Ytterligare om avdrag för ökade levnadskostnader då traktamente utgår

Av regeringsrättssekreteraren Olle Fellenius

I en artikel i Skattenytt 1973 sid 184 redogjorde jag för några avgöranden av regeringsrätten angående avdrag för ökade levnadskostnader. Jag skall nu lägga fram ytterligare några rättsfall, de flesta avgjorda efter det att den tidigare artikeln skrevs. Jag har försökt begränsa mig till mål angående tillämpning av schablonregeln men har ansett det lämpligt att i det följande även ta med några fall som i första hand rör frågan om den skattskyldige arbetat utom sin vanliga verksamhetsort, d v s tillämpning av första stycket i nedan nämnda anvisningspunkt.

Lagbestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader finns i anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen punkt 3. Enligt *första* stycket i denna anvisningspunkt kan avdrag medges vid arbete utanför den vanliga verksamhetsorten. Enligt *tredje* och *fjärde* stycket kan avdrag i vissa fall medges även vid arbete på den vanliga verksamhetsorten. *Andra* stycket innehåller schablonregeln att ökningen av levnadskostnaderna skall antas ha uppgått till samma belopp som utgivet traktamente, dock högst "normalbeloppet".

Schablonregeln gäller endast i fall som avses i första stycket. Vid tillämpning av tredje och fjärde styckena skall avdraget beräknas till den faktiska ökningen av kostnaderna. Innan schablonregeln infördes hade det ingen betydelse för storleken av avdraget om det beräknades med tillämpning av första eller dåvarande andra, numera tredje stycket. Det uppstod därför inte tvist i denna fråga lika ofta som nu. Inte heller har man i tidigare avgöranden behövt ange efter vilket stycke avdrag medgivits, vilket man bör ha i minnet då man skall tolka rättsfall avseende taxering 1964 eller tidigare.

Arbetsplats belägen utom vanliga verksamhetsorten eller ej

Inom bl a byggnads- och anläggningsbranscherna – där arbetsplatserna inte är fasta såsom t ex på en fabrik eller ett kontor – bestäms som regel den vanliga verksamhetsorten med utgångspunkt från den anställdes bostad. För en person som normalt inte arbetar som byggnads- eller anläggningsarbetare men som tillfälligt tar ett sådant arbete, t ex en studerande under ferier, kan det inte vara någon skillnad mellan en byggnadsplats och en fabrik. För en sådan skattskyldig skulle den vanliga verksamhetsorten ändå kunna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

bestämmas med utgångspunkt från arbetsplatsen. Såvitt jag kan förstå av domskälen har regeringsrätten tagit ställning till denna fråga i följande fall.

Regeringsrättens dom 1973-07-04, föredraget 1973-06-26, ang J Hansens tax. 1967

H var norsk medborgare och hade hem i Norge där han ansåg sig bosatt. Han var ogift. Beskattningsåret 1966 var han anställd hos ett svenskt företag 21 juni – 31 december och arbetade då som rörmontör i Göteborg, där han hade rum i barack. Han hade heldygnstraktamente 4.767 kr, för 165 övernattningar, därav 14 korttidsförrättningar. H yrkade avdrag för ökade levnadskostnader och kostnader för resor till Norge. – RR medgav avdrag med 2.000 kr och gav följande motivering: H, som under beskattningsåret var bosatt i Norge, anställdes den 21 juni hos en svensk rörledningsfirma och arbetade under återstoden av beskattningsåret för firmans räkning vid ett anläggningsarbete i Göteborg. Såvitt framgår av handlingarna har anställningen icke avsett andra arbeten. Arbetet i Göteborg kan därför icke hänföras till sådan tjänsteförrättning utom den vanliga verksamhetsorten som berättigar till avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln i punkt 3 anvisningarna till 33 § KL. Då det med hänsyn till den korta anställningstiden ej kunnat ifrågasättas att H skolat avflytta till Göteborg, får han emellertid anses berättigad erhålla avdrag för ökade levnadskostnader med skäliga ansedda 2.000 kr häri inberäknat kostnader för hemresor.

Regeringsrätten fann således att H arbetat på ett anläggningsarbete. Ändå medgavs inte avdrag enligt schablonmetoden, utan enligt tredje stycket i anvisningspunkten. Regeringsrätten synes ha gjort den bedömningen att man inte borde göra nogon skillnad på om det varit ett anläggningsarbete eller annat arbete med fast arbetsplats, eftersom H tillfälligt tagit ett arbete i Göteborg. Jag känner inte till några andra fall med en sådan bedömning. Avgörandet bör inte anses ge uttryck för någon fast praxis. Jämför dock RÅ 1970 Fi 125, i vilket mål de faktiska förhållandena var likartade och utgången densamma fastän regeringsrätten inte motiverade varför schablonregeln inte ansågs tillämplig.

En annan utgång beslöts i nedanstående fall, där omständigheterna var mycket lika dem i fallet H.

