 16 § IL.

Om tjänsteresan varar längre tid än tre månader medges avdrag med 30 % av normalbeloppet för varje hel dag efter tremånadersperioden.

Uppehåller sig den skattskyldige i flera länder under samma dag medges avdrag med ett normalbelopp för det land där den längsta tiden av dagen (kl. 06.00–24.00) har tillbringats. Om den skattskyldige avrese- eller hemkomstdagen vistats största delen av tjänsteresetiden i Sverige, ska avdraget för den dagen inte överskrida det avdrag som medges vid inrikes resa, 190 kr (jfr RSV M 2002:33 avsnitt 4.2).

När det gäller att avgöra i vilket land som den skattskyldige har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag, ska bortses ifrån tid som tillbringats på kommunikationsmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på varor och tjänster inte är direkt föranlett av prisläget i något visst land.

Reducering för kostförmån vid inrikes resa

Reglerna för reduktion för kostförmån återfinns i 12 kap. 17 § IL.

I de fall den skattskyldige har rätt till avdrag för ökade levnads-kostnader och har erhållit kostförmån ska avdraget reduceras med hänsyn till detta. Reducering ska ske oavsett om kost till-handahållits av arbetsgivaren eller i samband med tjänsten av annan person. Även skattefria måltider i samband med represen-tation och hotellfrukostar ska föranleda reduktion av avdrag.

RSV har utfärdat allmänna råd om med vilka belopp reduktion ska ske.

Av de allmänna råden för inkomståret 2003 (RSV 2002:44) fram-går att reduktion bör ske med nedanstående belopp.

Inrikes resa	Schablonavdrag för ökade levnadskostnader			
	190 kr	133 kr	95 kr	57 kr
Reducering för:	Reducering bör ske med:			
Frukost, lunch och middag	170 kr	118 kr	85 kr	51 kr
Lunch och middag	132 kr	92 kr	66 kr	40 kr
Lunch eller middag	66 kr	46 kr	33 kr	20 kr
Frukost	38 kr	26 kr	19 kr	11 kr

Det bör påpekas att avdraget för logikostnad eller nattschablonen inte påverkas av denna reduktion. Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostför-månen till beskattning. Se RSV:s allmänna råd RSV 2002:36.

Reducering för kostförmån vid utrikes resa

På samma sätt som gäller inrikes tjänsteresor ska avdraget vid utrikes resor reduceras när kost erhållits under resan. RSV har i de allmänna råden, RSV 2002:44 avsnitt 4, även angett på vilket sätt reduktionen bör ske.

De normalbelopp som SKV fastställer för avdrag för ökade lev-nadskostnader vid tjänsteresa till utlandet varierar mellan olika länder. Reduceringen för den som erhållit kost bör här ske med viss procent av normalbeloppet för aktuellt land. Avdraget bör reduceras med 85 % om helt fri kost erhållits och med 70 % om lunch och middag erhållits. Har lunch eller middag erhållits bör reduktionen ske med 35 %. Om endast frukost erhållits bör re-duktion ske med 15 %.

Har kostförmån erhållits kan det förutom att reducera avdraget bli aktuellt att ta upp kostförmånen till beskattning. Se RSV:s all-männa råd RSV 2002:36.

**Ej reducering
i vissa fall**

Reducering av avdraget för ökade levnadskostnader ska dock inte göras om förmånen avser fri kost som tillhandahållits på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt. Detsamma gäller i vissa fall även när den fria hotellfrukosten inte utnyttjats. I båda fallen gäller som förutsättning att kosten obligatoriskt ingår i priset för resan respektive hotellrummet.

Nedanstående uppställning kan illustrera reglerna om reduktion i fallen skattefri hotellfrukost och kost på transportmedel.

	Hotellfrukost (ingår obligatoriskt i priset)	Kost på transportmedel (ingår obligatoriskt i biljettpriset)
Har utnyttjat måltiden eller frivilligt avstått	ej skattepliktigt reduktion av trakamentsavdraget	ej skattepliktigt ej reduktion av trakamentsavdraget
Har ej utnyttjat måltiden p.g.a. fysiska eller tidsmässiga hinder (ej åtnjutit)	ej skattepliktigt ej reduktion av trakamentsavdraget	ej skattepliktigt ej reduktion av trakamentsavdraget

19.3.2 Tillfälligt arbete och dubbel bosättning**Avdrag vid
tillfälligt arbete på
annan ort eller vid
dubbel bosättning**

Reglerna om rätt till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfälligt arbete och dubbel bosättning återfinns i 12 kap. 18-21 § IL. Avdragsrätten enligt 18 § (tillfällig anställning) är beroende på den skattskyldiges anställningsförhållanden och enligt 19 § (dubbel bosättning) på hans bostads- och familjeförhållanden.

För rätt till avdrag vid tillfälligt arbete och vid dubbel bosättning krävs att övernattning ägt rum på arbetsorten. Av 12 kap. 20 § IL framgår att en ytterligare förutsättning för avdragsrätt är att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 km. En fråga som uppkommit är vad som avses med begreppen bostadsort och arbetsort i detta sammanhang. Med hänsyn till de svårigheter som föreligger att definiera begreppet ort är det enligt SKV:s uppfattning lämpligt att bedöma avdragsrätten med utgångspunkt från avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen. Avståndet ska avse närmaste färdväg.

**Grundprincip –
ej avdrag**

En grundprincip är att avdrag inte medges för merkostnader som uppkommer enbart för att en skattskyldig har skilda bostads- och arbetsorter. Undantag har dock gjorts för vissa situationer. Speciella arbetsförhållanden av i huvudsak kortvarig natur har ansetts motivera viss avdragsrätt (tillfälligt arbete). Jfr RÅ85 1:31 och

RÅ 1986 not. 55. Avdrag kan även medges när den skattskyldige p.g.a. sitt arbete flyttat till ny bostadsort och av olika skäl tvingats behålla en bostad på den tidigare bostadsorten. Om flyttningen till den nya bostadsorten orsakats av personliga skäl, som exempelvis förvärv av fastighet eller förändrad familjesituation, medges inget avdrag eftersom flyttningen i sådana fall inte skett på grund av arbetet. Avdrag kan även medges i de fall då den gemensamma bostaden flyttas men make/sammanboende under en övergångstid stannar kvar på den tidigare bostadsorten (dubbel bosättning).

Avdragsrätten är ett undantag till avdragsförbudet för egna levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL. Om förmån av bostad, kost, resor m.m. erhålls vid dubbel bosättning eller tillfälligt arbete ska värdet tas upp som intäkt av tjänst. Den anställdes avdragsrätt prövas sedan som om han haft egna kostnader för bostaden, kosten, resorna etc.

Tillfälligt arbete

Eftersom avdrag för ökade levnadskostnader medges på olika sätt beroende på om anställningen är att betrakta som tillfällig eller inte är det viktigt att definiera begreppet tillfälligt arbete. Det är numera vanligt att en tillsvidareanställning inleds med en tidsbegränsad provanställning på sex månader. Provanställningen övergår därefter vanligen i en tillsvidareanställning. Frågan är i sådana fall om avdragsrätten under de sex första månaderna av anställningen ska bedömas enligt reglerna om tillfällig anställning eller dubbel bosättning. SKV:s uppfattning som också vinner stöd i en del domar (KR Jönköping dom 1997–10–14 mål nr 867–1997 och 1995–11–21 mål nr 3322–1994) är att provanställningen är att betrakta som tillfällig anställning.

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete gäller inte bara när arbetet avser en kortare tid utan även i vissa andra fall.

Arbetet är tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till den tidigare bostadsorten krävs

Det kan förekomma fall då en anställd har ett uppdrag som visserligen inte kan sägas pågå kortare tid men ändå är av så speciellt slag att en definitiv avflyttning till arbetsorten inte kan krävas. Ett exempel är sådana ledamöter av riksdagen som under långa perioder behåller bostadsanknytningen till sin valkrets eller hemort. Även byggnads- och anläggningsarbetare kan sägas tillhöra en sådan kategori av arbetstagare vars speciella anställningsförhållanden medför att anställningen kan betraktas som tidsbegränsad till sin natur.

Numera är det relativt vanligt att anställda erhåller tidsbegränsade förordnanden på vissa tjänster. Framförallt när det gäller ledande befattningar begränsas ofta förordnandet till tidsperioder mellan tre till uppemot sex år. I sådana fall är det således inte tjänsten

som upphör efter den angivna tiden. Det kan inte heller uteslutas en förlängning av förordnandet eller att den anställda kan erhålla annan tjänst hos samme arbetsgivare när tiden för förordnandet gått ut. Enligt SKV:s uppfattning kan villkoren för avdragsrätt enligt 12 kap. 18 § IL (tillfälligt arbete) inte anses uppfyllda i sådana fall. Istället bör frågan om rätt till avdrag för ökade levnads-kostnader bedömas enligt reglerna i 12 kap. 19 § IL (dubbel bosättning). KR i Göteborg har i en dom (2002-04-30 mål nr 807-808-2001) ansett att ett fyraårigt förordnande som förbundsordförande inte var ett sådant uppdrag som omfattades av reglerna om avdrag för tillfälligt arbete. Domen är överklagad till RR.

**Arbetet ska bedri-
vas på flera olika
platser
Annan anledning**

Här kan det vara fråga om personer som har flera anställningar eller anställda med flera arbetsplatser – samtidigt eller i följd.

Det kan även finnas annan anledning än de ovan angivna till att en avflyttning till arbetsorten inte är skälig. Vid bedömningen får hänsyn tas till de omständigheter som föreligger i varje enskilt fall.

Den omständigheten att någon äger fastighet i viss kommun och därför inte vill flytta till den plats där han har anställning utgör i och för sig inte skäl för medgivande av avdrag för ökade levnads-kostnader (RÅ 1960 ref. 41, 1964 Fi 355, 1965 Fi 467 och 1807).

Dubbel bosättning

Det är inte ovanligt att den ena maken får anställning på en ny ort medan den andra maken har kvar sitt förvärvsarbete på den gamla verksamhetsorten. I sådana fall kan det ofta vara oskäligt att kräva att den andra maken flyttar till den förstnämnda makens nya verksamhetsort. Detta gäller t.ex. om den kvarvarande makens anställningsinkomst är så stor att en flyttning till den nya orten skulle medföra allvarligt försämrade inkomster för familjen i dess helhet.

**Andra maken har
kvar anställning på
den gamla verk-
samhetsorten**

För att avdrag ska kunna medges på denna grund krävs att den andre maken verkligen visar sin avsikt att skaffa sig arbete på den nya verksamhetsorten. Det torde i allmänhet kunna krävas att den skattskyldige företer någon form av utredning som visar att svårigheter förelegat att erhålla arbete på den nya orten. Det räcker således inte med att rent allmänt hänvisa till den besvärliga situationen på arbetsmarknaden. Det bör i detta sammanhang också framhållas att uttrycket "allvarligt försämrade inkomster för familjen i dess helhet" innebär att kravet på ett helt likvärdigt arbete inte får drivas alltför långt. Det torde därför kunna krävas att maken även söker sådana arbeten inom sitt område som innebär något lägre befattning och i varje fall till en början lägre inkomst.

I vissa fall torde det emellertid vara helt omöjligt att få en mot-

svarande anställning på den nya arbetsorten. Ju mer kvalificerad utbildning och arbetsuppgifter maken har desto större krav torde kunna ställas på arbetet på den nya arbetsorten.

Avdrag för ökade levnadskostnader har inte medgetts när makarnas barn bodde i den gemensamma bostaden och makarna sedan ett flertal år var och en innehade bostad på sin nya arbetsort. Det antogs att makarna inte samtidigt kunnat få anställning på hemorten eller hustruns arbetsort. Det ifrågasattes däremot om inte hustrun kunnat få ett likvärdigt arbete på mannens arbetsort. Med hänsyn härtill och förhållandets varaktighet medgavs inte avdrag (RÅ81 1:58).

Makes studier

Skattskyldig som på grund av sitt arbete hade bosatt sig på viss ort medgavs inte avdrag för ökade levnadskostnader då hinder för flyttning utgjordes av makens studier (RÅ 1975 ref. 91, återgivet i RRK R76 1:4).

Bostadsbrist

Bostad på den nya verksamhetsorten torde normalt kunna erhållas inom ett halvt år. För att avdrag vid dubbel bosättning på grund av bostadsbrist ska medges efter nämnda tid bör därför krävas att den skattskyldige visar att han gjort allvarliga försök att skaffa sådan bostad på den nya verksamhetsorten.

Svårt att sälja den gamla bostaden

Ofta föreligger svårigheter att sälja bostaden på den tidigare arbetsorten. Denna situation har inte förutsetts av lagstiftaren. Enligt gällande regler föreligger inte avdragsrätt för dubbel bosättning i dessa fall. Merkostnaden för bostad på tidigare arbetsort är att anse som en privat levnadskostnad.

I RÅ 1990 not. 432 medgavs inte avdrag för ökade levnadskostnader när den dubbla bosättningen främst berott på svårigheter att avyttra familjebostaden.

Familjen flyttar i förväg

Om familjebostaden flyttas till den skattskyldiges nya arbetsort men en bostad av särskilda skäl behövs under en övergångstid på den tidigare bostads- och arbetsorten medges avdrag för den merkostnad som uppkommit för den sistnämnda bostaden.

Särskild omständighet

Enligt lagtexten kan som skäl för att få rätt till avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning åberopas annan särskild omständighet. Ordalydelsen enligt tidigare lagstiftning var "annan därmed jämförlig omständighet". Vad som förstås med dessa uttryck framgår inte av förarbetena till lagstiftningen. I praxis grundad på den äldre lagstiftningen finns rättsfall där avdrag för ökade levnadskostnader medgetts vid dubbel bosättning föranledd av barns skolgång när examen är nära förestående eller när den har föranletts av den skattskyldiges eller makes nära förestående pensionering.

Rättsfallen torde vara vägledande även vid en framtida avdrags-

bedömning. I rättsfallet RÅ 1968 ref. 53 erhöles familjebostad den 1 februari 1963. Familjen flyttade dit först den 1 juni 1963 sedan två söner avlagt examina vid läroverk. Den skattskyldige medgavs avdrag för den tid som den skilda bosättningen varat. I rättsfallet RÅ 1966 Fi 204 medgavs avdrag för dubbel bosättning för en skattskyldig som två år före sin pensionering varit tvungen ta arbete på annan ort. Däremot har avdrag inte medgetts skattskyldig när det återstått nästan fyra år till pensioneringen (RÅ 1971 Fi 599).

Båda makarna har tagit anställning på annan ort än den gemensamma bostadsorten

I RÅ 2002 ref. 74 hade båda makarna med kort tids mellanrum tagit anställning på skilda orter utanför den gemensamma bostadsorten. Båda makarna yrkade avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bosättning. RR medgav i princip de yrkade avdragen. Av domskälen framgår att RR tagit hänsyn till att båda makarna haft högt kvalificerade arbeten inom sina resp. områden. RR tog i det här fallet också hänsyn till att båda makarna tvingats ta nya anställningar ungefär samtidigt. På grund härav ansåg RR att det kunde finnas ett behov av ett skäligt rådrum innan makarna överväger hur den framtida bostads- och arbetssituationen skulle ordnas.

RR-domen innebär ett visst avsteg från principen att det vid dubbel bosättning alltid ska finnas en avsikt att familjen flyttar till den nya arbetsorten. I det här fallet hade bägge makarna blivit arbetslösa och därvid tvingats att söka nya anställningar på andra orter. På grund av dessa särskilda omständigheter ansåg RR att makarna var berättigade till avdrag under en omställningstid som i det här fallet utgjorde ca ett år.

Avdrag för ensamstående, gifta och sammanboende

Vid både tillfälligt arbete och dubbel bosättning kan avdrag medges ensamstående, gifta och sammanboende samt registrerad partner. Såsom sammanboende räknas även homosexuella par

Slopad tvåårsgräns vid tjänsteresa och tillfälligt arbete

Från och med den 1 juli 1999 har nya regler beträffande inrikes och utrikes tjänsteresa och tillfälligt arbete trätt i kraft. Tvåårsgränsen och kravet på särskilt beslut i fråga om skatteavdrag vid förlängning av tjänsteresan utöver två år har tagits bort. Detta innebär att traktamente kan betalas ut så länge tjänsteresan pågår om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda om tiden är längre än två år.

För kortvariga arbeten bör slopandet av tvåårsgränsen i praktiken inte få någon större betydelse, eftersom ett arbete som varar längre tid än två år vanligen inte kan anses som kortvarigt (prop. 1998/99:83 s. 18-19).

Avdragets storlek

Vid beräkning av avdrag för tillfällig anställning och dubbel bostättning gäller följande.

Ökningen av kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten medges antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt.

Beträffande de schablonmässigt beräknade avdragen gäller följande.

För skattskyldig som under de tre första månaderna fått avdrag enligt schablon på 190 kr gäller en lägre schablon på 133 kr för tid fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till 95 kr per dag. En förutsättning är att arbetet fortsätter under oförändrade förhållanden och kostnadsersättning alljämt har utbetalats.

För skattskyldig som medges avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tillfällig anställning är avdraget 95 kr per dag under de första tre månaderna av bortovaron och därefter 57 kr per dag. Avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bostättning medges med 57 kr per dag under hela bortovaron.

Bostadsförmån

Avdrag för logikostnader medges normalt med den faktiska bostadskostnaden på arbetsorten. Har bostadsförmån erhållits anses i regel det till beskattning upptagna förmånsvärdet utgöra bostadskostnaden.

Om den faktiska bostadskostnaden inte kan visas medges avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp, dvs. 95 kr per natt. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gjort sannolikt att han har haft kostnader för övernattningskostnader.

För skattskyldiga för vilka en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaden inte visas medges avdrag med belopp motsvarande ett halvt maximibelopp per natt under förutsättning att den skattskyldiges arbetsgivare inte svarat för samtliga övernattningskostnader.

Det kan förekomma att en skattskyldig med tillfällig anställning valt att bo i egen husvagn på arbetsorten. Enligt 12 kap. 13 § IL kan avdrag medges för kostnad för logi motsvarande den faktiska utgiften. Det innebär att avdrag kan medges för värdeminskning (förslitning) av husvagnen. Det bör observeras att en del av värdeminskningen (förslitningen) kan belöpa sig på privat användning och inte vara avdragsgill.

