



Skatteverkets information om avdrag för ökade levnadskostnader fr.o.m. beskattningsåret 2018

SKV M 2017:15

I detta meddelande finns information om de regler som gäller vid avdrag för ökade levnadskostnader fr.o.m. beskattningsåret 2018.¹

1 Inledning

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om avdrag för ökade levnadskostnader att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2018, SKV A 2017:18.

Detta meddelande behandlar rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid

- tjänsteresor,
- vid tillfälligt arbete,
- vid dubbel bosättning,
- vid resor i näringsverksamhet utanför den vanliga verksamhetsorten som varit förenade med övernattning, samt
- avdrag för hemresor.

I meddelandet redovisas också vad som gäller om

- beskattning av förmån av fri resa eller kostnadsersättning för sådan resa till eller från anställningsintervju, och
- avdrag för utgifter utbildning vid omstrukturering m.m.

2 Lagstiftningen m.m.

Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader, för hemresor, för inställesresor och för utgifter vid utbildning i samband med omstrukturering m.m. finns i 12 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

I 16 kap. 28 a § IL finns bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader vid resor i näringsverksamhet.

I 11 kap. 26 § IL finns bestämmelser om beskattning av fri resa eller kostnadsersättning för sådan resa till eller från anställningsintervju.

Beträffande avdragsbeloppen för ökade levnadskostnader vid resa utomlands (normalbeloppen) utfärdar Skatteverket årligen allmänna råd.

¹ Ändrade partier har markerats med kantstreck. Beträffande beskattningsåren 2016 och 2017, se SKV M 2015:16.

SKV M 2017:15

Av 10 kap. 3 § andra stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, framgår att skatteavdrag i vissa fall ska göras på ersättningar för ökade levnadskostnader.

I underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter ska enligt 2 kap. 10 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL, bl.a. ingå lön. Med lön likställs även kostnadsersättningar som inte enligt 10 kap. 3 § andra stycket 9 och 10 SFL undantas från beräkning av preliminär A-skatt.

3 Tjänsteresa

Med tjänsteresa avses när arbetsgivaren har beordrat den anställde att företa en resa för att utföra arbete för hans räkning på annan plats.

Med arbetsgivare likställs annan som betalar ut traktamente, om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

Det finns ingen avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid förrättning som inte varit förenad med övernattning. Däremot är utgifter för resan vid sådan förrättning avdragsgilla. Ersättning som betalas ut vid endagsförrättning redovisas som lön.

Om en anställd som är på tjänsteresa på annan ort av privata skäl väljer att förlänga vistelsen på förrättningsorten, medför den inbesparade resekostnaden inga beskattningskonsekvenser för den anställde. Detta gäller under förutsättning att resekostnaden inte är högre på grund av förlängningen. Om arbetsgivaren betalar hotellkostnader och traktamente för sådan tid ska det beskattas som lön. En tjänsteresa kan dock på arbetsgivarens initiativ förlängas, t.ex. över helgen, för att minska arbetsgivarens kostnader för tjänsteresan. Arbetsgivaren kan då betala hotellkostnad och traktamente även för dagar utöver förrättnings- och resdagar under förutsättning att den totala kostnaden för resan och förrättningen blir lägre än om återresan hade företagits omedelbart efter förrättningens slut (Skatteverket 2005-12-09, dnr 131 628459-05/111).

För sjömän gäller att vistelsen ombord på fartyg inte utgör någon tjänsteresa utan arbetet ombord är arbete på den vanliga verksamhetsorten. Det innebär att avdrag inte medges för ökade levnadskostnader.

Om en anställd under en pågående tjänsteresa blir inlagd på sjukhus eller är oförmögen att arbeta och därmed tvingad att stanna på hotellrummet eller annat boende på förrättningsorten anses den anställde fortsatt vara på tjänsteresa. Arbetsgivaren kan då betala skattefritt traktamente även under tiden på sjukhuset eller annat boende på förrättningsorten.

3.1 Den vanliga verksamhetsorten

Den vanliga verksamhetsorten omfattar ett område inom ett avstånd av 50 km från den anställdes tjänsteställe. Med vanlig verksamhetsort likställs ett område inom ett avstånd av 50 km från den anställdes bostad. Avståndet ska beräknas för närmaste färdväg. Avståndsgränsen, 50 km, gäller även för den som har sitt arbete förlagt till sjöss.

Den anställde har oftast två vanliga verksamhetsorter – en med utgångspunkt från tjänstestället och en från bostaden – som delvis kan sammanfalla.

3.2 Begreppet tjänsteställe

Bestämmelserna om tjänsteställe finns i 12 kap. 8 § IL. För anställda på kontor, i fabriker, verkstäder, butiker och liknande är tjänstestället den byggnad där den anställde fullgör huvuddelen av sitt arbete.

Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. har vanligen inte någon fast arbetsplats. För dessa anses som tjänsteställe i regel den plats där arbetstagaren fullgör en del av sitt arbete, såsom att hämta och lämna arbetsmaterial eller utföra förberedande och avslutande arbetsuppgifter.

Om den anställde sett över en längre tidsperiod besöker arbetsgivarens lokaler i genomsnitt mer än en gång i veckan bör tjänstestället anses vara i dessa lokaler. Med längre tidsperiod avses i detta sammanhang en period av minst två år. Detta innebär att tillfälliga förändringar av arbetsförhållandena inte ska påverka denna bedömning (Skatteverket 2015-11-03, dnr 131 436185-15/111).

Om arbetet på varje arbetsplats pågår under begränsad tid enligt de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen eller därmed jämförliga branscher ska den anställdes bostad anses som tjänsteställe. Även om arbetsplatserna varierar såsom ofta är fallet inom bygg-, service- och bemanningsbranschen ska först avgöras om huvudregeln i 12 kap. 8 § IL ska tillämpas, utifrån var huvuddelen av den anställdes arbete utförs alternativt var denne hämtar och lämnar arbetsmaterial osv., innan alternativregeln med bostaden som tjänsteställe blir aktuell. Detta kan innebära att tjänstestället under vissa förutsättningar kan vara beläget t.ex. vid en byggarbetsplats eller i arbetsgivarens lokaler, och bedömningen är inte beroende av vilken bransch arbetet avser (Skatteverket 2015-11-03, dnr 131 436185-15/111).

För riksdagsledamöter, reservofficerare samt nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattenämnd eller arrendenämnd anses bostaden som tjänsteställe. Med bostad anses för riksdagsledamöter bostaden på hemorten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom uttalat att tjänstestället för vissa fast anställda vid företag i strålskyddsbranschen kan vara i bostaden. En förutsättning för detta är att arbetet sett över en längre tid utförts på flera olika platser (RÅ 2007 ref. 72).

I ett annat mål har Högsta förvaltningsdomstolen prövat frågan om tjänsteställe för anställda hos ett bolag som bedriver konsultverksamhet i elbranschen och som hyr ut elektriker till olika kundföretag. Uppdragen hos kunderna har varit tidsbegränsade och varierat från några månader till något år. Eftersom elektrikererna anställts för att utföra tidsbegränsade uppdrag hos lika kunder har bostaden ansetts som tjänsteställe (HFD 2013 ref. 19 II).

SKV M 2017:15

Enligt en dom från i Högsta förvaltningsdomstolen har en tolk med olika tillfälliga uppdragsgivare ansetts ha sitt tjänsteställe på de olika platser där tolkarbetet utförts även om vissa förberedelser och administrativa uppgifter utförts i bostaden (HFD 2013 ref. 19 I).

