Om avdrag för kostnad för arbetsrum i den egna bostaden

Av kammarrättsassessor Per Sjöblom

Bakgrund

Enligt 20 § KL är ''omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande'' avdragsgilla. Samma paragraf stadgar härutöver bl a att levnadskostnader inte får dras av. Boendekostnaden är en levnadskostnad medan kostnaden för ett arbetsrum kan vara en avdragsgill omkostnad. Hur gränsen skall dras mellan det avdragsgilla och det ej avdragsgilla när det är fråga om arbetsrum i den egna bostaden har under årens lopp föranlett ett stort antal tvister.

En anställd utan arbetsrum hos arbetsgivaren kan om han behöver arbetsrum välja mellan att hyra ett rum eller att använda ett rum i sin bostad. I det förra fallet är presumtionen att kostnaden för rummet är avdragsgill. I det senare fallet är presumtionen omvänd. I äldre praxis uppställdes stränga och delvis svårtillämpade villkor för att denna senare presumtion skulle kunna brytas. Detta torde vara en av förklaringarna till det stora antalet tvister. En annan kan antas vara att många yrkanden avsett den situationen att arbetsgivaren visserligen hållit med arbetsrum men att visst arbete ändå utförts i ett särskilt rum i bostaden. Till bilden hör också att det ur den skattskyldiges synpunkt kan framstå som materiellt otillfredsställande, rentav oförklarligt, att bedömningen kan bli helt beroende på var, i eller utanför bostaden, arbetsrummet funnits.

År 1975 (R 76 1:30, I-V) avgjorde regeringsrätten en serie rättsfall om avdrag för kostnad för arbetsrum i den egna bostaden. I alla fem målen — där rummen fanns i såväl hyreslägenheter som i villor — gällde det inkomstslaget tjänst. Praxis fick i och med avgörandena ett nytt och delvis förändrat innehåll. Villkoren för avdragsrätt kan inte sägas ha blivit mindre stränga, snarare tvärtom, men väl enklare att tillämpa.

Ett arbetsrum i den egna bostaden kan emellertid också ingå i en rörelse. I första hand avses den situationen att det inte finns särskilda rörelselokaler på annat håll. Här liksom i tjänsteinkomstfallen torde den situationen vara vanligast att rummet i fråga är inrymt i en hyreslägenhet eller i en villa. Bostaden med arbetsrummet ifråga kan också finnas i en egen konventionellt beskattad fastighet. En sådan situation torde dock höra till ovanligheterna.

Bland de rörelseidkare som kan ifrågakomma kan nämnas advokater, författare, bildkonstnärer, frilansjournalister, revisorer, läkare, tandläkare m fl. Också hantverkare som snickare, skomakare kan förekomma. I sistnämnda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

fall är det dock mera fråga om en utpräglad arbetslokal och inte ett arbetsrum i den egna bostaden.

Det finns anledning anta att praxis avseende arbetsrumskostnader i den egna bostaden före år 1975 intog en mer välvillig inställning i sistnämnda fall än i tjänsteinkomstfallen. I litteraturen uppehåller man sig främst vid frågan om hur inkomstberäkningen skall utföras i det fall att en rörelse bedrivs i rörelseidkarens fastighet. Mer sällan berörs frågan om de yttre förutsättningarna för att en fastighet eller en fastighetsdel skall anses ingå i en rörelse. Detsamma gäller frågan om när kostnaden för ett rum i den egna hyreslägenheten skall kunna belasta rörelsen. Av de tämligen vaga uttalanden som dock finns torde den slutsatsen kunna dras att förhållandena i inkomstslaget tjänst kunde tjäna till viss ledning. Denna relativa tystnad torde tyda på att tvister i inkomstslaget rörelse varit förhållandevis ovanliga. Några säkra uttalanden om rättsläget har därför inte kunnat göras.

Oavsett äldre förhållanden torde 1975 års avgöranden ha lett till frågan om vilket inflytande ny praxis i inkomstslaget tjänst skulle få för motsvarande bedömning i inkomstslaget rörelse. En viss tvekan härvidlag torde bl a ha berott på svårigheten att avgöra vilken eventuell betydelse den bokföringsmässiga inkomstberäkningen skulle få i sammanhanget. Genom domar år 1981 och 1984 har emellertid regeringsrätten avgjort frågan även om ytterligare rättsfall möjligen kan förutses. Gällande rätt synes innebära att samma villkor skall tillämpas både i tjänst och i rörelse när fråga är om ett vanligt kontorsrum. Om det däremot är fråga om ett rum som mer har karaktär av arbetslokal torde praxis vara något mindre restriktiv.

Äldre praxis i inkomstslaget tjänst

Enligt praxis före 1975 fordrades för avdrag att arbetsgivaren inte höll arbetsrum och att ett sådant rum var nödvändigt med hänsyn till arbetet. Vidare fick rummet inte användas till annat än arbete och bostaden skulle med hänsyn till arbetsrummet vara större än vad som eljest vore behövligt med hänsyn till familjestorlek och inkomstförhållanden. Också den omständigheten att den skattskyldige varit tvungen att ta emot besök av allmänheten har stundtals tillmätts betydelse. I GRS (7:e uppl s 404) anförs som ett av flera skäl för avdragsrätt att den skattskyldige ''nödgats hålla särskild lokal för mottagande av allmänheten . . .''.