Det kan också förekomma fall där skattskyldiga som exempelvis

bor i föräldrahemmet och tar anställning på annan ort yrkar avdrag för logikostnaderna på arbetsorten. Ska avdrag medges trots att den skattskyldige endast har utgifter för en bostad. RR har i RÅ 1998 ref. 39 medgett avdrag för kostnader för hyra på den tillfälliga arbetsorten eftersom utgifterna för hyran utgjorde en ökning av levnadskostnaderna i förhållande till det kostnadsfria boendet i föräldrahemmet.

Utomlands

Ökningen i kostnader för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Schablonavdraget varierar enligt följande.

För skattskyldig som under de tre första månaderna har fått avdrag enligt reglerna för tjänsteresa är schablonavdraget högst 70 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag fram till två års bortovaro. För tid därefter uppgår schablonavdraget till högst 50 % av helt normalbelopp för aktuellt land per dag. Detta gäller för den som fortfarande får traktamente.

För övriga medges avdrag med ett halvt normalbelopp för aktuellt land under de första tre månaderna av bortovaron och med 30 % av helt normalbelopp per dag därefter. RSV utfärdar varje år allmänna råd om normalbeloppen för respektive land. För kalenderåret 2003, se RSV 2002:41 jämte ändringar i RSV 2003:10 och RSV 2003:21.

Om avdragsrätt föreligger medges avdrag för faktiskt erlagd hyra på anställningsorten. För skattskyldiga för vilka en tjänsteresa pågått längre tid än tre månader medges för tid därefter avdrag för logi på samma sätt som under tremånadersperioden. Det innebär att avdrag medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Kan logikostnaden inte visas medges avdrag med ett halvt normalbelopp per natt för aktuellt land. En förutsättning för att medge avdrag enligt schablon är att den skattskyldige gör sannolikt att han haft kostnader för övernattnings.

Avdragets storlek vid dubbel bosättning

Avdrag för kostnadsökning vid dubbel bosättning medges gifta och sammanboende par under längst tre år och ensamstående skattskyldiga under längst ett år. Avdrag medges dock för längre tid, om särskilda skäl talar för det. Bestämmelserna om detta finns i 12 kap. 20 § IL.

Tidsbegränsning

Ett vanligt argument som används för förlängning av tidsfristen är det besvärliga arbetsmarknadsläget. SKV:s uppfattning är att situationen på arbetsmarknaden inte utgör skäl för förlängning av tidsbegränsningarna. Frågan har också prövats av skattedomstolarna i några fall. KR i Göteborg har i en dom 1996–12–13 (mål nr 7728–1996) ansett att läget på arbetsmarknaden inte ut-

Avdragets storlek inom landet

gjort sådant särskilt skäl som medför förlängning av treårsgränsen för avdrag för ökade levnadskostnader i samband med dubbel bosättning.

Ökningen av kostnaderna för måltider och småutgifter på arbetsorten beräknas antingen enligt utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek eller schablonmässigt. Schablonavdraget beräknas till 57 kr (30 % av helt maximibelopp) per dag (12 kap. 21 § IL).

Avdrag för logikostnader medges endast med belopp motsvarande faktiskt erlagd bostadskostnad. Om kostnaden inte kan visas medges således inte något avdrag.

En fråga som ställts i detta sammanhang är vad som menas med faktiskt erlagd bostadskostnad. När det gäller hyreslägenheter är det den erlagda hyran som utgör faktisk bostadskostnad. Beträffande bostadsrättslägenheter och egna fastigheter uppkommer frågan om ränteutgifter och fastighetsskatt kan räknas in i den faktiskt erlagda bostadskostnaden. Av innehållet i 42 kap. 1 § IL framgår att ränteutgifter skall dras av i inkomstslaget kapital. Eftersom avdrag för räntor således skall ske i inkomstslaget kapital kan något ytterligare avdrag för ränteutgifterna inte ske i inkomstslaget tjänst jfr RÅ 2002 ref.102. I avsnitt 41.9 fastighetsskatt - avdrag vid inkomsttaxeringen - anges att fastighetsskatten för privatbostadsfastigheter inte är avdragsgill. Avdrag kan således inte heller medges för fastighetsskatt som faktisk erlagd bostadskostnad.

I fall då familjebostaden behålls och annan bostad anskaffas på den nya arbetsorten medges avdrag för sistnämnda bostad. Om familjebostaden flyttas till den skattskyldiges nya arbetsort och en tillfällig bostad finns på den tidigare arbetsorten medges avdrag för den tillfälliga bostaden.

Det kan tänkas förekomma fall då det är den skattskyldige själv eller make/sammanboende som stannar kvar på den tidigare bostadsorten. Oavsett vilken situation som är aktuell är det den av makarna/de sammanboende som genom sitt arbetsbyte orsakat den dubbla bosättningen som ska yrka och medges avdraget. Det gäller både avdraget för bostaden på den tidigare bostadsorten och avdraget för ökade levnadskostnader för den av makarna som stannar kvar.

Utomlands

Avdrag för kostnader för kost och småutgifter medges, såvida inte godtagbar utredning om faktisk ökning föreligger med 30 % av normalbeloppet för aktuellt land. RSV utfärdar varje år allmänna råd för respektive land. För kalenderåret 2003 se RSV 2002:41 jämte ändringar i RSV 2003:10 och RSV 2003:21.

Avdrag medges för faktisk hyreskostnad. Om kostnaden inte kan visas medges sålunda inte något avdrag.

I de fall då familjebostaden behålls och en annan bostad anskaffas på den nya arbetsorten medges avdrag för sistnämnda bostad. Om familjebostaden flyttas till den nya arbetsorten och en tillfällig bostad finns på den tidigare bostadsorten medges avdrag för den tillfälliga bostaden. Beträffande vem av makarna/de sammanboende som ska yrka och medges avdrag, se ovan under rubriken "inom Sverige".

Reducering för kostförmån

Om den skattskyldige erhållit kostförmån ska avdraget för ökade levnadskostnader reduceras med hänsyn till detta. RSV har utfärdat rekommendationer om på vilket sätt reduceringen ska ske. Se ovan vid rubriken "Reducering för kostförmån".

19.3.3 Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning etc.

**Ökade levnads-
kostnader m.m. vid
utbildning, kurser,
konferenser m.m.**

Enligt 12 kap. 1 § IL medges avdrag för utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Däremot medges inte avdrag för kostnader för förvärvskällans förvärvande eller dess utvidgning eller förbättring. Härav följer, att avdrag inte medges för kostnader för genomgång av skolor eller universitet eller för annan utbildning som syftar till att kvalificera till anställning eller tjänst. Genomgår man däremot kurs för att kunna bibehålla en tjänst man redan har, är kostnaden normalt avdragsgill.

Det förekommer att skattskyldiga yrkar avdrag för kostnader i samband med utbildningar som syftar till att skaffa behörighet för att erhålla viss tjänst. KR i Jönköping har i en dom (2001-11-09 mål nr 3050-99) vägrat en skattskyldig avdrag för kostnaden för anskaffande av körkort för lastbil. I det fallet var lastbilskörkortet en förutsättning för att den skattskyldige skulle erhålla anställning som brandman. KR anförde i domskälen att utgifterna för körkortsutbildningen inte var avdragsgilla kostnader för fullgörande eller bibehållande av tjänst.

**Kurser och
studieresor**

Emellertid förekommer vissa former av grundutbildning där det utgår skattepliktiga statliga bidrag. Utbildningen jämföras då med fullgörande av tjänst, varav i princip följer rätt till avdrag för merkostnader som uppkommit med anledning av studierna. De fall som åsyftas är vuxenutbildning enligt studiestödslagen (1973:349, med ändrad lydelse från 2001-07-01, 1999:1395) och

arbetsmarknadsutbildning. Därutöver förekommer även andra former av utbildning som har karaktär av fortbildning och där kostnaderna är avdragsgilla på grund av att utbildningen sker i tjänsten med oavkortad lön eller motsvarande ersättning under utbildningstiden.

Beträffande andra former av utbildning än grundutbildning blir rätten till avdrag beroende av vilka omständigheter som föranlett deltagandet i utbildningen.

Doktorander

Rättsfallet RÅ 1987 ref. 30 avsåg en person som uppbar halvt utbildningsbidrag för doktorander. RR konstaterade att lagstiftarens inställning varit att forskarutbildningen i väsentlig mån är att betrakta som arbete, varför utbildningsbidraget var skattepliktigt. Mot bakgrund av detta ansåg RR kostnader för forskarutbildningen vara avdragsgilla kostnader för fullgörande av tjänsten.

Lärare

I rättsfallet RÅ 1994 not. 55 har en lärare under tjänstledighet genomgått utbildning till talpedagog och därvid uppburit skattepliktigt utbildningsbidrag från läroanstalten. Genomgåendet av utbildningen har ansetts vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag har därför - oavsett att utbildningen varit ägnad att medföra högre kompetens - medgetts för vissa av utbildningen föranledda merkostnader. Merkostnaderna avsåg hemresor, hyra, fördyrat kosthåll etc.

Vuxenutbildning och arbetsmarknadsutbildning

I de fall avdrag yrkas för ökade levnadskostnader, resor m.m. i samband med vuxenutbildning och arbetsmarknadsutbildning bör uppmärksammas att de inte skattepliktiga ersättningarna och bidragen inte redovisas på kontrolluppgift. Avdrag medges inte för de kostnader som dessa ersättningar och bidrag har avsett att täcka.

Har någon ersättning av nu nämnt slag inte utgått medges avdrag för kostnader för resor, ökade levnadskostnader och kostnader för läromedel enligt samma grunder som anges i avsnitt 19.8 Resor till och från arbetsplatsen", 19.3 "Ökade levnadskostnader vid s.k. tillfälligt arbete och dubbel bosättning", 19.4 "Hemresor" och 19.10 "Skyddsutrustning och skyddskläder m.m.". Beträffande facklitteratur bör avdragsrätten begränsas till sådana läromedel som varit obligatoriska i undervisningen.

ALU-verksamhet

Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats vid deltagande i ALU-verksamhet (arbetslivsutveckling) och OTA (offentligt tillfälligt arbete för äldre arbetslösa) bör med hänsyn till de villkor som gäller för denna verksamhet vara avdragsgilla. Deltagande bör jämnställas med förvärvsarbete. Avdrag bör således medges för kostnader för resor bostad – arbetsplats enligt samma regler som vid annat arbete. (RSV:s skrivelse 1993-04-28, Dnr

**Övriga kurser,
konferenser, stu-
dieresor**

12713-93/200). Jfr avsnitt 19.1 Allmänt.

Avdrag för ökade levnadskostnader och kostnader för hemresor bör medges enligt samma grunder som vid tillfälligt arbete m.m. på annan ort än hemorten. Rätt till avdrag föreligger även för övriga utbildningskostnader, såsom kurslitteratur.

I detta sammanhang ska man skilja mellan fortbildning och utbildning. Med fortbildning avses ett löpande vidmakthållande av redan förvärvade kunskaper samt sådana kunskaper som efterfordras för att hålla sig à jour med utvecklingen för en tjänst som man redan innehar. Utbildning, å andra sidan, avser att kvalificera till en högre tjänst.

Det kan vara svårt att avgöra vad som är att hänföra till det ena eller andra slaget av utbildning när det är fråga om genomgång av kurs eller företagande av studieresa (bevistande av kongress).

I praxis har gränsdragningen tidigare skett på så vis att en anställd medgetts avdrag för kostnaden om han uppburit oavkortad lön för kursen eller konferensen (se RÅ 1973 Fi 3 och 4 samt A 3, återgivna i RRK R73 1:2, 1:3 och 1:4). Har reducerad lön betalats av arbetsgivaren, t.ex. med B-avdrag, ansågs utbildningen inte vara att jämföras med fullgörande av tjänst.

Även under senare tid har skattedomstolarna tagit stor hänsyn till storleken av avlöningsförmåner när det gäller att bedöma om kostnaderna i samband med utbildning är avdragsgilla eller inte. Om den skattskyldige genomgår utbildningen med oavkortad lön anses kostnader som den anställde själv haft i regel avdragsgilla. Om kursen eller konferensen emellertid genomförs på fritiden är kostnaderna i samband därmed i regel inte avdragsgilla även om det kan ligga i arbetsgivarens intresse att den anställde genomgår utbildningen. Eftersom reglerna om avlöningsförmåner förändrats återstår problemet att bedöma avdragsrätten när arbetsgivaren gjort ett visst löneavdrag under utbildningstiden. Vid denna bedömning ska också tas hänsyn till om någon form av bidrag utgått för att täcka kostnaderna i samband med utbildningen (jfr RÅ79 1:10). I praxis på senare tid har avdrag för kostnader i samband med utbildning medgetts när avdrag på lönen skett i begränsad omfattning. Någon exakt gräns liknande den ovan nämnda B-avdragspraxisen går inte att ange utan får avgöras i varje enskilt fall.

RR har i RÅ 2000 not 87 prövat frågan om avdrag för kostnader i samband med utbildning kan medges även om reducerad lön utgått under utbildningstiden. I det målet medgavs underskötterska vid landstingssjukhus avdrag för kostnader i samband med utbildning till sjuksköterska. Under studietiden hade hon erhållit

lön från arbetsgivaren motsvarande lägstlönen för sjukvårdsbiträden. RR ansåg i sina domskäl att utgifterna för utbildningen utgjorde avdragsgilla kostnader för fullgörande av tjänst trots den reducerade lönen och den omständigheten att utbildningen syftade till att erhålla högre kompetens.

Även i vissa andra fall kan deltagande i kurs vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Det gäller då särskilt om utbildningsarvode, av inte obetydlig storlek, erhållits liksom då vuxenstudiebidrag uppburits. Även i dessa fall kan avdrag för kostnaden således medges. Avdrag för utbildningskostnader har av RR medgetts yrkesskadad målare som genomgick utbildning till idrottskonsulent. Under utbildningstiden erhöll målaren sjukpenning från försäkringskassan, RA 1994 ref 4.

Anses kursen eller studieresan vara av den art att kostnaderna är avdragsgilla bör avdrag medges med belopp som avser samtliga kostnader för kursen och som den anställde betalat med egna medel. Sålunda kan häri ingå kurskostnad, kostnad för ersättare på arbetsplatsen, resekostnader, ökade levnadskostnader samt kostnader för kurslitteratur.

Det är numera vanligt att man företar studieresor och att avdrag yrkas i deklarationen för de, ofta avsevärda, kostnader som resorna medfört. Vid dessa resor finns regelmässigt någon form av rekreation med i bilden. I sådana fall måste utredning företas, som visar sambandet mellan förvärvskällan och kostnaderna. Utredningen bör åtminstone omfatta uppgift om arrangören, ett reseprogram samt i vilken utsträckning detta följts.

I rättsfallet RA83 1:78 har RR utförligt diskuterat frågan när en resa kan anses utgöra studieresa och när den mera får ses som nöjes- och rekreationsresa. Målet gällde i och för sig resa som hade företagits av delägare i fåmansföretag, men resonemanget äger giltighet även i fråga om andra anställdas resor. RR anförde bl.a. följande.

"Prövningen får då ske efter en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

Vid den prövning som nu sagts kommer i betraktande i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtagas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling t.ex., särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en studieresa av det slag och den omfattning varom fråga är, bör någon förmånsbeskattning inte komma ifråga. Om emellertid re-

san erhållit en sådan uppläggning att nu angivna inslag klart överväger och resmålen mer synes ha valts med hänsyn härtill än för att främja ändamålsenliga studier – vilka kanske lika bra eller bättre kunnat äga rum på annan plats och till lägre kostnad – får resans egenskap av nöjes- och rekreationsresa anses vara så framträdande att en förmånsbeskattning bör ske för resekostnaden i dess helhet. Svårigheterna vid prövningen blir större när inslagen av nöje och avkoppling visserligen överstiger vad som kan anses normalt men ändå inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden".

I de fall avdrag medgetts i rättspraxis har det regelmässigt klart visats att erfarenheterna från resan medfört direkt nytta för den rörelseverksamhet som bedrivits. Att en resa helt eller delvis har studiekarakter är således inte tillräckligt för att avdrag ska kunna medges.

19.4 Avdrag för hemresor

Hemresor vid arbete utom bostadsorten

Vid vistelse på annan ort för arbete där, anses en hemresekostnad ha karaktären av privat levnadskostnad och därför i princip inte vara avdragsgill. Av sociala skäl och för att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden har det ändå ansetts motiverat att medge avdrag för hemresor (12 kap. 24 § IL). Avdrag för hemresor enligt denna bestämmelse medges endast för kostnad för resa inom Europeiska ekonomiska gemenskapen.

EU:s medlemsländer (EU = Europeiska unionen) är: Sverige, Danmark, Finland, Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike.

EES-länderna (EES = Europeiska ekonomiska samarbetsområdet) är: Island, Norge och Liechtenstein.

Även ensamstående Avstånd mer än 50 km

Avdraget gäller även för ensamstående och medges för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avståndet på 50 km ska avse närmaste färdväg. Avdrag medges inte för resor som den skattskyldiges familj företar för att besöka honom eller henne på arbetsorten.

Billigaste färd sätt

Avdraget ska normalt motsvara kostnaden för billigaste färd sätt. Avdrag medges dock för resa med tåg (även första klass och s.k. snabbtåg) eller flyg om kostnaden inte är oskäligen. Det särskilda avståndskravet som tidigare gällde vid flygresor, har slopats.

I ett KR-avgörande (KR i Jönköping, dom 1997-03-04, mål nr 2515-1995) har avdrag medgetts för kostnaden för tågbiljett som inköpts för varje resa även om detta medför en fördyring i för-

hållande till inköp av årskort. Om årskort faktiskt har införskaffats, ska enligt KR avdrag endast medges för den därav föranledda kostnaden.

Bilavdrag

Om det inte finns godtagbara allmänna kommunikationer medges avdrag för resa med egen bil enligt den schablon som gäller avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats (16 kr milen). Om hemresan har gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr milen och för kostnaden för andra drivmedel med 9 kr milen.

KR i Sundsvall har i en dom (1999-11-04 mål nr 1364-1998) prövat frågan om skattskyldigs avdragsrätt för bilresor när det funnits möjlighet att använda allmänna kommunikationsmedel för hemresorna. I det fallet hade den skattskyldige företagit hemresorna med egen bil. Om han använt allmänna kommunikationsmedel hade vistelsetiden i hemmet inskränkt sig till endast 17 timmar med mellanliggande natt. KR ansåg i det fallet att den skattskyldige var berättigad till avdrag för bilresor trots att resa med allmänna kommunikationer utgjorde ett billigare alternativ.