En frilansande musiker som tar tillfälliga uppdrag på olika spelplatser bör anses ha sitt tjänsteställe i replokalen, alternativt i bostaden, om huvuddelen av förberedelser och annat arbete i musikerverksamheten fortlöpande utförs där. En musiker som engagerats för att spela längre period än en vecka på samma plats, t.ex. en konserthall eller en studio, har sitt tjänsteställe på den platsen (Skatteverket 2008-10-27, dnr 131 574071-08/111).

En tjänsteresa anses påbörjad respektive avslutad vid den anställdes tjänsteställe eller dennes bostad beroende på var den faktiskt påbörjats eller avslutats.

För sjömän ska det fartyg där de fullgör sitt arbete anses som tjänsteställe.

3.3 Tremånadersgräns

När arbete utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till en och samma ort under en längre tid än tre månader i en följd bedöms rätten till avdrag och beräknas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18-22 §§ IL.

Det innebär att det för avdragsrätten efter tremånadersperiodens utgång inte är tillräckligt att konstatera att det alltjämt är en tjänsteresa. De förutsättningar som gäller för avdragsrätt vid tillfälligt arbete måste vara uppfyllda.

Som framgår nedan (avsnitt 5.3.1.1 beträffande resa i Sverige och avsnitt 5.3.2.1 beträffande resa utomlands) är det avdragsgilla schablonbeloppet per dag lägre efter tremånadersperiodens utgång.

Tremånadersperioden bör beräknas i enlighet med lagen (1930:173) om lagstadgad tid till tre kalendermånader med början från det datum tjänsteresan inleddes.

3.4 Uppehåll i löpande förrättning

En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor. I Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2017:18, anges följande beträffande förlängning av tremånadersperioden:

”Vid kortare uppehåll än fyra veckor samt semester- och sjukdomsperioder bör tremånadersperioden förlängas i motsvarande mån.

En förlängning av tremånadersperioden bör bli aktuell endast om uppehållet sker under en tid när den anställda skulle ha arbetat.

Tremånadersperioden bör således inte förlängas med t.ex. i perioden ingående lördagar och söndagar för den som normalt arbetar måndag-fredag.”

Eftersom tremånadersperioden endast ska förlängas för tid under vilken den anställda normalt skulle ha arbetat ska perioden inte

förlängas med den lediga tid som uppkommer på grund av att den anställde arbetar deltid. Detta gäller oavsett om deltidsarbetet består i förkortad arbetsdag eller koncentrerad deltid.

Om den anställde under pågående förrättning väljer att koncentrera sin arbetstid så att han kan ta ledigt under längre perioder ska tremånadersperioden inte förlängas eftersom de inarbetade dagarna normalt är arbetsfria dagar.

Den som regelbundet arbetar på två orter anses vara på tjänsteresa när han reser till den ort där han inte har sitt tjänsteställe. Efter den inledande tremånadersperioden reduceras det avdragsgilla schablonbeloppet (Skatteverket 2009-06-15, dnr 131 375101-09/111).

Vid uppehåll i en förrättning för att göra tjänsteresa till annan ort, får tremånadersperioden för den första förrättningen förlängas i motsvarande mån (Skatteverket 2009-06-15, dnr 131 375101-09/111).

Exempel 1

Den anställde är på tjänsteresa i fyra månader. Varje helg åker han hem till sin bostad. Någon förlängning av tremånadersperioden med lördagarna och söndagarna sker inte.

Exempel 2

Den anställde, som bor i Stockholm, arbetar på företagets huvudkontor i Stockholm måndag–onsdag och på filialen i Malmö torsdag–fredag varje vecka. Varje helg åker han hem till sin bostad. Arbetsgivaren betalar traktamente för de dagar som han arbetar i Malmö. Arbetet i Malmö påbörjades den 25 januari. Det innebär att tremånadersperioden enligt huvudregeln upphör fr.o.m. den 25 april. Perioden ska förlängas med det antal dagar som arbete har utförts i Stockholm. Någon förlängning med lördagar och söndagar görs inte.

Exempel 3

Den anställde, som normalt arbetar måndag-fredag, är på tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten. Efter ca en månad görs uppehåll i förrättningen. Efter uppehållet återgår den anställde till samma arbetsplats och verksamhet som tidigare. Antag att uppehållet i förrättningen har följande längd och orsak:

SKV M 2017:15

| Längd och orsak | Påverkar |
|---|--|
| Tre veckors semester eller sjukdom | Tremånadersperioden förlängs med de dagar den anställda skulle ha arbetat, dvs. i det här fallet 15 dagar. |
| Fem veckors semester eller Sjukdom | Tremånadersperioden förlängs med i perioden ingående arbetsdagar, dvs. i det här fallet med 25 dagar. |
| Två veckors tjänstgöring på hemorten | Tremånadersperioden förlängs med i perioden ingående arbetsdagar, dvs. i det här fallet med 10 dagar. |
| Fem veckors tjänstgöring på hemorten eller på annan ort | Ny tremånadersperiod påbörjas vid återkomsten. |

4 Ökade levnadskostnader vid tjänsteresor

Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, ska dras av som kostnad. Avdrag ska göras bara vid resor som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter. Avdragen ska beräknas som regel schablonmässigt enligt 12 kap. 10 och 11 §§ IL varvid ett maximibelopp respektive normalbelopp används.

4.1 Maximibelopp och normalbelopp

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands ett normalbelopp. Avdraget beräknas för hel eller halv dag.

Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl.12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare.

Maximibeloppet är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. För beskattningsåret 2018 är helt maximibelopp 230 kronor.

Normalbeloppet för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får normalbeloppet avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard. Normalbeloppets storlek

varierar för olika länder. Skatteverket utfärdar årligen allmänna råd om normalbelopp.

4.2 Vistelse i mer än ett land

Om den anställde under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (kl. 06.00–24.00). Om den anställde avrese- eller hemkomstdagen vistats största delen av tiden för tjänsteresan i Sverige, ska avdraget för den dagen inte överstiga det avdrag som medges vid resa i Sverige, se avsnitt 4.1.

I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2017:18 anges följande beträffande vistelse i mer än ett land samma dag.

”När det gäller att avgöra i vilket land den anställde har uppehållit sig den längsta tiden av en och samma dag, bör inte tid för färd med båt eller flygplan från hamnen eller flygplatsen i ett land till hamnen eller flygplatsen i ett annat land räknas in i vistelsen i något av länderna. Detsamma gäller i fråga om tid för mellanlandning för tankning eller liknande. Däremot ingår tid för eventuella förflyttningar och väntetider t.ex. i samband med inrikesflyg inom destinationslandet i vistelsetiden. Vistelsetiden i destinationslandet räknas från den tidpunkt den anställde anländer till destinationslandet. Detsamma bör gälla vid hemresan.

Den som tillbringar hela dagen (kl. 06.00–24.00) på transportmedel som går i internationell trafik, dvs. där priset på varor och tjänster inte är direkt betingat av prisläget i något visst land, bör medges avdrag med belopp motsvarande helt maximibelopp för resa i Sverige, dvs. 230 kronor.

Vid resa mellan orter som inte har samma tid beräknas vistelsetiden med utgångspunkt i den lokala tiden för respektive ort.”

