

Avdrag för ökade levnads- kostnader på grund av dubbel bosättning¹

En översikt

Av regeringsrättssekreteraren Christer Törnros

Indelning

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader är reglerad i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL. Anvisningspunkten innehåller fyra stycken. De två första styckena innehåller regler om avdrag vid tjänsteresa, d v s avdrag för kostnader som uppkommit vid förrättning i tjänsten utom den skattskyldiges vanliga verksamhetsort. De två sista styckena reglerar övriga förhållanden då avdrag för ökade levnadskostnader på grund av den skattskyldiges arbete kan ifrågakomma. Även om avdragsrätten givetvis har sin grund i omständigheter orsakade av den skattskyldiges arbete, är det i tredje och fjärde styckena fråga om förhållanden som — till skillnad från tjänsteresor, vilka beordrats av arbetsgivaren — i första hand uppkommit genom arbetstagarens privata disposition såsom tagande av ny anställning eller flyttning från arbetsorten. Den första prövning man har att göra vid bedömning av ett avdrag för ökade levnadskostnader är således huruvida tjänsteresa föreligger eller om avdragsyrkandet grundar sig på andra omständigheter.

I 20 § KL sägs att avdrag ej får ske för den skattskyldiges levnadskostnader. Detta innebär att kostnader som uppkommit på grund av dispositioner av privata skäl ej skall medtas vid skatteberäkningen. Regeln framhålls särskilt beträffande avdrag för ökade levnadskostnader, nämligen i de två första meningarna i tredje st av den aktuella anvisningspunkten, som lyder:

”Avdrag för ökade levnadskostnader är däremot icke medgivet enbart på den grund, att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. Har den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den, där han har tjänst eller anställning, eller antagit arbete, som skall utföras på annan ort än den, där han är bosatt, är avdrag i regel icke medgivet.”

¹ Se också SN 1972, s 256 (Dahnér).

Det är viktigt att ha klart för sig att dessa två meningar utgör huvudregeln för avdragsrätten för ökade levnadskostnader när fråga ej är om tjänsteresor. Övriga stadganden i tredje och fjärde styckena är regler, som skall tillämpas endast i undantagsfall. Lagtextens utformning antyder att ett yrkande om avdrag för ökade levnadskostnader enligt tredje eller fjärde st skall bedömas med viss restriktivitet.

Det skatterättsliga bosättningsbegreppet vid avdrag för ökade levnadskostnader

Sedan man som deklarationsgranskare har konstaterat att ett yrkande om avdrag för ökade levnadskostnader inte har sin grund i en tjänsteresa, har man att ta ställning till om avdraget grundar sig på bestämmelserna i tredje eller fjärde st. Tredje st avser det fall att en skattskyldig har sitt arbete och sin bostad på skilda orter och kan tillämpas såväl på gift som ogift skattskyldig. Fjärde st är tillämpligt då skattskyldig har arbete på samma ort som den där han är bosatt. Detta lagrum kan tillämpas endast beträffande gifta och därmed jämställda skattskyldiga. För att överhuvudtaget kunna bedöma riktigheten av ett avdragsyrkande är det således mycket viktigt att man gör klart för sig var den skattskyldige skall anses vara bosatt. Man är därför tvungen att införa ett särskilt skatterättsligt bosättningsbegrepp, som har betydelse inte bara för avdrag för ökade levnadskostnader utan även för vissa frågor angående avdrag för resor till och från arbetsplatsen enligt punkt 4 av anv till 33 § KL.

I praxis har frågan ofta förbigåtts utan mer ingående motiveringar, enär omständigheterna ofta varit sådana att man direkt kunnat konstatera att något godtagbart hinder mot flyttning ej förelegat. Så mycket kan dock genast sägas som att det skatterättsliga bosättningsbegreppet inte är analogt med folkbokföringslagens bestämmelser om kyrkobokföring. Frågan måste besvaras med hänsyn tagen till samtliga omständigheter i det enskilda fallet såsom var den huvudsakliga nattvilan äger rum, hur fast anställningen är, hur stark den skattskyldiges anknytning till hemorten resp arbetsorten är osv. Några allmängiltiga regler som definitivt löser problemet i alla situationer låter sig inte uppställas.

Antag att en person bor tillsammans med sin familj på en ort men tar anställning på en annan ort för att utföra arbete där. På arbetsorten hyr han ett övernattningsrum, där han tillbringar nattvilan under arbetsveckans samtliga dygn. Veckohelgerna och övriga fridagar tillbringar han hos familjen på hemorten. Från allmänt språkbruk sett kan det måhända te sig ologiskt att anse personen bosatt på annat håll än hemorten, där han har sin huvudsakliga anknytning och intressen. Helt klart är emellertid att personen från taxeringssynpunkt skall anses bosatt på arbetsorten och att rätten till avdrag för ökade levnadskostnader skall bedömas enligt fjärde

st. Denna bedömning gäller i första hand gifta skattskyldiga. Beträffande ogifta personer är rättspraxis inte lika entydig. Man har — sannolikt beroende på att en ensamstående skattskyldig aldrig kan få avdrag på grund av dubbel bosättning enligt fjärde st — ofta hoppat över första ledet i bedömningen och direkt prövat huruvida den skattskyldige skäligen skulle ha avflyttat till arbetsorten. Detta förfaringssätt ter sig emellertid ologiskt, då en ogift person med fast anställning på en ort, där han hyr bostad, får anses ha starkare anknytning till arbetsorten än en gift person, som ju har familjen som anknytningspunkt till hemorten. Folkbokföringslagen ger en ogift person möjlighet att förbli kyrkobokförd på hemorten endast om anställningen på den andra orten är att anse som tillfällig (14 §). En gift person har även möjlighet att förbli skriven på hemorten om han regelbundet besöker familjen (13 §). En ogift person med fast anställning på ort där han övernattar bör vägras avdrag för ökade levnadskostnader med hänsyn till att han är bosatt på verksamhetsorten och att han såsom ogift inte kan få avdrag enligt fjärde st.

För de fall då den skattskyldige hyr ett övernattningsrum på arbetsorten men tillbringar endast ett par av veckans nätter där, medan han övriga dagar åker till hemorten för sin nattvila, har praxis intagit den ståndpunkten att den skattskyldige är att anse som bosatt på hemorten. Som exempel kan nämnas rättsfall RRK R75 1:53, där RR ansåg att avdragsrätten för en person, som på arbetsorten Malmö hyrde ett övernattningsrum, i vilket han regelbundet övernattade två gånger i veckan, medan övriga nätter tillbringades i hemmet i Helsingborg, var att bedöma enligt tredje st. Det kan i liknande situationer givetvis uppkomma svåra gränsdragningsproblem. I rättsfallet RRK K77 1:6 har kammarrätten i Göteborg i mål angående rätt till avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats ansett en person bosatt i familjebostaden, då han övernattade där åtminstone fyra nätter i veckan medan övriga nätter tillbringades i ett förhyrt rum på arbetsorten. Det kan vara rimligt att ansluta sig till den uppfattningen, att låta den omständigheten, var den skattskyldige tillbringar sin nattvila flest gånger under en normal arbetsvecka, bli avgörande för frågan var han skall anses bosatt. Bostadsorten för en person med fast anställning blir då den ort där de flesta av veckans nätter tillbringas.

För det fall anställningen endast är tillfällig, dvs att den på något sätt är tidsbegränsad, blir utgången den motsatta. Anknytningen till arbetsorten blir inte tillräckligt stark för att man skall anse den skattskyldige bosatt där, om man på objektiva grunder vet att anställningen efter en tid kommer att upphöra. Avdragsrätten för en person med tidsbegränsat arbete på annan ort bör därför — oavsett om han är gift eller ogift — bedömas enligt tredje st. För en ogift person ställer sig saken måhända annorlunda, om han under tiden han arbetar på den främmande orten hyr

ut sin ordinarie bostad. Han har ju då ingen möjlighet att överhuvudtaget bo på den ort där han är mantalsskriven. Även om ett tidsbegränsat arbete kommer att vara en längre tid, har ogifta personer kanhända något ologiskt ansetts bosatta på den ort där de har sin ordinarie bostad (se RRK R74 1:4, SN 1974 s 551).

Med dubbel bosättning avses det fall att en person har övernattningsmöjligheter på den ort han har fast arbete och familjen är bosatt på hemorten. Det är om sådana situationer, där avdragsrätten är att bedöma enligt fjärde st, denna artikel fortsättningsvis skall handla.

Tillkomsten av fjärde st

Bestämmelserna i fjärde st tillkom genom 1963 års lagstiftning och tillämpades första gången vid 1964 års taxering. Tidigare kunde avdrag för ökade levnadskostnader — då fråga ej var om tjänsteresa — endast medges i den situation som nuvarande tredje st avser, dvs då den skattskyldige ej bosatt sig på arbetsorten. Merkostnader på grund av dubbel bosättning var inte avdragsgilla, vilket RR i ett flertal fall slagit fast (se t ex RÅ 1953 not 1115, RÅ 1956 not 1207 och RÅ 1965 not 1811). Anledningen härtill var att det tidigare förutsatts att en skattskyldig har möjlighet att med sin familj bosätta sig på tjänstgöringsorten. Lönebeskattningsutredningen (SOU 1962:47 s 76 ff) uttalade att den sedan ett par decennier rådande situationen på bostadsmarknaden hade lett till att den som tar anställning på ny ort merendels åsamkas en betydande fördyring under en övergångstid till dess att en ny familjebostad kunnat erhållas. Han tvingas sålunda ofta att förhyra en provisorisk bostad på den nya verksamhetsorten under det att familjen bor kvar i det tidigare hemmet. Detta medför givetvis att han, förutom utgifter för dubbel hyra, även måste vidkännas en ökning av sina levnadskostnader på grund av dubbelt hushåll. Utredningen anförde vidare att även olikformigheten i beskattningen mellan statsanställda och övriga borde beaktas. En statsanställd, som befordras eller som förflyttas utan att ha uttryckt önskan härom, kan medges anstånd med omplacering av stationeringsort för en tid av högst ett år under villkor att tjänstemannen vidtar alla de åtgärder, som bör åligga honom för att anskaffa bostad av sådan beskaffenhet att han skäligen bort godta densamma. Under anståndstiden uppbär tjänstemannen traktamente, som enligt KL:s bestämmelser inte är att anse som skattepliktig inkomst. För att ett bibehållande av de statsanställdas skattefrihet för omplaceringstraktamenten inte skulle framstå som ett privilegium, borde bestämmelser som medger övriga skattskyldiga rätt till avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbelhyra och dubbla hushåll införas.