Avdrag medges dessutom för faktisk kostnad för väg-, bro- eller färjeavgifter.

Om den skattskyldige inte är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader kan avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen ändå medges. Se rättsfall om resor mellan Gotland och Stockholm och mellan Kristinehamn och Göteborg i avsnittet 19.8 Resor till och från arbetsplatsen.

Om arbetsgivaren tillhandahållit den skattskyldige fria hemresor ska värdet av förmånen tas upp som intäkt. Avdragsrätten prövas på samma sätt som om den skattskyldige själv haft utgiften för resorna.

Hemresor i samband med pågående tjänsteresa

I RÅ 2002 ref. 35 prövades frågan om resor till hemorten i samband med helger utgjorde hemresor eller resor i tjänsten för anställda i byggnads- och anläggningsbranschen. I det aktuella målet hade arbetsgivaren under pågående tjänsteresa betalat ut ett s.k. hemresebidrag som ersatte två traktamenten. Trots att de anställda hade bostaden som sitt tjänsteställe ansågs de företagna resorna ändå utgöra sådana hemresor för vilka skyldighet förelåg för arbetsgivaren att erlagga socialavgifter.

Rättsfallet har föranlett en ändring i RSV:s allmänna råd om avdrag för ökade levnadskostnader vid 2004 års taxering (2002:44). I de tidigare allmänna råden (se RSV 2001:55 p. 5) angavs att om den skattskyldige erhållit traktamentsersättning under vistelsen i hemmet skulle detta beaktas genom att hemreseavdraget minskades med den del av traktamentet som avsåg mål-

tider och småutgifter. Detta avsnitt har numera utgått.

Om den anställda erhållit förmån av fri hemresa i samband med helger medges avdrag för hemresor enligt de grunder som angetts ovan. Eftersom den anställda vistats i hemmet medges inget avdrag för måltider och småutgifter.

Personal i väpnad tjänst utomlands

Förmån av fri hemresa som tillkommer svensk personal som tjänstgör i väpnad tjänst i FN:s och ESK:s fredsbevarande verksamhet utomlands utgör inte skattepliktig intäkt. Detta gäller bl.a. svenska FN-soldater. När arbetsgivaren betalat hemresan medges följaktligen inget avdrag. Se vidare SKV:s Handledning för internationell beskattning (SKV 352 utgåva 6).

Pendlingsstöd vid hemresor slopat

Tidigare kunde enligt förordningen (1994:7) om flyttningsbidrag bidrag utgå för två hemresor i månaden till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Förordningen 1994:7 har ersatts av förordningen 1999:594 om flyttningsbidrag som trätt i kraft den 1 juli 1999. Genom förordningen 1999:594 har möjligheten att få bidrag för två hemresor i månaden tagits bort. Äldre föreskrifter gäller dock fortfarande i fråga om bidrag som beviljats före ikraftträdandet.

Bidrag som utbetalats torde vara att hänföra till sådant flyttningsbidrag som enligt 11 kap. 27 § IL inte utgör skattepliktig intäkt. Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

19.5 Avdrag för kostnader som motsvarar vissa skattefria ersättningar

Enligt 12 kap. 3 § IL får utgifter som skattskyldig haft inte dras av om det samtidigt utgått skattefri ersättning. Detta gäller bl.a. utgifter som har samband med ersättningar till UD- och Siprian-ställda (11 kap. 21 § IL), ersättningar till utomlands stationerad personal vid annan statlig myndighet (11 kap. 21 a § IL) och flyttnings- och studieersättningar enligt 27 och 34 § IL. Det samma gäller för avdrag för utgifter där ersättning utgått till utländska forskare enligt 11 kap. 22 och 23 § IL.

19.6 Avdrag för skattskyldiga med sjöinkomst

Se avsnitt 20

19.7 Inställeleresor

Har den skattskyldige haft kostnader för resa inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna i samband med tillträddande eller frånträddande av anställning eller uppdrag, s.k. inställeleresa, har han rätt till skäligt avdrag för kostnaderna (12 kap. 25 § IL).

Med tillträddande och frånträddande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början resp. den sista resan vid anställningens eller uppdragets avslutande.

Avdragsrätten gäller skäliga kostnader för resor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna. Vid flygresor in i och ut ur Sverige gäller även här vad som tidigare har sagts beträffande hemresor. Vid bedömningen om kostnaderna är skäliga gäller även i övrigt samma förutsättningar som tillämpas för avdrag för hemresor.

Om den skattskyldige har haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden.

Om arbetsgivaren tillhandahållit resorna tas värdet upp som förmån. Avdraget prövas som för egna utgifter.

19.8 Avdrag för resor till och från arbetet

Bestämmelserna om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats finns i 12 kap. 26-30 § IL. Därutöver har RSV utfärdat allmänna råd och meddelanden m.m. om sådana resor (RSV 2003:30 och RSV M 2003:18).

Avdrag medges för skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen (12 kap. 26 § IL) där denna varit belägen på sådant avstånd från bostaden att särskilt forskaffningsmedel behövt anlitas och även anlitas. Som regel krävs att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgått till minst 2 km. för att avdrag ska kunna komma ifråga.

Vid bestämmandet av detta avstånd ska hänsyn tas till det totala avståndet mellan bostad och arbetsplats såsom t.ex. då buss används för en ressträcka av t.ex. 1,5 km. till järnvägsstation, varifrån resan fortsätts med järnväg. I sådana fall finns det inget skäl att på grund av vägsträckans ringa längd inte medge avdrag för kostnaden för bussresan.

Ålder, invaliditet eller motsvarande förhållanden kan medföra avdrag även om avståndet till arbetsplatsen understiger 2 km.

Om den skattskyldige vid sina resor mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag

Allmänna förutsättningar för avdrag

	för den faktiska kostnaden (12 kap. 27 § IL).
Fria till- och frånresor	Om arbetsgivaren tillhandahållit resan är värdet därav att se som en skattepliktig förmån. Avdragsrätten prövas som om den anställde själv haft utgiften.
Flera arbetspass	Avdrag ska som regel medges för kostnad för resa med billigaste färdmedel som lämpligen kunnat användas, vanligen allmänna kommunikationsmedel, och endast för en resa i vardera riktningen per dag. Om arbetstiden är uppdelad i flera pass med inte alltför oväsentligt tidsmellanrum, som kan förekomma t.ex. för sjukvårdspersonal, bör avdrag medges för kostnader för resor fram och åter till de olika arbetspassen. Kostnad för hemresa vid lunchrast eller för middagsmål vid övertidsarbete är dock inte avdragsgill.
Resor arbetsplats - sommarstuga	För att avdrag för resekostnader ska kunna medges fordras att resorna avser färd till och från den ordinarie bostaden. Avdrag medges inte för resor till och från sommarstuga i den mån kostnaderna därigenom ökas. I de fall skattskyldig har sin arbetsplats på särskild förrättningsort medges avdrag för dagliga resor mellan tillfällig bostad och arbetsplatsen. Därutöver medges avdrag med vad som erhållits i ersättning för ökade levnadskostnader. (RÅ 1978 1:100.) RR:s dom RÅ 1986 not. 826 gällde en polisman som hade tjänst i Stockholm. Han avsåg att flytta till Gotland men behålla tjänsten i Stockholm. RR fann att resorna mellan Gotland och Stockholm utgjorde resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Avdrag kunde därvid medges med skäligt belopp. Avdrag för kostnader för resor mellan bostad i Kristinehamns kommun och arbetsplats i Göteborg har medgetts polisman, som arbetat i Göteborg och där haft tillgång till ett mycket litet övernattningsrum. Rummet var möblerat med i stort sett bara en säng och disponerades även av andra RÅ 1989 ref. 69).
Båtresor	Skattskyldig, som var bosatt på en ö och använt egen båt för en del av sina resor till och från en arbetsplats på fastlandet, har medgetts avdrag för kostnaderna för resorna med båten oaktat att det funnits allmän färjeförbindelse mellan ön och fastlandet (RÅ 1989 ref. 36). RR har därvid medgett avdrag för båtresorna med belopp motsvarande kostnaderna för drivmedel och båtplats. Rättsfallet torde ha giltighet även sedan avdragsrätt numera föreligger för färjeavgift.
Årskort	Kostnad för årskort, som har köpts i förskott året innan det ska utnyttjas, är inte avdragsgill för det beskattningsår då betalning

skett (RÅ1985 1:3 och RÅ 1988 ref. 17).

Avdrag kan i normalfallet göras först vid taxeringen för det beskattningsår då resorna företagits. Att det numera tillämpas en strikt kontantprincip i inkomstslaget tjänst förändrar inte detta synsätt (se i RÅ 1988 ref. 17 återopad litteratur).

Resor med cykel och moped

I RSV:s allmänna råd och meddelanden om resor mellan bostad och arbetsplats anges de närmare förutsättningarna för avdrag för cykel och moped.

Resor med bil och motorcykel

RSV:s allmänna råd och meddelanden om avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats innehåller även rekommendationer om avdrag för resor med bil och motorcykel. Avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen med egen bil medges med 16 kr per körd mil (12 kap. 27 § IL).

Om den som är skattskyldig för bilförmån har gjort resor till och från arbetsplatsen med förmånsbilen medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr per körd mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9 kr per körd mil. Avdrag för kostnader för t.ex. biobaserade bränslen är detsamma som för bensin.

Om det i bilförmånen ingår förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 och tas upp som intäkt. Avdragsrätt föreligger under samma förutsättningar och med samma belopp, dvs. 6 kr resp. 9 kr per körd mil, som om den skattskyldige själv haft utgiften för drivmedlet.

Samma avdragsrätt som anges i de föregående två styckena gäller den som, utan att vara skattskyldig för bilförmån, gjort resorna med en förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i 2 kap. 22 § IL är skattskyldig. Som närstående enligt nämnda lagrum räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon annan av nämnda personer är delägare i. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

För motorcykel medges avdrag med 8 kr för körd mil. Det som fortsättningsvis sägs i fråga om bilresor gäller även i fråga om resor med motorcykel.

Väg-, bro- och färjeavgift

Om den skattskyldige vid resa mellan bostad och arbetsplats haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden. Avdraget för kostnaden för väg-, bro- och färjeavgiften medges alltså vid sidan av de tidigare angivna avdragsbeloppen.

**Förutsättningar
för bilavdrag**

Enligt 12 kap. 27 § IL medges avdrag för bilkostnader under följande förutsättningar

- vägavståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 5 kilometer och
- det av omständigheterna klart framgår, att användandet av bil i stället för allmänt kommunikationsmedel regelmässigt medför en tidsvinst på minst två timmar eller
- om oavsett avstånd och tidsvinst bilen används i tjänsten under minst 160 dagar för år räknat och bilen körs minst 300 mil i tjänsten för år räknat.

Använder den skattskyldige bilen i tjänsten under mindre än 160 dagar men minst 60 dagar och därvid kör minst 300 mil i tjänsten för år räknat medges avdrag för de dagar som bilen används i tjänsten. Om bilen används mindre än 60 dagar i tjänsten medges inte avdrag för dessa resekostnader.

Tidsvinst

Beräkning av tidsvinsten sker med utgångspunkt i den sammanlagda tidsvinsten för fram- och återresan. För skattskyldig med flera fasta arbetsplatser eller med flera arbetspass per dygn är det dock den sammanlagda tidsvinsten per dygn, som uppnås genom att använda bil mellan bostad och arbetsplats som avses. Vid beräkning av tidsvinsten bör hänsyn tas även till den tid, som går åt för att uppsöka parkeringsplats och gå till och från parkeringsplatsen, samt till den trafikintensitet som råder vid den tid då resan företas.

Däremot beaktas inte tidsvinst som beror på att den skattskyldige, i syfte att undvika körning under rusningstid, kommer till eller lämnar arbetsplatsen (arbetsorten) vid annan tidpunkt än vad som är motiverat med hänsyn till arbetstidens förläggning.

Färdväg

Skattskyldig som har alternativa möjligheter att anlita allmänna kommunikationsmedel ska som jämförelse vid tidsvinstberäkningen använda det färd sätt och den färdväg som ter sig naturlig.

I visst fall har avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats medgetts för lämpligaste färdväg trots att annan kortare resväg fanns (RÅ 1986 ref. 41).

Skiftarbete

Arbetstagare som arbetar i skift kan t.ex. då arbetstiderna växlar efter ett fast schema uppnå erforderlig tidsvinst vid vissa av dessa skift. Avdrag kan då medges för kostnad för bilresor de dagar då tidsvinst uppnås (RÅ 1984 1:62).

Dusch på arbetsplatsen

I ett rättsfall hade den skattskyldige i sitt arbete regelbundet kommit i kontakt med hälsofarligt ämne och hade därför duschat efter arbetstidens slut. Tidsåtgången för detta fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten vid färd med bil till och från arbetet (RÅ1984 1:99).

Lärare

RR har i en dom (RÅ 1994 not. 143), som gällde en lärare, vid tidsvinstberäkningen tagit hänsyn till den korta tid som stod till buds för att förflytta sig från järnvägsstationen till skolan och till risken för tågförseningar. RR har även beaktat att viss tid går åt för förberedelser för undervisningen och att det fick anses föreligga särskilda krav på en lärare att komma i tid till tjänstgöringens början. RR godtog en tidsvinstberäkning med utgångspunkt från ett tidigare tåg än det som TN utgått från. Härigenom uppkom tidsvinst på minst två timmar och RR medgav avdrag för bilresor.

Tidsvinst del av året

I det fall tidsvinst uppnås under del av året, t.ex. då kortare arbetstid tillämpas under sommarmånaderna, medges avdrag för bilkostnader under denna tid (RÅ 1980 1:35).

Frågan om användande av bil regelmässigt medfört tidsvinst har prövats i RÅ 1988 ref. 75. I detta fall hade tidsvinst uppnåtts endast under vissa veckodagar. Med hänsyn härtill och då tidsvinst bara uppnåtts under 81 av 212 arbetsdagar fann RR att kravet på regelmässighet inte var uppfyllt. Till följd härav ansågs den skattskyldige inte berättigad till något avdrag för bilresor.

Om skattskyldig inte kan utnyttja allmänna färdmedel vid vissa tillfällen, t.ex. på grund av övertidsarbete eller skiftarbete, kan han medges avdrag för bilkostnader för dessa resor och för färd med allmänna färdmedel i övrigt (RÅ 1980 1:32).

Flextid

Vid beräkning av tidsvinsten utgår man ifrån den ordinarie arbetstiden även om arbetsgivaren tillåtit anställd en annan arbetstid. Tillämpas flexibel arbetstid, s.k. flextid, beräknas tidsvinsten enligt det snabbaste färd sättet för allmänna kommunikationsmedel inom ramen för flextiden (RÅ 1980 1:89). Arbetstagaren kan visserligen själv bestämma tiden för sitt arbetes början och slut inom den bestämda flexramen. Vid jämförelsen av restid med bil med restid med allmänna kommunikationsmedel ska jämförelsen göras utifrån den förutsättningen att arbetstagaren i rimlig omfattning ska anpassa sin individuella arbetstid till tabellerna för berörda allmänna kommunikationsmedel.

RR har i domen (RÅ 1992 not. 6) haft att ta ställning till bl.a. tidsvinstberäkning vid s.k. flextid. Vid anlitande av allmänna färdmedel skulle den skattskyldige anlända till arbetsplatsen 20 min. före flextidens början. Väntetiden har inte ansetts motivera att tidsåtgången för resor med allmänna färdmedel beräknas med

andra avgångstider som grund. Väntetiden har däremot inräknats i den totala tidsåtgången för resa med allmänna färdmedel. Stipulerad tidsvinst ansågs i detta fall inte ha uppkommit och den skattskyldige var följaktligen inte berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostaden och arbetsplatsen.

Med uttrycket flexibel arbetstid bör enligt RSV:s allmänna råd förstås att den anställda har rätt att självständigt bestämma sin ankomst/avgångstid till resp. från arbetsplatsen inom flextidens ram. I normalfallet torde också företagets flexsystem omfatta just denna rättighet. I den mån den skattskyldige hävdar att han inte omfattas av företagets flexidssystem bör det ankomma på honom att visa detta på något sätt för att SKV ska frånga tidsvinstberäkningen enligt flexibel arbetstid.

En anställd kan åberopa att han vid vissa enstaka tillfällen inte helt fritt kan nyttja den flexibla arbetstiden p.g.a. att arbetsuppgifterna inte tillåter det. Detta utgör dock inte skäl för att tidsvinsten ska beräknas som vid fast arbetstid. I ett sådant fall ska regeln om tidsvinstberäkning vid flexibel arbetstid gälla.

I RÅ 1986 ref. 11 hade den skattskyldige förskjutit arbetstid p.g.a. barnpassning. Denna förskjutning fick beaktas vid beräkningen av tidsvinsten för resor med bil mellan bostad och arbetsplats.

Ogift skattskyldig, som såväl före som under värnpliktstjänstgöringen haft extra arbete i hemorten, har medgetts avdrag såsom för resor mellan bostad och arbetsplats (RÅ 1982 1:75).

1. Hela sträckan

Om tillgängligt allmänt transportmedel saknas bör skattskyldig, som använder bil för resor mellan bostad och arbetsplats, medges avdrag för bilkostnader oavsett tidsvinsten, under förutsättning att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen uppgår till minst 2 km.

2. Del av sträckan

Saknas tillgängligt allmänt transportmedel för endast en del av sträckan mellan bostad och arbetsplats, och denna del är minst 2 km, får oavsett tidsvinst avdrag för bilkostnader beräknas för hela sträckan om bil använts.

Skattskyldig som i sin tjänst regelmässigt använder bil bör medges avdrag för bilkostnader för resor mellan bostaden och den fasta arbetsplatsen oavsett avståndet och tidsvinsten.

För att avdrag för kostnad för bilresor ska medges för samtliga arbetsdagar krävs att den anställda använt bilen i tjänsten minst

Arbetsresor i samband med värnpliktstjänstgöring

Allmänt kommunikationsmedel saknas

Bilen används i tjänsten

160 dagar samt att tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil. Om bilen använts minst 60 dagar men mindre än 160 dagar medges avdrag för det antal dagar bilen faktiskt använts i tjänsten om tjänstekörningen uppgått till minst 300 mil.