4.3 Avdragets beräkning vid tjänsteresa i Sverige

4.3.1 Avdrag för måltider och småutgifter

Som framgår av avsnitt 5.2.4.1 är det avdragsgilla schablonbeloppet lägre per dag efter tre månader.

4.3.1.1 Dagtraktamente har utbetalats

Om den anställde fått ersättning för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente), ska avdrag föras för varje hel dag som tagits i anspråk för resan med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp. Om s.k. tyst kvittning inte sker, ska erhållen ersättning deklarerars.

Om den anställde fått dagtraktamente som understiger ett maximibelopp, ska avdrag ändå göras med ett helt maximibelopp. För att få det högre avdraget ska den anställde redovisa erhållen traktamentsersättning i sin deklaration och göra avdrag för ett maximibelopp för varje hel dag som tagits i anspråk för resan och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp.

SKV M 2017:15

Visar den skattskyldige att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget beräknat enligt första stycket, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av. Erhållen ersättning ska i sådant fall deklarerars.

4.3.1.2 Dagtraktamente har inte utbetalats

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade utgifter för måltider och småutgifter, ska avdrag göras för varje hel dag med ett maximibelopp. För varje halv dag ska avdrag göras med ett halvt maximibelopp.

Visar den skattskyldige att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt första stycket, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.

I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2017:18 anges beträffande utredningen följande:

”För att avdrag ska medges enligt schablon bör en tillfredsställande utredning avseende förrättningarna lämnas. Uppgifter bör lämnas om

- datum för förrättningarna,
- syftet med förrättningarna,
- tidpunkt för avresa och hemkomst, samt
- förrättningsorter.

4.3.2 Avdrag för utgifter för logi

Utgifter för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, ska ett halvt maximibelopp per natt dras av.

I ett förarbetsuttalande (prop. 1998/99:83 s. 24) anfördes följande:

”Grunden för avdragsrätt är ju att övernattning har skett på arbetsorten. Redan det förhållande måste rimligen anses vara tillräckligt för att anse det som sannolikt att kostnader för logi har uppkommit. En annan sak är att den skattskyldige måste fullgöra sin bevisbörda i fråga om att han eller hon övernattnat på arbetsorten.”

En anställd som under pågående tjänsteresa reser hem under veckoslutet, har rätt till avdrag för faktiska utgifter för logi som är föranledd av tjänsteresan även om den anställde inte befinner sig på förrättningsorten under veckoslutet, förutsatt att han eller hon inte har kompenserats för kostnaderna på annat sätt. Det sammanlagda avdraget får i sådant fall inte överstiga de faktiska kostnaderna för boendet under tjänsteresan.

Schablonersättning för logi (halvt maximibelopp) kan däremot inte betalas ut för dagar den anställde inte övernattnar på förrättningsorten (Skatteverket 2010-11-04, dnr 1331 688804-10/111).

Om en husbil används för övernattning i samband med tjänsteresor medges avdrag med de verkliga kostnader som belöper på bilens användning för logi. Vid beräkning av värdeminskningsskatt i samband med husbilens användning vid övernattning i tjänsten bör

50 procent av bilens anskaffningskostnad anses belöpa på boendedelen. Som avdragsgilla kostnader för logi räknas också de utgifter som har direkt samband med husbilens användning för boende vid tjänsteresor. Om den verkliga kostnaden för övernattningar i husbilen inte kan visas kan avdrag i stället medges enligt schablon (Skatteverket 2006-10-27, dnr 131 671445-06/111).

4.4 Avdragets beräkning vid tjänsteresa utomlands

4.4.1 Avdrag för måltider och småutgifter

Som framgår av avsnitt 5.2.5.1 är det avdragsgilla schablonbeloppet lägre efter tre månader.

4.4.1.1 Dagtraktamente har utbetalats

Om den skattskyldige fått dagtraktamente, ska han eller hon göra avdrag för varje hel dag som tagits i anspråk för resan med ett normalbelopp och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp. Om s.k. tyst kvittning inte skett, ska erhållen ersättning deklarerars.

Om den skattskyldige fått dagtraktamente som understiger normalbeloppet för landet, ska avdrag ändå göras med ett helt normalbelopp. För att få det högre avdraget ska den skattskyldige redovisa erhållen traktamentsersättning i sin deklaration och göra avdrag för ett helt normalbelopp för varje hel dag som tagits i anspråk för resan och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp.

Visar den skattskyldige att utgiftsökningen under en tjänsteresa varit större än avdraget beräknat enligt första stycket, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av. Erhållen ersättning ska i så fall deklarerars.

4.4.1.2 Dagtraktamente har inte utbetalats

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han eller hon haft ökade utgifter för måltider och småutgifter, ska avdrag göras för varje hel dag med ett helt normalbelopp och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp.

Visar den skattskyldige att utgiftsökningen under en tjänsteresa varit större än avdraget, beräknat enligt första stycket, ska i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.

I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2017:18 anges följande beträffande utredningen:

”För att avdrag ska medges enligt schablon bör en tillfredsställande utredning avseende förrättningarna lämnas. Uppgifter bör lämnas om:

- datum för förrättningarna,
- syftet med dessa,
- tidpunkter för avresa och hemkomst, samt
- förrättningsorter.”

4.4.2 Avdrag för utgifter och logi

Utgifter för logi ska dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han eller hon har haft, ska ett halvt normalbelopp dras av.

För skattskyldiga som befinner sig på tjänsteresa och under ett dygn vistats i flera länder och gör avdrag för logi med schablonbelopp ska det göras med ett halvt normalbelopp för det land där denne vistats största delen av tiden mellan 06.00–24.00. Detta innebär att samma normalbelopp ska gälla för såväl måltider och småutgifter som för logi oavsett om övernattningen skett i ett annat land.

Exempel

En lastbilschaufför anställd av ett svenskt företag startar sin resa kl. 07.00 i Sverige. Resan går via Danmark och han anländer till Tyskland kl. 13.00. Han övernattar i Tyskland och påbörjar återresan dag 2 och anländer till Danmark kl. 14.00. Kl. 23.00 lämnar han Danmark och återvänder kl. 24.00 till Sverige. Om chauffören inte visat sina logikostnader för övernattningen har han rätt till avdrag enligt schablon och då med halva normalbeloppet för Danmark eftersom han under dag 2 vistats största delen av tiden i Danmark (9 timmar).

Beträffande förutsättningar för avdragsrätt enligt schablon och avdrag för logi under hemresor samt när husbil använts för övernattning vid tjänsteresor, se avsnitt 4.3.2.

4.5 Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Avdrag för ökade levnadskostnader ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som inte ska tas upp som intäkt, se avsnitt 7.

5 Ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning

En avdragsgill fördyring avseende ökade levnadskostnader kan inte anses föreligga enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad. Denna huvudregel innebär att avdrag vid tillfälligt arbete och dubbel bosättning endast medges i vissa speciella fall. I avsnitt 5.2 lämnas en redogörelse för avdrag vid tillfälligt arbete och i avsnitt 5.3 för avdrag vid dubbel bosättning.

5.1 Vem kan medges avdrag

Vid både tillfälligt arbete och dubbel bosättning kan avdrag medges ensamstående, gifta, sammanboende och registrerad partner.