RR:s dom 1974-06-18, föredraget 1974-05-28 ang T. Magnussens tax 1968

M var norsk medborgare, gift, och hade familjebostad i Norge. Beskattningsåret 1967 var han anställd hos Fartygsentreprenader AB i Uddevalla 20 mars - 31 december. Han hade arbetsplats i Göteborg. Han hade heldygnstraktamente med 9.792 kr för 255 övernattningar, därav 15 korttidsförrättningar. Han yrkade avdrag för ökade levnadskostnader med 9.792 kr. – TN vägrade avdrag. – Hos PN vidhöll M yrkandet. TI anförde: Då M syntes ha tagit anställning i Sverige i medvetande om att han skulle placeras i Göteborg samt anställningen icke syntes ha varit tillfällig, kunde avdrag för fördyrade levnadskostnader inte tillstyrkas. Avdrag borde dock kunna medges för kostnader för hemresor till Norge med 1.200 kr. – Sedan PN och KR endast medgivit avdrag med 1.200 kr biföll RR (3 ledamöter) M:s yrkande med följande motivering: I

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

målet har icke förebragts tillräckliga skäl för att anse annan ort än M:s hemort i Norge som hans vanliga verksamhetsort. Härav följer att han är berättigad till avdrag för ökning i levnadskostnad vid resor i tjänsten utom hemorten. De uppburna traktamentena överstiger icke av riksskattenämnden fastställda normalbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande enligt anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen punkt 3 andra stycket anses ha uppgått till vad arbetsgivaren utgivit till M i traktamenten eller sammanlagt 9.792 kr. – En ledamot var skiljaktig och gjorde ej ändring i kammarrättens utslag.

Om en skattskyldig en längre tid arbetat på samma ort kan han sägas ha "förlagt sin yrkesverksamhet" dit. Denna ort anses då utgöra hans vanliga verksamhetsort även om arbetsplatserna eljest varit tillfälliga. Denna princip kom första gången till klart uttryck i RÅ 1962 ref 21. I riksskattenämndens meddelande 1967 nr 2: 1 anges två år som den längsta tid under vilken man fortlöpande skulle kunna arbeta på samma ort utan att den skulle få karaktär av "den vanliga verksamhetsorten". I senare avgöranden har regeringsrätten dock medgivit avdrag enligt schablonregeln trots att den skattskyldige arbetat betydligt längre än två år på samma ort. Man kan finna ett visst stöd för uppfattningen att det inte bara är tiden som har betydelse utan även andra omständigheter. Det ligger t ex närmare till hands att anse att en byggnadsarbetare förlagt sin yrkesverksamhet till en ort inom vilken han arbetat en längre tid, om han ofta bytt arbetsgivare, än om han haft samma arbetsgivare och av denne sänts till arbetsplatser inom orten. Det finns en hel del avgöranden i vilka regeringsrätten bedömt frågan om den skattskyldige skall anses ha förlagt sin yrkesverksamhet till en ort där han arbetat en längre tid. Avgörandena kan dock inte sägas ge någon närmare vägledning för rättstillämpningen. Andra omständigheter än den tid som den skattskyldige arbetat på samma ort kan som sagt ha haft betydelse, men dessa har ofta inte angetts i domskälen eller är inte utredda. Jag har därför inte funnit anledning att nu närmare redogöra för dessa avgöranden.

En mycket speciell men betydelsefull och kontroversiell fråga är om vissa företag utför arbetsuppgifter på entreprenad med egna anställda eller om de endast förmedlar arbetskraften till andra arbetsgivare. Ett sådant företag, med säte i Uddevalla, är förenämnda Fartygsentreprenader AB (FEAB), som åtar sig att på entreprenad utföra arbeten på varv. Flera mål beträffande avdrag för ökade levnadskostnader för anställda hos FEAB har prövats av regeringsrätten. I några av dessa fall påstod taxeringsintendenten att FEAB:s verksamhet var att berakta som arbetsförmedling. Ett sådant fall är följande.

Regeringsrättens dom 1973-09-06, föredraget 1973-06-07, ang K-E Svenssons tax 1967.

S bodde i Uddevalla. Han anställdes hos FEAB den 2 augusti 1965 och arbetade resten av 1965 och hela beskattningsåret 1966 på varv i Göteborg. Han fick traktamente

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

avseende långtidsförrättning med 332 övernattningar. – RR (2 ledamöter) lämnade besvär av TI utan bifall med följande motivering. S har enligt vad av handlingarna i målet framgår under beskattningsåret haft anställning hos FEAB i Uddevalla samt därvid haft sin arbetsplats förlagd till Arendalsvarvet i Göteborg. Det kan i målet icke anses visat att fråga varit om anställningsförhållande i annan än vedertagen mening och utredningen ger icke vid handen att anställningen varit knuten till särskilt tjänsteställe hos arbetsgivaren i Uddevalla. Under angivna omständigheter och då den i övrigt förebragta utredningen ej ger anledning till annat bedömande blir S:s bostadsort Uddevalla att anse som hans vanliga verksamhetsort, varav följer att han är berättigad till avdrag för ökning i levnadskostnad vid resor i tjänsten utom Uddevalla. De uppburna traktamentena överstiger icke av riksskattenämnden fastställda avdragsbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande, enligt anvisningarna till 33 § KL punkt 3 andra stycket, anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentena.

I följande fall vägrade regeringsrätten en anställd hos FEAB avdrag för ökade levnadskostnader på grund av den tid han haft sin arbetsplats i Göteborg.

Regeringsrättens dom 1973-09-06, föredraget 1973-06-07, ang S.-Å. Johanssons tax 1969.

J bodde i Munkedal. Han anställdes hos FEAB 1965 och fick då arbetsplats i Göteborg. Han hade även arbetsplats en tid i Stenungsund men arbetade hela beskattningsåret i Göteborg. – PN vägrade avdrag för ökade levnadskostnader eftersom J sedan 1965 haft stadigvarande anställning i Göteborg, vilken ort vid sådant förhållande var att betrakta som hans vanliga verksamhetsort. – KR och RR (2 ledamöter) gjorde, såvitt det avsåg avdrag för ökade levnadskostnader, ej ändring i prövningsnämndens beslut.