Huruvida med körning i tjänsten avses enbart den anställdes egen körning i tjänsten eller även andra anställdas körning med bilen i tjänsten behandlas inte i förarbetena till lagstiftningen. Kravet på 300 mils körning i tjänsten bör dock anses uppfyllt om bilen totalt använts 300 mil i tjänsten.

Vid beräkning av det antal dagar som skattskyldig använt bil i tjänsten ska hänsyn tas till om det varit praktiskt möjligt att använda bilen hela eller endast del av året. Som exempel på omständigheter som kan föranleda att man godtar även färre antal dagar än de ovan angivna kan nämnas att den skattskyldige på grund av sjukdom, militärtjänstgöring, utlandsvistelse eller liknande varit förhindrad att arbeta hela året eller att anställningen varat endast del av året. Har anställningen t.ex. varat tre månader ska bilen ha använts minst 40 dagar i tjänsten och tjänstekörningen uppgå till minst 75 mil för att avdrag ska medges för samtliga arbetsdagar. Det ankommer på den skattskyldige att visa att han uppfyller angivna krav på tjänstekörning.

Ofta åberopas som skäl för bilreseavdrag, att arbetsgivaren uppställt krav att den anställda har bil, att han har biltillstånd, eller att han inte i förväg kan veta om han kommer att behöva använda bilen i tjänsten under dagen. Dessa omständigheter utgör emellertid inte några självständiga skäl för avdrag, utan måste sammanvägas med vad som ovan sagts om den faktiska regelmässiga användningen.

Garage- eller uppställningsplats vid arbetsplatsen

En förutsättning för avdragsrätt för parkeringskostnader (garage- eller annan uppställningsplats) vid arbetsplatsen är att bilen används i tjänsten. Vägledning torde i detta sammanhang kunna hämtas från ovannämnda regler om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt (12 kap. 27 § IL). Skattskyldig som enligt denna bestämmelse är berättigad till avdrag för kostnader för resor med egen bil mellan bostad och arbetsplats bör därför för motsvarande tid eller dagar medges avdrag för sina faktiska kostnader för parkering på arbetsplatsen.

Ålder, sjukdom, handikapp

Skattskyldig som p.g.a. hög ålder, sjukdom eller handikapp måste använda bil för resor mellan bostad och arbetsplats medges med de verkliga kostnaderna för dessa resor, i den mån detta är fördelaktigare för den skattskyldige, och således inte med schablonmässigt beräknade belopp (12 kap. 30 § IL). I dessa fall tas inte heller hänsyn till om vägavståndet uppgår till 5 km. eller till den

eventuella tidsvinst som görs. Avdrag medges inte för den del av kostnaderna för bilen som avser annan körning än arbetsresor. Vid beräkning av de verkliga bilkostnaderna ska hänsyn tas till ev. bidrag, t.ex. bilstöd till handikappade. Vid bestämmandet av storleken av de totala bilkostnaderna kan värdeminskningssavdraget lämpligen beräknas på samma sätt som vid beräkning av avdrag för bilkostnader i tjänsten. Värdeminskningssavdraget för bilen bör därvid beräknas enligt plan för helt år till 15 % av anskaffningsvärdet om fordonet körts högst 3 000 mil och till 20 % om körsträckan varit längre (se avsnitt 19.2).

Pendlingsstöd

Enligt förordningen (1994:7) om flyttningsbidrag (lydelse enligt SFS 1996:1106) kan bidrag utgå till den som är arbetslös och som tar ett arbete som medför långa pendlingsresor (pendlingsstöd). Pendlingsstöd lämnas för de resekostnader som överstiger de kostnader som den arbetslöse normalt skulle ha haft för resor till och från ett arbete inom normalt pendlingsavstånd. Pendlingsstöd lämnas dock med högst 1 200 kr i månaden för dagpendling.

Bidraget torde vara att hänföra till sådant flyttningsbidrag som enligt 11 kap. 27 § IL inte utgör skattepliktig intäkt. Det innebär att avdrag inte medges för den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Det bör uppmärksammas att det inte skattepliktiga bidraget inte redovisas på kontrolluppgift.

Utbildning vid uppsägning

Beträffande resor vid utbildning i samband med uppsägning, se avsnitt 19.9 "Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m."

Rehabilitering

Fråga om avdrag för resekostnader i samband med rehabilitering har varit uppe till bedömning i rättsfallet RÅ 1994 ref. 4. En målare hade på grund av yrkesskada genomgått rehabilitering och därvid utbildat sig till idrottslärare. Under rehabiliteringstiden hade sjukpenning enligt lagen om yrkesskadeförsäkring utgått. Sjukpenningen hade kunnat vägras om målaren inte underkastat sig rehabiliteringen. Genomgåendet av rehabiliteringen ansågs vara att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag medgavs därför för vissa resekostnader som haft samband med rehabiliteringen.

Medåkande

Om den skattskyldige tar emot ersättning från medåkande föreligger i princip en skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren. Den skattskyldige har alltid rätt till avdrag med 16 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr per mil och för kostnaden för andra drivmedel (t.ex. bensen) med 9 kr per mil.

**Byggnads- och
anläggningsbran-
scherna**

Inom byggnads- och anläggningsbranscherna erhåller de anställda under vissa förutsättningar ersättning för resa mellan bostad och arbetsplats i samband med daglig inställelse till arbetsplatsen. Flertalet anställda inom dessa branscher saknar särskilt tjänsteställe. För dem som tillhör denna grupp bör den vanliga verksamhetsorten bestämmas med utgångspunkt i deras bostad (12 kap. 8 § IL). Om den vanliga verksamhetsorten bestäms med utgångspunkt i bostaden är resa mellan bostad och arbetsplats att betrakta som tjänsteresa. Avdrag bör medges som för sådan resa, jfr avsnitt 19.2.

Avdraget ska beräknas på faktiskt körd sträcka. RR har i rättsfallet RÅ 1994 not. 450, som gällde besked enligt 44 § i numera upphävda UBL, ansett att arbetsgivaren varit skyldig att göra avdrag för preliminär skatt på ersättning för målares resor med egen bil när körsträckan beräknats efter schablonmässiga grunder. Antalet körda mil hade beräknats utifrån en fiktiv centralpunkt inom verksamhetsområdet och inte från den anställdes bostad.

Om arbetsplatsen är tjänsteställe är det i avdragshänseende fråga om resa mellan bostad och arbetsplats. Under förutsättning att den anställda uppfyller kraven enligt RSV:s rekommendationer m.m. om avdrag för resa med bil mellan bostaden och arbetsplatsen, medges avdrag vid 2004 års taxering med 16 kr per mil om det gäller resa med egen bil. Om resan gjorts med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr per mil och för kostnaden för annat drivmedel (t.ex. bensin) med 9 kr per mil. Avdragsbeloppen gäller även om uppbyggnaden milersättning understiger schablonbeloppen på 16, 6 resp. 9 kr.

I rättsfallet RÅ 1986 ref. 33 ansågs verkstaden utgöra tjänsteställe, trots att den skattskyldige under större delen utfört arbete på andra platser, med resa direkt från bostaden till den tillfälliga arbetsplatsen. Resorna mellan bostaden och verkstaden ansågs som resor till och från arbetet, övriga som resor i tjänsten.

Det bör också observeras att den utbetalda ersättningen för daglig inställelse till arbetsplatsen i många fall felaktigt redovisas som ersättning för resa i tjänsten. Det förekommer därvid att avdrag yrkas såväl med belopp motsvarande denna ersättning som med belopp motsvarande sedvanligt avdrag för bilresor mellan bostad och arbetsplats.

Musiker m.fl.

Turnerande musiker m.fl. kan i vissa fall medges avdrag för kostnad för bilresor mellan bostad och arbetsplats. Detta gäller när de reser med egen bil mellan bostad och uppställningsplats för turnébuss eller repetitionslokal. Även resor till engagemang på enstaka orter utanför bostadsorten har ansetts som resor till och från

arbetet. Av rättsfallet RÅ1979 1:93 framgår att musikers resor från bostad till olika engagemangsplatser inte är att anse som resor i tjänsten. Turnéresa däremot som påbörjas direkt från bostaden anses som resa i tjänsten liksom övriga resor med turnébussen.

Studiecirkelledare

Resa bostad – cirkelplats eller resa mellan olika cirkelplatser ska bedömas enligt reglerna för resa bostad – arbete. Jfr KR i Stockholm, dom 1987-03-13, mål nr 4813–1984, där ersättningar till cirkelledare för deras kostnader för resor till och från de platser där studiecirkelar har hållits ansetts utgöra ersättning för resor mellan bostad och arbetsplats (avgiftsmål). Ledandet av varje enskild cirkel bör ses som ett självständigt åtagande dvs. ett åtagande motsvaras av en anställning.

Resa med taxi

RR har när resan eljest skulle vara förenad med risk för överfall medgett avdrag för utgifter för taxiresor. Resorna hade företagits mellan kl. 03.00 och kl. 04.00. (RÅ 1990 ref. 61 I och II). RR har därefter avgjort ytterligare ett mål beträffande taxiresor nattetid (RÅ 1991 not. 218). I det senare målet medgavs avdrag för taxiresor trots att det funnits allmänna kommunikationsmedel för delar av resan.

Betr. resa mellan bostad och arbetsplats vid deltagande i ALU-verksamhet, se kap. 19.3 "Ökade levnadskostnader m.m. vid utbildning, kurser, konferenser m.m.".

19.9 Utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

Utbildning i samband med uppsägning

Om en skattskyldig som är eller riskerar att bli arbetslös på grund av personalavveckling eller liknande, av sin arbetsgivare får en förmån av sådan utbildning e.d. som är skattefri enligt 11 kap. 17 § IL, kan den skattskyldige i vissa fall medges avdrag för resor och ökade levnadskostnader i samband med utbildningen (12 kap. 31 § IL).

Avdrag för resor till och från platsen för utbildningen medges enligt samma regler som för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (12 kap. 2 § och 26-31 § IL). Avdrag medges alltså endast för den del av kostnaden som tillsammans med kostnader för resor mellan bostaden och arbetet överstiger 7 000 kr.

Under förutsättning att den skattskyldige har fått ersättning för ökade levnadskostnader och hemresor medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tillfälligt arbete (12 kap. 18 § IL) och för hemresor enligt 12 kap. 24 § IL.

Avdraget för ökade levnadskostnader får varken överstiga den

erhållna ersättningen eller schablonbeloppen enligt 12 kap. 21 § IL.

Avdrag för resor och ökade levnadskostnader får medges i högst ett kalenderår efter uppsägningstidens utgång (12 kap. 31 § IL).

All ersättning för resor och ökade levnadskostnader ska deklarerar som lön.

Angående avdrag för kostnad för arbetsresor, se avsnitt 19.8.

RR har i RÅ 2002 not 96 prövat frågan om skattskyldigs rätt till avdrag enligt detta lagrum. Målet avsåg en undersjuksköterska som genomgick en utbildning till sjuksköterska. Syftet med utbildningen var att hon skulle kunna behålla sin anställning hos landstinget. RR angav i sina domskäl att avdrag enligt 12 kap. 31 § IL får medges även om utbildningen sker för att garantera fortsatt anställning hos den egna arbetsgivaren.

19.10 Skyddsutrustning och skyddskläder m.m.

Skyddskläder

Enligt 12 kap. 32 § IL medges anställda avdrag för kostnad för speciell skyddsutrustning och speciella skyddskläder.

En förutsättning för avdrag är att det är fråga om skyddsutrustning och skyddskläder som varit nödvändiga för att fullgöra tjänsten. Avdrag medges inte för exempelvis vanliga glasögon även om dessa på grund av arbetet skulle utsättas för onormalt högt slitage.

Med skyddsutrustning menas sådan utrustning som hjälm, skyddsglasögon, hörselskydd och skor med stålhätta. Med skyddskläder avses sådana kläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme eller kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållanden.

Enligt SKV:s mening torde även skyddsväst som en polisman använder i tjänsten när risk finns för skador med skjut- och stickvapen, inräknas i den skyddsutrustning som avses i anvisningspunkten och kostnaden alltså vara avdragsgill. (RSV:s skrivelse 1992-03-30, Dnr 20035-92/200).

Avdrag för skyddsutrustning och skyddskläder medges för faktiska kostnader.

Arbetskläder

Avdrag för andra arbetskläder än skyddskläder medges inte, även om arbetsgivaren skulle ha lämnat ersättning för detta ändamål. Avdrag medges inte heller om den skattskyldige varit tvungen att bära viss klädsel i tjänsten, t.ex. uniform eller frack, eller om den

	anställde annars haft onormalt höga kostnader.
Arbetsbiträde	Avdrag medges för ersättning till arbetsbiträde som den skattskyldige har varit tvungen att anlita för tjänstens utförande och som han själv har avlönat. I en dom (RÅ 1988 ref. 26) hade en sjukhuspräst i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning. Kostnader för handledningen har ansetts avdragsgilla. Reglerna i 60 kap. 1-3 § IL bör dock observeras, nämligen att avdrag inte medges för värdet av arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet som utförts av make eller av hemmavarande barn under 16 år. Skäl för avdrag för arbetslön torde förekomma sparsamt i inkomstslaget tjänst. Särskilda regler gäller för fåmansföretagare och de skattskyldiga som redovisar inkomst av näringsverksamhet.
Arbetsredskap	Avdrag medges för kostnad för instrument och verktyg i den mån utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.
Schablonavdrag medges inte	Schablonavdrag för verktyg för vissa yrkesgrupper medges inte. Avdrag medges i stället för faktisk kostnad om utgiften varit nödvändig för intäkternas förvärvande.
Direktavdrag eller förslitningsavdrag	Avdrag bör medges för hela anskaffningskostnaden för ett verktyg om kostnaden inte överstiger 5 000 2-000 kr. Om verktygets varaktighet är högst tre år får anskaffningskostnaden dras av på en gång även om kostnaden överstiger 5 000 2-000 kr. Jfr RSV 2003:9 RSV Dt 1992:10). I andra fall bör avdrag medges genom förslitningsavdrag, se mera nedan. <i>(Rättelser jfr. med den tryckta versionen)</i>
Bandspelare, grammofon e.d.	RÅ 1978 1:19 avsåg en musiklärare som yrkat avdrag för bandspelare och grammofon. RR konstaterade inledningsvis att sådan utrustning numera är vanlig i hemmen. Anskaffningskostnaden för sådan utrustning är i skattehänseende en levnadskostnad, som inte är avdragsgill. Detta gäller enligt RR även i sådana fall då utrustningen kan vara till nytta också i den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I fall då sådan utrustning i väsentlig utsträckning måste användas i och för tjänsten kan det emellertid antas att utrustningen förslits snabbare än normalt. Anskaffningskostnaden är då i motsvarande mån en kostnad för tjänsteintäkternas förvärvande. Musikläraren hade medgetts förslitningsavdrag med 20 % på halva anskaffningskostnaden för grammofonen och bandspelaren.
Musikinstrument	Avdrag för värdeminskning på vissa dyrbara musikinstrument har i en del fall vägrats eftersom instrumentet inte varit utsatt för värdeminskning. I exempelvis rättsfallet RRK 1973 1:63 vägrades avdrag för värdeminskning av en antik och dyrbar violin. Däremot medges avdrag för reparationer och underhåll, i den

mån kostnaderna kan anses hänförliga till tjänsten (RÅ 1978 1:20 och RÅ 1979 1:9).

Dataanläggning

I två referatmål, RÅ 1990 ref. 89 I och II, har RR vägrat avdrag för inköp av dator. I båda fallen gällde det lärare med skyldighet att undervisa i datakunskap. Läraren i mål nr I var dessutom datoransvarig på skolan för ett antal datorer. Lärarna hade i båda fallen begränsade möjligheter att arbeta och träna vid skolan och ansåg att inköpet av datorn var helt föranlett av tjänstebehovet. RR vägrade avdraget med motivering att anskaffningen inte kan anses nödvändig för tjänstens fullgörande. Beträffande läraren i mål nr I ansåg RR dessutom att denne med ett rimligt mått av planering haft god möjlighet att med begagnande av skolans datorer fullgöra sina uppgifter som datoransvarig och lärare i datakunskap.

Motsatt utgång blev det i RÅ 1991 ref. 55. Av utredningen framgick att den skattskyldiga anskaffat datorn för att användas huvudsakligen i hennes forskning i engelska språket och att forskningen bedrevs på ett sådant sätt att datorutrustning var ofrånkomlig. Det fanns inte någon möjlighet för henne att ens med ett rimligt mått av planering fullgöra uppgifterna med begagnande av den datorutrustning som fanns på universitetet under det aktuella beskattningsåret. Mot denna bakgrund ansåg RR den skattskyldiga berättigad till avdrag för anskaffningskostnaden för datorn i form av årliga förslitningsavdrag.

De ovan återgivna rättsfallen avser inkomståren 1985 resp. 1986. Sedan dess har tillgängligheten av datorer på arbetsplatserna ökat markant. Vidare har persondatorer blivit allt vanligare i de svenska hemmen. Detta är förhållanden som har betydelse vid en bedömning av avdragsrätten i detta sammanhang.

Avskrivningsplanen

Av sistnämnda dom framgår vidare att för tillgångar av detta slag ska det årliga avdraget beräknas på grundval av bl.a. anskaffningspris och beräknad livslängd samt, såvida förvärv eller överlåtelse skett under beskattningsåret, hur stor del av beskattningsåret som innehavet omfattat.

Har inventariet anskaffats för användning såväl för privat bruk som för tjänsten beräknas avdraget på den del av anskaffningskostnaden som beräknas belöpa på tjänsten.

Hyreskostnad för inventarium

Om den anställda hyr inventariet e.d. bör hyreskostnaden på motsvarande sätt fördelas mellan vad som belöper på privat användning resp. tjänsten.

Är innehavet av inventariet (anskaffat eller förhyrt) dessutom förknippat med löpande kostnader, bör även sådana kostnader fördelas mellan vad som kan anses vara att hänföra till privata kostnader

resp. kostnader för tjänsten.

Biltelefon

Kostnader för privat anskaffning eller leasing av biltelefon får i regel anses hänförliga till det privata nyttjandet, även om telefonen till viss del används i tjänsten. Avdrag medges för kostnader som motsvaras av antalet samtalsmarkeringar som belöper på användningen i tjänsten.