5.2 Tillfälligt arbete**5.2.1 Förutsättningar**

För att avdrag för ökade levnadskostnader vid arbete på annan ort än bostadsorten över huvud taget ska komma i fråga krävs att

- övernattning har skett på arbetsorten, och
- avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 km närmaste färdväg.

Om förutsättningarna ovan är uppfyllda kan avdrag medges i följande situationer

- arbetet avser endast en kortare tid,
- arbetet visserligen inte är kortvarigt men tidsbegränsat till sin natur eller sådant att en fast anknytning till bostadsorten krävs,
- arbetet ska bedrivas på flera olika platser, eller
- det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att flyttning bör ske till arbetsorten.

Dessa kriterier gäller även i de fall en tjänsteresa varit förlagd till en och samma ort under en längre tid än tre månader. Prövningen av avdragsrätten liksom beräkningen av avdraget görs då enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete.

Arbetet avser endast en kortare tid

Avdrag för ökade levnadskostnader vid kortvariga tillfälliga arbeten medges så länge det tillfälliga arbetet fortgår utanför bostadsorten och kriterierna i övrigt för avdrag är uppfyllda.

Enligt ett förarbetsuttalande kan ett arbete som varar en längre tid än två år vanligen inte ses som kortvarigt (prop. 1998/99:83 s 18–19). Någon definitiv tvåårsgräns finns inte varför uttalandet får ses som en riktlinje.

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

Det kan förekomma fall då en anställd har ett uppdrag som visserligen inte kan sägas pågå kortare tid men ändå är av så speciellt slag att en definitiv avflyttning till arbetsorten är utesluten. Den anställde behåller i dessa fall en anknytning till hemorten. Av olika skäl kan detta vara naturligt. Ett exempel är sådana ledamöter av riksdagen som under långa perioder behåller bostadsanknytningen till sin valkrets eller hemort. Som exempel kan vidare nämnas tidsbegränsade projektarbeten eller objektsanställningar där det står helt klart att den anställde ska återvända hem när arbetet är avslutat. Byggnads- och anläggningsarbetare tillhör en sådan kategori av arbetstagare vars speciella arbetsförhållanden medför att arbetet ofta kan betraktas som tidsbegränsat till sin natur.

Arbetet ska bedrivas på flera olika platser

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

Annan anledning

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

SKV M 2017:15

5.2.2 Bosättningsbegreppet

Vid bedömningen av var en person skatterättsligt ska vara bosatt ska hänsyn i första hand tas till de faktiska bostadsförhållandena. Den faktiska folkbokföringsadressen har i det sammanhanget inte någon avgörande betydelse. En ensamstående person som är bosatt i sitt föräldrahem och får en tillsvidareanställning på en annan ort anses i normalfallet skatterättsligt bosatt på arbetsorten. Detsamma gäller även för en ensamstående person som fått ett eller flera tillfälliga arbeten på annan ort eller andra orter om den sammanlagda anställningstiden för de tillfälliga arbetena är ett år eller längre tid (Skatteverket 2015-03-20, dnr 131 199289-13/111).

5.2.3 Tidsbegränsning

Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid tillfälligt arbete får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten och bara om övernattnings sker på arbetsorten och avståndet mellan bostaden och arbetsorten är längre än 50 km (12 kap. 20 § första och andra stycket IL). Någon förlängning på det sätt som görs av tremånadersperioden vid tjänsteresa ska inte göras.

Detta gäller dock inte för skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen på arbetsorten gjort avdrag enligt 12 kap. 6 och 7 §§ IL.

5.2.4 Avdragets beräkning vid tillfälligt arbete i Sverige

5.2.4.1 Avdrag för måltider och småutgifter

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon.

Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas för

1. skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som fortfarande får ersättning från arbetsgivaren, till ett belopp som motsvarar denna ersättning,
 - för tiden fram till två års bortovaro, dock högst 70 procent av maximibelopp per hel dag, och
 - för tiden därefter, dock högst 50 procent av helt maximibelopp per hel dag,
2. skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som inte får ersättning från arbetsgivaren, till 30 procent av maximibeloppet per hel dag,
3. övriga skattskyldiga till 50 procent av maximibeloppet per hel dag.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 12 kap. 21 § andra stycket 1 IL ska i den angivna tiden räknas in sådan tid under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt reglerna för tjänsteresor.

När en resa varit förlagd till samma ort under mer än tre månader kan avdrag för ökade levnadskostnader endast medges för hel dag (12 kap. 21 § IL). Avdrag medges däremot inte för halv dag. De definitioner på hel och halv dag som finns i 12 kap. 10 § IL är tillämpliga även vid tjänsteresor som pågår längre tid än tre månader. För avdragsrätt för ökade levnadskostnader efter tre månader krävs att bortavaron under hemresedagar sträcker sig längre än till kl. 19.00 en hemresedag. På motsvarande sätt krävs att återresan till förrättningsorten påbörjas före kl. 12.00 återresedagen (RÅ 2006 ref. 59).

5.2.4.2 Avdrag för utgifter för logi

Ökade utgifter för logi ska dras av med belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, ska ett halvt maximibelopp per natt dras av. Om en person hyrt ut sin bostad på den gamla bostadsorten under den tid han eller hon arbetat på annan ort kan någon ökad utgift för logi inte anses ha uppkommit. Om bostaden hyrts ut till viss del bör denna uthyrning påverka avdraget i motsvarande mån. Om en person hyr en bostad för hela familjen bör avdragsrätten i princip inte finnas för den merkostnad som uppkommer till följd av att hela familjen följer med till arbetsorten. Boendekostnaden bör då proportioneras (Skatteverket 2015-03-20, dnr 131 199289-13/111).

5.2.5 Avdragets beräkning vid tillfälligt arbete utomlands

5.2.5.1 Avdrag för måltider och utgifter

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon.

Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas för

1. skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som fortfarande får ersättning från arbetsgivaren, till ett belopp som motsvarar denna ersättning,
 - för tiden fram till två års bortovaro, dock högst 70 procent av normalbeloppet för aktuellt land per hel dag, och
 - för tiden därefter, dock högst 50 procent av normalbeloppet för aktuellt land per hel dag,
2. skattskyldig som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna för tjänsteresa och som inte får ersättning från arbetsgivaren, till 30 procent av normalbeloppet för aktuellt land per hel dag,
3. övriga skattskyldiga till 50 procent av normalbeloppet för aktuellt land per hel dag.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 12 kap. 21 § andra stycket 1 IL ska i den angivna tiden räknas in sådan tid under vilken ökade levnadskostnader dragits av enligt reglerna för tjänsteresor.

När en resa varit förlagd till samma ort under mer än tre månader kan avdrag för ökade levnadskostnader endast medges för hel dag (12 kap.

SKV M 2017:15

21 § IL). Avdrag medges däremot inte för halv dag. De definitioner på hel och halv dag som finns i 12 kap. 10 § IL är tillämpliga även vid tjänsteresor som pågår längre tid än tre månader. För avdragsrätt för ökade levnadskostnader efter tre månader krävs att bortovaron under hemresedagen sträcker sig längre än till kl. 19.00 en hemresedag. På motsvarande sätt krävs att återresan till förrättningsorten påbörjas före kl. 12.00 återresedagen (RÅ 2006 ref. 59).