De sakkunniga anförde vidare:

I detta sammanhang vill vi även erinra om att gifta skattskyldiga kan nödgas ha bostad å två orter även av annan orsak än bostadsbrist. Om exempelvis mannen erhåller anställning å annan ort än den tidigare verksamhetsorten och hustrun har förvärvsarbete, kan det ofta vara oskäligt att kräva att hon flyttar till mannens verksamhetsort. Sålunda kan hennes anställningsinkomst ej sällan vara så stor att en flyttning till den nya orten skulle medföra allvarligt försämrade inkomster för familjen i dess helhet. Häremot kanske någon vill invända att om makarna i dylika fall väljer att arbeta och vara bosatta å skilda orter, är detta beroende av deras eget avgörande. Följaktligen skulle de ökade levnadskostnader som därvid uppkommer övergå till att bli hänförliga till för dem normala personliga levnadskostnader. Gentemot detta vill vi dock framhålla att skattebördan för samtaxerade makar måste avvägas med utgångspunkt från att makar normalt har gemensamt hushåll. Om de på grund av sin förvärvsverksamhet eller andra liknande skäl inte har gemensamt hushåll, bör den därigenom sänkta skatteförmågan beaktas genom avdrag för merkostnaderna. Däremot bör inte sådant avdrag ifrågakomma enbart av den grund att makarna är bosatta å skilda orter eller när de särtaxeras.

Vad utredningen anfört om skälen för införande av bestämmelserna i fjärde st skall inte tas som intäkt för att avdrag endast kan medges i de fall en statsanställd kan få omstationeringstraktamente. Bestämmelserna, som avser arbetstagare i såväl enskild som allmän tjänst, har en vidare innebörd. Sålunda kan avdrag medges på andra skäl än bostadsbrist, avdragsrätten kan ej anses begränsad till ett år osv.

Utredningen gav följande förslag till bestämmelser angående avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning (SOU 1962: 47 s 11):

Är skattskyldig bosatt å ort, där han har sitt arbete, och hans familj å annan ort och kan det med avseende å makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjebostad eller annan därmed jämförlig omständighet icke skäligen ifrågasättas, att familjen skall avflytta till den skattskyldiges bostadsort, äger den skattskyldige njuta avdrag för den ökning i levnadskostnaden som föranledes av den skilda bosättningen. Om båda makarna äro berättigade till sådant avdrag, skall, där makarna ej överenskommit om annan fördelning, avdraget tillkomma dem med hälften var.

Depch anförde i prop 1963:120 (s 69):

Utredningens förslag innebär även en utvidgning av möjligheter till avdrag för sådana merkostnader som uppkommer genom dubbel bosättning eller eljest i samband med flyttning, där makar var för sig har förvärvsarbete på skilda orter eller om jämförbara förhållanden föreligger. Avdrag medges för närvarande i mycket begränsad omfattning. En liberalisering har sedan länge framstått som ett angeläget önskemål. Utredningens förslag avser arbetstagare såväl i enskild som allmän tjänst.

Remissinstanserna har allmänt accepterat vad utredningen förordat. Även jag biträder utredningsförslaget i detta hänseende. Anmärkas bör måhända att de för traktamenten föreslagna schablonavdragen inte blir tillämpliga i fall av dubbel bosättning, utan avdrag kommer att beräknas efter de i varje enskilt fall föreliggande omständigheterna. En sådan ordning synes naturlig med hänsyn till att storleken av merkostnaderna varierar och är beroende av tillfälligheter.

Depch:s förslag till lagtext hade en utformning som i stort sett överensstämmer med den skrivning som slutligen antogs:

”Har skattskyldig på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt och kan det med avseende på. . .”.

Varför utredningen och depch hade olika förslag till utformning av inledningen av lagtexten kan inte närmare besvaras. Antagligen är skillnaden betingad endast av redaktionella skäl. Skillnaden i inledningen till bestämmelsen har givit upphov till problem i lagtolkningen vid vissa situationer, vilket kommer att belysas i det följande.

Flyttningen

Antag att en person har arbete på en ort, där han bor tillsammans med sin familj. Av någon anledning flyttar familjen till annan ort och inrättar familjebostad där. Den skattskyldige bor kvar på arbetsorten, där han förhyr ett övernattningsrum. Denna situation skulle enligt utredningens ursprungliga förslag — ”är skattskyldig bosatt å ort, där han har sitt arbete, och hans familj å annan ort . . .” — kunna berättiga avdrag för ökade levnadskostnader. Enligt lagtexten krävs emellertid att *den skattskyldige*, dvs den som yrkar avdrag, skall ha bosatt sig på annan ort än den där familjebostaden finns. Detta innebär att endast en flyttning av den som yrkar avdrag kan godtas. Några mål som behandlar familjens flyttning har förevarit i RR.

RÅ 1973 ref 88 (RRK R74 1:5, SN 1974 s 552). L, överstelöjtnant vid flygvapnet, flyttade 1965 med sin familj från Stockholm till Östersund. Eftersom flygvapenofficer hade möjlighet att utan befordran återvända till södra Sverige efter cirka fyra år, behölls familjebostaden i Stockholm. Inför möjligheten att förlora hyresrättigheten till denna lägenhet flyttade L:s hustru och barn till Stockholm 20.8.68. Vid denna tidpunkt hade L erhållit förvarning om omplacering till Stockholm under 1969. — I deklARATIONEN 1969 yrkade L avdrag för merkostnader för hyra och kost under tiden 20.8—31.12.68 med 3 730 kr. — PN: Enligt 33 § KL kan avdrag erhållas för den ökning i levnadskostnaderna, som föranleds av den skilda bosättningen, om skattskyldig på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt. I förevarande mål har familjen flyttat till annan ort än den där L är bosatt och haft sitt arbete. Vid detta förhållande föreligger inte förutsättning att medge L avdrag för ökade levnadskostnader på grund av den dubbla bosättningen. — KR: ej ändring. — RR: ej ändring.

RÅ 1971 not 357 (SN 1971, s 493). Sjukvårdaren Ö arbetade 1964 i Uppsala. Hans familj flyttade 15.6.64 till Halmstad, dit Ö sedermera flyttade. Ö yrkade avdrag för ökade levnadskostnader 15.6—31.12.64 med 1 275 kr och för hemresor med 720 kr. — KR: Av handlingarna i målet framgår att, sedan Ö:s hustru avflyttat till Halmstad, Ö kvarbott å sin verksamhetsort, Uppsala. För den ökning i hans levnadskostnader, som må ha föranletts av makarnas efter hustruns avflyttning skilda bosättning, är han icke berättigad till avdrag. — RR: ej ändring.

RR:s dom 29.3.1977. Civilingenjören Gudrun S var tillsammans med sin make bosatt i Karlskoga, där båda hade förvärsarbete. 15.1.73 började mannen en ny anställning i Stockholm och förhyrde där tillfällig bostad t o m juli månad. 1.8.73 anskaffades ny familjebostad i Stockholm i form av ett radhus. Gudrun S, som fortfarande arbetade i Karlskoga, förhyrde en enrumslägenhet där. — I deklARATIONEN 1974 yrkade Gudrun S avdrag för ökade levnadskostnader under tiden 1.8.—31.12.73. — KR: Enligt p 3 fjärde st av anvisningarna till 33 § KL kan avdrag erhållas för den ökning i levnadskostnaderna som föranleds av den skilda bosättningen om skattskyldig på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt. I förevarande mål har familjen flyttat till annan ort än den där

Gudrun S är bosatt och har sitt arbete. Vid detta förhållande föreligger icke förutsättning för henne att få avdrag för ökade levnadskostnader enligt angivna stadgande. Ej heller av annan grund kan sådant avdrag medges. — RR: ej ändring.

En annan situation, som skulle kunna berättiga till avdrag enligt utredningens förslag, är den att en skattskyldig, som har bostad och arbete på en ort, gifter sig och skaffar familjebostad på en annan ort. Omständigheterna har godtagits i rättsfallen RRK R76 1:2 I och II. Utgången i nämnda mål har emellertid ej längre giltighet sedan RR i ett avgörande i plenum dömt i motsatt riktning. Avgörandet har intresse för flera frågor angående rätten till avdrag för dubbel bosättning.