Facklitteratur

Avdrag medges för kostnad för sådan facklitteratur som anskaffats för tjänsten och som erfordras för att på ett tillfredsställande sätt kunna upprätthålla densamma. Avdrag medges inte för kostnad för sådan litteratur som anskaffats i studiesyfte. Detta gäller även om litteraturen efter fullbordade studier används i det dagliga arbetet som uppslags- eller referenslitteratur.

Behovet av facklitteratur kan synas bli allt större inom allt fler yrkeskategorier. Likaså kan måhända gränsen mellan ren facklitteratur och litteratur av allmänt intresse anses bli alltmer flytande. Praxis intar dock en restriktiv hållning till avdrag. Avdrag bör därför inte komma ifråga beträffande allmänna uppslagsverk, som omspannar ett större område eller litteratur som i allmänhet köps även av personer som inte tillhör facket eller som ligger avsevärt över planet för vad som kan anses erforderligt för den skattskyldiges tjänst.

Skönlitteratur bör endast i speciella fall, t.ex. i viss utsträckning för lärare i språk, anses utgöra facklitteratur.

Avgöranden i praxis är många men företrädesvis av äldre datum. Några återges här.

Lärare i kristendom, filosofi och svenska medgavs inte avdrag för kostnad för klassisk skönlitteratur eller Svensk Uppslagsbok (RÅ 1955 Fi 1436).

Läkare har medgetts avdrag för Läkartidningen (RÅ 1976 ref. 53, återgivet i RRK R 1976 1:55).

Avdrag medgavs inte komminister för Illustrerat Bibellexikon, då detta ansågs ha sådan allmän karaktär att det inte grundade rätt till avdrag (RÅ 1978 1:24).

RR har i en dom (RÅ 1998 not 144) avseende ett överklagat förhandsbesked ansett att en sjuksköterska inte var berättigad till avdrag för prenumeration på Dagens Medicin. Som motivering angavs att tidskriften var av mera allmänt intresse. I målet prövades också frågan om förmånsbeskattning ifall arbetsgivaren skulle betala prenumerationen för den ifrågavarande tidningen. RR ansåg inte att sjuksköterskan skulle beskattas för något förmånsvärde. Domen visar således på den skattemässiga skillnaden

när arbetsgivaren resp. den anställde står för kostnaden.

19.11 Förluster på grund av redovisningsskyldighet

Se 12 kap. 33 § IL

Felräkningspengar

Avdrag för förlust genom felräkning medges endast i de fall där förlust verkligen uppkommit och då med belopp vartill förlusten uppgått. Förlusten ska således vara konstaterad och inte uppskattad. Om förlusten inte kan styrkas med intyg från kassakontrollant eller motsvarande, bör den i vart fall kunna göras sannolik genom anteckningar e.d. Avdrag har inte medgetts för belopp som anställd måst utge till sin arbetsgivare på grund av underlåtenhet i arbetet (RÅ 1964 Fi 62).

19.12 Avdrag för arbetsrum

I de fall då arbetslokalen är inrymd på annan plats än i bostaden och då det kan anses klarlagt, att lokalen varit erforderlig för och enbart använts för tjänsten bör skäl för avdrag rimligen anses föreligga. Jfr RÅ 1968 not. Fi 2282 och RÅ 1982 1:77. En strängare syn har dock RR anlagt i en senare dom som gällde ett av dagbarnvårdare yrkat avdrag för hyreskostnaden för särskild lägenhet som skulle användas vid barntillsyn i familjedaghem (RÅ 1991 ref. 35 återgivet i avsnitt 19.15 nedan).

I RÅ 1987 ref. 23 hade en lärare hyrt ett arbetsrum på bottenplanet i en trevåningsvilla. Han hyrde sin bostad på den översta våningen i villan. Rektorn i lärarens skola hade intygat behovet av arbetsrum. RR medgav avdrag för hyreskostnaden.

Är arbetslokalen däremot inrymd i bostaden medges avdrag endast i undantagsfall. Förutom betryggande utredning att lokalen eller rummet använts enbart för arbetet krävs då vanligen också att bostaden är större än den, som den skattskyldige skulle haft om tvånget att själv hålla arbetsrum inte hade förelegat. Den omständigheten att vissa arbeten utförs i hemmet är enligt praxis inte skäl nog för avdrag, detta även om hemarbetet medför intrång eller andra olägenheter i bostaden.

RR har år 1975 dömt i fem mål angående avdrag för kostnad för arbetsrum, där man intagit en mycket restriktiv hållning (RÅ 1975 ref. 114, återgivet i RRK R76 1:30). Det ska finnas ett klart behov av arbetsrum och därutöver en verklig merkostnad för detta. Med hänsyn till läge och utrustning får arbetsrummet inte anses ingå i övriga bostadsutrymmen. Som förtydligande beträffande kostnadsberäkningen har uttalats att eventuella räntekostnader, hänförliga till fastigheten, ska beaktas i inkomstslaget kapital.

Vad avser avgränsningen till övrigt bostadsutrymme har RR klart uttalat att avdrag inte medges om arbetsrummet dessutom kan betraktas som bostadsrum.

Den mycket restriktiva praxis som gäller rätten till avdrag för arbets- och kontorsrum framgår även av rättsfallet RÅ 1981 1:21. Det var här fråga om en redaktör och frilansjournalist vars arbetsgivare inte tillhandahöll arbetslokal. Trots att RR i sin dom framhöll att behov av eget arbetsrum fick anses föreligga medgavs inte avdrag då rummet ansågs som en del av den skattskyldiges förhyrda privatbostad varvid hyresutgifterna i sin helhet bedömdes utgöra privata levnadskostnader.

Avdrag medges sålunda endast när det kunnat konstateras ett behov av arbetsrum, som i princip inte kan anses ingå i bostadsutrymmet. Avdrag kan därvid medges med belopp som motsvaras av de faktiska merkostnaderna i form av elektrisk ström, uppvärmning, städning etc. Avdrag medges sålunda inte för intrång i bostad. För arbetsrum i hyreslägenhet torde även viss del av hyran vara avdragsgill.

Beträffande avdrag för kostnader för arbetsrum i samband med uthyrning till arbetsgivare, uppdragsgivare etc., (se del 2 avsnitt 8.)

19.13 Egenavgifter

Egenavgifter

Debiterade egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980) ska dras av till den del de avser inkomster i inkomstslaget tjänst (12 kap. 36 § IL). Vidare ska från intäkt av tjänst avdrag för beskattningsåret göras med högst 25 % av den beräknade egenavgiften. För den som inte betalar egenavgifter utan i stället ska betala särskild löneskatt enligt SLFL ska avdraget vara högst 20 %. Särskild löneskatt betalas om den skattskyldige vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år eller då inte fyllt 65 år men under hela året fått hel ålderspension eller avlidit under året.

Socialavgiftslagen infördes 2001 och ersätter lagen (1981:691) om socialavgifter.

Egenavgifter betalas i regel på inkomster från näringsverksamhet. Det finns emellertid ett antal exempel på inkomster som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som också ska utgöra underlag för egenavgifter. Vilka som avses framgår av 3 kap 4–8 § socialavgiftslagen och är följande inkomster.

1. Inkomster från självständig verksamhet som inte utgör näringsverksamhet. Det vanligaste är hobbyverksamhet.

2. Ersättning från privatpersoner i vissa fall om det kan antas att ersättningen kommer att understiga 10 000 kr under året.
3. Lön eller annan ersättning för arbete här från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftsställe i Sverige om parterna slutit avtal om att egenavgifter ska betalas (socialavgiftsavtal).
4. Forskarstipendium från Europeiska gemenskaperna (Marie Curie-stipendium) under förutsättning att det inte utges av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person.
5. Lön eller annan ersättning för arbete som ska tas upp i inkomstslaget tjänst om mottagaren har F-skattsedel.

Avgiftsunderlaget är summan av de avgiftspliktiga nettointkomsterna vid inkomsttaxeringen. Sjukpenning och liknande ersättningar räknas inte med i underlaget.

Medgivet schablonavdrag ska återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Det gäller även avgifter som fallit bort eller satts ned genom ändrad debitering. Se vidare del 2 avsnitt 26.

Allmän pensionsavgift

Den allmänna pensionsavgiften är avdragsgill till 25 % vid taxeringen. Avdraget ska inte göras av den skattskyldige i självdeklarationen. Det är i stället SKV som gör avdraget från den taxerade förvärvsinkomsten innan grundavdraget görs (1 kap 5 § IL). Återstående 75 % av den allmänna pensionsavgiften tillgodoförs genom skattereduktion (65 kap. 10 §).

19.14 Hobbyverksamhet

12 kap. 37 § IL
prop. 1989/90:110 s. 307–313, 474–476, 650, SkU30
prop. 1992/93:127, s. 42–44, 58–59, SkU14

Sammanfattning

En grundläggande förutsättning för att en inkomst ska beskattas är att den kan hänföras till något av de tre inkomstslagen.

Före 1991 föll verksamhet som bedrevs varaktigt och självständigt men utan egentligt vinstsyfte utanför såväl inkomstslagen tjänst, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Denna verksamhetsform, s.k. "hobbyverksamhet", undgick därigenom beskattning.

En av grundprinciperna i den reformerade inkomstbeskattningen, om inte annat uttryckligen anges, är att all inkomst av verksamhet ska beskattas i något av inkomstslagen näringsverksamhet, kapi-

tal eller tjänst. För att fånga upp även hobbyinkomsterna har därför inkomstslaget tjänst utvidgats.

RSV har tagit fram en broschyr om beskattning av hobbyverksamhet (RSV 344).

Utvidgning av inkomstslaget tjänst

Inkomstslaget tjänst har efter skattereformen utvidgats och fungerar som uppsamlingsplats för sådana varaktiga och tillfälliga inkomster som inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital.

Inte privata kostnader

Kravet på neutral beskattning innebär principiellt att alla inkomster ska beskattas. Detta får dock inte medföra ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag ej ska medges för vad som i grunden utgör privata, personliga levnadskostnader.

Överskott beskattas

Beträffande hobbyverksamhet har detta fått till följd en kompromiss som innebär att beskattning ska ske om verksamheten ger överskott men att avdrag ej medges mot andra inkomster under tjänst om verksamheten ger underskott.

Underskott får sparas

Eftersom kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst skulle rätten till avdrag gå förlorad i de fall utgifter och inkomster hamnar på olika år. Detta har i viss mån lösts genom att underskott får sparas upp till fem år efter beskattningsåret och dras av mot eventuellt kommande års överskott av samma verksamhet. Regeln infördes fr.o.m. 1994 års taxering. Utvisar verksamheten underskott även under de följande fem beskattningsåren efter underskottsåret, bortfaller rätten till avdrag för det första årets underskott.

Inte rullning av underskott

Avdrag för tidigare års underskott får inte överstiga årets överskott och därigenom skapa ett nytt underskott. Rullning av underskott på sätt som gäller för näringsverksamhet är därigenom utesluten.

Exempel

A deklarerar sin hobbyverksamhet på följande sätt under inkomståren 1997-2003

1997 underskott 20 000 kr

1998 underskott 15 000 kr

1999 underskott 10 000 kr

2000 underskott 5 000 kr

2001 överskott 10 000 kr

2002 underskott 10 000 kr

2003 underskott 5 000 kr

A kan inte göra avdrag för underskott förrän 2001 då verksamheten första gången ger ett överskott. A kan då göra avdrag med 10 000 kr av det underskott som uppstod 1997. Eftersom underskott uppstår igen 2002 kan resterande del (10 000 kr) av underskottet från 1997 inte utnyttjas och inte heller sparas längre, utan faller bort. Underskott uppstår igen 2002 varför inte heller underskottet från 1998 kan utnyttjas. Underskottet från 1999 kan dock utnyttjas vid ett eventuellt överskott år 2004

Skattskyldig som yrkar avdrag för tidigare års underskott, ska redovisa både inkomster och utgifter för underskottsåret och fram till överskottsåret om verksamheten inte har deklarerats under dessa år.

Vid 2004 års taxering kan avdrag göras för underskott som uppkommit tidigast inkomståret 1998

Inte förlustavdrag i kapital vid upphörande

Reglerna om avdrag med 70 % av verksamhetens slutliga underskott mot inkomst av kapital om verksamheten upphör är inte tillämpliga på hobbyverksamhet.

Allmänt avdrag för underskott

Nya regler om allmänt avdrag för underskott i nystartad näringsverksamhet (62 kap. 2-3 § IL) har införts fr.o.m. 1997 års taxering. För att medges avdrag får inte den skattskyldige ha bedrivit likartad verksamhet under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Tidigare verksamhet som utgjort hobby och beskattats i tjänst utgör, enligt RSV:s mening (PM 1996-06-13 dnr 3358-94/900 och PM 1996-05-10 dnr 3798-96/900) inget hinder för avdrag för nystartad näringsverksamhet. Dubbelt avdrag för kostnader kan däremot inte komma i fråga.

Nystartad verksamhet

Beträffande nystartad verksamhet kommer det i vissa fall att uppstå svårigheter att bedöma om det är egentlig näringsverksamhet eller hobby som skattskyldig påbörjat, eftersom det är vanligt att en nystartad verksamhet går med underskott. Om en verksamhet bedöms som hobby och det senare visar sig att verksamheten borde bedömts som näringsverksamhet från början ger omprövningsförfarandet möjlighet att rätta till tidigare års taxeringar.

Flera hobbyverksamheter

Har skattskyldig flera hobbyverksamheter beskattas dessa var för sig och får inte slås ihop eller kvittas mot varandra.

Gränsdragningar Tjänst/näringsverksamhet

Kriterierna för näringsverksamhet är varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Hobbyverksamheten fyller i regel kraven på varaktighet och självständighet men avsaknaden av direkt vinstsyfte på längre eller kortare sikt medför att verksamheten inte uppfyller kraven för näringsverksamhet varför den ska hänföras till inkomstslaget tjänst.

Vinstsyfte saknas

Helhetsbedömning

Gränsen mellan näringsverksamhet och hobby är i viss mån flytande. I många fall kommer därför en helhetsbedömning att behöva göras utifrån samtliga förutsättningar under vilken verksamheten bedrivs som t.ex. verksamhetens art, omfattning, tillgångar, behov av lokaler, annonsering och utövarens behov av verksamhetens inkomster för sin försörjning. Saknas egentligt vinstsyfte beskattas verksamheten som hobby även om den årligen ger visst överskott.

Redovisar hobby som näringsverksamhet

En hobbyverksamhet kan komma att redovisas som näringsverksamhet eftersom beskattningseffekten och skyldigheten att erlagga avgifter är de samma för verksamheterna medan underskottsåren inte går förlorade i näringsverksamhet genom systemet med rullning av underskott.

I detta fall, och överhuvudtaget när verksamhet ska hänföras till näringsverksamhet eller hobby, måste en bedömning göras utifrån verksamhetens uppenbara eller påvisbara vinstsyfte enligt den helhetsbedömning som tidigare nämnts. Har verksamheten bedrivits under någon tidsperiod torde detta underlätta bedömningen.

Arbetsinsatsen

Det ska observeras att det är kravet på egentligt vinstsyfte som skiljer hobby från näringsverksamhet. Har verksamhet vid denna bedömning fått karaktären näringsverksamhet bör ej uppgifter om arbetsinsatsens ringa omfattning förändra bedömningen och omvandla den till hobby. Arbetsinsatsen har endast betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet är aktiv eller passiv, vinstsyftet är då redan avklarat.

Generellt kan sägas att om verksamheten härrör från eget arbete eller egen prestation och vinstsyftet ej kan anses uppfyllt vad avser den tidigare nämnda helhetsbedömningen så föreligger hobbyverksamhet. Skulle däremot verksamhet bedrivas i liten omfattning men med varor eller föremål som anskaffas för att försälgas vidare (tavlor, frimärken, möbler m.m.) får vinstsyfte – näringsverksamhet – anses föreligga.

Från praxis om gränsdragningen mellan hobby och rörelse kan nämnas

- RÅ 1960 ref. 36 och RÅ 1968 Fi 509. Uppfinnarverksamhet utan att någon avyttring kommit till stånd, hobby.
- RÅ 1961 Fi 1760 Gränsdragning vid nystartad verksamhet.
- 1956 Fi 2063. Uppfödning av burfåglar med mindre vinst, hobby.
- RÅ 1965 Fi 785. Utgivande av bok på eget förlag med elva sålda

exemplar av 1 000 tryckta, hobby.

- RÅ 1966 Fi 208. Kennelverksamhet med 3–6 avelsdjur, rörelse.
- RÅ 1970 Fi 1984. Visning av konstsamling mot betalning, rörelse.

Tjänst/kapital

Enligt 10 kap. 1 § IL ska en intäkt hänföras till tjänst om den inte kan hänföras till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Till kapital hänförs förutom avkastning och vinster, även andra intäkter av egendom om den inte är hänförlig till näringsverksamhet (se kapitel 23). Även uthyrning av egendom beskattas i regel i inkomstslaget kapital om intäkten inte är hänförlig till näringsverksamhet. Intäkter av egendom vars värde härrör från den skattskyldiges eget arbete, som vid hobbyverksamhet, hänförs däremot inte till inkomst av kapital enligt specialmotiveringen i prop. 1989/90:110 s. 698.

Vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas i inkomstslaget kapital enligt 52 kap. 1-2 § IL (avsnitt 36.3.2). När det gäller egendom som använts i hobbyverksamhet framgår av specialmotiveringen till lagtexten (prop. 1989/90:110 s. 654) att en skillnad är avsedd mellan å ena sidan egendom som använts i verksamheten och å andra sidan egendom som producerats i verksamheten.

Föredragande statsråd anför.

"Problemet gäller närmast om beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital. Här kan framhållas att vinst vid försäljning av personligt lösöre beskattas normalt enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Detta bör i regel gälla även egendom som använts i en hobbyverksamhet. I vissa fall kan dock bedömningen bli annorlunda. Så bör exempelvis bli fallet om försäljningsvinsten till övervägande del får anses härröra från den skattskyldiges egen arbetsinsats. Om verksamheten går ut på att tillverka vissa produkter, exempelvis hemslöjdsföremål, och det inte är fråga om näringsverksamhet bör försäljningsintäkterna tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Detsamma bör gälla om den skattskyldige t.ex. renoverat en bil och vinsten vid en försäljning till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats".

Yttrandet innebär att när det gäller intäkt vid försäljning av lösöre ska inkomsten redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, om egendomen

- producerats i verksamheten och sedan sålts eller

- köpts in och förädlats i verksamheten och därefter sålts varvid den egna arbetsinsatsen, "förädlandet", till övervägande del påverkat intäkten.