Regeringsrätten medgav alltså anställda hos FEAB avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln, såvida de inte arbetat så lång tid inom samma ort att de ansågs ha förlagt sin yrkesverksamhet dit. Några ledamöter var dock skiljaktiga. Det är möjligt att utgången blivit en annan om taxeringsintendenten lämnat någon utredning till stöd för sin uppfattning att de skattskyldiga var att betrakta som anställda hos varvet och inte hos FEAB.

I detta sammanhang kan hänvisas till riksskattenämndens och riksskatteverkets meddelanden 1967 nr 2:1 och 1972 nr 8:4. Vid läsning av dessa anvisningar, om inte förr, får man klart för sig hur komplicerat det kan vara att bestämma en anställds vanliga verksamhetsort.

Resekostnad – logikostnad

Ett av de rättsfall som behandlades i artikeln i skattenytt 1973 sid 184 var pleniavgörandet 21.2.1972 ang K. Borgqvists taxering 1965. Detta fall har i hög grad blivit vägledande för praxis. Det har refererats i regeringsrättens årsbok som RÅ 1972 ref 6 och i RRK som R 72 1:15. Borgqvist yrkade inte avdrag för kostnader för dagliga resor mellan sin bostad och arbets-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

platser. I den förra artikeln anförde jag att även om Borgqvist yrkat avdrag för sådana resekostnader skulle avdrag säkerligen ha vägrats. Jag stödde detta antagande på en jämförelse mellan pleniavgörandet och minoritetens votum i RÅ 1968 ref 70 I. Att regeringsrätten numera intagit denna ståndpunkt framgår direkt av senare avgöranden, t ex RÅ 1972 not Fi 530, där omständigheterna var följande.

RÅ 1972 not Fi 530.

F bodde i Vickleby på Öland och var 1965 anställd som verkmästare hos ett byggnadsföretag. Han hade arbetsplatser bl a i Borgholm och Mörbylånga. I kontrolluppgiften uppgavs att F fått traktamente för långtidsförrättning med 290 övernattningar med 9.280 kr. Detta motsvarar 32 kr per dygn. – F yrkade avdrag för ökade levnadskostnader i Borgholm med 195 × 24 = 4.680 kr. Han yrkade emellertid inte avdrag för ökade levnadskostnader i Mörbylånga, som endast låg 12 km från hans bostad. Vidare yrkade han avdrag för kostnader för dagliga resor med bil bostaden–Borgholm och bostaden–Mörbylånga. – TN 1966 vägrade avdrag för ökade levnadskostnader men medgav avdrag för resekostnader. - Hos PN yrkade F avdrag för ökade levnadskostnader under "endagarsförrättningar" och för resekostnader. Han åberopade intyg från arbetsgivaren. Enligt detta hade hans arbetsdag genom övertid och skiftesarbete blivit ovanligt lång, vid flerfaldiga tillfällen mer än 12 timmar och i vissa fall upp till 24 timmar, varför arbetsgivaren med stöd av arbetsledaravtalet § 6 mom 3 hade utbetalat dagtraktamente till F. (Ang innehållet i avtalet, se RÅ 1972 ref 6.) PN vägrade avdrag för ökade levnadskostnader och medgav avdrag för resekostnader. – KR fann F jämlikt tredje stycket punkt 3 anv till 33 § KL berättigad till avdrag även för ökade levnadskostnader med såsom skäligt ansett belopp av 500 kr. – RR yttrade: Vid sitt arbete i Borgholm får F anses ha vistats utom sin vanliga verksamhetsort och vara berättigad till avdrag för ökning i levnadskostnad. Arbetet får med hänsyn till sin varaktighet och lokalisering till en och samma plats betraktas som långtidsförrättning. Det uppburna traktamentet överstiger icke av riksskattenämnden för sådan förrättning fastställt avdragsbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet. F äger emellertid icke samtidigt rätt till avdrag för kostnader för dagliga resor mellan bostaden och Borgholm. Avdraget skall alltså rätteligen bestämmas till (195 × 32 =) 6.240 kr.

Då arbetstagare som uppbär heldygnstraktamenten dagligen reser mellan bostaden och arbetsplatsen kunde man med visst fog betrakta resekostnaden som en kostnad för logi. För arbetsgivaren är det likgiltigt om den anställde reser hem dagligen eller hyr logi på arbetsorten, och ett sådant betraktelsesätt skulle ofta överensstämma med de faktiska förhållandena på arbetsmarknaden. I förarbetena till schablonregeln diskuteras inte sammankopplingen med resekostnader och lagtexten ger inte något som helst stöd för att "baka in" resekostnaderna i schablonregeln. Regeringsrätten har heller inte använt sig av konstruktionen att resekostnader skulle vara en form av logikostnad.

I nedanstående mål ang H Ögrens taxering 1970 synes regeringsrätten ha tillämpat samma regler för statligt anställd som i pleniavgörandet RÅ 1972

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

ref 6 för privatanställd. I pleniavgörandet diskuterar regeringsrätten inte, som "majoriteten" gjorde i RÅ 1968 ref 70 I och II, vad traktamentet var avsett att täcka. Det kan ofta vara tveksamt om traktamente som utgår endast under långtidsförrättning skall anses vara avsett att täcka enbart logikostnad eller även kostnad för mat m m.

