

<b>Målnummer:</b>	4976-05	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2006-06-16		
<b>Rubrik:</b>	En skattskyldig som under mer än två år arbetat på samma ort utanför den ordinarie verksamhetsorten har inte medgetts avdrag för ökade levnadskostnader för de dagar då han rest till och från hemmet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	12 kap. 6 §, 7 §, 8 §, 9 §, 10 §, 11 §, 12 §, 13 §, 14 §, 15 §, 16 §, 17 §, 18 §, 19 §, 20 §, 21 § och 22 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden anförde A sammanfattningsvis följande. A arbetar som produktionschef på ett anläggningsföretag och tjänstgör vid större projekt avseende vägar, broar, tunnlar, slussar m.m. Projekten, som pågår en begränsad tid på varje plats, innebär regelmässiga övernattningar utanför den vanliga verksamhetsorten. Från år 2001 till juni 2004 var hans arbete förlagt utanför den vanliga verksamhetsorten. A har under denna tid normalt övernattnat i sitt hem fredag - söndag. Övriga nätter har han tillbringat i egen husvagn som varit uppställd i anslutning till arbetsplatsen. Han har normalt lämnat hemmet med bil på söndag eftermiddag eller kväll och återkommit på fredag eftermiddag före kl. 19.00. A uppbar enligt avtal traktamente under den aktuella projekttiden under år 2004 för - såvitt är av intresse i detta ärende - måltider och småutgifter med 200 kr. för såväl hela dagar, dvs. måndag - torsdag, som för halva dagar, dvs. söndagar och fredagar med avresa efter kl. 12 respektive hemkomst före kl.19. Det är osäkert hur 12 kap. 21 § andra stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall tolkas och det är av vikt för A att få klarlagt om rätt till avdrag föreligger för de ökade levnadskostnaderna för de dagar då han rest till och från hemmet. - Med anledning härav ställdes följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Medges avdrag för ökade levnadskostnader för halva dagar med 50 procent av maximibeloppet för hel dag, för närvarande 100 kr?
2. Medges avdrag för ökade levnadskostnader för halva dagar med 50 procent av maximibeloppet för halv dag, för närvarande 50 kr?
3. Medges inget avdrag alls för ökade levnadskostnader för halva dagar?

Skatterättsnämnden (2005-08-12, André, ordförande, Knutsson, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av med högst hälften av 50 procent av helt maximibelopp. - Motivering. - Av ansökan framgår bl.a. följande. A är anställd inom anläggningsbranschen och arbetar som projektledare på olika orter. Arbetena, som pågår en begränsad tid på varje plats, innebär regelmässiga övernattningar utanför den vanliga verksamhetsorten. Under perioden 2001 till juni 2004, dvs. mer än två år, var arbetet förlagt utanför den vanliga verksamhetsorten. A bodde då i en husvagn uppställd vid arbetsplatsen. På helgerna var han i sitt hem. Han lämnade normalt hemmet med bil på eftermiddagen eller kvällen på söndagen och återkom på fredag eftermiddag före kl. 19.00. Arbetsgivaren betalade traktamente enligt kollektivavtal med samma belopp oavsett om fråga var om hel eller halv dag. De frågor A ställer