Avdragets storlek beräknades i princip utifrån den ''merkostnad'' som åsamkats den skattskyldige genom att han skaffat sig en större bostad än vad som eljest hade varit nödvändigt.

Äldre rättstillämpning byggde på en stark presumtion att kostnaden för ett arbetsrum i den egna bostaden var en levnadskostnad. GRS (s 404) konstaterar att kostnad för arbetsrum i en förhyrd eller i en egen bostad är ''principiellt avdragsgill'' men att avdrag i allmänhet ej medges därför att det ''torde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

presumeras att den skattskyldige skulle haft en bostad av ifrågavarande storleksordning oavsett att han utfört arbete i hemmet''. (Jfr också H Björne i Taxeringsnämnden 1970 s. 247 f.)

Som exempel på mål där omständigheterna varit sådana att avdrag medgetts kan nämnas följande. Revisionssekreterare som första hälften av beskattningsåret tjänstgjort i Svea hovrätt som assessor hade i båda befattningarna haft sitt arbetsrum i bostaden (RÅ 1949 ref 19), professor som i egenskap av sekreterare i nämnd höll arkivrum (RÅ 1958 not 1156—59), docent vid universitet som dagligen bedrev undervisning och examination i bostaden (RÅ 1963 not 1463) och journalist med arbetsrum i bostaden (RÅ 1969 not 1967).

Om avdrag medgavs omfattade detta alla till rummet hänförliga kostnader såsom för hyra, elektricitet, värme, städning etc. Ingick arbetsrummet i en hyrd lägenhet skedde normalt en proportionering av hyreskostnaderna utifrån rummets yta i förhållande till lägenhetens hela storlek. Var däremot rummet inrymt i en egen schablonbeskattad villa var tillvägagångssättet inte lika självklart. Varken lagtext eller förarbetena till reglerna om en- eller tvåfamiljsfastigheterna lämnade några upplysningar utöver dem som avsåg det fallet att annan fastighet delvis ingick i ägarens rörelse. Olika lösningar var tänkbara, bl a en uppdelning efter mönster av rörelsebeskattningen. Att denna metod inte kom till användning torde bl a ha berott på att det framstod som främmande att i inkomstslaget tjänst medge avdrag för värdeminskning etc. I stället användes det tillvägagångssättet att ett belopp motsvarande rummets hyresvärde drogs av under inkomst av tjänst. Schablonintäkten beräknades på vanligt sätt på hela taxeringsvärdet. Ränteavdrag behandlades i förekommande fall på vanligt sätt inom ramen för annan fastighet. Till bilden hör att om hyresvärdet översteg vissa gränser (p 6 av anv till 24 § KL) var schablonbeskattning utesluten. (Jfr RN 1955 nr 3:4 och SN 1955 s 78, D Helmers.) Fanns arbetsrummet i en bostadslägenhet i en egen konventionellt beskattad fastighet (eller i en egnahemsvilla före schablontaxeringens tid) togs hela bostadsförmånen upp som intäkt av anna fastighet medan det aktuella rummets förmånsvärde drogs av under inkomst av tjänst.

Regeringsrättens avgörande 1975 (R 76 1:30, I-V)

De fem domarna från regeringsrätten kan kortfattat sammanfattas enligt följande.

I) S ägde och bebodde en villafastighet. I källaren hade han inrett den tidigare tvättstugan till ett kontorsrum att användas i hans tjänst som distriktschef hos ett försäkringsbolag. Bolaget höll honom ej med kontorsrum. Rummet hade en särskild ingång och var utrustat endast med kontorsmöbler, kontorsmaskiner, kassaskåp o dyl. Rummet hölls låst då det ej utnyttjades. Rummet användes för sedvanliga kontorsgöromål, sammanträffanden med ombud samt för kundbesök. Det användes inte utom tjänsten. I deklarationen yrkade S avdrag för kostnad för städning, värme och elström avseende kontorsrummet med 500 kr och för beräknat hyresvärde med 700 kr. TN medgav avdrag för städning m m med yrkade 500 kr men vägrade avdrag för beräknat hyresvär-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

de. S överklagade. LSR lämnade besvären utan bifall. KR = LSR. RR konstaterade att S haft behov av att själv skaffa sig ett arbetsrum och fortsatte: ''Vad i målet blivit utrett om beskaffenheten av S:s tjänst och formerna för dess utövande ävensom vad ovan antecknats om rummets utrustning och anordnande i övrigt ger vidare vid handen att arbetsrummet ej kan anses ingå i S:s bostadsutrymmen''. RR fann att S vid sådant förhållande var berättigad till avdrag för kostnader för hållande av kontorsrummet varvid S ägde tillgodoföra sig särskilda kostnader han haft för rummet. RR noterade att S redan fått avdrag för kostnader för städning m m samt att eventuella räntekostnader hänförliga till fastigheten skulle beaktas vid beräknandet av nettointäkten av annan fastighet. Avslutningsvis fann RR att då S ej visat att han under beskattningsåret därutöver haft kostnader som skäligen kunde hänföras till arbetsrummet kunde hans talan i RR ej vinna bifall.