RRK R76 1:123 (plenum, SN 1978, s 164). Bernt N upprätthöll ett vikariat som mentalskötare vid ett sjukhus i Karlskrona. Under 1970 genomgick N kurs, ”grundutbildning för mentalskötare”, som under tiden 4.5—26.6 var förlagd till Helsingborg och 29.6—30.10 till Karlshamn. N uppbar under kurstiden full lön men ej traktamente. Efter kursens slut fortsatte N sitt arbete i Karlskrona, där han bodde i ett vid sjukhuset förhyrt rum. N ingick äktenskap 16.5.70. Hustrun var bankkamrer i Kalmar, dit makarna förlade sin familjebostad. — I deklARATIONEN 1971 yrkade N på grund av hans och hans hustrus skilda bosättning avdrag för ökade levnadskostnader och hemresor till Kalmar under kurstiden med 5 966 kr resp 1 440 kr och för sådana kostnader vid arbete i Karlskrona under december med 425 kr resp 432 kr. Avdraget för hemresor var beräknat efter kostnaden för bilresor. — RR (14 ledamöter): Av utredningen framgår att N åtminstone sedan år 1968 haft anställning vid Gullberna sjukhus i Karlskrona och varit bosatt där. Det förhållandet att han 16.5.70 ingått äktenskap med en kvinna bosatt i Kalmar har ej medfört att han upphört att vara bosatt i Karlskrona. — Enligt anvisningarna till 33 § p 3 KL är avdrag för ökade levnadskostnader icke medgivet enbart på den grund att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. Om den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den där han har anställning eller antagit arbete på annan ort än den där han är bosatt är avdrag i regel icke medgivet. Dock äger skattskyldig, som på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, under vissa förutsättningar åtnjuta avdrag för den ökning av levnadskostnaden som föranledes av den skilda bosättningen. Sistnämnda undantagsregel, vilket avser det fall att en skattskyldig, som bott tillsammans med sin familj, tar arbete och bosätter sig på annan ort, kan i och för sig ej anses tillämplig i fall som det förevarande och gäller vidare på grund av 65 § andra st KL icke för det år då äktenskapet ingås. Avdrag för ökade levnadskostnader kan därför inte medges N med anledning av det ingångna äktenskapet. — Eftersom N:s vanliga verksamhetsort under hela beskattningsåret varit Karlskrona, är han i och för sig berättigad till avdrag för de ökade levnadskostnader som kan ha uppstått under tjänstgöringen i Helsingborg och i Karlshamn. Såsom LSR funnit är dock icke visat att N fått vidkännas någon ökning i levnadskostnaderna under nämnda tjänstgöring. Däremot är N berättigad till avdrag för kostnader för resor som han företagit för att besöka hustrun i Kalmar med det av KR medgivna beloppet. (Åtta ledamöter var skiljaktiga).

Jämför även rättsfallet RÅ 1973 not 1132 med liknande utgång.

Lagtexten kräver vidare att den skattskyldige skall ha flyttat på grund av sitt arbete. Stadgandet innebär att en flyttning som har sin grund i söndring i äktenskapet ej kan accepteras från avdragssynpunkt, även om den skattskyldige tar nytt arbete på annan ort. Däremot skall någon prövning ej ske om det kan anses befogat att en person tar en ny anställning. Skälen härtill kan vara många; bättre ekonomiska villkor, bättre utsikt till befordran,

bättre arbetsmiljö, svårighet att få passande arbete på hemorten osv. Samtliga motiv som hänför sig till själva arbetet måste accepteras. Ej heller skall någon prövning ske huruvida den skattskyldige kunnat få likvärdigt arbete på hemorten. Lagstiftningen accepterar den avdragsyrkandes rätt till att fritt välja arbete. Huruvida avdrag kan medges är sedan beroende på om det kan krävas att familjen skall flytta med till den nya orten.

Vidare skall flyttningen ha skett till annan *ort* än den där familjen är bosatt. Utredningen (s 78) anförde:

”Om makarna arbetar på samma ort men det oaktat ej har gemensam bostad bör avdrag för fördyrade levnadskostnader däremot ej medges under åberopande av det stadgande som vi föreslår bli intaget i anvisningarna till KL”.

En definition av begreppet *ort* är kanske inte så lätt. Problemet torde emellertid inte komma att erbjuda så stora tolkningsproblem i det praktiska taxeringsarbetet, då en skattskyldig i regel torde flytta från familjen först när det nya arbetet är beläget på relativt stort avstånd från hemorten. Viss ledning torde man kunna få av de definitioner som lämnats beträffande begreppet vanlig verksamhetsort vid bedömning av frågan om tjänsteresa företags. Sålunda torde den nya orten böra vara belägen åtminstone 10 km från familjebostaden. Vidare torde man kunna anse att storstadsområdena var för sig utgör en och samma ort även om avståndet mellan bostäderna överstiger 10 km. Man torde kunna acceptera en flyttning även till närbelägna orter — t ex Stockholm — Södertälje, Göteborg — Kungälv, Trollhättan — Vänersborg osv. Avgörande blir att flyttningen är förorsakad av det nya arbetet. Den kan t ex vara betingad av skiftarbete eller att allmänna kommunikationsmedel saknas mellan orterna. När fråga är om flyttning till närbelägen ort, bör dock en närmare undersökning av att orsaken till flyttningen ej är söndring i äktenskapet vara motiverad.

Gällande bestämmelser och praxis innebär sammanfattningsvis att lagen endast avser det fall att en skattskyldig är bosatt tillsammans med sin familj på en ort och därefter tar ny anställning på annan ort och bosätter sig där. Mot denna bakgrund ter sig en av kammarrätten i Stockholm refererad dom som något märkligt.

RRK K75 1:68. Lars A flyttade 15.4.70 på grund av sitt arbete från sin hustru och dotter i Alingsås till Katrineholm. De senare flyttade i oktober 1971 till mannen i Katrineholm men flyttade, till följd av hustruns svårigheter att få arbete i Katrineholm och dotterns skol- och anpassningssvårigheter i den nya miljön, åter till Alingsås 1.5.72 — I deklarationen 1973 yrkade A avdrag för ökade levnadskostnader som föranletts av familjens dubbla bosättning med 3 652 kr. — KR: Enär det på grund av hustruns förvärvsverksamhet och övriga omständigheter icke skäligen kan ifrågasättas att A:s familj skall vara bosatt i Katrineholm, är A berättigad till avdrag för ökade kostnader som under återstående delen av beskattningsåret åsamkats honom till följd av familjens dubbla bosättning. Den omständigheten att familjen tillfälligt haft gemensam bostad i Katrineholm bör icke föranleda annan bedömning av hans rätt till avdrag.

Kammarrättens skäl att medge avdrag, nämligen att det inte skäligen

kunde ifrågasättas att familjen skulle vara bosatt i Katrineholm, torde starkt kunna ifrågasättas och är enligt förf. mening ej riktiga. I målet har familjen flyttat från mannens verksamhetsort och denna omständighet grundar som anförts ovan enligt praxis ej rätt till avdrag. Möjligen kan sista meningen i skälen tyda på att man med hänsyn till de särskilda omständigheterna ansett att familjen aldrig flyttat till Katrineholm. Med hänsyn till att RR ej prövat målet och med beaktande av att avgörandet torde stå i strid med övrig praxis på området måste i vart fall rättsfallet tillämpas med stor försiktighet.

Hindren mot familjens flyttning

Hittills har avhandlats de speciella problem som kan uppstå beträffande den skattskyldiges egen person. Lagen kräver därefter för att avdrag skall kunna medges att det skäligen inte kan ifrågasättas att familjen bort avflytta till den skattskyldiges bostadsort på grund av svårigheter att få familjebostad där, andre makens förvärvsarbete på hemorten eller därmed jämförlig omständighet.

I andra ledet av bestämmelsen är det alltså vissa omständigheter som direkt anknyter till familjen som skall vara uppfyllda. Det kan därför vara på sin plats att närmare studera vad lagstiftaren menar med familj. Härmed avses givetvis make eller make och barn. Även person, med vilken den skattskyldige sammanlever under sådana former att sambeskattnings skall ske, räknas naturligt nog till familjen. Det torde vidare ha varit lagstiftarens mening att i begreppet familj inräkna barn till ensamstående vårdnadshavare (se SN 1963 s 347, Reuterswärd). Huruvida även äldre barn — myndiga och inte på något sätt sambeskattade med föräldrarna — som förvärvsarbetar eller bedriver postgymnasiala studier och av någon anledning kvarbor i föräldrahemmet skall inräknas i familjebegreppet är mera tveksamt. Helt klart är emellertid att sådant barns förvärvsarbete ej kan utgöra godtagbart hinder för avflyttning till den skattskyldiges bostadsort. Ej heller torde större svårighet att anskaffa lämplig familjebostad på grund av sådant barns behov av bostad böra beaktas i taxeringshänseende — i vart fall inte om ej synnerliga skäl föreligger för barnet att kvarbo hos föräldrarna. Man torde från avdragssynpunkt ha att utgå från att myndiga och förvärvsarbete barn normalt ej längre bor kvar i föräldrahemmet.

Svårighet att anskaffa familjebostad

Som ovan nämnts var den främsta orsaken till införandet av fjärde st den situation som tidigare rådde på bostadsmarknaden. Denna situation har helt förändrats under sjuttioalet, då det i varje fall i storstadsområdena inte rått någon brist på familjebostäder. Bostadsbristrekvisitet har sålunda spelat en mer undanskymd roll i taxeringsarbetet under senare år.

I betänkandet (s 77) anfördes att för en statstjänstemans möjlighet att få anstånd med omstationering gällde att denne vidtog "alla de åtgärder, som bör åligga honom för att anskaffa bostad av sådan beskaffenhet att han skäligen bort godtaga densamma". Något uttalande om vilken bevisning som skall krävas då bostadsbrist åberopas som skäl för avdrag gjordes inte. Flera remissinstanser (prop 1963:120 s 50) förordade att avdragsrätten skulle tidsbegränsas till ett eller två år, då det inte var möjligt att i enskilda fall utreda om den dubbla bosättningen har sin grund i bostadsbrist eller andra omständigheter. Någon tidsbegränsning av avdragsrätten i och för sig kan emellertid inte anses innefattas i lagtexten (se nedan).