Regeringsrättens dom 1973-11-30, föredraget 1973-11-07, ang H Ögrens tax 1970

Ö bodde i Sollefteå och var 1969 anställd som ställverksmontör hos vattenfallsverket. Hans förmåner synes ha reglerats i kollektivavtal. Han hade arbetsplatser "i hela Norrland". Han uppbar traktamente för hela året med 10.424 kr och reseersättning för tre hemresor med 557 kr. Dessa ersättningar var skattefria. Under drygt fem månader arbetade han i Stadsforsen och Bollstabruk. Han reste därvid dagligen med egen bil mellan arbetsplatserna och bostaden och yrkade avdrag för resekostnaderna. TI anförde att det kunde antas att den ej skattepliktiga ersättningen varit avsedd att täcka samtliga med förtjänsten förenade kostnaderna. Han hänvisade till RÅ 1968 ref 70. Ö invände att traktamentsersättning utgjorde ersättning för merkostnader som den skattskyldige åsamkas men ej för resor. – KR vägrade avdrag för ifrågavarande reskostnader och anförde: Förenämnda bilkostnader har uppkommit genom att Ö dagligen rest mellan hemmet och arbetsplatserna. Ö har i och för sig inte bestritt TI:s invändning att Ö valt att företa dessa resor i stället för att använda traktamentena till att täcka de ökade levnadskostnader, som skulle ha uppkommit om han övernattat i anslutning till arbetsplatserna. Vid sådant förhållande äger Ö endast rätt till avdrag för utgifter för dagliga resor om summan av dessa utgifter och de avdragsgilla ökade levnadskostnader, som kan ha uppkommit under den tid han dagligen varit borta från hemmet viss tid, överstiger uppburna traktamenten. Ö har varken styrkt eller gjort sannolikt att det på sådant sätt beräknade beloppet överstigit traktamentena. Han äger därför inte rätt till avdrag för utgifter för bilresor. – RR lämnade besvär av Ö utan bifall med följande motivering: Av vad Ö uppgivit i målet framgår att han, förutom ersättning för kostnad för tre resor mellan arbetsplats och hemmet för besök hos familjen, uppburit statliga dygnstraktamenten. Vid sådant förhållande är han inte berättigad till avdrag för kostnad för dagliga resor mellan arbetsplats och bostad.

Ett annat exempel då statligt traktamente utgått är regeringsrättens dom ang Ö Sjöbloms taxering 1969, avgjort samma dag som målet ang H Ögrens taxering. Här gjorde regeringsrätten (majoriteten) en bedömning av vad traktamentet var avsett att täcka.

Regeringsrättens dom 1973-11-30, föredraget 1973-11-07, ang Ö Sjöbloms tax 1969

S bodde på Gotland och var anställd vid Gotlands artillerikår i Visby. Sju månader av 1968 tjänstgjorde han på artilleriets skjutskola i Trängslet i Dalarna. Han kunde då välja mellan att bo på ett "elevhotell" vid skolan, eller att uppbära ersättning för logi med 16 kr per dygn. (Se allmänna resereglementet 9 § första stycket och 2 § 1 mom andra stycket med anv.) S valde att uppbära ersättning för logi. Han övernattade i en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

tillfällig bostad 3,25 mil från skjutskolan. – I deklarationen yrkade S avdrag för kostnader för dagliga resor mellan tillfälliga bostaden och skjutskolan med 2.500 kr. KR medgav avdrag. – Hos RR yrkade TI att avdrag skulle vägras och hänvisade till rättsfallet RÅ 1966 ref 55. – RR (3 ledamöter) lämnade TI:s yrkande utan bifall med denna motivering: I målet har icke visats att den särskilda ersättning per natt, som i förevarande fall utgått till S därför att han inte utnyttjat möjligheten till fri inkvartering, varit avsedd att, helt eller delvis, täcka även kostnaderna för hans resor mellan den förhyrda bostaden och arbetsplatsen. Vid sådant förhållande är S berättigad till avdrag för sina resekostnader enligt bestämmelserna i punkt 4 anvisningarna till 33 § KL. Mot skäligheten i och för sig av det yrkade beloppet har invändning icke gjorts.[1] 2 ledamöter, som var skiljaktiga och ville bifalla TI:s besvär, anförde: S har under kommenderingen till artilleriskjutskolan kunnat efter eget val erhålla antingen kostnadsfri förläggning vid skolan eller visst traktamente. Den omständigheten att S valt att erhålla traktamente kan ej medföra att avdrag för resekostnader medges.

Art av förrättning?

Såväl i RÅ 1972 ref 6 som RÅ 1972 not Fi 530 anförde regeringsrätten. "Arbetet får med hänsyn till sin varaktighet och lokalisering till en och samma arbetsplats betraktas som långtidsförrättning." Denna formulering kunde uppfattas så att regeringsrätten ansåg att en viss tids arbete på samma, eventuellt avlägsna, plats utanför den vanliga verksamhetsorten skulle medföra att förrättningen alltid var att anse som långtidsförrättning oberoende av om övernattning skett i hemmet eller på arbetsorten och oberoende av om traktamentet avsett att täcka logikostnad. Som framgår av senare avgöranden, vilka skall omnämnas nedan, är en sådan tolkning av citerade meningen dock inte riktig. Formuleringen återfinnes i minoritetens votum i RÅ 1968 ref 70 I, i vilket mål det synes inte ha varit helt klart för vad slags förrättning traktamente utgått.