Exempel

Person A är intresserad frimärkssamlare. Han har inget intresse av att frimärkssamlandet ska ge avkastning genom att samtidigt sälja frimärken, utan han har genom åren byggt upp en frimärkssamling som när den säljs inbringar ett visst belopp.

Eftersom någon verksamhet inte kan anses ha bedrivits är försäljningen hänförlig till kapital och redovisas enligt reglerna för avyttring av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1-2 § IL).

Exempel

Person B har köpt en travhäst som han har uppstallad hos en travtränare. B tar inte del i skötseln av hästen utan andra sköter träningen och tävlandet. Syftet med innehavet är att tävla med den och att den ska ge avkastning. Avkastningen i form av tävlingsvinster och avelsintäkter bör redovisas som hobby i enlighet med tidigare praxis (se t.ex. RÅ74 1:85), dvs. numera inkomst av tjänst.

Eftersom B inte tagit någon personlig del i verksamheten får hästen när den säljs ses som ett investeringsobjekt som vid en försäljning ska redovisas som försäljning av privat lösöre som inte innehafts för personligt bruk (52 kap. 1 och 3-4 § IL). Med en sådan bedömning borde också följa att avkastningen av egendomen, dvs. tävlingsvinster m.m. skulle utgöra inkomst av kapital. Även den omständigheten att avkastningen inte härrör från ägarens eget arbete eller någon form av prestation bidrar till den bedömningen. Men med hänsyn till att det i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 313) uttalas att den praxis som utvecklats på området i mycket kan förbli vägledande, torde dock ovanstående exempel få bedömas som hobby.

Om B istället haft hand om hästen själv och tränat och tävlat med den bör den vid en försäljning redovisas som försäljning av privat lösöre som innehafts för personligt bruk (52 kap. 1-2 § IL).

Exempel

Person C är hobbybiodlare. Den löpande försäljningen av honung redovisas i hobbyverksamheten under tjänst, men vid en försäljning av bisamhällen och bikuporna ska dessa redovisas som försäljning av privat lösöre som innehafts

för personligt bruk (52 kap. 1-2 § IL).

Ingångsvärdet på det avyttrade inventariet är det ursprungliga anskaffningsvärdet, ökat med ev. förbättringar och minskat med ev. förslitningsavdrag (52 kap. 4 § IL). Endast sådana utgifter som medför förbättringar av tillgången ökar värdet eftersom sådana utgifter inte är på en gång avdragsgilla utan endast i form av ev. förslitningsavdrag. En utgift som inte medför en förbättring av inventarier är avdragsgill i sin helhet vid redovisning av hobbyverksamheten (kontantprincipen) och kan inte förskjutas annat än via reglerna om fem års förskjutning av ev. underskott. Någon valfrihet föreligger inte. Den praxis som tillämpas inom näringsverksamhet vid innehav av t.ex. travhästar, och som tidigare också har tillämpats för hobby i samband med avyttring av tillgångar (RÅ 1989 ref. 107) är relevant även framgent.

Verksamheter av hobbykaraktär

Det utmärkande för en hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv (på dennes fritid) och att vinstsyfte saknas.

Till hobbyverksamhet kan t.ex. hänföras försäljning i mindre skala av produkter från hemslöjd, trädgårdsodling, biodling, jakt/fiske, uppfödning av hundar, hästar och dylikt när vinstsyfte saknas. Begreppet vinstsyfte avser anledningen till att man innehar den egendom från vilken avkastningen kommer. Beträffande uthyrning av tillgångar bör beskattningen normalt ske i inkomstslaget kapital. Däremot kan hyresintäkt vid tillfällig uthyrning av egendom som hobbyidkaren själv har tillverkat eller förädlad och som egentligen är avsedd för försäljning hänföras till hobbyverksamheten.

Kulturell verksamhet

Verksamheter av hobbykaraktär utan egentligt vinstsyfte finns ofta inom ramen för s.k. kulturarbete. Det kan vara fråga om personer som normalt har fast anställning och därutöver på fritiden ägnar sig åt musik, måleri, fotografering, teater och liknande på ett sådant sätt att inkomster uppstår, utan att något uppdragsförhållande föreligger (tjänst) eller att de är beroende av dessa inkomster för sin försörjning eller att näringsverksamhet kan anses föreligga (RÅ 1987 ref. 56).

Musiker är i regel anställda/uppdragstagare hos arrangören varför denne sköter inbetalning av preliminärskatt och arbetsgivaravgifter och även lämnar kontrolluppgift.

Hästsport och hästuppfödning

Det är ofta svårt att avgöra om travsportverksamhet, hästuppfödning och liknande verksamhet utgör näringsverksamhet eller hobby. Ridhästuppfödning har inte ansetts utgöra näringsverksamhet när deltagandet i hästkapplöpningar varit av mindre omfattning och då inte heller handel med hästar sker. Nettovinst av tävlingsverksamhet med en enda travhäst har inte ansetts utgöra näringsverksamhet, även när verksamheten varit lönsam. Trav-

sportverksamhet som drivits med två hästar samtidigt har där-
emot i allmänhet ansetts utgöra näringsverksamhet. Antalet hästar
är dock inte ensamt avgörande för frågan om verksamheten kan
anses utgöra näringsverksamhet eller inte.

Av praxis kan man utläsa att enbart antalet hästar inte räcker som
utgångspunkt för bedömningen om verksamheten utgör hobby
eller näringsverksamhet enligt IL. I stället måste en samlad be-
dömning göras med hänsyn tagen till alla omständigheter. Härvid
bör, förutom antalet hästar, även verksamhetens omfattning, häst-
ägarens övriga anknytningar till travsporten (smitta) och graden
av hans ekonomiska beroende av verksamheten beaktas. RÅ
1960 Fi 903, 1964 ref. 9, 1968 Fi 1953 och 1974 ref. 85 (RRK
R74 1:78). Se även RSV:s rapport 1986:5 och 1986:6.

Innehavet av en enda häst har således i några fall ansetts konstitu-
era rörelse. I ett förhandsbesked uttalades att sökanden som tidi-
gare haft flera travhästar och beskattats för inkomst av rörelse ska
betrakta även den sedermera återstående enda hästen som tillgång
i rörelse (RN 1966 4:7).

Sökanden i ett annat förhandsbeskedsärende hade sedan 10 år ägt
3–4 hästar men aldrig fler än en i taget. Dessa hade lämnat under-
skott och sökanden frågade om hennes innehav av en travhäst
skulle betraktas som hobby och om vinstpengarna som hästen
inbringat därmed skulle undgå beskattning. Sökandens make som
tränat hästarna drev omfattande travverksamhet i aktiebolags-
form. Sökanden var suppleant i bolagets styrelse, firmatecknare
och arbetade i viss inte obetydlig omfattning på bolagets kontor.
Nämnden ansåg att hästhållningen inte var att anse som yrkes-
mässigt bedriven. RR ändrade förhandsbeskedet och uttalade i
domen att sökandens verksamhet var nära besläktad med makens
och fick anses utgöra en del i makarnas gemensamma trav-
sportrörelse. Inkomsten av verksamheten utgjorde därmed in-
komst av rörelse. Två av ledamöterna ville inte ändra för-
handsbeskedet (RÅ78 Aa158, RSV/FB Dt 1978:23 jfr även
RÅ73 1:52).

Hästsportverk- samhet på jord- bruk

I det tidigare systemet gällde att verksamhet som p.g.a. sin natur
och omfattning utgjorde binäring till jordbruk, beskattades i jord-
bruket. I annat fall utgjorde den en självständig rörelse eller hob-
by. Av 14 kap. 12-13 § IL framgår bl. a. att inkomst av närings-
verksamhet som bedrivs av fysisk person, ett dödsbo eller ett
handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla om inte
annat följer av 52 kap. 13 § (som behandlar självständig verk-
samhet i utlandet).

Den naturliga anknytningen som råder mellan jordbruksverksamhet och verksamhet som ger avkastning genom bl.a. utnyttjandet av fastighetens inventarier, alster och naturtillgångar m.m., medför att hästsportverksamhet ofta utgör en verksamhet tillsammans med jordbruket.

Även andra omständigheter än sambandet med jordbruksdriften, t.ex. hästägarens verksamhet i övrigt, har betydelse. Jfr rättsfallen RÅ 1968 Fi 2182, RÅ 1969 Fi 102 och RÅ 1988 ref. 117.

**Biodling
på jordbruk**

RSV har lämnat information om hur gränsen mellan hobbybiodling och yrkesmässig biodling ska dras (RSV Dt 1978:6). Enligt denna information ska innehav av bisamhällen räknas som skattepliktig inkomst i jordbruk om den bedrivs på jordbruksfastighet. Den naturliga anknytning som finns mellan biodling och jordbruksverksamhet medför, på samma sätt som för hästsportverksamhet, att biodling i de flesta fall, oavsett omfattning, utgör en verksamhet tillsammans med jordbruk.

Övrig biodling

För den som inte har jordbruksfastighet ska ett innehav av högst 15 bisamhällen i normalfallet utgöra hobbyverksamhet. Från och med ett innehav av 16 samhällen bör verksamheten utgöra näringsverksamhet.

Idrottslig utövning

Skyldigheten att redovisa tävlingsvinster preciseras i 8 kap. 4 § IL. För de idrottsutövare där vinstsyfte och yrkesmässighet inte präglar verksamheten och det inte är fråga om anställnings- eller uppdragsförhållande torde den ha karaktär av hobbyverksamhet.

Anteckningsskyldighet

Eftersom verksamheten inte utgör näringsverksamhet så föreligger inte bokföringsskyldighet enligt bokföringslagens bestämmelser.

Så länge som verksamheten förblir hobby med redovisning under tjänst så gäller den generella bestämmelsen om skyldigheten att sörja för att underlag finns för att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Skyldigheten omfattar även kostnaderna i verksamheten eftersom avdragsrätt föreligger för såväl beskattningsårets kostnader som kostnaderna under de fem åren som närmast föregått beskattningsåret. Denna skyldighet regleras numera i 19 kap. 2 § LSK. Hobbyverksamhet som utvisar underskott behöver inte deklarerar.

**Speciellt om kostnader i hobby
Kontanta utgifter**

Avdrag medges för kostnader under beskattningsåret och de fem åren närmast före beskattningsåret till den del dessa överstiger respektive års intäkter.

**Alla kostnader
beaktas**

Under tjänst gäller allmänt att kostnader ska hänföra sig till intäktens förvärvande. Beträffande hobby bör kostnaderna avse verksamheten i sin helhet under beskattningsåret. Kostnader för t.ex. startavgifter och resor m.m. för deltagande i idrottstävlingar och

transport är avdragsgilla även vid de tillfällen deltagandet inte inbringat inkomster.

Ej räntor

Ett undantag från att alla kostnader beaktas är att räntor som kan hänföras till hobbyverksamheten, t.ex. ränta på upplånat kapital för anskaffning av tillgångar i hobbyverksamheten, dras av i inkomstslaget kapital (jfr 10 kap. 4 § IL och 42 kap. 1 § IL).

Förslitningsavdrag

Av specialmotiveringen till motsvarande bestämmelse i KL framgår att förslitningsavdrag som redan tillåts i viss utsträckning under tjänst även fortsättningsvis bör kunna tillämpas på hobbyverksamheter (prop. 1989/90:110 s. 653). Förslitningsavdraget ska i princip motsvara den verkliga värdenedgången under året. Har någon värdenedgång inte skett kan förslitningsavdrag inte medges. I många fall kan, vid inköp av tillgångar som är utsatta för verklig värdenedgång, utgiften för anskaffning av tillgången schablonmässigt fördelas på skäligt antal år och avdrag göras med 10–20 % per år (jfr RSV 2003:9 ~~RSV-Dt 1992:10~~; *Rättelse*)

Förslitningar på byggnader (privatbostadsfastighet) kan inte medges. Ett skäl härtill är bl.a. att någon återläggning av medgivna förslitningsavdrag inte kan ske vid en framtida avyttring. Däremot får avdrag i hobbyverksamheten ske för reparations- och underhållsutgifter på byggnad när utgifterna är direkt hänförliga till den på fastigheten bedrivna hobbyverksamheten.

Av reglerna om vinstberäkning vid försäljning av personligt lösöre i 52 kap. 4 § IL framgår att eventuella förslitningsavdrag m.m. ska reducera omkostnadsbeloppet.

Sociala avgifter

Överskott av hobby är förmånsgrundande och ska beläggas med egenavgifter (3 kap. 4 § SAL). För den som fyllt 65 år före beskattningsåret eller inte fyllt 65 år men under hela året uppburit hel ålderspension eller för den som avlidit under beskattningsåret betalas särskild löneskatt.

Schablonavdrag

På grund av detta medges avdrag för påförda egenavgifter och även schablonavdrag (12 kap. 36 § IL). Schablonavdrag medges med 25 % eller 20 %, beroende på om egenavgifter eller endast särskild löneskatt ska betalas. Avdraget ska återföras nästa beskattningsår. Enligt SKV:s uppfattning bör avstämning ske som visas nedan.

Om schablonavdraget överstiger påförda avgifter redovisas intäkt vid den särskilda inkomstberäkningen för hobby, det vill säga ett överskott ökar eller ett underskott minskar. Om schablonavdraget är mindre än påförda avgifter medges avdrag från överskott av hobby. Finns inget överskott eller är avdraget större än befintligt överskott medges avdrag från övriga tjänsteinkomster.

Sådant avdrag berörs inte av avdragsbegränsningen i 12 kap. 2 § IL. För ytterligare detaljer kring avstämning av egenavgifter, se del 2 avsnitt 26.

**Mervärdesskatt
vid hobbyverk-
samhet**

Skyldighet att redovisa mervärdesskatt föreligger när man i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Eftersom yrkesmässigheten knutits till inkomstslaget näringsverksamhet ska i allmänhet mervärdesskatt inte redovisas för inkomster som är att hänföra till hobbyverksamhet. Det kan dock undantagsvis förekomma att skattepliktig vara eller tjänst omsätts i former jämförbara med näringsverksamhet. Sådan verksamhet anses som yrkesmässig först när omsättningen överstiger 30 000 kr per år.

Även omsättning av skattepliktig vara från privatbostadsfastighet eller från fastighet som tillhör bostadsrättsförening anses som för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

19.15 Dagbarnvårdares avdrag m.m.

**Dagbarnvårdare
i familjedaghem**

För varje år rekommenderar Svenska Kommunförbundet hur stor omkostnadsersättning som bör utgå till dagbarnvårdare i familjedaghem. Rekommendationen utges via cirkulär av Kommunförbundet (AB 95 Bilaga F). Ersättningen utgår per barn och dag alternativt halv dag eller per barn och timme. Omkostnadsersättningen ska täcka kostnaderna för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar. RSV har lämnat allmänna råd (RSV 2002:40) om avdrag för kostnader för dagbarnvård i familjedaghem när kostnadsersättning har erhållits, att tillämpas vid 2004 års taxering.

**Omkostnadser-
sättning**

Lekrum

Avdrag för särskilt inrett lekrum för dagbarnen medges i regel inte. Se de refererade rättsfallen nedan.

**Lekmaterialer-
sättning**

Ersättning för leksaker och lekmaterial ingår inte i omkostnadsersättningen. I regel tillhandahåller arbetsgivaren lekmaterial till familjedaghemmet och några kostnader uppstår inte för dagbarnvårdaren. Betalar dock arbetsgivaren ut särskild ersättning för lekmaterial bör avdrag medges med motsvarande belopp utan att någon särskild utredning behöver lämnas. Detta förutsätter att det kan antas att ersättningen har beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt gå åt för att täcka kostnaderna för lekmaterial. Större avdrag medges då endast om kostnaderna p.g.a. särskilda förhållanden varit högre. Utgår ingen ersättning och tillhandahåller inte arbetsgivaren lekmaterial medges avdrag med de faktiska kostnaderna.

Övriga kostnader

Utöver vad som sägs i RSV:s allmänna råd kan det förekomma att ett barn vistas hos dagbarnvårdaren både under dagen och

natten under ett och samma dygn. Omkostnadsersättning utgår då både för dagvistelsen och för natten. Avdrag bör medges motsvarande erhållen ersättning, dvs. både för dag- och nattersättningen. Avdrag för natten bör dock inte medges med högre belopp än som motsvarar det belopp RSV rekommenderar för hel dag, om inte den skattskyldige kan visa att kostnaderna p.g.a. särskilda förhållanden varit högre.

Särskilda förhållanden

Vad som ska avses med särskilda förhållanden har inte närmare angetts i lagtext eller förarbeten. En bedömning får göras i det enskilda fallet. De särskilda förhållandena bör dock hänföra sig till sådana kostnader som omkostnadsersättningen är avsedd att täcka. Som exempel kan nämnas att ett barn kräver specialkost på grund av allergi, diabetes eller liknande. Även mycket långa vistelsetider per dag, mer än nio timmar, kan ses som ett särskilt förhållande om det kan antas att ytterligare ett mål mat måste serveras. I ett sådant fall bör dock inte avdrag medges med mer än motsvarande Kommunförbundets rekommenderade timer-sättning om inte andra särskilda förhållanden talar för annat.

Privat dagbarnvårdare

Avdrag för kostnader för tjänsten för privat anställd dagbarnvårdare bör medges med visade faktiska kostnader. Har kostnadsersättning erhållits bör avdrag medges med motsvarande belopp, dock högst med de av RSV rekommenderade beloppen om inte den skattskyldige kan visa att kostnaderna p.g.a. särskilda förhållanden varit högre.

S.k. trefamiljesystem

Beträffande omkostnadsersättning till "värdfamilj" i s.k. trefamiljesystem bör, vid en jämförelse med Kommunförbundets rekommendationer, 25 % av ersättningen betraktas som hyresersättning om inte annat visas. Resterande del får då ses som ersättning för gjorda utlägg avseende mat och förbrukningsartiklar. Finns ett anställnings- eller uppdragsförhållande mellan "värdfamiljen" och kommunen bör en bedömning göras av om omkostnadsersättningen kan ses som ett utflöde av tjänsten/uppdraget. I sådant fall bör ersättningen betraktas som intäkt av tjänst och avdrag medges med visade faktiska kostnader. Beträffande avdrag för de kostnader som uppstår i samband med uthyrning av lokaler, se avsnitt 24.1.3.