gäller rätten till schablonavdrag för måltider och småutgifter avseende avrese- och hemresedagar enligt reglerna om ökade levnadskostnader för tiden efter det att tjänsteresan pågått längre tid än två år och förutsättningar för avdrag för hel dag inte föreligger. - I 12 kap. IL anges vad som skall dras av i inkomstslaget tjänst. Kapitlet innehåller bl.a. bestämmelser om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor (6-17 §§) och vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m. (18-22 §§). Vidare finns regler om hemresor vid sådan bortavaro (24 §). De nuvarande reglerna infördes genom 1990 års skattereform. Därefter har vissa materiella och redaktionella justeringar gjorts. I sina huvuddrag är lagstiftningen dock densamma. Syftet med 1990 års ändringar var att begränsa avdragens storlek, särskilt vid tjänsteresor, samt att samordna avdragsbestämmelserna vid tjänsteresor som varat längre tid än tre månader på samma ort där kostnadsersättning utgår med de regler som då gällde vid tillfällig anställning och dubbel bosättning (prop. 1989/90:110 s. 352-361). - Av 6 § första stycket framgår att avdrag medges vid tjänsteresor som är förenade med övernattningsutgifter utom för den vanliga verksamhetsorten med bl.a. ökade utgifter för måltider och diverse småutgifter. Avdraget beräknas enligt 10 § första stycket för hel eller halv dag. Enligt andra stycket behandlas också avresedagen som hel dag om resan påbörjats före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutats efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjats kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare. - Om den skattskyldige fått dagtraktamente för måltider och småutgifter skall enligt 14 § avdrag avseende sådana utgifter göras för varje hel dag med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp. (Här och i det följande bortses från att avdraget kan beräknas enligt den faktiska utgiftsökningen.) Enligt 11 § är maximibeloppet 0,5 procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste tiotal kronor. - I 6 § andra stycket anges att när arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, gäller inte längre bestämmelserna i första stycket. I stället bedöms rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18-22 §§. - För ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort beräknas avdragen enligt 21 §. 1 fråga om schablonmässig avdragsrätt skiljer andra stycket på fyra olika fall. Punkten 1 avser skattskyldiga som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt 6-17 §§ och som fortfarande får ersättning från arbetsgivaren, dvs. den situation som är aktuell i förevarande fall. Utgångspunkten är att utgiftsökningen skall anses uppgå till ett belopp motsvarande ersättningen. Avdraget får dock uppgå till högst 70 procent av maximibeloppet per hel dag för tiden fram till två års bortovaro och för tiden därefter till högst 50 procent av maximibeloppet per hel dag. Tidigare upphörde rätten till avdrag vid två års bortovaro om inte särskilda skäl förelåg. Tidsgränsen togs bort år 1999 (prop. 1998/99:83). Av regelsystemets uppbyggnad följer vidare att definitionerna av bl.a. vad som är hel (och halv) dag samt maximibelopp i 10 och 11 §§ är tillämpliga även vid beräkning av den schablonmässiga avdragsökningen enligt 21 §. - Nämnden gör följande bedömning. - Utformningen av reglerna för ökade levnadskostnader har som framgått betydande schabloninslag. Det får ses mot bakgrund bl.a. av avdragets sociala funktion och önskemål om att bidra till rörligheten på arbetsmarknaden. Samma skäl ligger bakom den anknutna rätten till avdrag för hemresor, en utgift som egentligen är av privat natur. Inte minst hänsynen till byggnads- och anläggningsarbetarnas förhållanden har påverkat utformningen av gällande regler. - Avdrag för tillfälligt arbete på annan ort av det slag som är i fråga i ärendet beräknas enligt 12 kap. 21 § andra stycket 1 IL. Lagtexten ger emellertid inte något klart besked om schablonavdrag för halv dag kan göras när en tjänsteresa till samma ort, för vilken den skattskyldige får ersättning från arbetsgivaren, fortsätter efter de första tre månaderna och förutsättningar för att få avdrag för hel dag inte föreligger. - Av förarbetena framgår att avsikten med 1990 års ändringar av avdragsreglerna för tjänsteresor var att bl.a. begränsa avdragens storlek. Däremot sägs i förarbetena inget om att rätten till avdrag för avrese- och hemresedagar skulle bortfalla efter tre månaders bortovaro om förutsättningarna för att få avdrag för hel dag inte skulle föreligga. - Tanken

bakom en successiv minskning av schablonavdraget för långvariga tjänsteresor, först efter tre månader och sedan när bortovaron uppgått till två år, är att kostnadsökningen generellt sett antas vara högre i ett inledningsskede för att senare tendera att minska (jfr prop. 1998/99:83 s. 22). Mot den bakgrunden och med hänsyn till att principen för att beräkna avdraget för halv dag vid tjänsteresor är hälften av avdraget för hel dag (jfr 14 §) går det knappast att finna något materiellt skäl till att sådana avdrag skulle bortfalla efter tre månaders tjänsteresa. - Med hänsyn till det anförda och då den aktuella bestämmelsen i 21 § förutsätter att definitionerna i 10 och 11 §§ tillämpas anser nämnden att övervägande skäl talar för att rätt till avdrag för halv dag föreligger även vid tjänsteresor som pågår längre tid än tre månader där ersättning från arbetsgivaren fortsätter att utgå. Ett sådant avdrag skall beräknas till hälften av avdraget för hel dag. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt häri.