I den tidigare införda artikeln anförde jag vidare att det fortfarande var en öppen fråga hur man skulle bedöma fall när det på kontrolluppgiften angivits att traktamente utgått för endagsförrättning, men omständigheterna tydde på att annan kostnad än beräknad kostnad för kost m m ingick i beloppet. Ofta kan ju inte ens den anställde och arbetsgivaren själva säga om traktamentsersättningen avsett logi eller eventuell hemresekostnad. Än omöjligare kan det vara för taxeringsmyndigheterna att göra en sådan bedömnnig. Praxis får nu sägas ha stabiliserat sig. Det kan därför anses motiverat att redogöra för en del sådana avgöranden.

---

[1] Jfr RR K 74 K 1:53. Detta gällde en uoff H med eget hushåll på den ordinarie förläggningsorten. Under tid då han var elev vid försvarets läroverk i Uppsala hade han rätt till fri inkvartering och förplägnad samt ett på visst sätt reducerat traktamente, s k trupptraktamente. Läroverket kunde inte bereda alla elever inkvartering. H fick istället hyresbidrag. Han fick av KR avdrag för resekostnader mellan det hyrda rummet och läroverket. Traktamentet utgick även till sådana elever som fick fri inkvartering.
Red

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

RÅ 1972 not Fi 406.

S bodde i Norrköping och var anställd vid en mekanisk verkstad där. Han arbetade 184 dagar av 1967 i Gusum. I kontrolluppgift uppgavs att S fått traktamente för långtidsförrättning med 184 övernattningar med 5.888 kr. Detta motsvarar 32 kr per dygn. – TN 1968 beskattade S för beloppet 5.888 kr och medgav avdrag för ökade levnadskostnader med samma belopp. Vidare medgav TN avdrag för kostnader för resor mellan Norrköping och Gusum med 3.510 kr. – Hos PN yrkade TI att avdrag för ökade levnadskostnader och resekostnader skulle medges med tillsammans 5.888 kr. Han anförde att med hänsyn till vad som framkommit i mål ang annan skattskyldig hos samma arbetsgivare S:s resor var att anse som endagsförrättningar, och att av det som traktamente betecknade beloppet endast 6 kr per dag avsåg ersättning för ökade levnadskostnader och att återstående 26 kr var resekostnadsersättning. S åberopade intyg från arbetsgivaren. Enligt detta var kontrolluppgiften felaktig och de 184 förrättningarna var endagsförrättning. Han bestred att någon del av beloppet 5.888 kr i hans fall var att anse som resekostnadsersättning. Han uppgav vidare att han övernattat 22 gånger i Gusum och att han återvänt hem övriga 162 dagar samt anförde att han var berättigad till avdrag, förutom för ökade levnadskostnader med 5.888 kr, för resekostnader. – PN biföll TI:s yrkande. – KR lämnade besvär av S utan bifall enär S inte visat sig berättigad till högre avdrag. – RR ej ändring.

Det framgår inte om regeringsrätten ansett att det var fråga om endagsförrättningar, och därvid satt ned yrkat avdrag för ökade levnadskostnader, eller om långtidsförrättning, och därvid med tillämpning av principen som kommit till uttryck i RÅ 1972 ref 6 vägrat avdrag för resekostnaderna. En utförligare motivering gav regeringsrätten i följande fall.

RÅ 1972 not Fi 1182.

J. bodde i Varekil och var anställd som byggnadssnickare hos ett byggnadsföretag i Göteborg. Han arbetade 1966 bl. a. i Torslanda omkring 8 mil från sin bostad. I kontrolluppgift uppgavs att J fått traktamente för 137 endagsförrättningar med 4.546 kr. Detta motsvarar omkring 33 kr per dag. – I dekl yrkade J avdrag för ökade levnadskostnader med 4.546 kr och för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatserna. – TN 1967 medgav avdrag för ökade levnadskostnader med yrkade 4.546 kr men vägrade avdrag för resekostnader. – PN och KR medgav avdrag för resekostnader men vägrade avdrag för ökade levnadskostnader, enär J inte gjort resor i tjänsten utom sin vanliga verksamhetsort. TI hävdade att J förlagt sin yrkesverksamhet till verksamhetsorten Göteborg, i vilken Torslanda ingick. TI åberopade därjämte bl. a. att enligt "gällande kollektivavtal" utgick traktamente endast då arbetstagaren övernattat på arbetsorten och att endast reseersättning utgick då arbetstagaren dagligen reste mellan arbetsplatsen och bostaden. – RR biföll yrkande av J att få avdrag även för ökade levnadskostnader. RR anförde: J arbetade under beskattningsåret t. o. m. den 4 november som byggnadsarbetare på arbetsplats i Torslanda. Tillräckliga skäl att anse annan ort än hans bostadsort som hans vanliga verksamhetsort har inte visats föreligga. Eftersom han arbetat utom sin vanliga verksamhetsort är han, utöver avdrag för kostnaden för själva resan, berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader på arbetsorten. J har av arbetsgivaren uppburit traktamente med 4.546 kr, som i kontrolluppgiften angivits avse 137 endagsförrättningar, vilket motsvarar c:a 33 kr per dag. Då

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

traktamentet överstigit av riksskattenämnden för sådan förrättning fastställt normalbelopp (26 kr per dag), och J icke visat att hans ökning i levnadskostnader varit större, skall avdragsbeloppet bestämmas till att motsvarar nämnda normalbelopp.