5.2.5.2 Avdrag för utgifter för logi

Ökade utgifter för logi ska dras av med belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, ska ett halvt normalbelopp per natt dras av. Om en person hyrt ut sin bostad på den gamla bostadsorten under den tid han eller hon arbetat på annan ort kan någon ökad utgift för logi inte anses ha uppkommit. Om bostaden hyrts ut till viss del bör denna uthyrning påverka avdraget i motsvarande mån. Om en person hyr en bostad för hela familjen bör avdragsrätten i princip inte finnas för den merkostnad som uppkommer till följd av att hela familjen följer med till arbetsorten Boendekostnaden bör då proportioneras. En sådan proportionering bör dock endast tillämpas när det är uppenbart att bostaden är väsentlig större än vad som rimligen kan krävas för personens eget behov som t.ex. villor och större lägenheter. Proportionering kan ske så att avdrag medges med 50 procent om hela familjen följer med och 75 procent om endast make eller maka följer med (Skatteverket 2015-03-20, dnr 131 199289-13/111).

Beträffande förutsättningar för avdragsrätt enligt schablon, se avsnitt 4.3.2.

5.2.6 Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Avdrag för ökade levnadskostnader ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige har fått. Detta gäller dock inte sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som inte ska tas upp som intäkt. Beträffande minskat avdrag på grund av kostförmåner, se avsnitt 7.

5.3 Dubbel bosättning

Den som på grund av sitt arbete flyttat till ny bostadsort och behållit en bostad på den tidigare bostadsorten har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. Reglerna omfattar även de fall då den gemensamma bostaden flyttas men make/sambo under övergångsperiod stannar kvar på den tidigare bostadsorten.

En skattskyldig som har tagit arbete på annan ort än den där han eller hon eller dennes familj är bosatt, skaffat en bostad på den nya orten och övernattar i denna bostad, bör anses ha ”flyttat till en ny bostadsort” i den mening som avses i bestämmelsen om dubbel bosättning även om övernattning inte sker på arbetsorten alla nätter under arbetsveckan (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 496562-09/111).

5.3.1 Förutsättningar

Ökade levnadskostnader ska dras av om

- den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, och
- den skattskyldige har behållit en bostad för sig, sin make, sambo eller familj på den tidigare bostadsorten.

För avdrag krävs också att övernattninng sker på arbetsorten och att avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avdrag kan medges både för sammanboende och ensamstående.

5.3.2 Bosättningsbegreppet

Vid bedömningen av var en person skatterättsligt ska vara bosatt ska hänsyn i första hand tas till de faktiska bostadsförhållandena. Den faktiska folkbokföringsadressen har i det sammanhanget inte någon avgörande betydelse. En ensamstående person som är bosatt i sitt föräldrahem och får en tillsvidareanställning på en annan ort anses i normalfallet skatterättsligt bosatt på arbetsorten. Det samma gäller även för en ensamstående person som fått ett eller flera tillfälliga arbeten på annan ort eller andra orter om den sammanlagda anställningstiden för de tillfälliga arbetena är ett år eller längre tid (Skatteverket 2015-03-20, dnr 131 199289-13/111).

5.3.3 Tidsbegränsning

Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter vid dubbel bosättning får dras av bara för den första månaden av vistelsen på arbetsorten och bara om övernattninng sker på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 km (12 kap. 20 § första och andra stycket IL). Någon förlängning på det sätt som görs av tremånadersperioden vid tjänsteresa ska inte göras.

Avdrag för utgifter för logi får dras av under längst två år. För gifta och sambor får avdrag göras även efter denna tid om den dubbla bosättningen föranleds av makens eller sambons förvärvsverksamhet. I sådana fall får avdrag göras under sammanlagt längst fem år. Om synnerliga skäl talar för det får avdrag göras för längre tid. I prop. 2007/08:24 s.44 anges att för att synnerliga skäl ska anses föreligga bör det vara fråga om händelser som över huvud taget inte har kunnat förutses och där det framstår som stötande att inte ge en förlängning av tiden. Exempel på sådana händelser som inte har kunnat förutses och som kan motivera en förlängning av tiden kan vara allvarlig sjukdom inom familjen som inträffar kort tid innan tidsgränsens slut och varsel om uppsägning av den avdragsberättigade också kort tid innan tidsgränsens slut.

SKV M 2017:15

5.3.4 Avdragets beräkning vid dubbel bosättning i Sverige

5.3.4.1 Avdrag för måltider och småutgifter

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till 30 procent av maximibeloppet per hel dag.

5.3.4.2 Avdrag för utgifter för logi

Ökade utgifter för logi ska dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, har han inte rätt till avdrag för logi. Om en person hyrt ut sin bostad på den gamla bostadsorten under den tid han eller hon arbetat på annan ort kan någon ökad utgift för logi inte anses ha uppkommit. Om bostaden hyrts ut till viss del bör denna uthyrning påverka avdraget i motsvarande mån. Om en person hyr en bostad för hela familjen bör avdragsrätten i princip inte finnas för den merkostnad som uppkommer till följd av att hela familjen följer med till arbetsorten. Boendekostnaden bör då proportioneras. En sådan proportionering bör dock endast tillämpas när det är uppenbart att bostaden är väsentlig större än vad som rimligen kan krävas för personens eget behov som t.ex. villor och större lägenheter. Proportionering kan ske så att avdrag medges med 50 procent om hela familjen följer med och 75 procent om endast make eller maka följer med (Skatteverket 2015-03-20, dnr 131 199289-13/111).

5.3.5 Avdragets beräkning vid dubbel bosättning utomlands

5.3.5.1 Avdrag för måltider och småutgifter

Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten ska dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas till 30 procent av normalbeloppet per hel dag.

5.3.5.2 Avdrag för utgifter för logi

Ökade utgifter för logi ska dras av med ett belopp som motsvarar den faktiska utgiften. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, har han inte rätt till avdrag för logi. Om en person hyrt ut sin bostad på den gamla bostadsorten under den tid han eller hon arbetat på annan ort kan någon ökad utgift för logi inte anses ha uppkommit. Om bostaden hyrts ut till viss del bör denna uthyrning påverka avdraget i motsvarande mån. Om en person hyr en bostad för hela familjen bör avdragsrätten i princip inte finnas för den merkostnad som uppkommer till följd av att hela familjen följer med till arbetsorten. Boendekostnaden bör då proportioneras. En sådan proportionering bör dock endast tillämpas när det är uppenbart att bostaden är väsentlig större än vad som rimligen kan krävas för personens eget behov som t.ex. villor och större lägenheter. Proportionering kan ske så att avdrag medges med

50 procent om hela familjen följer med och 75 procent om endast make eller maka följer med (Skatteverket 2015-03-20, dnr 131 199289-13/111).

5.4.6 Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Avdrag för ökade levnadskostnader ska minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått, se avsnitt 7.

6 Ökade levnadskostnader vid resor i näringsverksamhet

Om den skattskyldige har ökade levnadskostnader på grund av sådana resor i näringsverksamhet som är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten, tillämpas bestämmelserna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor.

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, gäller inte vad som sägs i första stycket längre. Efter denna tidpunkt får avdragsrätt anses föreligga utifrån allmänna principer om att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad (16 kap. 1 § IL).

7 Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Enligt bestämmelserna i 12 kap. 17 och 22 §§ IL ska avdraget för ökade levnadskostnader minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått.

Minskningen ska dock inte göras om förmånen avser fri kost som den skattskyldige fått på allmänna transportmedel vid tjänsteresa och som inte utgör skattepliktig intäkt.