Ledamöterna Wingren, Silfverberg och Sjökvist var skiljaktiga och anförde följande. I 12 kap. IL finns vissa bestämmelser om avdrag för ökade levnadskostnader. Sådant avdrag får göras dels vid tjänsteresor enligt bestämmelserna i 6-17 §§, dels vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning enligt bestämmelserna i 18-22 §§. - Såvitt gäller tjänsteresor föreskrivs i 6 § första stycket bl.a. att ökade levnadskostnader som den skattskyldige har på grund av att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort, skall dras av i den utsträckning som följer av 7-17 §§. I andra stycket anges att när arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd, gäller inte längre bestämmelserna i första stycket. I stället bedöms rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18-22 §§. - För tjänsteresa i Sverige föreskrivs i 10 § första stycket att vid beräkningen av avdraget används ett maximibelopp och att avdraget beräknas för hel eller halv dag. Som hel dag behandlas enligt andra stycket också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Om resan påbörjas senare på avresedagen och avslutas tidigare på hemresedagen behandlas dagarna således som halva dagar. Enligt 11 § är maximibeloppet 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. - Om den skattskyldige fått ersättning för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, skall enligt 14 § första stycket avdrag göras för varje hel dag som tagits i anspråk för resan med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp. Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade utgifter för måltider och småutgifter, skall enligt 16 § första stycket vid tjänsteresa i Sverige avdrag göras för varje hel dag med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp. - Grundförutsättningarna för avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort anges i 18 §. Om avdragets storlek föreskrivs i 21 § andra stycket att ökade utgifter för måltider och småutgifter på arbetsorten skall dras av antingen med den faktiska utgiftsökningen eller med ett belopp som beräknas enligt schablon. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas enligt 21 § andra stycket 2 för skattskyldig med arbetsorten i Sverige som gör avdrag enligt 18 § till 50 procent av maximibeloppet per hel dag under de tre första månaderna och till 30 procent av maximibeloppet per hel dag för tiden därefter. - För den som under de tre första månaderna av vistelsen gjort avdrag enligt reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa enligt 6-17 §§ och för vilken därefter reglerna i 18-22 §§ om avdrag vid tillfälligt arbete som ovan angetts skall tillämpas, gäller en särskild regel om den skattskyldige fortfarande får ersättning från arbetsgivaren. Den schablonmässiga utgiftsökningen beräknas enligt 21 § andra stycket 1 till ett belopp som motsvarar denna ersättning för tiden fram till två års bortovaro, dock högst 70 procent av maximibeloppet per hel dag och till ett belopp som motsvarar ersättningen för tiden därefter, dock högst 50 procent av helt maximibelopp per hel dag. - Frågan i ärendet är om det mot bakgrund av bestämmelserna om avdrag för halv dag vid tjänsteresa enligt bestämmelserna i 6-17 §§ föreligger rätt att göra avdrag med 70 respektive 50 procent av halvt maximibelopp för halv dag när det gäller

schablonavdrag för sådan skattskyldig som avses i 21 § andra stycket 1. - Vi gör följande bedömning. - Såvitt gäller skattskyldig som tagit tillfälligt arbete på annan ort under de i 18 § angivna förutsättningarna utan någon föregående tjänsteresa får det med hänsyn till lagreglernas utformning anses uteslutet att till någon del tillämpa reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid avresedag och hemkomstdag enligt tjänsteresereglerna i 10 § jämfört med 14 respektive 16 §§ eller analogt tillämpa dessa bestämmelser. Vidare följer det uttryckligen av 6 § andra stycket att dessa regler inte gäller efter de tre första månaderna av vistelsen vid en tjänsteresa utan i stället bestämmelserna i 18-22 §§. Inte heller det förhållandet att definitionen av vad som avses med maximibelopp något inkonsekvent placerats i 11 § och således bland reglerna för tjänsteresa, men också används i reglerna för tillfälligt arbete, ger stöd för att tillämpa bestämmelserna direkt eller analogt. Snarare talar reglerna i 14 och 16 §§, som uttryckligen behandlar avdragsrätten vid tjänsteresa för såväl hel som halv dag med helt respektive halvt maximibelopp, för motsatsen. - Härtill kommer följande. Enligt ordalydelsen i 21 § andra stycket 1 medges avdrag med 70 procent av "maximibeloppet per hel dag" enligt första strecksatsen och med 50 procent av "helt maximibelopp per hel dag" enligt andra strecksatsen: De citerade lokutionerna får anses ha samma innebörd, dvs. ett helt maximibelopp avses i båda fallen. Annorlunda uttryckt medges således avdrag med viss procent av maximibeloppet för varje hel dag (jfr motsvarande bestämmelsers utformning i punkt 3 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen /1928:370/ i dess lydelse enligt SFS 1990:650 samt prop. 1992/93:127 s. 57). När i lagtexten anges viss procentuell reducering av "maximibeloppet per hel dag" ligger redan i begreppet "maximibeloppet" att detta avser en kostnadsökning för måltider och småutgifter under en hel dag (jfr den nämnda anvisningspunkten i kommunalskattelagen) och att det är det fulla beloppet som skall reduceras. Lokutionen "per hel dag" får därför antas ha en tillkommande, självständig språklig innebörd, dvs. enligt vår mening att avdragsbestämelsen avser avdrag när bortovaron varat hel dag. Detta framträder språkligt än tydligare om man för tiden efter två år i stället använt lokutionen "halvt maximibelopp per hel dag", vilken skulle få samma innehåll som den faktiskt använda i 21 § andra stycket 1 andra strecksatsen. Någon rätt till avdrag med ett reducerat maximibelopp för halv dag eller annan del av dag finns således inte. - Med hänsyn till det nu anförda och då reglerna för beräkningen av avdragets storlek vid tillfälligt arbete på annan ort, oavsett om det föregåtts av en tjänsteresa med dagtraktamente eller inte, har formulerats efter samma mönster, finner vi att avdragsrätt för ökade levnadskostnader enligt schablon inte föreligger för bortovaro när tjänsteresan varat mer än tre månader till den del bortovaron omfattar endast halv dag. - Vi anser att förhandsbesked bort lämnas i enlighet med det anförda.