Kostnad för egen bil

Kostnad för att använda egen bil för att ta sig till livsmedelsaffär bör i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. Det får anses som troligt att inköp för den egna familjen sker samtidigt som inköp till dagbarnvården. Någon merkostnad uppstår därmed inte. Likaså bör bilresor eller annan utgift för resor med dagbarnen i regel inte ses som en avdragsgill merkostnad. I RÅ 1981 Aa 144 vägrades avdrag för bilresor med dagbarnen då det inte hade visats att kostnaderna varit nödvändiga för fullgörande av tjäns-

ten. Har dock i anställningsavtalet mellan kommunen och dagbarnvårdaren föreskrivits att utflykter ska företas med dagbarnen, bör dagbarnvårdarens kostnader för detta vara avdragsgilla motsvarande visade faktiska kostnader. För avdrag för egen bil i tjänsten i övrigt se avsnitt 19.2.

Rättsfall

I RÅ79 1:41 refereras ett mål där en dagbarnvårdare vägrats avdrag för kostnad för lekrum för barnen i egen bostad. Rummet användes enbart för denna verksamhet. I motiveringen angavs bl.a. att den skattskyldige inte visat att hon p.g.a. sin tjänst som dagbarnvårdare skulle ha behov av ett särskilt rum för barnen. Inte heller ansågs rummet ha blivit avskilt på sådant sätt att det inte längre ingick i bostadsutrymmena eller var inrett så att det inte kunde användas för bostadsändamål. I likhet med vad som gäller för avdrag för arbetsrum (se avsnitt 19.12) är praxis således mycket restriktiv. Vidare yttrade en av RR:s ledamöter att tanken vid barntillsyn i familjedaghem är att barnet ska vistas i hemmiljö i motsats till vad som är fallet vid tillsyn i särskilda, av kommunen inrättade barnstugor, där miljön är av institutionskaraktär. Att inreda ett särskilt lekrum kan därför inte anses påkallat av arbetsuppgiften. Se även RÅ81 Aa 144.

I RÅ 1991 ref. 35 blev utgången densamma. En kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem hade hyrt en lägenhet där barnomsorgen bedrevs på grund av att maken hade skiftarbete och behövde vara ostörd under dagtid. Hyreskostnaden ansågs som en icke avdragsgill levnadskostnad då anskaffandet av lägenheten inte avsåg något krav som hänförde sig till handhavandet av barnen i familjedaghemmet utan till dagbarnvårdarens egna familjeförhållanden. RR anförde att avdrag för arbetslokal endast kunde komma i fråga när det förelåg ett behov av särskilt utrymme för de barn som omhändertogs. Avdrag i förevarande sammanhang förutsatte således att behovet av utrymme, utöver dagbarnvårdarens familjebostad, hänförde sig till just det förhållandet att barntillsynen inte skulle ha kunnat utövas på ett godtagbart sätt om inte behovet tillgodosågs.

I RÅ80 1:48 medgavs en kommunalt anställd dagbarnvårdare i familjedaghem avdrag för inköp av tvillingvagn och barnstol. Dagbarnvårdaren hade två dagbarn i sådan ålder att barnvagn och barnstol krävdes för deras vård. Regeringsrätten anförde att den tvillingvagn och barnstol som dagbarnvårdaren hade köpt var erforderliga hjälpmedel i hennes tjänst som dagbarnvårdare. Den kostnadsersättning som hon erhöll från kommunen kunde inte anses ha varit avsedd att täcka kostnaderna för dessa inköp. På grund av det anförda ansåg regeringsrätten att dagbarnvårdaren var berättigad till avdrag för kostnaderna. Jfr RÅ81 Aa 144.

Regeringsrätten har i RÅ 2001 not 192 prövat frågan om dag-

barnvårdare skulle medges ytterligare avdrag för kostnader för elström och vatten utöver omkostnadsersättningen. Sådana kostnader anges inte uttryckligen i uppräkningsen i RSV:s rekommendationer av omkostnader som avses bli täckta av omkostnadsersättningen. RR uttalade att det ligger i sakens natur att mat-hållning, städning, tvättning och andra nödvändiga sysslor i samband med omsorg om dagbarn förutsätter förbrukning av el och vatten. Omkostnadsersättningen får därför enligt RR:s mening antas ha beräknats med hänsyn också till sådana omkostnader.

Vård i familjehem

Svenska Kommunförbundet har gett ut rekommendationer vad avser den ekonomiska ersättningen inom familjehemsvården (cirkulär 1992:33 avseende barn och ungdomar samt 1992:189 avseende vuxna). Rekommendationerna tillämpas också vad avser vård i familjehem inom omsorgsvården.

Omkostnadsersättning

Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår då en person tas emot i hemmet. Som högsta omkostnadsersättning för olika åldersgrupper anges i rekommendationerna följande belopp uttryckt i procent av prisbasbeloppet.

Åldersgrupp	Procent av prisbasbeloppet
0-12 år	150 %
13-17 år	170 %
Vuxna	170 %

Prisbasbeloppet för 2003 är 38 600 kr.

Enligt Svenska Kommunförbundets rekommendation innefattar omkostnadsersättningen dels schablonmässigt beräknade kostnader för livsuppehälle och bostad, dels individuellt beräknade tilläggs-kostnader.

Schablonbeloppen för livsuppehälle och bostad anges som procent av prisbasbeloppet enligt följande.

Åldersgrupp	Livsuppehälle	Bostad
0-12 år	80 %	25 %
13-17 år	95 %	25 %
Vuxna	95 %	25 %

Schablonbeloppet för livsuppehälle omfattar kostnader av följande slag:

- Livsmedel

- Förbrukningsvaror (tvätt, diskmedel m.m.)
- Hälsa och hygien (ett läkar- och tandläkarbesök per år, tvål, tandkräm, blöjor, mensskydd, hårklippning m.m.)
- Kläder och skor
- Lek och fritid (leksaker, skidor, skivor, böcker m.m.)
- Husgeråd och inventarier
- TV, radio, reparationer m.m.
- Dagstidningar, telefon m.m.
- Hushållsel
- Försäkringar
- Fickpengar

Beträffande beloppen för olika delposter hänvisas till broschyren Koll på pengarna? (tidigare Hushållets kostnader), som ges ut varje år av Konsumentverket.

Som exempel på tilläggskostnader som beräknas individuellt kan nämnas kostnader för läkarvård, tandvård, medicin, glasögon, fritid och rekreation. Resor för att besöka den vårdades biologiska föräldrar, sjukvårdsinrättningar eller andra myndigheter beräknas också individuellt.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för tjänsten/uppdraget bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning, med den begränsning som följer av 12 kap. 2 § IL, dock högst med det av Svenska Kommunförbundet rekommenderade beloppet, om inte den skattskyldige kan visa att de totala kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Då den skattskyldige vill visa att hans kostnader varit högre än erhållen omkostnadsersättning, eller då kostnadsersättningen överstiger ovanstående belopp, bör de kostnader som ska täckas av den löpande omkostnadsersättningen i regel kunna styrkas med ett underlag för arbets/uppdragsgivarens beräkning av ersättningens storlek. Detta förutsätter dock att ett sådant beräkningsunderlag innehåller uppgifter om vilka kostnader som ska täckas av omkostnadsersättningen samt hur ersättningen fördelar sig på de olika kostnaderna.

Särskilda förhållanden

Med särskilda förhållanden kan t.ex. avses att den vårdade personen kräver specialkost p.g.a. matallergi, diabetes eller liknande eller att den vårdade har ett handikapp som medför extra kostnader.

**Större bostad
eller bil**

Kostnad för att skaffa en större bostad för att kunna åta sig uppdraget som familjehem eller ta emot ytterligare en person är närmast att betrakta som en privat levnadskostnad eftersom bostaden samtidigt avser familjens egna bostad. Har uppdragsgivaren bidragit till kostnaden kan det dock ses som ett tecken på att denne ansett den större bostaden som erforderlig för uppdraget. Avdrag kan då medges i motsvarande mån. Jfr även rättsfallen RÅ 1979 1:41, RÅ 1981 Aa 144 och RÅ 1991 ref. 35. Avdrag för högre driftskostnader för en större bostad bör inte medges. Kostnader för att skaffa en större bil p.g.a. uppdraget behandlas på samma sätt.

**Kontrakterade
familjehem**

Den ekonomiska ersättningen till kontrakterade familjehem (jourhem/beredskapshem och stödhem) utgår i form av arvode och omkostnadsersättning. Enligt Kommunförbundets rekommendationer (cirkulär 1992:33) utgår omkostnadsersättning i form av en fast och en rörlig del. Den fasta omkostnadsersättningen utgår under tid då inga barn är placerade i familjehemmet och den rörliga delen utgår när barn finns placerat i hemmet.

Den fasta omkostnadsersättningen rekommenderas utgå med 25 % av prisbasbeloppet per år om hemmet har 1 – 2 platser och med 50 % av prisbasbeloppet om hemmet har 3 – 4 platser (prisbasbeloppet för 2003 är 38 600 kr). Vilka kostnader som ska täckas med den fasta omkostnadsersättningen anges inte i Svenska Kommunförbundets rekommendationer. De kontrakterade familjehemmen ska dock hålla en hög beredskap för att kunna ta emot ett barn på kort varsel. Det får antas att den fasta omkostnadsersättningen är avsedd att täcka utgifter som kan uppstå i samband med detta. Den rörliga omkostnadsersättningen utgår enligt samma grunder som rekommenderas för de traditionella familjehemmen och de utgifter som ska täckas med ersättningen är de samma, se ovan.

Avdrag

Avdrag för utgifterna för uppdraget bör medges motsvarande erhållen ersättning vad avser den rörliga omkostnadsersättningen i enlighet med de regler som redovisats för vård i familjehem ovan. Beträffande kostnaderna som uppstår då inget barn finns placerat i hemmet bör avdrag medges motsvarande visade faktiska merkostnader.

**S.k. kontrollerad
familjevård**

Vad gäller vård i familjehem av psykiskt sjuka personer, s.k. kontrollerad familjevård, saknas centralt fastställda rekommendationer angående den ekonomiska ersättningen. Avdrag för kostnader som är förenade med uppdraget bör medges med visade faktiska kostnader.

För att underlätta avdragsberäkningen när tillfredsställande underlag saknas, som t.ex. ett underlag för uppdragsgivarens beräkning av omkostnadsersättningens storlek, bör avdrag för livsuppehälle och bostad kunna medges med belopp som motsvarar Svenska Kommunförbundets schablonmässigt beräknade grundkostnader, se ovan. De kostnader som innefattas i schablonen för livsuppehälle kan antas vara de samma i den kontrollerade familjevården.

Vård av eget barn

För vård av eget barn medges inte avdrag från inkomst av tjänst. Detta gäller även om statligt vårdbidrag har uppburits. Däremot är sådan del av vårdbidraget som utgör ersättning för merkostnader skattefri (11 kap. 31 § punkt 2 IL).

**Kontaktpersoner/
familjer**

Uppdraget som kontaktperson/familj förutsätter regelbundna sammanträffanden och telefonkontakter med klienten. Dessutom förekommer övernattningar i kontaktpersonens/familjens hem. Omkostnadsersättning utgår för att täcka de merkostnader som uppstår i samband med uppdraget.

Svenska Kommunförbundet har gett ut rekommendationer (cirkulär 1987:43) angående den ekonomiska ersättningen till kontaktpersoner/ familjer. Omkostnadsersättningen har delats upp i två delar, en grundersättning och en dygnsersättning. Grundomkostnadsersättningen avser att täcka kostnaderna för bl.a. telefon, porto, resor, kaffe- och middagsbjudningar. Dygnsersättningen utgår då klienten övernattar hos kontaktpersonen/familjen och avser att täcka kostnaderna för bl.a. mat, tvätt, hygienartiklar samt vissa fritidsaktiviteter i samband med övernattningen.

Grundomkostnadsersättning utgår med 10–40 % av prisbasbeloppet per år. Det lägsta beloppet avser kontakter minst en gång per vecka. Högre belopp utgår vid tätare kontakter, då kontakterna avser fler personer, då arbetsplanen förutsätter kostnadskrävande aktiviteter eller då uppdraget medför höga resekostnader som inte ryms inom det lägsta beloppet. Resekostnaderna ska, enligt rekommendationen, finnas motiverade i arbetsplanen. Aktiviteter som avses är t.ex. bio, teater, idrottsutövande, idrottsevenemang m.m. Har kontaktpersonen/familjen mer än en klient från samma familj rekommenderas en ökning av omkostnadsersättningen med 5 % av prisbasbeloppet för varje ytterligare person.

Dygnsomkostnadsersättning rekommenderas utgå för en person per år enligt följande.

Åldersgrupp	Procent av prisbasbeloppet
0–6 år	65–80 %
7–10 år	70–85 %
11– år	75–90 %

Prisbasbeloppet för 2003 är 38 600 kr.

Det lägre beloppet utgör normalersättning. Högre ersättning kan utgå vid t.ex. matallergi, diabetes, sömnapné, astma, eksem, aggressivitet m.m.

Stöd och service till funktionshindrade

För kontaktpersoner samt kontaktfamiljer/stödfamiljer som grundar sitt uppdrag på lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS) har Kommunförbundet utarbetat en rekommendation (cirkulär 1995:83). Av uppdragsavtalet ska uppdragets omfattning framgå.

För kontaktpersoner (LSS 9 § p. 4) utgår omkostnadsersättning med 10–40 % av basbeloppet per år. Den lägre nivån avser att täcka kostnader såsom telefon, lokala resor, besök, enklare förtäring, biobiljetter och idrottsevenemang. Den högre ersättningen utgår för mera kostnadskrävande aktiviteter. Vilka aktiviteter som avses ska framgå av uppdragsavtalet.

För kontaktfamilj/stödfamilj (LSS 9 § p. 6) där den enskilde tillfälligt vistats (korttidsvistelse) för att ge anhöriga eller familjehem avlösning beräknas omkostnadsersättningen på samma sätt som för traditionella familjehem, se avsnitt 19.15. Fickpengar till den enskilde ingår dock inte. För aktiviteter tillsammans med kontaktfamiljen/stödfamiljen ska den enskilde själv betala sina kostnader. Ersättningen utgår per dygn med en 30-del av månadsersättningen för familjehem.

Avdrag

Avdrag för kostnaderna för uppdraget bör medges, utan att kostnaderna behöver visas, med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning, med den begränsning som följer av 12 kap. 2 § IL, som utgår i enlighet med Svenska Kommunförbundets rekommendationer. Yrkas högre avdrag eller utgår högre ersättning bör avdrag medges endast om det visas att kostnaderna på grund av särskilda förhållanden varit högre.

Feriehem

Omkostnadsersättning utgår till feriehem enligt Svenska Kommunförbundets rekommendationer (cirkulär 1987:42) med belopp som varierar beroende på barnets ålder. Följande belopp rekommenderas per barn och år uttryckt i procent av prisbasbeloppet.

Åldersgrupp	Procent av prisbasbeloppet
4–6 år	65 %
7–10 år	70 %
11– år	75 %

Prisbasbeloppet för 2003 är 38 600 kr.

Förhöjd ersättning rekommenderas utgå med 15 % av prisbasbeloppet vid t.ex. matallergi, diabetes, sömnapné m.m.

Omkostnadsersättningen avser att täcka de merkostnader som uppstår i samband med uppdraget. Svenska Kommunförbundet har dock inte närmare angivit vilka kostnader som ska täckas med kostnadsersättningen. En jämförelse kan dock göras med de kostnader som ersätts vid vård i familjehem då formen för uppdraget är det samma, dvs. en person tas emot i det egna hemmet. Beträffande feriehem är det dock en begränsad tid som vistelsen avser varför kostnader som har karaktären av kapitalkostnader inte bör förekomma. Som exempel kan nämnas kostnader för kläder, skor, glasögon, cykel, moped m.m.

Avdrag

Avdrag bör medges motsvarande erhållen ersättning utan att kostnaderna behöver visas om kostnadsersättning utgår enligt Svenska Kommunförbundets rekommendationer. Högre avdrag bör medges endast om det visas att omkostnadsersättningen på grund av särskilda förhållanden inte räckt till för att täcka skäligen kostnader.

Övervakare inom kriminalvården

Den ekonomiska ersättningen till övervakare inom kriminalvården fastställs av Kriminalvårdsverket. Arvode utges med 150 kr och omkostnadsersättning med 250 kr per månad och klient. Därutöver kan ersättning utgå för särskilda kostnader.

Kostnadsersättningen avser att täcka kostnader för t.ex. kaffe, mat, biobiljett och liknande smärre utgifter i samband med uppdraget.

Avdrag bör medges med belopp motsvarande erhållen kostnadsersättning utan att kostnaderna behöver visas. Högre avdrag bör medges motsvarande visade faktiska kostnader utan att särskilda förhållanden behöver påvisas.

19.16 Pensionsutgifter

Det kan förekomma att en person i samband med sin tjänst betalar avgifter för egen eller efterlevandes pensionering i det fall denna pensionering är ordnad på annat sätt än genom försäkring. Avgifterna ska dras av förutsatt att det för pensionsordningen

gäller sådana villkor som överensstämmer med villkoren i 58 kap. 4-16 §§ IL för att teckna en pensionsförsäkring (12 kap. 34 § IL). Om villkoren för pensionsförsäkring, se HL avsnitt 20.

19.17 Avgifter till arbetslöshetskassa

Fr.o.m. 2003 års taxering gäller nya bestämmelser om avgifter till arbetslöshetskassa. Genom lag (2001:1168) har avdragsrätten för avgifter till arbetslöshetskassa slopats. Avdragsrätten har ersatts med en skattereduktion. Bestämmelserna om skattereduktion gäller avgifter till svensk arbetslöshetskassa och även avgifter till utländsk arbetslöshetskassa förutsatt att inkomsten i det andra landet ska deklarerats i Sverige.

Bestämmelserna om skattereduktion för avgifter till arbetslöshetskassa finns i 65 kap. 11 b och 11 c §§ IL.

19.18 Idrottsmännens avdrag

Se avsnitt 17.2 om beskattningen av ersättningar till idrottsutövare. Reglerna för avdragsrätten behandlas i de allmänna råden och meddelandena RSV 2003:3 och RSV M 2003:1. De innebär i korthet följande.

Avdragsgilla kostnader

Avdrag medges i princip för samtliga kostnader som varit nödvändiga för verksamheten, i normalfallet dock inte med så stora belopp att underskott uppstår.