Regeringsrätten avgjorde samtidigt mål ang. J.:s tax. 1966, där förhållandena var likartade. Uppgifter och argument beträffande "vanliga verksamhetsorten" har här utelämnats. Av taxeringsintendenten åberopat "gällande kollektivavtal" torde vara byggnadsavtalet. Enligt detta avtal gällande göteborgsområdet fr. o. m. den 1 april 1966 skulle traktamente utgå med 33 kr per dygn under de första 14 dagarna på en ny arbetsplats och därefter med 28: 50 kr. per dygn, då arbetstagarens bostad var så belägen utanför Göteborg att daglig hemresa inte kunde ske För resor för daglig arbetsinställelse skulle utgå viss reseersättning.

Som synes pekade omständigheterna i målet mycket starkt på att traktamentet verkligen avsett långtidsförrättning. Det förelåg dock ingen uppgift om huruvida av taxeringsintendenten åberopat kollektivavtal gällde för J. eller över huvud taget om hur J:s traktamenten beräknats. Intressant är att regeringsrätten i sina domskäl inte gått in på frågan om kontrolluppgiften varit riktig. Det gjorde regeringsrätten inte heller i följande fall.

RÅ 1972 not Fi 1185. (EMR R 74 1: 14)

O. bodde i Bro och arbetade 1965 i Stäket, 12,5 km från bostaden. Han reste dagligen mellan bostaden och arbetsplatsen. I kontrolluppgift uppgavs att O. fått traktamente för långtidsförrättning med 7.439 kr. O. uppgav att denna ersättning var avsedd att täcka hans merkostnader för fördyrat kosthåll samt kostnader för resor i tjänsten inom arbetsområdet, för resor mellan bostaden och arbetsplatsen och för resor till och från matställe. RR anförde: O. har ... uppburit traktamente ... som i kontrolluppgift angivits avse långtidsförrättning .. Det uppburna traktamentet överstiger inte av riksskattenämnden för sådan förrättning fastställt avdragsbelopp Ökningen av levnadskostnad skall vid sådant förhållande anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet.

En utförligare redogörelse för detta rättsfall finns i ovannämnda artikel i Skattenytt 1973 sid. 188, där det betecknats RR 21.11.1972 ang. A. Olofsson.

Följande fall får anses utvisa regeringsrättens ståndpunkt i frågan.

Regeringsrättens dom 1973-11-30, föredraget 1973-11-07, ang. H. Nordlöfs tax. 1969, RRK R 73 1: 64.

N bodde i Sandviken. Han var 1968 anställd som grävmaskinist hos ett entreprenadföretag med arbetsplats i Vavd, 10 mil från bostaden. I kontrolluppgift uppgavs att N fått traktamente för 297 endagsförrättningar med 7.875 kr. Detta motsvarar 26: 50 per dag. Han reste dagligen mellan bostaden och arbetsplatsen. - N yrkade avdrag för ökade levnadskostnader och för kostnader för resor mellan bostaden och arbets-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

platsen. – KR, som fann N vara berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader men inte för resekostnader, anförde: Av handlingarna framgår att N., som var bosatt i Sandviken, under längre tid, bl. a. hela 1968, haft sin arbetsplats förlagd till Vavd i Uppsala län. Vid sitt arbete i Vavd får N. anses ha vistats utom sin vanliga verksamhetsort och vara berättigad till avdrag för ökning i levnadskostnad. Arbetet får med hänsyn till sin varaktighet och lokalisering till en och samma arbetsplats betraktas som långtidsförrättning. Det uppburna traktamentet överstiger icke av riksskattenämnden för sådan förrättning fastställt avdragsbelopp. Ökningen i levnadskostnad skall vid sådant förhållande anses ha uppgått till belopp motsvarande traktamentet. Vid angivna förhållanden är N icke berättigad till avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. – Hos RR yrkade N avdrag för ökade levnadskostnader med 7.875 kr och för resekostnader med 11.145 kr. TI tillstyrkte bifall till N:s yrkande. RR, som meddelade prövningstillstånd, biföll N:s yrkande och anförde: I målet är ostridigt att N arbetat utanför sin vanliga verksamhetsort. N är sålunda berättigad till avdrag för den ökning i levnadskostnaden som han av denna anledning fått vidkännas. N har av arbetsgivaren uppburit traktamente med 7.875 kr, som i kontrolluppgiften angivits avse 297 endagsförrättningar. Riktigheten av den lämnade uppgiften har icke ifrågasatts i målet. Då traktamentet icke överstigit av riksskattenämnden för sådan förrättning fastställt normalbelopp är N således berättigad till avdrag med yrkat belopp, 7.875 kr. Eftersom i målet är fråga om endagsförrättningar är N jämväl berättigad till avdrag för sina kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

Det måste här anses som mindre osannolikt än i RÅ 1972 not Fi 1182 att traktamentena avsett långtidsförrättning. Regeringsrätten hade som synes i stort sett samma motivering i båda fallen. En skillnad i motiveringen värd att notera är dock meningen "Riktigheten av den lämnade uppgiften har icke ifrågasatts i målet". Det är således en mycket sträng bevisbörda som regeringsrätten lagt på den taxeringsintendent som vill hävda att traktamente som i kontrolluppgift angetts avse endagsförrättningar i själva verket avsett långtidsförrättning. Regeringsrätten har inte lagt den skattskyldige till last att i målet inte närmare redogjorts för avtal eller annan överenskommelse med arbetsgivaren, där det framgår hur traktamentet beräknats.