Såväl Skatteverket som A överklagade förhandsbeskedet. Skatteverket yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att avdrag inte kunde medges för halva dagar när tjänsteresa varit förlagd till samma ort under mer än tre månader. A yrkade att Regeringsrätten skulle medge avdrag med 50 procent av maximibeloppet för hel dag. Verket anförde bl.a. följande. Lagstiftaren har inte ansett att det har funnits behov av en sådan avdragsrätt. Sambanden mellan de olika bestämmelserna som rör tjänsteresa och tillfälligt arbete är otydliga och en tolkning måste göras.

Regeringsrätten (2006-06-16, Billum, Sandström, Kindlund, Lundin, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresor regleras huvudsakligen i 12 kap. 6-17 §§ IL. Enligt 6 § första stycket skall ökade levnadskostnader som den skattskyldige har för att han i tjänsten vistas utanför sin vanliga verksamhetsort dras av i den utsträckning som följer av 7-17 §§. Avdrag skall göras bara vid resor som är förenade med övernattnings utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter. Av 6 § andra stycket framgår att bestämmelserna i första stycket inte gäller när arbetet varit förlagt till samma ort under mer än

tre månader i en följd. I sådana fall skall i stället rätten till avdrag bedömas enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete i 18-22 §§.

Enligt 12 kap. 10 § IL kan avdrag beräknas för hel eller halv dag. Av 14 § framgår bl.a. att avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter skall göras för varje hel dag med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp. Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00.

Vid tjänsteresor som varar längre än tre månader gäller följande. För skattskyldiga som under de tre första månaderna av en vistelse har gjort avdrag enligt 12 kap. 6-17 §§ IL får avdraget bestämmas schablonmässigt enligt 21 § andra stycket 1. Avdrag medges med belopp som motsvarar ersättningen från arbetsgivaren, dock med "högst 70 procent av maximibeloppet per hel dag" för tiden fram till två års bortovaro (första strecksatsen) och med "högst 50 procent av helt maximibelopp per hel dag" för tiden därefter (andra strecksatsen).

Enligt de förutsättningar som angetts i ansökningen om förhandsbesked avslutas hemresan före kl. 19.00 (normalt fredag) medan avresan från hemmet påbörjas efter kl. 12.00 (normalt söndag). Frågan i målet är om avdrag för hemrese- och avresedagarna kan medges med tillämpning av 12 kap. 21 § andra stycket 1 andra strecksatsen IL.

Till skillnad från vad som gäller för kortare tjänsteresor innehåller 12 kap. 18-22 §§ IL inte någon bestämmelse om att schablonavdrag skall göras för sådana dagar som avses med ansökningen om förhandsbesked. Innebörden av bestämmelserna får därför anses vara att avdrag inte kan medges.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att rätt till avdrag för ökade levnadskostnader inte föreligger.

Föredraget 2006-05-17, föredragande Heilbrunn, målnummer 4976-05

---

**Sökord:** Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av tjänst

**Litteratur:** Prop. 1989/90:110 s. 352 ff.; prop. 1998/99:83 s. 16 ff.; prop. 1999/2000:2 s. 145 ff.; SOU 1998:56 s. 16 ff.; SOU 2005:28 s. 23 ff.; Skatteverkets skrivelse 041018 Dnr 130567767-04/113

---