Det är emellertid helt klart att man av den skattskyldige skall kräva att han vidtagit alla rimliga åtgärder för att få en lämplig familjebostad på den nya orten. Gör han ej detta får den dubbla bosättningen anses bero på familjens personliga önskan att bo kvar på hemorten och därmed är avdragsrätten utesluten. Vad man i första hand måste kunna kräva är att den skattskyldige visar att någon bostad ej kan erhållas genom bostadsförmedlingen. Man kan möjligen också ifrågasätta om inte den skattskyldige, åtminstone sedan en tid förflutit från flyttningen, skulle kunna förvärva en insatslägenhet eller egnahemsfastighet, framför allt om han äger sådan bostad på hemorten. RR har i flera fall, då den skattskyldige åberopat bostadsbrist som hinder mot familjens avflyttning, avslagit yrkanden om avdrag för ökade levnadskostnader, när den skattskyldige inte förebragt tillräcklig utredning för styrkande av sitt påstående (se t ex RÅ 1968 not 1979, RÅ 1969 not 1078, 1079, RÅ 1971 not 599 och RÅ 1972 not 1, 2, SN 1972 s 468). Av rättsfallen torde man kunna dra den slutsatsen att kravet på den skattskyldige, att visa, att det verkligen är bostadsbrist som är orsaken till att familjen ej flyttat, kan ställas relativt högt.

Den skattskyldige skall rimligen bort kunna godta en erbjuden familjebostad för att avdrag skall kunna vägras. Den erbjudna familjebostaden skall med andra ord vara lämplig för familjens behov. Vad menas då med lämplig familjebostad?

Klart är att den skattskyldige inte kan vänta sig att få sina önskemål om familjebostadens belägenhet i viss stadsdel eller område beaktade i taxeringshänseende. Ej heller kan den skattskyldiges vägran att godta en bostad på grund av att denna är belägen på för stort avstånd från arbetsplatsen godtas, om förhållandena på orten är sådana att långa restider till och från arbetsplatserna är vanliga. Sålunda måste deklareranten godta en anvisad bostad i en förstad till ett storstadsområde.

Vad gäller själva bostadens storlek i förhållande till familjens behov torde man kunna vara mer generös vid bedömningen av avdragsrätten. I rättsfallet RÅ 1972 not 273 (RRK R72 1:13, SN 1972, s 258) har familjens — hustru och fyra barn i åldern 8—16 år — flyttning till lägenhet om

fyra rum och kök inte skäligen kunnat ifrågasättas. Huruvida en erbjuden lägenhet är lämplig för familjens behov får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Som allmän riktlinje kan endast sägas att en skattskyldig får anses skyldig att acceptera en lägenhet som normalt kan anses tillräcklig för en familjs av aktuell storlek behov.

Man torde även kunna tänka sig att beakta en skattskyldigs invändningar om ekonomiska hinder mot godtagande av viss bostad. Det torde emellertid inte räcka att hyran för en erbjuden lägenhet väsentligt överstiger vad den skattskyldige betalat på hemorten. Hyran för den nya lägenheten måste väsentligt överstiga vad som är normalt på den nya orten i övrigt. Kostnadsläget för bostäder på den nya orten får anses att den skattskyldige accepterat, då han antagit arbetet. Vidare måste man kunna kräva att hyran för en erbjuden lägenhet även väsentligt överstiger vad som kan anses normalt med hänsyn till familjens ekonomiska möjligheter för att avdrag skall kunna medges. (Jämför RÅ 1972 not 272, SN 1972 s 260).

Det förtjänar kanske att särskilt understrykas att rekvisitet bostadsbrist tar sikte enbart på förhållandena på arbetsorten. Svårighet att avyttra villa eller lägenhet eller skyldighet att iakttä uppsägningstid av lägenhet på hemorten kan inte beaktas i taxeringshänseende, i vart fall inte som "svårighet att anskaffa familjebostad". — Jämför RÅ 1971 not 1 och 2 samt RÅ 1973 ref 113 (RRK R74 1:20, SN 1974 s 546).

Makes förvärvsverksamhet

Sedan bostadsbristen numera i avsevärd grad minskat utgör makes förvärvsverksamhet den ojämförligt mest åberopade grunden för avdrag för dubbel bosättning. Dagens situation på arbetsmarknaden kan sägas ha försvårat flyttningen i de fall maken har förvärvsarbete på hemorten.

Liksom fallet är vid rekvisitet svårighet att anskaffa familjebostad måste man kunna kräva att den skattskyldige gör sannolikt att den uteblivna flyttningen verkligen beror på att maken ej kunnat få förvärvsarbete på den nya orten och att det inte är frågan om rent personliga skäl till att familjen kvarbor på hemorten. Orsaken till att familjen inte flyttat torde ofta framgå av omständigheterna i det enskilda fallet. I tveksamma fall torde man kunna ålägga den skattskyldige att med intyg från arbetsförmedling eller på annat tillfredsställande sätt styrka att maken inte kunnat få arbete på den nya orten. Man torde vidare kunna kräva att maken även på annat sätt än att anmäla sig till arbetsförmedlingen aktivt söker anställningar eller tjänster på den nya orten, t ex genom att svara på platsannonser och kungörelser, särskilt om han innehar offentlig tjänst på hemorten.

Som första förutsättning för att makes förvärvsverksamhet skall kunna beaktas uppställer sig kravet på att maken verkligen har förvärvsarbete på hemorten. Till yttermera visso måste maken förvärvsarbeta vid tidpunkten

för den skattskyldiges flyttning till ny ort. Att maken senare tar arbete på hemorten kan inte beaktas. Vidare måste makens förvärvsarbete ha viss omfattning. Ströarbeten, som utförs endast tidvis, måste givetvis ställa sig mera tveksamt än en fast anställning. Förvärvsarbete, som utförs i hemmet — t ex hemsömnad eller skrivarbete — grundar i regel ej rätt till avdrag, då man oftast får förutsätta att sådant arbete kan utföras lika väl i hemmet på den nya orten.

Lagrummet får anses innebära att svårighet för andre maken att er-hålla *likvärdigt* arbete på den nya orten skall medföra rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. Vad som skall avses med begreppet likvärdigt arbete ställer sig mycket svårt att definiera. Antag att maken är lärare på hemorten och att han endast erbjuds arbete som butiksbiträde på den nya orten. I ett sådant fall ter det sig naturligt att acceptera makes förvärvs-verksamhet som hinder mot avflyttning. Om makens anställning på hem-orten i stället består i städarbete, torde man lika naturligt kunna anse att han är tvungen att acceptera anställningen som butiksbiträde. Av-görande för om ett erbjudet arbete kan anses likvärdigt med annat arbete måste bli omständigheterna i det särskilda fallet. Det ställer sig mycket vanskligt att uppställa några allmänna riktlinjer för problemet. Vad som sägs i det följande är därför närmast att anse som förf personliga synpunkter, vilka möjligen kan tjäna som diskussionsunderlag.

Man skall främst lägga ekonomiska synpunkter på begreppet likvärdigt arbete. Utredningen (s 77) anförde som skäl för att införa rekvisitet makes förvärvsverksamhet som hinder mot avflyttning att en sådan skulle kunna medföra allvarligt försämrade inkomster för familjen i dess helhet. Härav torde man kunna dra den slutsatsen att, om inkomsten av ett erbjudet arbe-te på den nya orten avsevärt skulle understiga den som maken uppbär på hemorten, man inte skäligen kan ifrågasätta att familjen skall flytta. Då emellertid den skattskyldige måste visa familjens vilja till flyttning, torde man å andra sidan kunna kräva att maken accepterar en mindre sänkning av sina inkomster. Här kan givetvis uppkomma gränsdragningsproblem. I regel torde emellertid framgå av omständigheterna vad som kan vara rim-ligt att acceptera från ekonomisk synpunkt.

Med ledning av förarbetena torde man kunna dra den slutsatsen att lag-stiftarens mening varit att man enbart skall lägga ekonomiska synpunkter på makes "rätt" att få ha kvar sitt gamla arbete. Under speciella omstän-digheter torde man emellertid inte kunna bedöma ett arbete likvärdigt med beaktande av makens yrkesinriktning med hänsyn till kunskaper, utbild-ning, möjligheter till framtida karriär och kanske i extrema fall t o m per-sonliga intressen. Det ligger i sakens natur att dessa skäl måste tillämpas med största försiktighet. Önskan att ha kvar ett visst yrke får inte domine-ra över viljan att flytta, om det på rimliga grunder är möjligt. Ju mer

kvalificerat och specialinriktat ett arbete är, ju starkare skäl talar för att man skulle kunna beakta nämnda skäl som hinder mot flyttning. Det kan vara alltför hårt att tvinga t ex en forskare inom ett speciellt vetenskapligt område att flytta, även om han till äventyrs skulle kunna få samma ekonomiska utbyte av ett mindre kvalificerat arbete på den nya orten. Mot detta resonemang att så att säga favorisera vissa grupper med kvalificerat och specialiserat arbete kan läggas de synpunkter reg råden Sjöberg och Wahlgren givit uttryck för i RR:s dom 1.6.77 (Brody) och som innebär att, då båda makarna har mycket specialinriktade arbeten, av vilka det endast finns ett fåtal i landet, man får förutsätta att de redan från början haft klart för sig att likvärdigt arbete aldrig skulle komma att erbjudas på den nya orten, varför de redan då den skattskyldige antog nytt arbete träffat det valet att bo på skilda orter. Majoriteten i RR anslöt sig dock inte till dessa synpunkter.