II) E var anställd som musikkonsulent vid länskolenämnden i Stockholms län. Hon bodde i en egen villa och ett av rummen användes som arbetsrum. Rummet var uteslutande möblerat med hyllor, lådor m m, allt speciellt anskaffat för att kunna förvara de skrymmande instrument m m som användes i tjänsten. Där fanns också en skrivmaskin, grammofon och bandspelaranläggning. Arbetsgivaren höll ej tjänsterum. I deklarationen yrkade E avdrag med 1 800 kr för arbetsrummet. TN vägrade avdrag. LSR medgav avdrag med 200 kr. KR gjorde ej ändring i LSR:s beslut. RR konstaterade att E varit i behov av en arbetsplats för fullgörande av sina åligganden som musikkonsulent. RR fortsatte: ''Det rum i hemmet, som använts som arbetsplats, kan emellertid inte anses ha blivit avskilt på sådant sätt, att det inte längre ingår i bostadsutrymmena, eller blivit inrett så, att det inte kunnat användas för bostadsändamål''. RR konstaterade avslutningsvis att E under sådana förhållanden inte bort medgetts avdrag för kostnader för arbetsrum samt att hennes talan redan på denna grund ej kunde vinna bifall.

III) N arbetade som musiklärare vid Franska skolan i Stockholm och som musikskribent i tidningar och tidskrifter. Han bodde i en lägenhet om fyra rum och kök och använde ett rum i lägenheten som arbetsrum och för förvaring av arbetsmaterial. I deklarationen yrkade N bl a avdrag för kostnad för arbetsrummet med 2 000 kr. TN vägrade avdrag. LSR medgav ett avdrag om 583 kr. N fullföljde till KR — som vägrade bifall — och till RR. RR antecknade att N anfört att såväl Franska skolan som de tidningar och tidskriftsföretag där han var verksam tillhandahöll arbetsrum endast i begränsad omfattning och att han i följd därav behövde ett särskilt arbetsrum. RR — som avslog besvären — fortsatte: ''Även om det får anses visat att N — i vart fall i verksamheten som skriftställare — varit i behov av arbetsrum i bostaden och att ett av lägenhetens fyra rum fått tjäna som sådant, ger omständigheterna likväl icke stöd för antagandet att rummet med hänsyn till inredning och övriga förhållanden icke kunnat användas på annat sätt än som arbetsrum i N:s ifrågavarande verksamhet''. RR fann därför att det saknats fog att låta N åtnjuta något avdrag för kostnad för arbetsrum.

IV) J var pensionerad överinspektör vid vägverket. Utöver pensionen deklarerade han för inkomster från konsultuppdrag m m. Han bodde i en villa om fem rum och kök varav ett rum användes som arbetsrum. Rummet låg i villans bottenplan och omfattade knappt 13 kvadratmeter. Det var möblerat med bokhyllor, bokskåp, skrivbord med stol, två fåtöljer och ett litet bord. I sin deklaration yrkade J avdrag med 2 300 kr. TN vägrade avdrag. LSR och KR likaså. RR — som lämnade J:s besvär utan bifall — antecknade att J uppgett att han flyttat till en större och dyrare bostad därför att det varit nödvändigt för honom att avskilja ett kontorsrum, att behovet av ett kontorsrum ökat sedan han pensionerats och inte längre hade tillgång till tjänsterum, att det i rummet förvarades större ritningar, andra skrymmande handlingar och en mängd arbetspärmar, att rummet låg avskilt och att det ej hade direktförbindelse med den övriga villan samt att rummet uteslutande användes som kontor. RR: ''Utredningen i målet får anses visa, att J för sin verksamhet som geoteknisk konsult m m under beskattningsåret haft behov av arbetsrum. Vad i målet framkommit om kontorsrummets inredning, läge och användning ger emellertid icke vid handen att rummet har så utpräglad karaktär av arbetslokal, att det ej kan tillika betraktas som bostadsrum.''

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

V) E var taxeringsassistent vid en länsstyrelse. Vid sidan härom var han ordförande i en taxeringsnämnd. Han bodde i en lägenhet om fem rum och kök, varav ett rum om 7,5 kvadratmeter användes för arbetet som taxeringsnämndsordförande. I deklarationen yrkade E avdrag med 300 kr för hyra för arbetsrummet. TN vägrade avdraget. LSR och KR likaså. RR antecknade att E uppgett att han skaffat sig en större lägenhet när han fick uppdraget som taxeringsnämndsordförande, att det aktuella rummet enbart använts som förvarings- och arbetsrum, att rummet möblerats för sådan användning, att rummet ständigt hölls låst samt att E själv alltid förvarade nyckeln. RR — som ej biföll E:s besvär — anförde: ''Genom de vidtagna åtgärderna kan rummet icke anses ha blivit avskilt på sådant sätt, att det inte längre ingår i bostadslägenheten, eller blivit inrett så att det icke kunnat användas för bostadsändamål.''