I fråga om övriga kostförmåner ska minskning inte ske om den skattskyldige inte kunnat åtnjuta kostförmånen på grund av t.ex. fysiska hinder eller tidsmässiga skäl. I dessa fall kan det inte anses att den skattskyldige fått någon kostförmån.

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

SKV M 2017:15

| | Hotellfrukost (ingår obligatoriskt i priset) | Kost på transportmedel (ingår obligatoriskt i biljettpriset) |
|---|---|---|
| Har utnyttjat måltiden eller frivilligt avstått | ej skattepliktigt | ej skattepliktigt |
| | minskning av traktamentsavdraget | ej minskning av traktamentsavdraget |
| Har inte utnyttjat måltiden p.g.a. fysiska eller tidsmässiga hinder | ej skattepliktigt | ej skattepliktigt |
| | ej minskning av traktamentsavdraget | ej minskning av traktamentsavdraget |

Skatteverket utfärdar allmänna råd om vad som kan anses som skälig minskning av avdrag för ökade levnadskostnader när den skattskyldige fått kostförmåner. Avdraget bör enligt ett förarbets-uttalande (prop. 1989/90:110 s 356) minskas med ca 90 procent om helt fri kost erhållits, varav 70 procent bör avse dagens två huvudmål.

Enligt bestämmelserna i 12 kap. 14–16 §§ och 21 § IL ska avdrag medges för ökade levnadskostnader antingen schablonmässigt eller med ett belopp som motsvarar den faktiska ökningen vid tjänsteresa, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning. De schablonmässiga avdragen kan vara 230, 161, 115 eller 69 kr.

I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2017:18 anges följande beträffande minskning av avdrag på grund av kostförmåner.

Inrikes resa

Vid inrikesresa bör 10 procent av maximibeloppet avse småutgifter. Maximibeloppet (hela eller delar av detta) bör därför minskas med 90 procent för den som fått helt fri kost. Då fria måltider erhållits bör maximibeloppet därför minskas enligt följande.

| Maximibelopp | 100 % (230 kr) | 70 % (161 kr) | 50 % (115 kr) | 30 % (69 kr) |
|---------------------------|-------------------|------------------|------------------|-----------------|
| Fri måltid | | | | |
| Frukost, lunch och middag | 207 | 145 | 104 | 62 |
| Lunch och middag | 161 | 113 | 81 | 48 |
| Lunch eller middag | 81 | 56 | 40 | 24 |
| Frukost | 46 | 32 | 23 | 14 |

För den som fått kostförmån kan det förutom att avdraget minskas bli aktuellt att ta upp kostförmån till beskattning.

Utrikes resa

Vid resa utomlands bör 15 procent av ökningen av levnads-kostnaderna anses hänförlig till småutgifter, t.ex. för telefonsamtal. Normalbeloppet (hela eller del av detta) för aktuellt land bör därför minskas med 85 procent för en som fått helt fri kost och med 70 procent för den som fått lunch och middag. För den som fått lunch eller middag bör normalbeloppet minskas med 35 procent och för en som endast fått frukost bör normalbeloppet minskas med 15 procent.

För den som fått kostförmån kan det förutom att avdraget minskas bli aktuellt att ta upp kostförmån till beskattning.

8 Arbetsgivaren betalar utgifterna

När den anställda fått utgifter för logi, måltider och småutgifter direkt betalda av arbetsgivaren, t.ex. genom att arbetsgivarens kontokort används eller att arbetsgivaren faktureras direkt, föreligger ingen rätt till avdrag för den anställda. Har den anställda i sådant fall också erhållit ”traktamente” är detta belopp att betrakta som lön. Har den anställda endast fått vissa utgifter direkt betalda av arbetsgivaren ska mot traktamentet svarande schablonavdrag minskas med hänsyn härtill. Så är t.ex. fallet om den anställda fått kostförmån se avsnitt 7. Därtill kan det bli fråga om att ta upp kostförmån till beskattning.

I vissa fall kan arbetsgivaren ha en överenskommelse med den anställda att denne betalar vissa utgifter för ökade levnadskostnader, som sedan - i relativt nära anslutning till utbetalningstillfället - kan återfås i företagets kassa, mot uppvisandet av verifikation. Om verifikationen kan anses utgöra företagets verifikation i enlighet med bokföringslagens (1990:1078) krav på hur en verifikation ska vara utformad, är utgiften att anse som arbetsgivarens och inte som den anställdes. Någon redovisning av utbetalda belopp i kontrolluppgift eller i deklaration för den anställda ska inte ske i sådant fall. Däremot kan det bli fråga om att ta upp kostförmån till beskattning. Ersättning motsvarande gjorda utlägg för logi redovisas med kryss på kontrolluppgiften.

9 Hemresor

9.1 Förutsättningar

När skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på annan ort än den där han eller hans familj bor, ska utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avdrag för hemresor medges endast för hemresor till personer som räknas till den skattskyldiges familj. Med familj avses sådana personer som den skattskyldige har hushållsgemenskap och ekonomisk gemenskap med, t.ex. make, sambo och barn med vilja att det finns en avsikt att återförenas (Skatteverket 2013-05-14, dnr 131 702417-11/111).

Avdrag får göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Enligt en dom i Högsta förvaltningsdomstolen har en person som gjort

SKV M 2017:15

hemresor till Schweiz medgetts avdrag. Domstolen fann att eftersom den skattskyldige fick hela eller nästan hela sin inkomst i Sverige och får anses befinna sig i en situation som är jämförbar med den som bor här är det inte förenligt med avtalet mellan EU och Schweiz att vägra honom avdrag (HFD 2014 ref. 29).

Avdrag för hemresor medges oberoende av om förutsättningarna för att få avdrag för ökade levnadskostnader är uppfyllda eller inte. En skattskyldig som har en bostad på arbetsorten där han ibland övernattar utan att ha rätt till avdrag för denna, t.ex. för att tiden för avdrag för dubbel bosättning har passerats, kan ha rätt till avdrag för resor mellan orterna i form av en hemresa per vecka och resten som arbetsresor (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 496562-09/111). Avdrag medges inte för kostnaden för resor som den anställdes familj företar för att besöka den anställde på arbetsorten.

Avdrag kan medges för både sammanboende och ensamstående. För ensamstående medges avdrag så länge han eller hon anses bosatt på den andra orten än den där han eller hon arbetar.

Anställda som under en period är på tjänsteresa på annan ort än hemorten kan ibland alternera mellan att övernatta på arbetsorten och att dagpendla. Det har då betydelse för beskattningen om resorna ska betecknas som tjänsteresor eller hemresor. Om den anställde övernattar på arbetsorten minst tre nätter under en arbetsvecka utgör resan från arbetsorten till hemorten med återresa som regel hemresa. Undantag gäller dock i förekommande fall för de dagar dagpendling sker från bostaden till arbetsplatsen vilket generellt utgör tjänsteresor. Om den anställde övernattar på arbetsorten endast en eller två nätter under arbetsveckan och i övrigt dagpendlar utgör alla resorna mellan bostaden och arbetsorten tjänsteresor. Bedömningen av resornas karaktär kan göras veckovis (Skatteverket 2006-10-06, dnr 131 421488-06/111).