Vidare skulle man även kunna anse ett arbete som inte likvärdigt med hänsyn till tryggheten i anställningen. Denna synpunkt kan emellertid numera endast ha marginellt intresse med beaktande av gällande lagstiftning på anställningstrygghetens område. Man torde dock inte kunna kräva att maken skall acceptera ett kortare vikariat på den nya orten, om han har fast anställning på hemorten. På sikt är det ju då osäkert om familjen kan leva under samma ekonomiska villkor som tidigare.

När makens förvärvsarbete på hemorten består i en egen rörelse, torde den skattskyldiges påstående om detta som hinder mot flyttning relativt lätt kunna accepteras. Man måste här beakta att makens inkomst ofta är beroende av rörelsens inarbetning och good-will på hemorten. Sålunda har RR i rättsfallet RRK R76 1:2 I (SN 1976 s 311—312) i och för sig accepterat hustruns damfriseringsrörelse med relativt blygsam omsättning som hinder mot avflyttning. En rörelse är ofta så starkt bunden till hemorten av ekonomiska skäl — lokaler för rörelsen, anställd personal osv — att man i det närmaste torde kunna utgå ifrån att svårighet föreligger för maken att få motsvarande inkomst på den nya orten. Om det till äventyrs skulle framgå att maken skulle kunna få motsvarande inkomst av en anställning på den nya orten, bör man givetvis ifrågasätta flyttning. En persons personliga intressen av att vara egen företagare torde i och för sig inte böra beaktas.

Därmed jämförlig omständighet

Enligt fjärde st kan skattskyldig vara berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader om det skäligen ej kan ifrågasättas att familjen skall avflytta till den nya orten på grund av med makes förvärvsverksamhet och svårighet att anskaffa familjebostad jämförlig omständighet. Vad lagstiftaren åsyftat med detta begrepp framgår inte av förarbetena. Tre remissin-

stanser (prop 1963:120 s 50 f) förutsatte att rekvisitet ej skulle tolkas alltför restriktivt. Det ifrågasattes om inte t ex barnens skolgång och andra familjemedlemmars förvärvsverksamhet kunde motivera, att bestämmelserna om avdrag fick tillämpas. Andra remissinstanser förordade restriktivitet vid tillämpningen och ifrågasatte om inte rekvisitet borde utgå ur lagtexten med hänsyn till tillämpningssvårigheter och med beaktande av att tillkomsten av lagrummet berodde på att man ville utjämna de orättvisor som gällde mellan statstjänstemän och privatanställda. Statsanställda hade ingen möjlighet att få anstånd med omstationering på andra grunder än bostadsbrist.

Rekvisitet därmed jämförlig omständighet torde bäst belysas med en genomgång av rättspraxis.

Inte ovanligt är att en skattskyldig åberopar barns skolgång som hinder mot familjens avflyttning till den nya orten. I rättsfallet RÅ 1968 ref 53 (SN 1969 s 193) medgav RR avdrag för ökade levnadskostnader, då den skattskyldige vid tidpunkten för flyttning hade två söner, som studerade i avgångsklasser, den ene i gymnasiet, den andra i realskola, och det ansågs att en flyttning skulle kunna inverka menligt på sönernas möjligheter att avlägga examina. I RÅ 1974 not A 1786 medgav RR avdrag för en omställningsperiod till skolterminens slut med hänsyn till att en omedelbar flyttning skulle medföra allvarliga störningar i skolgången för ett barn i grundskolans tredje årskurs. Av ett av barnets rektor utfärdat intyg framgick att detta tidigare bytt skola, varvid det haft viss svårighet att anpassa sig till den nya skolmiljön. Av rättsfallen torde man kunna dra den slutsatsen att barns skolgång endast i extrema fall kan grunda rätt till avdrag. Sålunda torde avdragsrätt föreligga när barnet går sista terminen i grundskolans eller gymnasiets avgångsklass. I andra fall bör normalanpassade barns skolgång ej medföra att avdrag skall medges. Jämför RÅ 1972 not 272.

I rättsfallet RRK R76 1:4 har hustrus akademiska studier ej ansetts som jämförlig omständighet. Hustrun hade vid mannens antagande av arbete på annan ort cirka tre år kvar till akademisk examen. Mannen hävdade att hustruns studier var att jämställa med makes förvärvsverksamhet. Utgången i målet hade sannolikt blivit den motsatta om hustruns studier vid mannens flyttning bedrivits på sista terminen.

Makes eller annan familjemedlems sjukdom torde inte med framgång kunna åberopas som skäl för att inte flytta. I RÅ 1970 not 542 anförde den skattskyldige att hans hustru på grund av sjukdom var i behov av vård och tillsyn och att hon sköttes i sitt hem dels av hemsamarit, dels av dotter, bosatt i närheten av hemmet samt att motsvarande vård inte kunde erhållas på den nya orten. Avdrag vägrades. I ett annat fall (RÅ 1970 not 2047, SN 1971 s 264) vägrades likaså avdrag. Den skattskyldige ingav

läkarintyg som utvisade att det var synnerligen olämpligt att tvinga den sjukliga hustrun att bryta upp ur sin miljö. Inte heller föräldrars eller svärföräldrars behov av vård på hemorten torde kunna anses som godtagbar omständighet för att inte flytta.

Antag att en person tar ett arbete på annan ort men att han kommer att arbeta där endast en kortare tid på grund av nära förestående pensionering. I ett sådant fall bör det nog i första hand ifrågasättas om den skattskyldiges anknytning till arbetsorten är så stark att det kan sägas att han bosatt sig där. Då det med hänsyn till objektiva omständigheter framstår som sannolikt att den skattskyldige inom en snar framtid kommer att återvända till hemorten och familjebostaden, torde inte kunna hävdas att anknytningen till arbetsorten blivit så stark att han skall anses bosatt där, även om han har sin huvudsakliga nattvila där. Avdrag för ökade levnads-kostnader kan då medges med stöd av tredje st på grund av att arbetet är avsett att vara endast en kortare tid. Förhållandena kan emellertid vara sådana att tiden till pensioneringen är så lång — kanske ett par år — att det antagna arbetet inte kan anses vara avsett att vara endast en kortare tid och den skattskyldige härigenom får anses vara bosatt på arbetsorten. Kan man i en sådan situation medge avdrag med hänsyn till den skattskyldiges ålder?

I vissa fall då familjen har starka band till hemorten, t ex genom innehav av jordbruks- eller egnahemsfastighet, skulle det kanske anses obilligt att kräva familjens avflyttning med beaktande av den skattskyldiges ålder. Stor försiktighet med medgivande av avdrag i dylika fall måste emellertid iakttas och ett godtagande av den skattskyldiges ålder som hinder mot familjens avflyttning måste mer ses som ett undantag än en regel. Framför allt kan förhållandet inte godtas om tiden till pensioneringen överstiger vad som kan betecknas som kort. I rättsfallet RÅ 1972 not 2 (SN 1971 s 528) vägrades avdrag för ökade levnads-kostnader då den skattskyldige vid antagandet av arbete på annan ort hade tre år kvar till pensioneringen och familjen var bosatt i en egnahemsfastighet på hemorten. Samma utgång i RÅ 1971 not 599 (SN 1971 s 528), där det återstod nästan fyra år till pensioneringen, jämför även RÅ 1971 ref 14 (se nedan s 341).

Ett åberopande av makes höga ålder kan i och för sig ej röna framgång. Omständigheten är direkt jämförbar med makes sjukdom, som inte accepteras som hinder mot avflyttning. Emellertid kan makes nära förestående pensionering i samband med att han förvärvsarbetar utgöra en omständighet att underlätta möjligheterna till avdrag. Sålunda torde hög ålder försvåra möjligheterna att få nytt arbete på den nya orten, varför ett åberopande av makes förvärvsverksamhet som hinder mot avflyttning kan komma att framstå som mer trovärdigt. Det kan även framstå som särskilt obilligt att tvinga maken att byta arbetsmiljö eller yrke då endast några år kvarstår

till pensioneringen. I rättsfallet RÅ 1973 ref 112 (RRK R74 1:21, SN 1974 s 546—547) har RR medgivit avdrag med hänsyn till hustruns ålder (60 år) och arbetsförhållanden. Se även kammarrättens i Sundsvall dom 8.3.1977 (SN 1977 s 514).

Frågan huruvida innehav av jordbruksfastighet kan berättiga till avdrag för ökade levnadskostnader har berörts i praxis främst i de situationer som avses i tredje st, d v s om det skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige själv skall avflytta till arbetsorten. Avgörande har här främst varit jordbruksdriftens omfattning. Ju större omfattning, desto större har möjligheterna varit att få avdrag. Har den skattskyldige haft arbetsledande personal anställd i jordbruket har det emellertid ansetts att han skolat flytta. Själva innehavet av en jordbruksfastighet som hinder mot familjens avflyttning måste bedömas restriktivt vid prövningen av avdragsrätt enligt fjärde st. RR har i rättsfallet RÅ 1970 not 2047 (SN 1971 s 264) inte ansett att innehav av större jordbruksfastighet utgjorde hinder mot familjens flyttning till den nya orten. Om maken äger fastigheten och sköter jordbruksdriften, torde emellertid detta förhållande kunna åberopas på så sätt att makes förvärvsverksamhet utgör hinder mot flyttning. Även för det fall att den skattskyldige äger fastigheten och maken arbetar i jordbruksdriften torde förhållandet kunna vara att hänföra till makes förvärvsverksamhet, då uppdelning av jordbruksinkomsten numera får ske mellan makarna.