Ny praxis i två hänseenden

Genom dessa avgöranden tillskapade regeringsrätten ny praxis i två hänseenden. Dels formulerades villkoren för avdragsrätt på ett nytt och delvis annorlunda sätt och dels anvisade regeringsrätten ett nytt synsätt på den situationen att det avdragsberättigande arbetsrummet finns inrymt i den skattskyldiges egna schablontaxerade villa.

Vad först gäller villkoren för avdragsrätt fordras — liksom tidigare — att arbetsgivaren inte håller med arbetsrum samt att den skattskyldige behövt ett arbetsrum för tjänsten. Det äldre kravet på att rummet inte tillika skall ha använts för annat ändamål än arbete synes ha blivit ersatt av kravet på att rummet ifråga antingen blivit avskilt på sådant sätt att det inte längre ingår i bostadslägenheten eller att det blivit så inrett att det inte längre kan användas för bostadsändamål.

Vad gäller det äldre kravet på bostadens storlek kan konstateras att detta torde bli av mindre betydelse vid en bedömning vars utgångspunkt är frågan huruvida rummet kan användas för bostadsändamål eller om det ingår i bostadsutrymmena. Möjligen har villkoret helt förlorat i betydelse.

Den andra frågan där regeringsrätten domar innebär ny praxis sammanhänger med problemet om hur kostnaderna för ett arbetsrum skall behandlas när rummet ifråga finns i egen villa vars inkomst beräknas enligt villaschablonen. Av den första domen framgår att det inte kan bli tal om att medge ett avdrag motsvarande rummets hyresvärde. Domen innebär att endast vissa till rummet hänförliga kostnader såsom kostnader för elström, städning etc är avdragsgilla i inkomstslaget tjänst samt att eventuella räntekostnader som belöper på rummet skall beaktas vid inkomstberäkningen av annan fastighet.

Äldre praxis innebar att den skattskyldige drog av rummets hyresvärde under tjänst medan schablonintäkt och ränta behandlades på vanligt sätt i annan fastighet. Detta torde också ligga närmast till hands om man utgår från en konventionellt beskattad fastighet: hyresförmånen skulle i sin helhet tas upp i annan fastighet och motsvarande belopp skulle dras av i tjänst. Vid den schablonmässiga inkomstberäkningen tillåtes inga andra avdrag än ränteavdrag (och det s k extra avdraget) och schablonintäkten kan därför sägas utgö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

ra ett schablonmässigt beräknat nettobelopp som hos den konventionellt beskattade fastigheten motsvaras av samtliga intäkter — inklusive t ex hyresförmån — med avdrag för andra kostnader än räntekostnader.

Senare refererade avgöranden avseende inkomstslaget tjänst

I Regeringsrättens årsbok finns t o m 1982 års utgåva (den senast publicerade) ytterligare rättsfall av intresse i sammanhanget. Regeringsrätten har i samtliga refererade mål vidhållit den praxis som knäsatts genom 1975 års avgöranden. Sålunda har avdrag för lekrum för barn i den egna bostaden ej medgetts dagbarnvårdare (RÅ 79 1:41). Avdrag medgavs ej heller skattskyldig som i egenskap av redaktör och frilansjournalist hade sin redaktion i hemmet (RÅ 81 1:21). I rättsfallet RÅ 82 1:77 medgavs däremot taxeringsnämndsordförande avdrag för kostnad för arbetsrum. Detta var dock inrymt i ett uthus på tomten.

I målet RÅ 81 1:63 1981 hade frågan om avdrag för kostnad för arbetsrum i den egna bostaden en något annorlunda bakgrund.

Frågan gällde hur förmånsvärdet för en skogvaktares tjänstebostad skulle fastställas. Bolaget hade hyrt en lägenhet om tre rum och kök och kostnadsfritt anvisat den till den anställde. I lägenheten hade ett rum undantagits för att disponeras som kontor. Rummet hade möblerats av bolaget. TN upptog förmånsvärdet till ett belopp som motsvarade vad bolaget erlagt i hyra. Domskälen i LSR:s dom — som gick den skattskyldige emot — är utformade med 1975 års mål som förebild. Detsamma gäller det yttrande som intendenten avgav till RR. RR:s dom ansluter däremot inte till 1975 års principer. RR konstaterade att den skattskyldige hade haft behov av arbetsrum samt att förmånsvärdet skulle beräknas efter två rum och kök.