Å andra sidan synes det vara mycket svårt för en skattskyldig att få gehör för att det varit fråga om endagsförrättningar, när det i kontrolluppgiften angivits långtidsförrättning. Se RÅ 1972 not Fi 406 ovan. Följande fall är ett ytterligare exempel härpå.

RÅ 1972 not Fi 749

J. hade bostad i Göteborg och var 1968 anställd som verkmästare hos Svenska Väg AB med arbetsplats bl. a. i Ytterby. I kontrolluppgift uppgavs att J. fått traktamente för långtidsförrättningar med 261 övernattningar med 4.275 kr. Detta motsvarar 16 : 38 kr. per dygn. Hans lön uppgavs till 18.692 kr. 2 % och 1,5 % av hans månadslön kan därför uppskattas till omkring 31 kr. resp. 23 kr. – I deklarationen yrkade J. avdrag för ökade levnadskostnader och för kostnader för resor mellan Göteborg och Ytterby. – TN 1969, PN och KR vägrade avdrag för resekostnaderna. – Hos RR yrkade J.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

avdrag enligt deklarationen. Han anförde att traktamentena inte var heldygnstraktamenten, vilka enligt hans avtal med arbetsgivaren skulle utgå med 2 % och 1,5 % av månadslönen per dygn. I stället hade han tillerkänts ersättning för ökade matkostnader med 15 kr. per dag. Enligt intyg från arbetsgivaren hade denne utgivit "s. k. reducerat traktamente för att täcka uppkomna extra levnadskostnader utanför anställningsorten". RR anförde: Enligt kontrolluppgift avsåg traktamentsersättningen förrättningar med övernattning. Vad i målet förekommit gör icke sannolikt, att kontrolluppgiften i detta hänseende är missvisande. Vid sådant förhållande kan J. icke anses berättigad att utöver det medgivna avdraget för ökade levnadskostnader få avdrag för kostnader för dagliga resor mellan bostaden och Ytterby.

Att det inte spelar någon roll för tillämpningen av schablonmetoden om traktamente beräknats till viss procent av lönen framgår förutom av RÅ 1972 ref 6, av ovannämnda RÅ 1972 not Fi 749 och av följande fall.

RÅ 1972 not Fi 1073

H. bodde i Bidalite i Torsås kommun och var anställd som vägmästare hos en entreprenadfirma. Under 1965 hade han flera olika arbetsplatser. Enligt avtal med arbetsgivaren uppbar han "ett fast traktamentsbelopp för all tid som han låg ute", vilket utgjorde 1,5 % på månadslönen per dag. – KR medgav vid taxering 1966 avdrag för ökade levnadskostnader med samma belopp som H. fått i traktamente. – Hos RR yrkade TI att avdrag för ökade levnadskostnader skulle vägras och anförde: Enligt för H. tillämpligt kollektivavtal skall traktamente utgå, då övernattning på tjänstgöringsorten måste ske. Traktamente skall per dygn utgöra under de första 14 dagarna 2 % och under övriga dagar 1,5 % av månadslönen. H. har med arbetsgivaren överenskommit att såsom traktamente betecknad ersättning skall utgå med ett fast belopp å 1,5 % av månadslönen per dag oberoende av huruvida övernattning förekommit och oberoende av tiden för bortovaron från hemmet. Vid sådant förhållande torde fråga icke kunna anses vara om traktamente i KL:s mening, varför avdrag torde böra medgivas med belopp motsvarande H:s faktiska ökade levnadskostnader under förrättningar utanför den vanliga verksamhetsorten. – RR lämnade taxeringsintendentens talan utan bifall.

Beskattningsår

Reglerna om rätt beskattningsår påverkas inte av schablonregeln. Detta belyses av följande fall som är refererat i EMR.

EMR R 74 1: 25

Å fick 1967 traktamenten med 1.679 kr, avseende tjänsteresor under 53 dagar, därav 33 dagar under slutet av 1966 och 20 dagar under 1968. Traktamentet motsvarade omkring 32 kr. per dag. – I sin deklaration uppgav Å. beloppet 1.679 kr. som intäkt och yrkade avdrag med samma belopp. – KR medgav avdrag endast för ökade levnadskostnader som uppkommit under 1967 med (20 × 32 =) 640 kr. – RR vägrade prövningstillstånd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

I den tidigare artikeln i Skattenytt 1973 regogjordes för en del rättsfall för vilka det då inte förelåg uppgifter om nummer i RÅ och ev. RRK eller EMR. Som avslutning följer här en uppställning med dessa uppgifter.

Beteckning i artikeln	*RÅ*
21.2.1972 ang. K. Borgqvist	1972 ref 6 (RRK R 72 1: 15)
1.2.1972 ang. G. Carlsson	1972 ref 24 I (EMR R 74 1: 4)
15.6.1972 ang. V. Holmström	1972 ref 24 II (EMR R 74 1: 6)
1.3.1972 ang. P. A. Hansson	1972 not Fi 408
21.11.1972 ang. A. Olofsson	1972 not Fi 1185 (EMR R 74 1: 14)