Det kan tänkas att den skattskyldige åberopar flera omständigheter, vilka var för sig inte kan anses tillräckligt motivera avdrag för ökade levnadskostnader, men tagna tillsammans har sådan styrka att man skäligen inte kan ifrågasätta att familjen omedelbart skulle ha avflyttat. I rättsfallet RÅ 1974 ref 124 (SN 1975, s 352) åberopade den skattskyldige att hans hustru hade förvärvsarbete på hemorten, att två barn gick i skolan där samt att familjens månadshyra på hemorten var 160 kr mot 525 kr för en på arbetsorten erbjuden lägenhet. RR medgav avdrag för en omställningsperiod intill utgången av läsåret (5 månader). I rättsfallet RÅ 1973 ref 113 (RRK R74 1:20, SN 1974 s 546) åberopade den skattskyldige att hans hustru förvärvsarbetat på hemorten under en följd av år, att han behövde tid på sig för att avhända sig sin egnahemsfastighet där samt att hänsyn måste tas till två barns skolgång. Avdrag medgavs för tiden 1 mars — 30 juni men inte för tid därefter. Det är av vikt att notera att RR särskilt understrukit att avdrag medgivits under en omställningsperiod. För längre tid torde erfordras att något av rekvisiten ensamt är helt uppfyllt för att avdrag skall kunna medges.

Dubbel bosättning under längre tid

Ett av de svårare problemen kring lagstiftningen om avdrag för ökade

levnadskostnader på grund av dubbel bosättning utgör frågan huruvida avdragsrätten är på något sätt begränsad i tiden.

Vad avser rekvisitet svårighet att anskaffa familjebostad som hinder mot flyttning åberopade utredningen till stöd för de nya bestämmelserna den orättvisa som tidigare förelegat mellan statsanställda och övriga arbetstagare om man beaktade den förra gruppens möjlighet att få anstånd med omstationering. Sådant anstånd kunde erhållas under högst ett år. Flera remissinstanser (prop 1963:120 s 50 f) ansåg att avdragsrätten skulle tidsbegränsas. Depch gjorde emellertid inte något uttalande i denna riktning. Som ovan nämnts synes avsikten med fjärde st ha varit att ge avdragsrätten en vidare innebörd än de bestämmelser som reglerade statstjänstemännens möjligheter till anstånd med omstationering.

Riksskattenämnden framhöll 1967 att frågan inte lämpade sig för generella anvisningar. Prövning måste i stället ske på grundval av de i varje särskilt fall föreliggande omständigheterna. RN uttalade emellertid att skattskyldig, som under flera år haft arbete på annan ort än familjens bostadsort och som åberopat bostadsbrist på arbetsorten som enda skäl för avdragsrätt, inte borde medges avdrag för ökade levnadskostnader med mindre han på något sätt dokumenterat familjens avsikt att flytta till arbetsorten så snart bostad kunde erhållas. Att uppställa en bestämd tidsgräns för avdragsrätten borde däremot inte ifrågakomma ansåg RN.

I rättsfallet RRK R75 1:53, som i och för sig behandlar frågan om avdragsrätt enligt tredje st, anförde reg råden Hellner och Sjöberg bland annat:

”I fjärde styckets fall är någon tidsbegränsning av avdragsrätten icke föreskriven. Emellertid är det icke givet att de yttre omständigheternas oföränderlighet under alla förhållanden måste medföra bibehållen avdragsrätt. Denna rätt förutsätter nämligen att det icke skäligen kan ifrågasättas att maken skall flytta till den skattskyldiges nya bosättningsort. Flyttning kan naturligtvis icke krävas om exempelvis familjebostad ej kan uppbringas på den skattskyldiges bostadsort. När det gäller makes förvärvsverksamhet som hinder för gemensam bosättning finns däremot i allmänhet ett större utrymme för en skälighetsbedömning. Gränsen mellan objektiva hinder eller svårigheter att överflytta förvärvsverksamhet från en ort till en annan och ett på personliga skäl träffat val att bibehålla dittillsvarande verksamhet och bosättningsort är flytande, och en viss handlingsfrihet torde regelmässigt erbjuda sig efter någon tid. Om icke något klart hinder för makes flyttning kan påvisas av den skattskyldige ligger det därför i allmänhet närmast till hands att antaga att splittrad bosättning inom en familj efter ett övergångsskede — vars längd måste kunna variera efter förhållandena i det enskilda fallet — har sin grund i ett av makarna träffat val. När så är fallet kan det i skattehänseende skäligen krävas att den skilda bosättningen upphör, och de ökade levnadskostnader som bosättningsförhållanden har till följd måste hänföras till den skattskyldiges personliga levnadskostnader. För dessa gäller ingen avdragsrätt”.

För att få en närmare uppfattning hur bestämmelserna i fjärde st skall tolkas är det nödvändigt att närmare studera hur problemet behandlats i praxis.

RA 1968 not 1979 (SN 1969 s 252) B, som var gift och hade familjebostad i Rättvik, hade sedan år 1958 arbetat hos olika byggnadsfirmor i Stockholm. — I deklarationen 1964 gjorde

B avdrag för ökade levnadskostnader. — RR: Utredningen i målet visar att B under beskattningsåret och dessförinnan under lång tid förlagt sin yrkesverksamhet till Stockholm och haft bostad där. Sådana omständigheter har icke visats föreligga att B det oaktat kan anses berättigad till avdrag för ökad levnadskostnad i anledning av hans och hans familjs skilda bosättning. — Jämför även Rå 1972 not 1 och 2 med liknande utgång.

Rå 1971 ref 14 (SN 1971 s 493). A var gift och hade familjebostad i Åmål. Han var sedan 1956 och under hela 1965 anställd vid SJ i Göteborg, där han hyrde rum. Han pensionerades från sin tjänst i maj 1966 och flyttade då åter till Åmål. — I deklarationen 1966 yrkade A avdrag för ökade levnadskostnader i Göteborg med 3 170 kr, eftersom han på grund av bostadsbrist inte kunnat få familjebostad i Göteborg. Han åberopade intyg från bostadsförmedlingen i Göteborg enligt vilket han 1.2.56—31.12.65 varit anmäld vid förmedlingen och att han under denna tid inte erbjudits någon lägenhet. Han åberopade också intyg från bostadsförmedlingen i Partille enligt vilket han varit anmäld där 7.2.57—januari 1966 samt att han 6.10.65 anvisats lägenhet i nyproduktion, men att anvisningen avböjts. Denna lägenhet hade nämligen blivit färdig först efter hans pensionering i maj 1966, då han redan flyttat tillbaka till Åmål. — RR: Utredningen i målet visar att A under beskattningsåret och dessförinnan under lång tid förlagt sin yrkesverksamhet till Göteborg och haft bostad där eller i stadens närhet. Med hänsyn till att detta förhållande ägt bestånd under närmare 10 år kan den av A förebragta utredningen icke anses på godtagbart sätt visa att han skulle vara berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader i anledning av hans och hans familjs skilda bosättning.

RRK R76 1:85 (SN 1977 s 309—310). P, född 1905, gift och med familjebostad i Göteborg, hade sedan 1958 tjänst som laborator, sedermera professor vid odontologiska fakulteten, Lunds universitet, Malmö. Hustrun, född 1907, var bosatt i Göteborg och hade anställning där som distriktschef på Bokklubben Svalan. — I deklarationen 1970 yrkade P avdrag för ökade levnadskostnader i Malmö med 11 601 kr. Han upplyste att han under de flesta sommarferierna sedan 1958 regelbundet arbetat i en tandläkarpraktik som han innehade i Göteborg. — RR: P har sedan år 1958 och fortfarande under beskattningsåret haft stadigvarande heltidsanställning i Malmö. Vid den prövning varom nu är fråga får P anses ha varit bosatt i Malmö under nu berörd tid. Med hänsyn till den långa tidrymd P innehaft sin fasta anställning utanför familjens bosättningsort kan ej hustruns förvärvsverksamhet ensam tillmätas sådan betydelse att P skall äga åtnjuta avdrag för de kostnader som föranletts av den skilda bosättningen. Med hänsyn till anställningstidens längd kan uppenbarligen ej heller det förhållandet att P:s pensionering varit nära förestående under beskattningsåret föranleda rätt till avdrag i nu berört hänseende.

RR:s dom 1.6.1977. B, gift och med familjebostad i Stockholm, hade sedan 1963 tjänstgjort som överläkare och professor i Göteborg, där han hyrde lägenhet om två rum och kök. Hustrun var överläkare i Stockholm. — I deklarationen 1972 yrkade B avdrag för ökade levnadskostnader i Göteborg med 15 330 kr. — KR: Oavsett de svårigheter som kan ha förelagat för makarna B att med utgångspunkt från deras nuvarande befattningar erhålla likvärdiga anställningar på samma ort, är med hänsyn till den långa tid som förflutit sedan B tillträdde anställningen i Göteborg, den merkostnad som föranletts av makarnas skilda bosättning att anse som privat och i taxeringshänseende ej avdragsgill levnadskostnad. — RR: B och hans hustru har sedan 1963 varit bosatta, B i Göteborg och hustrun i Stockholm. Under denna tid har B innehaft tjänst som överläkare vid Sahlgrenska sjukhuset i Göteborg och som professor i obstetrik och gynekologi vid universitetet där under det att hustrun tjänstgjort till en början som biträdande överläkare och därefter som överläkare vid Karolinska institutet i Stockholm och som föreståndare för virussektionen vid institutets klinisk-bakteriologiska laboratorium. Med hänsyn till makarnas specialinriktade arbetsområden har det funnits begränsade möjligheter för dem att ha förvärvsarbete på samma ort. Det saknas anledning antaga annat än att detta förhållande varit grunden till den dubbla bosättningen. Då det med hänsyn till hustruns förvärvsverksamhet inte skäligen kunnat ifråga-

sättas att hon skolat flytta till Göteborg, är B berättigad till avdrag för de ökade levnads-kostnader som den skilda bosättningen medfört. (Två ledamöter skiljaktiga).