Inkomst av rörelse

Regeringsrättens avgöranden 1975 avsåg alla inkomst av tjänst. Härigenom aktualiserades frågan om hur bedömningen skulle ha blivit om de olika rummen i stället hade använts i en rörelse bedriven av den skattskyldige. Skulle i så fall samma villkor uppställas för avdragsrätt? Anledningen till att frågan kan ställas är att inkomstberäkningen i inkomstslaget rörelse till skillnad mot vad som gäller i tjänst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Och som tidigare nämnts kunde man möjligen känna en viss tvekan om vilken betydelse den bokföringsmässiga inkomstberäkningen — som ju formulerar ett något annorlunda inkomstbegrepp — skulle få i sammanhanget.

Enligt 4 § bokföringslagen (1976:125) gäller att allt ''som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret'' skall tillföras bokföringen. Bokföringen skall alltså utvisa det verkliga resultatet såsom det framkommer sedan bl a alla kostnader beaktats. Kostnadernas skattemässiga karaktär saknar därvid betydelse. Det väsentliga är att kostnaden i fråga kan anknytas till den verksamhet som bokföringen avser. En rörelseidkare med ett arbetsrum i den egna bostaden skall alltså belasta bokföring-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

en med de kostnader som hänför sig till rummet. Finns rummet i en egen fastighet utgörs kostnaderna av räntekostnader och kostnader för el och värme etc. Är det fråga om en hyreslägenhet skall i bokföringen tas upp utöver värme- och elkostnader m m också en viss kvotdel av hyreskostnaderna.

Ett på detta sätt beräknat bokföringsmässigt resultat skall sedan enligt 41 § KL läggas till grund för taxeringen. Först skall dock det bokföringsmässiga resultatet korrigeras med hänsyn till att KL:s beskattningsregler kan ha en annan innebörd än bokföringsreglerna.

Det kanske mest näraliggande sättet att besvara den inledningsvis ställda frågan är att resonera enligt följande. Regeringsrättens avgöranden innebär såvitt gäller inkomstslaget tjänst att om vissa villkor inte är uppfyllda beträffande ett arbetsrum i den egna bostaden skall kostnaden för rummet anses som en enligt 20 § KL ej avdragsgill levnadskostnad. Gränsen mellan det avdragsgilla och det ej avdragsgilla enligt 20 § KL är densamma i både tjänst och rörelse. Härav följer att om rummet i fråga inte uppfyller 1975 års villkor skall även vid beräkning av inkomst av rörelse kostnaderna för rummet betraktas som ej avdragsgilla levnadskostnader. Enligt 41 § KL skall därför det bokföringsmässiga resultatet korrigeras med hänsyn härtill.

Ett alternativt sätt att resonera är att utgå från den förutsättningen att kostnaderna för ett arbetsrum i den egna bostaden presumeras i inkomstslaget tjänst vara en boendekostnad, dvs en icke avdragsgill levnadskostnad. En sådan presumtion innebär emellertid inget förnekande av den omständigheten att kostnaderna i och för sig till en viss del kan ha karaktär av omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Regeringsrättens avgöranden kan härvid för inkomstslaget tjänst sägas innebära att om de aktuella villkoren ej är uppfyllda skall bortses från ett sådant inslag och kostnaden skall i sin helhet anses utgöra en boendekostnad. Det är inte alldeles uppenbart att bedömningen skall vara densamma i rörelsefallen. Den avgörande frågan blir om inslaget av levnadskostnader — manifesterat därigenom att 1975 års villkor ej är uppfyllda — är skäl nog att låta den av bokföringen betingade presumtionen vika och följaktligen låta kostnaden i fråga i sin helhet betraktas som en levnadskostnad.

De två olika sätten att resonera synes i första hand göra sig gällande när den aktuella rörelsen bedrivs i ett arbetsrum eller kontorsrum under yttre former som i princip överensstämmer med de förhållanden som rådde i 1975 års mål. I andra fall, t ex för en tandläkare eller en läkare som kan kräva specialinredda rum, torde rättsläget efter 1975 ha varit något enklare att bedöma. Många gånger torde rummen i sådana fall vara så inredda att de inte kan användas för bostadsändamål.

För en rörelseidkare med ett arbetsrum i den egna bostaden kan principiellt tre olika situationer särskiljas.

1. Rörelseidkaren äger en konventionellt beskattad fastighet, han bebor en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

lägenhet i fastigheten och i ett av rummen har han ett kontor som används för rörelseändamål, 2. rörelseidkaren har ett arbetsrum i den egna schablontaxerade villan och 3. rörelseidkaren har ett arbetsrum i den hyreslägenhet där han bor.

I det första fallet gäller att något hyresvärde inte får dras av i rörelsen (29 § 4 mom KL och p 1 av anv till 29 § KL) eftersom hyresvärdet inte skall tas upp som intäkt av annan fastighet (24 § KL och p 1 av anv till 24 § KL). Som intäkt av annan fastighet skall däremot tas upp hyresvärdet på den lägenhet ägaren bebor (24 § KL). Detta hyresvärde skall reduceras med hänsyn till att en del av lägenheten används för rörelseändamål. I det andra fallet får heller inget hyresvärde dras av i rörelsen. Taxeringsvärdet skall i stället inför schablonintäktens beräkning justeras med hänsyn till hur stor del av fastigheten som ingår i rörelsen. I båda fallen gäller att kostnader för ränta, uppvärmning el etc som kan beräknas falla på rummet ifråga får dras av i rörelsen. I det tredje fallet gäller att hyra, värme etc som kan hänföras till arbetsrummet får dras av.