Efterskrift

De av Fellenius på sid 161 behandlade tre rättsfallen d v s fallet angående Hansen och RÅ 1970 Fi 125 (se SN 1970 s 353, utslag 22/1-70) samt fallet angående Magnusson torde ha vållat huvudbry ute på fältet. I vart fall har red. fått en del skriftliga frågor i vilka det framskymtar att en del ifrågasätter om inte de två första fallen strider mot utgången i det sistnämnda fallet. Då dessa frågor inte kan besvaras entydigt är det kanske lämpligt att i samband med Fellenius artikel ägna dessa fall ytterligare uppmärksamhet. Red. vill emellertid understryka att dessa rader givetvis endast återger min personliga uppfattning och därför enbart får ses såsom ett debattinlägg. Samtliga tre fall har två gemensamma omständigheter. Det var fråga om anläggningsarbeten och ifrågavarande arbetare var bosatta i Norge. Ett anläggningsarbete har viss begränsning i tiden. När anläggningen är färdig finns det inga arbetstillfällen mer för anläggningsarbete på den anläggningen. De egentliga anläggningsarbetarna anses därför i regel sakna tjänsteställe varför den vanliga verksamhetsorten bestäms med utgångspunkt från bostadsorten. Om arbete utförs utom bostadsorten blir det följaktligen resor i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten. Avdrag för ökade levnadskostnader medges då enligt schablonregeln d v s enligt andra stycket i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL.

I det första fallet arbetade Hansen vid ett anläggningsarbete i Göteborg under tiden den 21 juni–den 31 december 1966. Det kan därför synas förvånande att han inte fick avdrag för ökade levnadskostnader enligt schablonregeln. Anledningen till att så inte blev fallet torde ha varit att Hansen endast tillfälligt arbetade vid detta anläggningsarbete. Göteborg ansågs med hänsyn härtill som hans vanliga verksamhet. Han kunde då inte få avdrag enligt schablonregeln eftersom han inte företagit resor i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten. Han fick därför avdrag för ökade levnadskostnader enligt tredje stycket nämnda anvisningspunkt. Han hade nämligen tagit arbete på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

annan ort än där han var bosatt men anställningen var tillfällig. Det kunde alltså inte skäligen ifrågasättas att han skulle flytta till den tillfälliga arbetsorten. – I det andra fallet, RÅ 1970 Fi 125, var den skattskyldige K anställd vid ett anläggningsarbete i Göteborg under lika kort tid som Hansen. Kammarrätten konstaterade att K inte kunde få avdrag enligt schablonregeln eftersom Göteborg måste anses som K:s verksamhetsort men att det skäligen inte kunde ifrågasättas att han skulle flytta till Göteborg. K fick därför avdrag för ökade levnadskostnader enligt tredje stycket av anvisningspunkten. Regeringsrätten lämnade taxeringsintendentens besvär utan bifall eftersom utredning inte förelåg som utvisade att merkostnaderna på grund av vistelsen i Göteborg understigit av kammarrätten medgivet avdrag.

I det sista fallet, som rörde Magnusson, hade han arbetat i Göteborg från den 20 mars under beskattningsåret till årets slut. I det fallet ansåg majoriteten av de ledamöter i regeringsrätten, som deltog i avgörandet, att tillräckliga skäl inte förebragts för att anse annan ort än M:s hemort i Norge som hans vanliga verksamhetsort.

Det förefaller som om den korta anställningstiden vid arbetet i Göteborg varit avgörande för att anställningen där ansågs tillfällig i de två första fallen. I det tredje fallet var den skattskyldige anställd av FEAB. Måhända medförde den omständigheten att anställningen inte ansågs som tillfällig. Vid sådant förhållande skall bostadsorten anses som den vanliga verksamhetsorten om inte omständigheterna är sådana att den skattskyldige skall anses ha "förlagt sin verksamhet" till den ort där han arbetar (jfr s. 163). Det är svårare att förstå varför underinstanserna överhuvud inte medgav något avdrag för ökade levnadskostnader. Om man inte ansåg anställningen som tillfällig borde man medgett avdrag enligt schablonmetoden. Det är möjligt att oviljan att acceptera en bostadsort utom riket såsom den vanliga verksamhetsorten bidragit till underinstansernas inställning. Häremot talar dock att man numera godtar sambeskattning över gränserna till närliggande länder (se SN 1967 s. 387 och RÅ 1970 Fi 798, 932, 2244 och 2328). Det bör tilläggas att en ledamot i RR var skiljaktig i detta fall. Det är väl inte uteslutet att det inom RR kan finnas flera företrädare för den åsikten. Rättsläget kan därför inte anses klart. Det är att hoppas att det inom en inte alltför avlägsen framtid kommer flera avgöranden som kan bringa ytterligare klarhet. Man har full förståelse för den osäkerhet som fältarbetarna känner. Det kan dock med tillfredsställelse konstateras att på senare tid klarhet vunnits i åtskilliga frågor om ökade levnadskostnader. Red är tacksam för de sammanställningar och inlägg som berör denna fråga.

Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37

Sammanställning över avgjorda, sakprövade beskattningsmål i kammarrätterna och regeringsrätten 1974

KR i Stockholm

Ej ändring		*Ändring*	
Antal	Procent	Antal	Procent
2.531	60,7	1.641	39,3

KR i Göteborg

Ej ändring		*Ändring*	
Antal	Procent	Antal	Procent
2.913	68,8	1.316	31,1

KR i Sundsvall

Ej ändring		*Ändring*	
Antal	Procent	Antal	Procent
672	66,7	335	33,3

RR

Ej ändring		*Ändring*	
Antal	Procent	Antal	Procent
915	72	355	28

Anmärkning: Till beskattningsmålen hänförs inte endast inkomstskattemål utan också mål angående uppbörd, fastighetstaxering, kupongskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt samt mål angående indirekta skatter och tullmål. Inkomstskattemålen är emellertid den helt dominerande gruppen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:37