9.2 Avdragets beräkning

Som huvudregel gäller, enligt 12 kap. 24 § IL, att avdraget ska beräknas efter utgiften för det billigaste färdssättet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa får dock dras av. Avdraget medges för hemresor med flyg eller tåg som den skattskyldige företagit så snart villkoren för hemreseavdrag är uppfyllda. Detta gäller oavsett om flyg- respektive tågresorna är billigaste färdssätt och oavsett om resorna medfört tidsvinst. I fråga om flygresor krävs dock att det är det billigaste flygalternativet på den aktuella sträckan och vid den ifrågasvarande tidpunkten (Skatteverket 2005-10-05, dnr 522869-05/111). Om det saknas godtagbara allmänna transportmedel, ska utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom eller hans sambo men inte han själv är skattskyldig för.

Enligt ett förarbetsuttalande (prop. 1992/93:127 s. 45) bör avdrag för kostnader för tågresor medges även om tåg inte skulle vara billigaste

färdsätt. Vidare bör inte krävas att billigaste alternativ utnyttjas. Även kostnader för reguljär resa i första klass med s.k. snabbtåg bör berättiga till avdrag.

Även om detta inte är det billigaste färdssättet medges avdrag även för skäligen kostnad för flygresor. Därmed avses det billigaste till buds stående alternativet för den aktuella sträckan vid den tidpunkt då resan företas. Det förutsätts att resan företas med reguljär flygförbindelse och inte med t.ex. ett chartrat flygplan. Avdrag bör dock medges i sistnämnda fall om detta alternativ är billigare.

Genom RÅ 2002 ref. 35 är det klarlagt att resor till bostaden i samband med helger under pågående tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten är att anse som hemresor och inte som resor i tjänsten även för anställda i byggnads- och anläggningsbranschen. Har den anställde fått traktamentsersättning under vistelsen i hemmet, ska ersättningen behandlas som skatte- och avgiftspliktig lön. Rätt till avdrag för ökade levnadskostnader motsvarande dagtraktamente finns inte för de dagar då övernattnings sker i hemmet. Däremot kan rätt till avdrag för utgifter för logi som den anställde haft på arbetsorten finnas även om den anställde rest hem under helgen, se avsnitt 4.3.2. Den anställde har vidare rätt till avdrag för hemresor. Någon reducering av avdraget för hemresor med belopp motsvarande traktamente ska inte ske.

För beräkning av avdrag för hemresor i samband med årskort på tåg eller flyg som den anställde även kan använda för tjänsteresor, arbetsresor och övriga privata resor, se Skatteverket 2007-05-16, dnr 131 315541-07/111.

9.3 Fria hemresor

För den som haft förmån av fri hemresa föreligger en motsvarande avdragsrätt. Avdragsrätten prövas på samma sätt som om den skattskyldige själv haft utgiften för hemresorna. Värdet av förmånen ska tas upp som skattepliktig intäkt.

10 Inställelseresor

Utgifter för särskilda resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst ska dras av. Avdragsrätten gäller bara när resor företas mellan två platser inom EES. Om resan påbörjas eller avslutas på någon plats utanför EES får utgiften inte till någon del dras av. Med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst avses första resan när tjänsten börjar respektive den sista resan när tjänsten slutar.

10.1 Avdragets beräkning

Avdragsrätten gäller skäligen utgifter för särskilda resor inom EES. Vid bedömningen om utgifterna är skäligen gäller samma förutsättningar som tillämpas för avdrag för hemresor, se ovan avsnitt 9.

10.2 Fria inställelseresor

För den som haft förmån av fri inställelseresa föreligger en motsvarande avdragsrätt. Avdragsrätten prövas på samma sätt som om den skattskyldige själv haft utgiften för resorna. Värdet av förmånen ska tas upp som skattepliktig intäkt.

10.3 Fria inställelse- och arbetsresor när ingen annan ersättning än resan erhålls

Förmån av fria inställelse- och arbetsresor kan under vissa förutsättningar vara skattefria. Förmån av särskild resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresa) ska inte tas upp om

- andra skattepliktiga intäkter inte erhålls på grund av tjänsten, och
- resan företagits mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Detsamma gäller för förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa) om inte resan föranletts av inkomstgivande arbete i en verksamhet som bedrivs av någon som står i intressegemenskap med den som lämnar förmånen.

Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådana resor förutsatt att ersättningen inte överstiger utgifterna för resorna, eller när det gäller resa med egen bil, 18,50 kr per mil.

Att som enda ersättning för arbetet få resan betald är av så speciell karaktär att värdet av resan har undantagits från beskattning. Detta gäller t.ex. personer som medverkar i debattprogram i TV, funktionärer som arbetar i ideella föreningar m.fl.

10.4 Förmåner till skattskyldiga med sjöinkomst

Förmån av resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa ska inte tas upp som intäkt hos skattskyldiga som har sjöinkomst och som har fartyget som tjänsteställe. Detta gäller dock inte om fartyget är ett passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell.

Avdrag ska inte medges för utgifter för ökade levnadskostnader för resan.

11 Intervjuresor

Har den skattskyldige haft förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller fått kostnadsersättning för sådan resa ska förmånen respektive ersättningen inte tas upp som intäkt under förutsättning att resan sker mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Kostnadsersättningen är skattefri till den del den inte överstiger de faktiska utgifterna för resan och vid körning med egen bil inte överstiger det avdrag som ska dras av för resor med egen bil enligt den schablon som gäller för resor mellan bostad och arbetsplats.

Är ersättningen större än de faktiska utgifterna är skillnadsbeloppet skattepliktigt som lön. Är utgifterna större än ersättning är den del av utgifterna som överstiger ersättningen inte avdragsgill. Utgifter för resor som inte avser resa inom EES är inte i något fall avdragsgilla.

Med anställningsintervju avses sådan intervju som görs vid personlig inställelse och som företas innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen till mottagaren.

Begreppet anställningsintervju ligger också att det ska vara fråga om en intervju som ska ha till syfte att bedöma om den skattskyldige ska erbjudas en viss tjänst.

12 Resekostnadsersättningar och kostnadsersättningar för utövande av uppdraget som ledamot av Europaparlamentet

De resekostnadsersättningar och kostnadsersättningar som Europaparlamentet betalar ut till sina ledamöter ska inte tas upp till beskattning (11 kap. 28 § första stycket IL). Detta innebär bl.a. ersättningar som betalas ut av Europaparlamentet för resor till och från arbetsorterna och för övriga tjänsteresor är skattefria. Även traktamentsersättningar får anses utgöra skattefria kostnadsersättningar för utövande av uppdraget som ledamot av Europaparlamentet (prop. 2008/09:136, s. 21). Om en parlamentsledamot får traktamentsersättning ska denna kostnadsersättning inte tas upp till beskattning.

De skattefria traktamentsersättningarna är avsedd att täcka den ökning av levnadskostnaderna som uppkommer i uppdraget som ledamot av Europaparlamentet. Detta medför att något avdrag för ökade levnadskostnader inte kan medges (12 kap. 3 § första stycket IL).

13 Avdrag för utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m.

Skattskyldiga som har skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd vid omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet ska göra avdrag för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden enligt bestämmelserna om arbetsresor.

Om skattskyldig får ersättning för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor ska avdrag göras för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för tillfälligt arbete på annan ort och för utgifter för hemresor. Avdraget för ökade levnadskostnader får dock inte överstiga vare sig uppbyggnadsersättning eller de schablonbelopp som gäller vid tillfälligt arbete, jfr avsnitt 5.2.4.1, 5.2.4.2 och 9. För avdragsrätt för ökade levnadskostnader och för utgifter för hemresor krävs att avståndet mellan bostaden och utbildningsorten överstiger 50 km och att den skattskyldige övernattnat på utbildningsorten.