Om ett yrkande i det tredje fallet underkänns skall hela det avdragna beloppet återföras till beskattning. I det första fallet däremot är ju räntor, värme- och elkostnader avdragsgilla under alla omständigheter. Kan de inte dras av i rörelsen får de i stället dras av i annan fastighet. Det belopp som en eventuell tvist kan gälla är m a o den summa med vilket hyresvärdet skall reduceras. I det andra fallet är också räntan alltid avdragsgill. Det belopp som står på spel i ett sådant fall är alltså i första hand den summa med vilken schablonintäkten skall reduceras samt kostnader för el och värme som ju eljest ej är avdragsgilla.

Rörelse och jordbruk efter 1975

År 1978 avgjorde kammarrätten i Stockholm ett mål (2294—1978) där en författare med inkomst av rörelse medgavs avdrag för kostnader för arbetsrum i den egna bostaden. Han bodde ensam i en fyrarumslägenhet om 80 kvm. Kammarrätten konstaterade att om författaren inte kunnat disponera en så stor lägenhet hade han varit tvungen att hyra ett särskilt arbetsrum. Med hänsyn härtill var han berättigad till avdrag för beräknade kostnader för arbetsrummet. Dessa bestämdes med ''beaktande av hyran för hela lägenheten och arbetsrummets storlek''. Avdraget innefattade också del i telefon-, gas- och elkostnader.

Avgörandet får numera betraktas som inaktuellt. Men domen kan ändå ge anledning till en i sammanhanget intressant reflexion, nämligen att kammarrätten inte fann den vid tjänst gällande rättstillämpningen bestämmande för bedömningen av motsvarande spörsmål inom inkomstslaget rörelse. Detta sägs inte rent ut men framgår ändå av domen. Kammarrättens bedömning står nära den praxis som gällde i inkomstslaget tjänst före 1975. Domen hade varit

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

lättare att infoga i det tolkningsschema som här skisserats om den sakliga utgången hade motiverats med att rumskostnaden skall tas med i bokföringen och att den vid taxeringen skall behandlas som en driftkostnad oaktat den samtidigt kan ha karaktär av levnadskostnad.

År 1981 avgjorde regeringsrätten ett mål (RÅ 81 1:54) där fråga var om avdrag för kostnad för ett arbetsrum i egen bostad vid beräkning av inkomst av rörelse. Omständigheterna var följande.

H drev en bokföringsbyrå med en omsättning på 57 000 kr. Ett av rummen i H:s trerumslägenhet användes i rörelsen. Rummet hade en yta av 7,5 kvm och var möblerat med skrivbord, skåp och bokhyllor. Vid beräkning av nettointäkten av rörelsen yrkade H avdrag för hyreskostnader med 998 kr. TN vägrade avdrag. H överklagade. TI avstyrkte besvären och motiverade sin inställning efter mönster av 1975 års avgöranden. LSR biföll ej besvären. Varken KR eller RR gjorde ändring i LSR:s dom. Där anfördes: ''Även om H varit i behov av kontorsrum i den egna bostaden ger omständigheterna likväl inte stöd för antagandet att rummet med hänsyn till sin inredning och övriga förhållanden icke kunnat användas på annat sätt än som kontorsrum. — På grund härav och då rättspraxis intar en ytterst restriktiv inställning beträffande rätt till avdrag för kostnad för arbetsrum i egen bostad, lämnar skatterätten besvären utan bifall.''

Genom domen har regeringsrätten sålunda gjort klart att samma principer skall i den aktuella situationen användas både i inkomstslaget tjänst och i rörelse. Uppfyller ett arbetsrum i inkomstslaget rörelse inte 1975 års villkor skall till rummet hänförliga kostnader uteslutande anses som ej avdragsgilla levnadskostnader enligt 20 § KL. Härav torde den slutsatsen kunna dras att samma bedömning också skall ske i de fall rummet ifråga finns i en schablontaxerad villa eller i en lägenhet inrymd i en egen konventionellt beskattad fastighet.

Senare samma år, RÅ 81 1:62, tillämpade regeringsrätten motsvarande resonemang i inkomstslaget jordbruksfastighet. Fråga var om hur en bostadsförmån skulle bestämmas när en del av bostaden användes för kontorsändamål. Regeringsrätten konstaterade att varken rummets inredning eller användning som kontor uteslöt att rummet kunde utnyttjas som bostadsutrymme. Rummet skulle därför räknas med vid beräkningen av bostadsförmånsvärdet. Av länsanvisningarna framgick tidigare att förmånsvärdet av fri bostad på ett jordbruk skulle reduceras med högst 1000 kr under förutsättning att det fanns ''ett utrymme särskilt inrättat för och uteslutande använt som kontor''.