RR:s dom 9.6.1977. L, gift och med familjebostad i Skövde, hade sedan 1968 arbete som lärare och från 1971 som skolkurator i Munkedal, där han hyrde rum. Hustrun var bosatt i Skövde, där hon hade ordinarie anställning som frisörlärare vid gymnasieskolan. — I deklARATIONEN 1973 yrkade L avdrag för ökade levnads-kostnader i Munkedal med 6 932 kr. — KR vägrade avdrag och anförde bl a att någon tidsbegränsning av avdragsrätten enligt fjärde st inte var föreskriven. Det fick dock anses att denna avdragsrätt var avsedd att kunna utnyttjas endast under ett övergångsskede. — RR: Av utredningen framgår att L tog anställning och bosatte sig i Munkedal vid början av läsåret 1968/69 för att skaffa sig praktik under ett år samt att han därvid avsåg att senare fortsätta sina studier. Detta visade sig dock ej möjligt. Han innehar numera ordinarie tjänst på bosättningsorten. Under hela den tid han varit bosatt i Munkedal har han sökt sådan anställning som skulle kunna möjliggöra för honom att återflytta till den övriga familjens bostadsort. Hustrun har under motsvarande tid haft fast anställning i sin bostadsort som yrkeslärare i gymnasiet. Motsvarande eller eljest likvärdig tjänst för henne i Munkedal har ej stått till buds. Med hänsyn till ovan angivna omständigheter bör L, även om förhållandevis lång tid förflutit sedan han bosatte sig på annan ort än den där hans familj är bosatt, medges avdrag för den ökning i levnads-kostnader som föranletts av den skilda bosättningen. (En ledamot skiljaktig). — *Anm.* Samma dag avgjordes L:s taxeringar 1974 med samma utgång.

Av praxis torde man kunna dra den slutsatsen att avdragsrätten enligt fjärde st i princip inte är tidsbegränsad. Avdrag kan medges så länge hindret mot familjens avflyttning består. Det får dock inte föreligga något tvivel om att den uteblivna flyttningen har sin grund i andra orsaker än den åberopade omständigheten — bostadsbrist eller makes förvärvsverksamhet. Den skattskyldige måste med andra ord göra sannolikt att familjen har vilja att flytta om detta utifrån objektiva grunder rimligen kan ske. Av rättsfallen synes man därför även kunna utläsa att ju längre tid som förflutit med splittrad bosättning, desto starkare bevisning skall man kräva av den skattskyldige om att det verkligen är det åberopade hindret som gjort att flyttning ej skett. Utgången i rättsfallet RÅ 1971 ref 14 (se ovan) synes ha berott på att tvivel rådde huruvida familjen verkligen haft en önskan att flytta till Göteborg. Den skattskyldiges anmälan till bostadsförmedlingen ansågs vara en för liten ansträngning för att möjliggöra en flyttning till Göteborg för att avdrag skulle kunna medges under så lång tid som det här var frågan om.

Hinder — uppkommet efter det att den skattskyldige flyttat till den nya orten

I rättsfallet RÅ 1971 not 219 (SN 1971 s 417) vägrade RR för taxeringsåret 1967 H, som hade familjebostad i Växjö men antagit arbete i Lerum, där han hyrde tillfällig bostad, avdrag för ökade levnads-kostnader med hänsyn till att han erbjudits familjebostad i Lerum och hustrun kunnat få anställning, därvid Lerum skulle kunna ifrågakomma som bostadsort. Vid 1970 års taxering medgav KR H avdrag, då det med hänsyn till hustruns anställningsförhållanden med nära förestående pensionering icke skäligen

kunde ifrågasättas att hustrun under beskattningsåret skolat avflytta till mannens bostadsort. RR yttrade:

I målet är upplyst att H:s yrkanden om avdrag för ökade levnadskostnader till följd av makarnas skilda bosättning lämnats utan bifall åtminstone sedan 1967 års taxering på den grund att från beskattningssynpunkt godtagbart skäl för den skilda bosättningen inte ansetts föreligga. H har i nu förevarande mål inte förebragt någon omständighet som visar att den skedda bedömningen varit oriktig. Under beskattningsåret 1969 har visserligen tidpunkten för hustruns pensionering ryckt närmare. Därmed har hennes möjligheter att övergå till ny anställning på makens bostadsort minskat och hennes skäl att bo kvar i Växjö förstärkts, så att det inte skäligen kunnat fordras att hon under beskattningsåret skulle ha flyttat till Lerum. Denna omständighet medför emellertid inte att avdragsrätt för H:s ökade levnadskostnader till följd av den skilda bosättningen nu skulle uppkomma.

I rättsfallet RRK R76 1:85 (se ovan) medgav KR P avdrag för ökade levnadskostnader och anförde att oavsett huruvida flyttning tidigare borde ha skett hade dock frågan tidigare ej varit föremål för process. I nu rådande läge med hustrun fast etablerad i en lönande verksamhet i Göteborg och P:s pensionering nära förestående hade det i vart fall icke längre skäligen kunnat ifrågasättas att hustrun skolat avflytta till Malmö. RR vägrade avdrag; se motiveringen ovan.

Hinder mot familjens flyttning, som inte förelegat då den skattskyldige antog arbetet på den nya orten, men uppkommit senare kan inte godtagas i avdragshänseende. Vid bedömningen av ett avdragsyrkande på grund av dubbel bosättning måste man alltså undersöka hur situationen var då den splittrade bosättningen inträdde. Vid denna prövning är taxeringsnämnden enligt allmänna taxeringsprinciper inte bunden av tidigare taxeringsbeslut. Om en tidigare TN godtagit ett återopat hinder mot avflyttning, är det ingen garanti för att den som har att fatta beslut likaså kommer att anse att det återopade hindret var godtagbart vid tidpunkten för den skattskyldiges avflyttning till den nya orten.

Familjerättsliga händelsers betydelse för avdragsrätten

I rättsfallet RRK R76 1:123 (se plenumålet ovan) fastslog RR att avdrag enligt fjärde st till följd av bestämmelserna i 65 § andra st KL kunde medges först för år då sambesättning sker, dvs för året efter det att äktenskap ingåtts eller barn fötts i annat varaktigt förhållande. Denna tolkning hade inte varit rådande tidigare, då man ansett att avdragsrätten inträdde i och med äktenskapets ingående. RR:s beslut ter sig emellertid logiskt med hänsyn till att syftet med fjärde st till stor del var att mildra sambesättningseffekterna vid dubbel bosättning.

Fjärde st innehåller ett direkt förbud att medge avdrag då makarna särbeskattas. Söntring i äktenskapet innebär emellertid att avdrag inte heller kan medges för tid efter det att söntringen inträffat, även om makarna skulle sambeskattas på grund av att de haft hushållsgemenskap under större

delen av året. Efter det att söndring inträffat måste den dubbla bosättningen nämligen anses ha sin grund i ett fritt träffat val om särlevnad och inte i ett godtagbart hinder mot familjens flyttning till den nya orten.

Vem äger rätt till avdrag?

I fjärde st stadgas:

”Om båda makarna äro berättigade till sådant avdrag, skall, där makarna ej överenskommit om annan fördelning, det sammanlagda avdraget tillkomma dem med hälften var”. Utredningen (s 78) anförde: ”Med hänsyn till svårigheterna att konstatera vilken av makarna som i förekommande fall åsamkas avdragsgilla omkostnader bör, då båda makarna uppbär inkomst, avdraget tillkomma envar av dem med hälften. Möjlighet bör dock beredas makar att överenskomma om annan fördelning”.

Av uttalandet att döma ligger det nära till hands att dra den slutsatsen att ökade levnadskostnader på grund av att ena maken antar ett arbete på annan ort och familjen kvarbor i familjebostaden på hemorten (dubbel bosättning) är för hela familjen gemensamma kostnader som kan fördelas mellan makarna. Beträktningsättet står emellertid i strid med första meningen i fjärde st, som endast medger den som på grund av sitt arbete flyttat till annan ort än hemorten avdragsrätt.

RRK R77 1:22. A hade anställning som sjuksköterska i Göteborg medan hennes man hade tjänst som yrkeslärare i Ärjäng. A var bosatt i makarnas gemensamma bostad i Göteborg. — I deklarationen uppgav A att ökade levnadskostnader i anledning av mannens arbete i Ärjäng hade uppkommit med 6 090 kr, varav hon — under åberopande av att avdrag för sådana kostnader syntes kunna fördelas mellan makarna — yrkade avdrag med hälften eller 3 045 kr. — LSR: Av utredningen i målet framgår att mannen A under 1970 haft sitt arbete i Ärjäng, medan A under denna tid kvarbott i familjebostaden i Göteborg. Vid sådant förhållande kan A ej anses berättigad till avdrag för någon del av de ökade levnadskostnader som kan ha uppstått i samband med den skilda bosättningen. — KR: ej ändring. — RR: ej ändring.