SKV M 2017:15

Har den skattskyldiges anställning upphört på grund av uppsägning får avdrag inte göras för tid efter första året efter uppsägningstidens utgång.

Förmån av utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling behandlas inte i detta meddelande. Sådana förmåner behandlas i Skatteverkets meddelande med information om vissa förmåner.

14 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Arbetsgivare ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter enligt följande.

14.1 Ersättning för ökade levnadskostnader

Ersättning för ökade levnadskostnader på den vanliga verksamhetsorten eller annan ersättning för ökade levnadskostnader som utbetalas utan samband med övernattning, såsom vid vistelse i hemmet i samband med hemresor är att jämställa med kontant lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utbetalda belopp.

14.1.1 Tjänsteresa i Sverige

Ersättning för ökade levnadskostnader vid förrättning som varar högst tre månader

Om dagtraktamente överstiger 230 kr (115 kr för halv dag) ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämställs med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logiutgift till den del den överstiger 115 kr, om mottagaren inte visat att logiutgifterna varit högre.

Ersättning för ökade levnadskostnader vid förrättning som varar längre tid än tre månader men inte längre tid än två år

Om dagtraktamente för hel dag överstiger 161 kr (70 procent av helt maximibelopp) ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämställs med lön.

Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logiutgift till den del den överstiger 115 kr, om mottagaren inte visat att logiutgifterna varit högre.

Ersättning vid förrättning som varar längre tid än två år

Om dagtraktamente för heldag överstiger 115 kr (50 procent av helt maximibelopp) ska skatteavdrag och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämställs med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logiutgift till den del den överstiger 115 kr, om mottagaren inte visat att logiutgifterna varit högre.

14.1.2 Tjänsteresa utomlands

Skatteverket utfärdar årligen allmänna råd om normalbelopp för ökade levnadskostnader för olika länder.

Ersättning för ökade levnadskostnader vid förrättning som varar högst tre månader

Om dagtraktamente överstiger normalbeloppet (halvt normalbelopp för halv dag) för ifrågavarande land, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logiutgift till den del den överstiger ett halvt normalbelopp för ifrågavarande land, om mottagaren inte visat att logiutgifterna varit högre.

Ersättning för ökade levnadskostnader vid förrättning som varar längre tid än tre månader men inte längre tid än två år

Om dagtraktamentet för hel dag överstiger 70 procent av normalbeloppet för ifrågavarande land, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logiutgift till den del den överstiger ett halvt normalbelopp för ifrågavarande land, om mottagaren inte visat att logiutgifterna varit högre.

Ersättning för ökade levnadskostnader vid förrättning som varar längre tid än två år

Om dagtraktamente för hel dag överstiger 50 procent av normalbeloppet för ifrågavarande land, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgiven ersättning för logiutgift till den del den överstiger ett halvt normalbelopp för ifrågavarande land, om mottagaren inte visat att logiutgifterna varit högre.

14.1.3 Minskat avdrag på grund av kostförmåner

Dagtraktamente har utbetalats och kostförmåner erhållits

Om utbetalt dagtraktamente överstiger vad som arbetstagaren får avdrag för efter minskning för kostförmån (se avsnitt 7) ska överskjutande belopp jämföras med lön. Arbetsgivaren ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på beloppet.

14.2 Fria hemresor

Arbetsgivaren ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på ersättning för utgifter för hemresor och förmån av fri hemresa. Skatteverket får dock efter ansökan av arbetsgivaren besluta att skatteavdrag inte ska göras för förmån av fri hemresa eller ersättning för utgifter för hemresa med allmänna transportmedel till den del

SKV M 2017:15

ersättningen inte överstiger avdragsgillt belopp enligt 12 kap. 24 § IL (se ovan under avsnitt 9). Sådant beslut påverkar inte skyldigheten för arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift.

14.3 Inställelseresor

Arbetsgivaren ska inte göra skatteavdrag för förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst eller ersättning för utgifter för sådan resa. Arbetsgivaren är dock skyldig att betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på förmånen eller ersättningen, om det inte är sådan resa som är undantagen från beskattning (se vidare avsnitt 10 Inställelseresor och 10.3 Fria inställelse- och arbetsresor när ingen annan ersättning än resan erhålls).

14.4 Intervjuresor

Skatteavdrag ska inte göras och arbetsgivaravgifter inte betalas i de fall förmån av fri resa eller ersättning för sådan resa inte utgör skattepliktig intäkt för den skattskyldige (se avsnitt 11 Intervjuresor). Skulle förmånen eller ersättningen vara helt eller delvis skattepliktig för den skattskyldige ska den skattepliktiga delen behandlas som lön. Vidare ska i sådant fall utgivaren göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på den del som behandlas som lön.

15 Kontrolluppgift och deklaration

Arbetsgivare som vid tjänsteresa betalar ut traktamentsersättning eller ersättning för utgift för logi som understiger eller motsvarar de schablonbelopp för vilka den anställde har rätt till avdrag eller, såvitt gäller utgifter för logi, det faktiska utlägger, ska i kontrolluppgiften med kryss ange att sådan ersättning har betalats ut. De utbetalda beloppen behöver inte anges, s.k. tyst kvittning.

Har ersättning för ökade levnadskostnader betalats för en eller flera tjänsteresor som omfattar en sammanhängande period av mer än tre månader, ska detta anges i kontrolluppgiften, kontrolluppgiften ska också innehålla upplysning om i vad mån det är fråga om förrättning i Sverige eller utomlands.

Efter föreläggande av Skatteverket ska arbetsgivaren lämna upplysning även om de övriga utbetalda beloppens storlek.

Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente och tillhandahållit kostförmån ska den del av traktamentet som inte är avdragsgill för den anställde jämföras med lön och redovisas på kontrolluppgiften. Detta gäller också när en anställd under pågående förrättning rest hem under helgen och uppbär traktamente vid vistelsen i hemmet. Dessutom kan det bli fråga om att ta upp kostförmån till beskattning.

Arbetsgivare som betalar ut dagtraktamente som överstiger för den anställde avdragsgilla schablonbelopp eller ersättning för utgift för logi som överstiger det faktiska utlägget, eller om detta inte visas, 115 kr

såvitt gäller tjänsteresa i Sverige, och med ett halvt normalbelopp för aktuellt land såvitt gäller tjänsteresa utomlands, ska behandla den överskjutande delen som lön.

Den omständigheten att viss del av ersättningen ska behandlas som lön innebär att arbetsgivaren ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den överskjutande delen.

Traktamentsersättning och ersättning för utgifter för logi som inte behöver tas upp med belopp i kontrolluppgiften behöver inte heller redovisas i deklarationen, s.k. tyst kvittning. Om avdrag yrkas för ökade levnadskostnader ska traktamentsersättning och ersättning för utgift för logi tas upp som intäkt i deklarationen.

Traktamentsersättning och ersättning för utgifter för logi vid resa i tjänsten som inte varit förenad med övernattning ska anges som lön, arvode eller motsvarande. Detsamma gäller ersättning i samband med tillfälligt arbete, dubbel bosättning, hemresor och inställesesor.