I mars 1984 har regeringsrätten avgjort ytterligare ett mål där fråga var om avdrag i rörelse för ett arbetsrum (målarateljé). Omständigheterna var följande.

LH bodde med sin make i en bostadsrättslägenhet. Ett mindre rum i bostaden användes som målarateljé i LH:s konstnärsverksamhet. Särskild ljusrörsbelysning hade anskaffats. Det fanns förvaringsutrymmen för akvarell- och oljemålningar. I rummet förvarades också erforderliga färger, fernisser, lacker och terpentin. I ateljén tillverkades också vid behov ramar till målningarna. Det fanns också en del litteratur. RR anförde bl a: ''Vad i målet framkommit får anses ge vid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

handen att LH haft behov av arbetsrummet för sin verksamhet samt att rummets användning och inredning medfört att det inte alls eller i varje fall blott i obetydlig omfattning kunnat utnyttjas för bostadsändamål. Vid sådant förhållande är LH berättigad till avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för kostnaderna för hållande av arbetsrummet.'' (44-1983)

Rättsfallet bör inte tolkas som en uppmjukning av regeringsrättens syn på avdrag för kostnader för arbetsrum i allmänhet. Praxis från 1975 när det gäller inkomst av tjänst torde inte påverkas av det nämnda avgörandet. I stället kan kanske rättsfallet tolkas så att det råder en viss skillnad mellan inkomstberäkningen i tjänst och i rörelse samt att det inom rörelse finns en viss skillnad mellan arbetsrum av ''kontorstyp'' och rum som mer har karaktär av lokaler.

SOU 1983:53

Kulturskattekommittén har i sitt betänkande Kulturarbetare och uppfinnare — skatter och avgifter, SOU 1983:53 föreslagit en generell avdragsrätt för arbetsrum/arbetslokaler i den egna bostaden. Avdragsrätten föreslås tillämplig såväl i rörelse som tjänst. Förslaget som gäller rörelse innehåller följande:

''Om den skattskyldige har bedrivit rörelse i en av honom bebodd fastighet eller lägenhet och detta har i väsentlig mån hindrat att det ianspråktagna utrymmet kunnat utnyttjas för bostadsändamål, äger han, utan avseende å vad som är föreskrivet om att levnadskostnader ej är avdragsgilla, rätt till avdrag för kostnader för fastigheten eller lägenheten i vad dessa är att hänföra till den för rörelsen utnyttjade delen därav. Om denna tillika har kunnat utnyttjas för bostadsändamål, skall det eljest avdragsgilla beloppet i skälig mån jämkas.''

Förslaget avsett för inkomst av tjänst är utformat efter samma mönster, dock med det tillägget att det är en förutsättning för avdragsrätt att arbetsgivaren ej tillhandhåller tjänste- eller arbetslokal.

Båda förslagen innehåller formuleringen att avdragsrätt skall föreligga oavsett vad som är föreskrivet om att levnadskostnader ej är avdragsgilla. Konsekvensens härav är att denna gränsdragning förlorar i betydelse till förmån för den avgörande frågan, nämligen om rummets nyttjande som arbetsrum i väsentlig mån hindrat dess användning för bostadsändamål. Har rummet i ringa omfattning kunnat användas för sådant ändamål påverkas ändå inte den fulla avdragsrätten. Om däremot inslaget av levnadskostnader ökar utöver en viss nivå beaktas detta därigenom att en jämkning av avdragsbeloppet kan ske.

Avdragets utförande i villafallen

I SN 1982 s 241—244 har Klas Herrlin utifrån det första av regeringsrättens avgöranden 1975 diskuterat frågan om hur man kan tänka sig att kostnaden för ett arbetsrum skulle kunna beaktas när rummet finns i den skattskyldiges egna schablontaxerade villa. Herrlin kritiserar regeringsrättens ställningsta-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

gande och menar att det är ''systemfrämmande''. Resonemanget utgår från hur KL reglerar den situationen att en tillgång som nyttjas eller förbrukas i en förvärvskälla härrör från en annan förvärvskälla som tillhör samma skattskyldige som den förstnämnda. KL anvisar två skilda tillvägagångssätt: Det ena blir tillämpligt då annan fastighet används i rörelse som drivs av fastighetsägaren. Någon särskild inkomstberäkning skall då inte ske för fastigheten. Avkastningen från fastigheten kommer i stället fram som en del av rörelseinkomsten. Det andra aktualiseras t ex när en rörelseidkare i en rörelse tillgodoför sig alster som härrör från en annan av honom ägd rörelse. Här sker en avräkning mellan de två inblandade förvärvskällorna. Värdet av de aktuella produkterna tillgodoförs den levererade förvärvskällan och belastar den mottagande. Herrlin kallar den förra lösningen för ''överflyttningsmetoden'' och den senare för ''avräkningsmetoden''.