Avdrag kan t.ex. medges för anskaffningskostnaden för idrottsredskap eller utrustning, beroende på utrustningens karaktär och idrottsverksamhetens omfattning. Den allmänna avdragsbegränsningen för den del av kostnaderna i arbetet som inte överstiger 1 000 kr, gäller.

Vid resor i tjänsten, t.ex. i samband med matcher, tävlingar o.d. på bortaplan medges avdrag enligt reglerna vid tjänsteresor. Vid resa med egen bil i tjänsten medges avdrag med 16 kr/mil. Vid resa i tjänsten med förmånsbil medges avdrag för kostnaden för dieselolja med 6 kr/mil och för annat drivmedel med 9 kr/mil, under förutsättning att idrottsutövaren betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan. Avdrag för ökade levnadskostnader under tjänsteresa med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten medges enligt allmänna regler (se avsnitt 19.3).

Idrottsutövaren medges dessutom avdrag för resekostnader i samband med träning på ordinarie träningsplats ("tjänsteställe") och tävlingar på hemmaplan enligt de regler som gäller vid färd mellan bostaden och arbetsplatsen. Observera att en idrottsdomare normalt anses ha sitt tjänsteställe på platsen för den match/ täv-

**Schablonavdrag
för idrottskostna-
der**

ling han ska döma, varför resorna till dessa spelplatser är att se som resor mellan bostaden och arbetet och inte som tjänsteresor.

Om en idrottsutövare själv svarat för merparten av sina kostnader för idrottsredskap o.d. kan han, om han så föredrar, i stället beräkna kostnaderna enligt schablon.

Kostnaderna får då schablonmässigt beräknas till belopp motsvarande bruttoersättningen, dock högst 3 000 kr. I bruttoersättningen inräknas skattepliktiga förmåner men inte traktamentsersättningar och resekostnadsersättningar vid tjänsteresa motsvarande avdragsgilla belopp. Den allmänna avdragsbegränsningen på 1 000 kr gäller även när kostnaderna beräknats enligt schablon.

Om schablonregeln tillämpas får underskott inte uppkomma.

Schablonavdraget är inte avsett för administrativa ledare. Inte heller kursledare, cirkelledare m.fl. vilka leder kvällskurser eller liknande i motion, gymnastik eller andra idrottsaktiviteter och som erhåller ersättning per timme, per kväll, per vecka, per månad eller liknande har rätt att göra schablonavdrag. För dessa svarar i regel arbets- eller uppdragsgivaren för merparten av kostnaderna och de är vanligtvis helt jämställda med lärare i andra kurser. Kursledare, cirkelledare m.fl. får i stället göra avdrag enligt de allmänna reglerna för de faktiska kostnaderna de haft.

19.19 Representation

I inkomstslaget tjänst tillämpas enligt 12 kap. 1 § de regler som enligt 16 kap. 2 § gäller i inkomstslaget näringsverksamhet. Se vidare HL del 2 avsnitt 8.6 och RSV:s rekommendationer RSV S 1997:2.

Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till avdragsgilla kostnader om de har omedelbart samband med verksamheten, till exempel vid affärsförhandlingar eller liknande, extern representation. Det finns också intern representation som vid personalfester m.m. I den mån avdrag aktualiseras från inkomst av tjänst torde det uteslutande vara fråga om extern representation.

Avdragsram m.m.	Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt. Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 90 kr per person. Denna avdragsram, 90 kr, avser pris exklusive mervärdesskatt. För den som inte är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt ökas avdragsramen med mervärdesskatten. Har en anställd erhållit ersättning för representation behöver denna inte redovisas i deklarationen om det inte föreligger skyldighet att ta upp den på kontrolluppgift. Något avdrag får givetvis då inte göras. I annat fall ska ersättningen tas upp som inkomst. Avdrag får därefter yrkas enligt gällande regler för representation. Praxis är restriktiv till avdrag för representationskostnader. Detta gäller i synnerhet till sådana kostnader som avser representation i hemmet. Ett skäl till denna restriktivitet är svårigheten att skilja mellan representation som ett normalt led i affärs- eller motsvarande förhandlingar och privat gästfrihet mot kolleger, affärsförbindelser eller personliga vänner.
Utredning	För att avdrag för representation ska kunna godkännas bör kostnaderna kunna styrkas med restaurangnota eller liknande, då sådan sedvanemässigt erhålls samt i övrigt genom fortlöpande förda anteckningar. Noggranna anteckningar bör även föras över vilka personer och företag, som representationen utövats mot.
Representation i hemmet	I fråga om avdrag för utgifter för representation i hemmet bör motsvarande utgifter antecknas för varje representationstillfälle.
Ersättning har utgått	Om särskild representationskostnadsersättning utgetts av arbetsgivaren bör detta kunna tas som ett tecken på att viss representationsskyldighet åligger den anställda.
Utlägg – ej skatteplikt	I vissa fall kan arbetsgivaren ha en överenskommelse med den anställda att denne lägger ut kostnaden för representation och i relativt nära anslutning till representationstillfället återfår sitt utlägg i företagets kassa, mot överlämnande av kvittot. Om kvittot därvid kan anses utgöra företagets verifikation, i enlighet med bokföringslagens krav på hur en verifikation ska vara utformad, är utgiften för representationen att anse som företagets, inte den anställdes. Företagets återbetalning av den anställdes utlägg ska i sådant fall inte anses som skattepliktig representationsersättning. Givetvis får den anställda i detta fall inte avdrag för representationskostnaderna.
Riksdagsledamot	Riksdagsledamot har ansetts berättigad till avdrag för representationskostnader som haft omedelbart samband med hans verksamhet som riksdagsledamot (RÅ 1989 ref. 26). De kostnader som RR godtog som avdragsgilla representationskostnader avsåg

kostnader för måltider och kaffe i samband med sammanträden och överläggningar. Däremot ansåg RR att kostnader för viss utskottsmåltid och blommor till personal fick anses ha sin grund i personlig uppskattning eller personlig gästfrihet och därför inte vara avdragsgilla.

19.20 Övrigt

Medlemsavgifter och vissa andra avgifter m.m.

Huvudregeln för fysisk person är att avdrag inte medges för medlemsavgifter i föreningar och andra sammanslutningar (9 kap. 2 § IL). Förbudet avser inte bara avgifter till ideella organisationer utan också fack-, intresse- och vetenskapliga sammanslutningar av olika slag.

Avdragsrätten för medlemsavgifter har prövats i åtskilliga rättsfall, varvid en ytterst restriktiv praxis utbildats. Sålunda har avdrag vägrats även om det framstått som nödvändigt att vara medlem i viss sammanslutning för att ha rätt till eller för att på ett riktigt sätt kunna utöva visst yrke eller inneha befattning. Avdrag medges exempelvis inte för medlemsavgift till Sveriges Advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Sveriges Läkareförbund, Svenska Läkaresällskapet m.fl.

Om ordföranden i en förening uppbär ersättning för sitt arbete inom föreningen är denna ersättning naturligtvis skattepliktig inkomst. En förutsättning för att kunna upprätthålla ordförandesysslan är sannolikt medlemskap i föreningen. Inte heller i detta fall bör avdrag för medlemsavgiften kunna medges.

Riksdagsledamöter

Ett fall må nämnas där avdrag medgetts för kostnad liknande medlemsavgift. Riksdagsledamot har ansetts ha rätt till avdrag för avgift till sin riksdagsgrupp. Motiveringen för detta är att utgiften närmast varit att betrakta som ersättning för sekreterarhjälp, utskrift av motioner m.m. i samband med riksdagsledamotsuppdraget (RÅ 1965 ref. 5) och inte direkt haft karaktär av medlemsavgift. Frågan har senare prövats och avdrag för motsvarande kostnader har medgetts landstingsledamot (RÅ 1973 ref. 31 I–II, RRK R 1973 1:30 och 1:32) och kommunala förtroendemän (RÅ 1973 ref. 31 III, RRK R 1973 1:31), men vägrats stadsfullmäktig (RÅ 1973 ref. 31 V, RRK R 1973 1:33) och kommunal förtroendeman (RÅ 1973 ref. 31 IV, RRK R 1973 1:34). I de två sista fallen hade det inte visats att avgiften utgjort ersättning för kostnader i samband med uppdragen.

Riksdagsledamot	Riksdagsledamots resekostnader under valrörelsen och i det partipolitiska arbetet har ansetts avdragsgilla (RÅ 1986 ref. 130). RR ansåg att det ingår i en riksdagsledamots arbetsuppgifter att även hålla kontakt med väljarna i den egna valkretsen och att delta i det partipolitiska arbetet.
Kampanjkostnader	I samband med tidigare valrörelser har uppkommit frågor angående den skattemässiga behandlingen av avdrag för kampanjkostnader för politiker som kandiderat vid riksdags-, landstings- eller kommunalvalen. RSV har därvid uttalat att avdragsrätt föreligger för sådana politiker som redan har ett uppdrag eftersom kostnaderna nedlagts för att bibehålla intäkterna. För andra politiker är kostnaderna inte avdragsgilla eftersom kostnader för förvärv av förvärvskälla inte är avdragsgilla.
Kommunalpolitiker	Kommunal förtroendeman, som inte uppburit särskilda kostnadsersättningar, har medgetts avdrag för telefon- och portokostnader till den del dessa haft direkt samband med förtroendeuppdragen (RÅ 1984 1:34).
Studielån, studiemedel	Avdrag för ränta på studielån medges endast under inkomst av kapital. Endast ränta på privatfinansierad studieskuld är avdragsgill. Ränta inom ramen för studiemedelssystemet (8 kap. 1 § studiestödslagen, (1973:349)) är enligt 9 kap. 7 § IL inte avdragsgill. Avdrag medges inte heller för skulduppräknings.
Studiecirkelledare	Studiecirkelledare som hade betalat kursdeltagarnas kursmaterial och deltagaravgifter fick av RR avdrag för dessa kostnader. RR medgav avdraget eftersom kursen inte hade kommit till stånd om kursdeltagarna skulle ha krävts på beloppen (RÅ 1986 ref. 60).
Advokatkostnader, rättegångskostnader	Advokat- eller rättegångskostnader kan vara avdragsgilla om fråga är om förvärvande eller bibehållande av intäkt i förvärvskälla. När fråga varit om tvist om lönefordran har avdrag för rättegångskostnader således medgetts, men däremot inte när processen gällt återfående av lämnad tjänst. Regeringsrätten har i RÅ 1993 ref. 34 medgett avdrag för skäliga rättegångskostnader i en arbetsrättslig tvist om omplacering och uppsägning.
Revisorsbehörighet	Kostnad för godkännande som revisor har inte ansetts vara en avdragsgill kostnad. Genom godkännandet som revisor förvärvas en formell kompetens som är högre än man ägde dessförinnan (RÅ 1984 1:13).
Deklarationshjälp m.m.	Kostnader för biträde vid upprättande av självdeklaration eller i samband med process i taxeringsmål utgör inte sådana kostnader för vilka avdrag medges. I konsekvens härmed bör inte heller av-

drag kunna medges för kostnader för rådfrågning i skatteärenden. Jfr även del 2 avsnitt 8.

Här kan nämnas att enligt lagen (1989:479, senaste lydelse enligt SFS 1998:192) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) finns det möjligheter att med allmänna medel ersätta en skattskyldig för hans kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat, som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt i ett ärende eller mål om skatt.

En eventuell utgiven kostnadsersättning räknas inte som skattepliktig inkomst (prop. 1988/89:126, s. 33).

**Mättnings- och
granskningsavgift**

Mättnings- och granskningsavgifter är avdragsgilla under inkomst av tjänst.

**Sjukvård och
tandvård**

Kostnader för sjukvård och tandvård anses utgöra ej avdragsgilla privata levnadskostnader. I ett fåtal fall har avdrag för viss del av tandvårdskostnader medgetts p.g.a. speciella förhållanden i de enskilda fallen. Praxis att avdragsrätt inte föreligger för kostnader av detta slag bör inte anses ändrad av dessa avgöranden.

RÅ 1977 ref. 97, återgivet i RRK R 1977 1:49, avsåg en operasångare som yrkat avdrag för tandvårdskostnader avseende en guldbrygga. Han hade med läkarintyg och intyg från två musikdirektörer visat att guldbryggan var nödvändig för att han skulle kunna bibehålla sin sångförmåga. RR ansåg att kostnaden för guldbryggan var att anse som en icke avdragsgill privat levnadskostnad, oavsett om han hade behövt guldbryggan för att kunna utöva sin verksamhet som sångare. I ett KR-avgörande (KR i Stockholm, dom 1993-12-20, mål nr 6585-1993) har avdrag inte medgetts för kostnad för tandimplantat som yrkats med 26 063 kr av en musiker (trumpetare).

**Läkarundersök-
ning**

Kostnad för läkarundersökning som trafikflygare måste genomgå för behållande av flygcertifikat har ansetts som omkostnad i tjänsten (RÅ 1970 Fi 809).

**Certifikatförlust –
försäkring**

Certifikatförlustförsäkring tecknas för flygplansförare som har ordinarie arbete som trafikflygare. Förutsättning för utbetalning av försäkringsbelopp är att flygplansföraren av medicinska skäl varaktigt har förlorat sitt certifikat.

På marknaden har det varit ett försäkringsbolag (Skandia) som tillhandahållit sådan försäkring. Numera finns det även andra aktörer på marknaden som tillhandahåller certifikatförlustförsäkringar med kanske annan försäkringskonstruktion. Här anges hur Skandias certifikatförlustförsäkring är konstruerad

Certifikatförlustförsäkringen finns i två huvudvarianter, engångsbelopp och löpande ersättning.

Av engångsbeloppsvarianten finns det i sin tur två versioner beroende på om företaget eller flygföraren betalar premien.

Premie för engångsbelopp som erläggs av arbetsgivaren påförs den anställde som löneförmån. Premien är inte avdragsgill för den anställde. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt. Försäkringen är inte tagen i samband med tjänst.

Om premien för engångsbelopp erläggs av flygföraren gäller följande. Premien är inte avdragsgill i deklarationen. Utfallande försäkringsbelopp är fritt från inkomstskatt.

Även löpande ersättning finns i två versioner beroende på vem som är premiebetalande, företaget eller flygföraren.

Om företaget betalar premien gäller följande. I försäkringsavtalet har intagits att försäkringen är tagen i samband med tjänst enligt 10 kap. 7 § IL. Detta innebär för den försäkrade att han inte blir skattskyldig för förmånen. Ersättning som utbetalas till den försäkrade blir skattepliktig.

Om flygföraren betalar premien gäller följande. Premie för löpande ersättning är en P-premie, dvs. den hänförs till pensionsförsäkring. Premien är avdragsgill inom de ramar som gäller för sådana försäkringar, se kapitel 21. Ersättningsbeloppet utfaller månadsvis och tas upp till inkomstbeskattning.

Psykoanalys

Avdragsrätten för kostnad för genomgång av psykoanalys har prövats i ett flertal fall. Avdrag har i regel inte medgetts. Kostnaderna har ansetts avse personlig förebyggande sjuk- eller hälsovård för erhållande av högre kompetens eller sakna direkt betydelse för den utövade verksamheten (RÅ 1970 ref. 22 I-II, RÅ 1973 ref. 45 I-III, återgivna i RRK R 1973 1:43-45, RÅ 1974 ref. 95, återgivet i RRK R 1975 1:6 samt RÅ 1974 ref. 96, återgivet i RRK R 1974 1:80).

I rättsfallet RÅ 1988 ref. 26 medgavs sjukhuspräst, som i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning, avdrag för handledningskostnaderna. Kostnaderna ansågs vara utgifter för arbetsbiträde.

Glasögon och kontaktlinser

Enligt RR:s praxis utgör kostnaden för glasögon och kontaktlinser en icke avdragsgill privat levnadskostnad, även om arbetet inte skulle kunna ha utförts utan glasögonen eller linserna. I rättsfallet RÅ 1975 ref. 50 återgivet i RRK R 1975 1:46 anförde RR att glasögonen inte var att jämföras med arbetsredskap eller hjälpmedel i arbetet, varför kostnaden utgjorde en icke avdragsgill privat levnadskostnad. Samma blev utgången i RÅ 1982 1:56, som avsåg en dansares kostnader för kontaktlinser.

Kostnad för anskaffande av terminalglasögon är inte heller avdragsgill. Om arbetsgivaren tillhandahåller en anställd sådana glasögon, som den anställda behöver för sitt arbete vid dataterminal, bör denna förmån anses som skattefri.

I KR-avgörandet RRK K 1985 1:11 har en flygplatstjänsteman som i tjänsten var skyldig att använda skyddsmask vid hantering av flygbränsle, medgetts avdrag för kontaktlinser därför att hans vanliga glasögon inte kunde användas samtidigt med skyddsmasken.

Hörapparat och batterier

Kostnader för anskaffande av hörapparat eller av batterier till sådan, liksom värdeminskning av hörapparat har inte ansetts utgöra kostnader för fullgörande av tjänst utan privata levnadskostnader, varför avdrag inte medgetts (RÅ 1951 Fi 903, RÅ1958 Fi 1270).

Proteser

Detsamma har ansetts gälla beträffande för ögonprotes (RÅ 1954 ref. 13).

Ledarhund

Avdrag för kostnader för hållande av ledarhund för blind har inte medgetts. Kostnaderna har ansetts utgöra privata levnadskostnader och avsetts skola täckas av skattefri invaliditetsersättning (RÅ 1975 ref. 20, återgivet i RRK R 1975 1:31).

Hund i tjänsten

Styrka kostnader för hållande av hund i tjänsten torde vara avdragsgilla. (JF RSV:s skrivelser 1992-12-21 (dnr 44599-92/200 och 44687-92/900). RR har i RÅ 1999 not 12 prövat frågan om avdragsrätt för kostnaden för inköp av hund som skulle användas i den anställdes tjänst. Målet avsåg en väktare hos ett vaktbolag som yrkade avdrag för en hund som inköpts något år innan den godkännts som väktarhund och kommit att användas i tjänsten. RR vägrade avdraget vid det aktuella årets taxering. Ett av regeringsråden utvecklade domskälen i ett särskilt protokoll. I protokollet anförde regeringsrådet att även om kontantprincipen gäller i inkomstslaget tjänst det ändå kunde finnas anledning att medge avdrag för en viss utgift när betalningen skett under ett tidigare beskattningsår om det skulle visa sig att förutsättningarna för avdrag var uppfyllda under ett senare beskattningsår.