I och med ovanstående avgörande torde den inledningsvis citerade lagbestämmelsen knappast ha någon praktisk funktion. Endast den som flyttat från familjebostaden kan medges avdrag. Bestämmelsen om fördelning av kostnaderna kan bli tillämplig endast i den tänkta situationen att makarna har familjebostad på ort A och sedan mannen tar anställning på ort B och hustrun på ort C medan familjebostaden bibehålls på ort A samt att godtagbara hinder för båda makarna var för sig föreligger mot avflyttning till den andres verksamhetsort.

Avdragets storlek

Liksom vad gäller övriga avdrag inom skattelagstiftningen, där ej speciella regler utfärdats, skall på ifrågavarande område avdrag medges med faktiskt havda kostnader. Då levnadskostnader i princip inte är avdragsgilla, innebär detta översatt till området ökade levnadskostnader att avdrag medges

för *faktiska merkostnader* till följd av den dubbla bosättningen. Depch (prop 1963:120 s 69) anförde:

”Anmärkas bör måhända att de för traktamenten föreslagna schablonavdragen inte blir tillämpliga i fall av dubbel bosättning, utan avdrag kommer att beräknas efter de i varje enskilt fall föreliggande omständigheterna. En sådan ordning synes naturlig med hänsyn till att storleken av merkostnaderna varierar och är beroende av tillfälligheter”.

Det åligger alltså i princip den skattskyldige att visa sina merkostnader. Det torde inte bereda den skattskyldige några större svårigheter att visa den faktiska dubbelhyran. Det är kostnaden för den bostad den skattskyldige har på arbetsorten som skall prövas. Kostnaden för familjebostaden på hemorten faller givetvis utanför området för avdrag. Om ett för dubbelhyra yrkat avdrag framstår som osannolikt högt kan man givetvis kräva att den skattskyldige styrker kostnaden med kvitto eller på annat tillfredsställande sätt.

Avdrag för dubbelhyra är tänkt som en kompensation för merkostnad för provisorisk bostad på arbetsorten, vilket betyder att denna skall ha karaktär av övernattningsrum. Höga kostnader för större eller avsevärt dyrare lägenhet än vad som kan anses vara normalt kan vägras med motivering att kostnaden framstår som oskälig med beaktande av omständigheterna. I rättsfallet RÅ 1974 ref 37 (RRK R74 1:44) hade den skattskyldige accepterat ett erbjudande om familjebostad på arbetsorten med en månads hyra av 714 kr. Det kunde på grund av hustruns förvärsarbete inte ifrågasättas att hon omedelbart skulle avflytta till den nya orten. Den skattskyldige yrkade avdrag för dubbelhyra med 4 284 kr (6 månadshyror). RR medgav avdrag med skäliga 1 984 kr. Den skattskyldige hade i målet uppgivit att han kunnat hyra möblerat rum på arbetsorten för 350—400 kr i månaden. Rättsfallet torde inte böra ges alltför vid innebörd utan tillämpas endast på liknande situation som den i fallet beskrivna. Någon prövning huruvida billigare övernattningsrum eller om ett rum i stället för en enrums-lägenhet hade kunnat anskaffas synes ej böra ske.

Merkostnader för kost och småutgifter torde endast i undantagsfall kunna styrkas. Det erfordras ju inte endast att den skattskyldige styrker kostnaderna på arbetsorten, utan han måste också visa den inbesparing som skett i familjens levnadskostnader på hemorten i och med att han vistats på annan ort. En sådan bevisning låter sig naturligt nog så gott som undantagslöst inte göras. Avdrag för ifrågavarande merkostnader får i stället medges efter skälig grund med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet. I normalfallet torde numera 25 kr per dygn vara ett skäligt avdrag. Särskild uppmärksamhet bör riktas mot att inte avdrag medges för de dagar den skattskyldige tillbringat på hemorten för besök hos familjen.

Starka skäl talar för att medge lägre avdrag för ökade levnadskostnader — åtminstone för kost — då den dubbla bosättningen varat en längre tid. Det får anses att ju längre tid den delade bosättningen bestått, ju större

möjligheter har makarna haft att anpassa sina levnadskostnader till vad som kan anses normalt, jämför RRK K77 1:7.

Hemresor

Vid dubbel bosättning yrkas avdrag, förutom för ökade levnadskostnader, så gott som alltid för kostnader för resor för besök hos familjen på hemorten. Här är inte tillfället att ge en uttömmande kommentar till alla de regler som utbildats beträffande avdrag för hemresor. Emellertid skall några synpunkter som belyser avdragets rättsliga ställning i förhållande till avdrag för ökade levnadskostnader lämnas.

Före fjärde styckets tillkomst 1963 saknades möjlighet att medge avdrag för dubbel bosättning på grund av makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa familjebostad eller därmed jämförlig omständighet. Från denna tid föreligger ett flertal rättsfall där avdrag för hemresor medgivits oaktat avdrag för fördyrade levnadskostnader författningsenligt ej kunnat medges (se t ex RÅ 1941 ref 58, 1953:1115, 1954:770, 1954:1242, 1956:740, 1956:1207 och 1965:1811). På vilken grund dessa avdrag medgivits är svårt att uttala sig om, men torde bero på någon form av välvillighet från RR:s sida.¹ Intressant är att notera att RR i rättsfallet RÅ 1941 ref 58 medgivit avdraget som "kostnader för resor till och från arbetsplatsen". Det kan vidare noteras att RR medgivit avdrag "såsom för ökade levnadskostnader avseende hemresor" (RÅ 1956 not 1191) och "såsom för ökade levnadskostnader i anledning av utgifter för resor till hemorten" (RÅ 1969 not 1669).

I det praktiska taxeringsarbetet har så småningom detaljerade regler för avdrag för hemresor utarbetats. Sålunda tillämpas särskilda regler om hur ofta en skattskyldig får resa hem och efter vilken kostnad avdraget skall beräknas. Dessa regler torde i huvudsak ha tillkommit genom anvisningar från prövningsnämnder och förste taxeringsintendenter.

Lönebeskattningsutredningen (SOU 1962:47 s 80) anförde:

"Slutligen vill vi beröra frågan om rätt till avdrag för resor till familjen när vistelsen utanför hemorten är långvarig. En viss praxis har utbildat sig härvidlag. Sålunda brukar — beroende på omständigheterna — medges avdrag vid taxeringen för ett visst antal resor per månad. Med hänsyn till de varierande förhållanden som härvid kan förekomma, synes dylika avdrag ej gärna låta sig inordnas i ett schablonavdragssystem".

Depch (prop 1963:120 s 67) uttalade att de nya reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning inte syftade till att ändra de förhållanden som gällt beträffande avdrag för bl a hemresor.

Från rättspraxis efter tillkomsten av fjärde st kan noteras att RR regel-

¹ Det saknades visserligen uttryckligt stöd i lagen men grunden var otvivelaktigt sambeskattningen. Red.

mässigt medgivit avdrag för hemresor även då avdrag för ökade levnads-kostnader vägrats på grund av att det åberopade hindret mot avflyttning inte ansetts godtagbart (se t ex RÅ 1969 not 1831 och RÅ 1970 not 2176). I rättsfallet RÅ 1971 not fi 357 (se ovan) vägrades avdrag för hemresor då avdrag för ökade levnads-kostnader inte kunde medges på grund av att familjen och inte den skattskyldige flyttat från hemorten. I strid med detta avgörande står en dom av kammarrätten i Stockholm (RRK K76 1:40) där den skattskyldige ansågs berättigad till hemresor fastän den dubbla bosättningen berodde på familjens flyttning. Frågan torde ha fått sin slutliga lösning genom pleniavgörandet RRK R76 1:123 (se ovan) där RR medgivit avdrag för hemresor trots att avdrag för ökade levnads-kostnader författningsenligt inte kunde medges på grund av att den dubbla bosättningen berodde på att den skattskyldige genom att ingå äktenskap skaffat sig familjebostad på annan ort än den där han hade sitt arbete.

Fastän RR i flera rättsfall använt uttryck såsom ”avdrag för ökade levnads-kostnader avseende hemresor” och liknande, torde sammanfattningsvis kunna hävdas att avdrag för hemresor är ett från bestämmelserna om ökade levnads-kostnader helt fristående institut, som visserligen saknar stöd i lag, men genom rättspraxis blivit så starkt inarbetat att det fått en självständig ställning vid taxeringen. Avdrag för hemresor torde böra tillämpas betydligt mer generöst än vad gäller avdrag för ökade levnads-kostnader på grund av dubbel bosättning. Sålunda kan avdrag medges även då förutsättningar för avdrag för ökade levnads-kostnader aldrig förelegat på grund av att den dubbla bosättningen inte uppkommit på ett i lagen föreskrivet sätt. Likaså bör hemrese-kostnader medges till avdrag då den dubbla bosättningen varat så länge att något godtagbart hinder mot familjens avflyttning till den nya orten ej längre kan anses föreligga. En förutsättning för att avdrag för hemresor skall kunna medges är dock att den dubbla bosättningen inte har sin grund i söndring i äktenskapet. Då makarna särbeskattas skall inte kostnader för besök hos andre maken medges till avdrag. Ytterligare en skillnad beträffande avdrag för hemrese-kostnader i förhållande till avdrag för ökade levnads-kostnader som framgår av RRK R76 1:123 är att, medan avdrag för ökade levnads-kostnader kan medges först för år då sambeskattnings sker, avdrag för hemresor kan medges redan från det att den omständighet inträffar som konstituerar sambeskattnings, d v s från och med den tidpunkt äktenskap ingås eller barn föds i annat varaktigt förhållande.