Herrlin konstaterar att det i KL inte finns några andra metoder för denna speciella situation och att det därför förefaller rimligt att analogivis tillämpa någon av dem i de fall KL inte ger någon ledning. Med utgångspunkt i den situation som förelåg i det aktuella rättsfallet görs härefter en analys av vilken metod som framstår som den mest rimliga. Inledningsvis utgår Herrlin från att fastigheten är konventionellt beskattad. Överflyttningsmetoden förkastas: att göra avdrag för ränta, driftkostnader och värdeminskning rimmar illa med karaktären hos inkomstslaget tjänst. Herrlin finner däremot ingen invändning mot avräkningsmetoden. Härefter förs den omständigheten in att fastigheten i fråga är en schablontaxerad villa. Överflyttningsmetoden framstår inte som mera tilltalande i detta fall. Herrlin kan inte finna något i schablonbeskattningselementet som talar mot en analog tillämpning av avräkningsmetoden. Slutsatsen i Herrlins resonemang är att den skattskyldige borde ha fått det yrkade avdraget.

Regeringsrättens underkännande av avräkningsmetoden kanske möjligen kan förklaras med hänvisning till den omständigheten att någon ''avräkning'' i egentlig mening inte kan förekomma när ''intäkten'' inte kan tillgodoföras den levererade förvärvskällan. Det skulle då inte längre vara fråga om en utåt sett neutral omflyttning. Att en hyresintäkt inte skall beskattas i en schablontaxerad annan fastighet orsakar med andra ord att något avdrag för hyra ej kan medges när fastighetsägaren ''hyr ut till sig själv''.

En annan metod, besläktad med överflyttningsmetoden men inte fullt så långtgående, vore att nöja sig med att nedsätta taxeringsvärdet inför schablonberäkningen. Lagen ger emellertid inget utrymme för ett sådant tillvägagångssätt.

Med utgångspunkt från regeringsrättens dom kan det tänkta hyresvärdet i vissa situationer ändå bli av betydelse. Huvudregeln är ju att om en viss hyresintäkt överstiger vissa gränsbelopp skall den schablontaxerade fastigheten i stället beskattas enligt en konventionell metod. Herrlin ställde sig frågan om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

— enligt äldre praxis — detta också gällde vid ''uthyrning till en själv''. Hans eget jakande svar överensstämmer med vad RN uttalade i det redan nämnda meddelandet från 1955. Och detta resonemang torde inte ha påverkats av regeringsrättens domar 1975.

RSV

Regeringsrättens praxis har föranlett skilda tolkningar. RSV har skrivit om avdrag för kostnad för arbetsrum i broschyren ''Löntagare'' inför 1984 års taxering. Där kan bl a läsas följande: ''Man måste bl a kunna visa att lokalen eller arbetsrummet enbart använts för arbetet. Vanligen krävs också att bostaden är större än den man skulle haft om tvånget att själv hålla arbetsrum inte hade förelegat, och att rummet är avskilt från den övriga bostaden på sådant sätt att det inte kan anses som ett bostadsutrymme . . . Avdrag medges . . . bara när det kunnat konstateras ett behov av arbetsrum och då med belopp som motsvarar de faktiska merkostnaderna i form av elektrisk ström, uppvärmning, städning etc''.

Vad RSV anfört kan föranleda en del frågetecken. De villkor för avdragsrätt som RSV omnämnt synes utgöra en blandning av äldre praxis och ofullständigt återgiven nyare praxis. Sålunda omtalas endast rummets eventuella avskildhet. Inget sägs om dess inredning. Även rättsföljderna synes vara ofullständigt återgivna. Att medge avdrag endast för merkostnader i form av elektrisk ström, uppvärmning, städning etc, torde endast vara aktuellt såvitt gäller schablontaxerade villor. För en hyreslägenhet torde fortfarande gälla att en viss del av hyran är avdragsgill.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35

NY SKATTEKLASSIKER

Med allt om inkomstskatten

Welinder's Beskattning av inkomst och förmögenhet är ett nytt standardverk i skatterätt. Boken bygger vidare på den grund som lagts i Carsten Welinders klassiker.

Med sin breda praxisredovisning och problemorienterade uppläggning vänder den sig till alla som sysslar med skattefrågor.

600 sidor, hårdband.
Ca-pris 420:– inkl moms.

Författarna:
Sven-Olof Lodin, professor i finansrätt
Gustaf Lindencrona, professor i finansrätt
Peter Melz, e universitetslektor i skatterätt
Christer Silfverberg, kammarrättsfiskal, tf universitetslektor i skatterätt

Köp boken i bokhandeln eller direkt från förlaget med denna kupong

Studentlitteratur
Box 1719, 221 01 Lund. Tel. 046-30 70 70

PG8-184

Ja tack!
Jag beställer ..... ex av Lodin mfl:
Welinder's Beskattning av inkomst
och förmögenhet (rekv nr 2194)
à 420:– inkl moms.

Beställare _____

_____

Adress _____

Postadress _____

Underskrift _____

Frakt och exp avgift tillkommer (minimum 20:–). Order till privatpersoner sänds mot postförskott. Reservation för prisändringar.

Frankeras ej.
Mottagaren
betalar portot

Studentlitteratur

Svarspost
Kundnummer 13588009
221 10 LUND

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:35