

Målnummer:	2296-01	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-12-20		
Rubrik:	En skattskyldig har haft ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning. Bostaden på arbetsorten utgjordes av en villafastighet. Ränteutgifter avseende lån hänförliga till fastigheten har inte räknats in i utgifterna för logi på arbetsorten. Inkomsttaxering 1995 och 1996.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 33 § 1 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370)• 33 § anvisningarna punkt 3 a sjätte stycket kommunalskattelagen (1928:370)• 3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:			

REFERAT

C.O. yrkade i sin självdeklaration till ledning för 1995 års taxering avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning. Skattemyndigheten i Göteborg fann i omprövningsbeslut att C.O. inte var berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader.

C.O. överklagade skattemyndighetens beslut hos Länsrätten i Göteborg som i dom den 15 april 1999, mål nr S755-97, fann att C.O. var berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader. I domen konstaterade länsrätten att skattemyndigheten ansett att C.O. inte varit berättigad till avdrag för kostnader för dubbel bosättning och att myndigheten därför inte hade tagit ställning till i vilken utsträckning det av C.O. yrkade avdraget utgjorde avdragsgilla kostnader. Länsrätten visade därför målet åter till skattemyndigheten för prövning av med vilket belopp C.O. skulle medges avdrag för ökade levnadskostnader.

Vid omprövning med anledning av C.O:s överklagande och länsrättens tidigare dom beslutade skattemyndigheten att medge C.O. avdrag för kostnader för dubbel bosättning med 31 360 kr. Skattemyndigheten vägrade därvid avdrag för amorteringar och räntor samt för ett belopp som C.O. avsatt för underhåll av sin fastighet. Eftersom det yrkade avdraget inte medgivits fullt ut återsändes ärendet till länsrätten.

I yttrande med anledning av skattemyndighetens omprövningsbeslut vidhöll C.O. att han skulle medges avdrag med 99 232 kr. Han anförde bl.a. följande. Underhållskostnader är faktiska kostnader som ingen fastighetsägare kommer ifrån. Avdraget för räntekostnader avser den del av kostnaderna som inte täcks av det avdrag som han beviljats i inkomstslaget kapital och det räntebidrag som han har fått. Amortering sker i den takt som motsvarar avskrivningen av byggnadsvärdet med hänsyn till ålder och bruk. Den "konsumerade" delen av kapitalet återställs på detta sätt. I all hyressättning ingår avskrivningskostnader av byggnadsvärdet.

Länsrätten i Göteborg (2000-02-10, ordförande Borglund) yttrade: Länsrätten har i domen den 15 april 1999 funnit att C.O. är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning. Frågan målet är därför begränsad till vilket belopp som han skall medges avdrag med. - Det av C.O. yrkade avdraget hänför sig dels till hans kostnader för den egna villafastigheten i Hunnebostrand, i vilka ingår kapitalkostnader och driftkostnader, dels till

ökade kostnader för måltider. Kapitalkostnaderna består av amorteringar och ränteutgifter på de lån som belastar fastigheten. C.O. har reducerat avdraget för ränteutgifter med erhållet räntebidrag och skattereduktion på grund av underskott i inkomstslaget kapital. Bland driftkostnaderna har C.O. tagit upp ett belopp som hänför sig till avsättning för framtida underhåll. Enligt 33 § anvisningspunkt 3 a, sjätte stycket, kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall avdrag för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. I den faktiska boendekostnaden för en villaägare räknas normalt in kapitalkostnader i form av ränteutgifter och driftkostnader. Amorteringar på lån som belastar fastigheten brukar ses som en form av sparande som fastighetsägaren tillgodogör sig vid en försäljning av fastigheten. Samma synsätt får enligt länsrättens mening anläggas på kostnader som lagts ned på underhåll av en villafastighet. Det sagda innebär att C.O., utöver det avdrag som han redan medgivit av skattemyndigheten, 31 360 kr, också är berättigad till avdrag för sina räntekostnader med 54 382 kr. Beloppet motsvarar ränteutgifterna reducerade med erhållet räntebidrag och skattereduktion som C.O. fått på grund av underskottet i inkomstslaget kapital såvitt avser fastigheten. Sammanfattningsvis finner länsrätten att C.O. skall medges avdrag för ökade levnadskostnader med 85 742 kr (54 382 + 31 360). - Länsrätten bifaller delvis C.O:s överklagande och beviljar honom avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning med 85 742 kr.

Anm. I dom samma dag prövade länsrätten motsvarande frågor beträffande 1996 års taxering, med samma utgång.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, skulle fastställa skattemyndighetens beslut att medge C.O. avdrag för ökade levnadskostnader med endast 31 360 kr. Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. Enligt sjätte stycket anvisningspunkt 3 a till 33 § KL medges vid beräkningen av ökade levnadskostnader avdrag för logi till belopp motsvarande den faktiska utgiften. Länsrätten har medgivit C.O. avdrag för ökade levnadskostnader med 85 742 kr. Av detta belopp avser emellertid 54 382 kr räntekostnader. Beloppet motsvarar ränteutgifterna reducerade med erhållet räntebidrag och skattereduktion som C.O. fått på grund av underskott i inkomstslaget kapital. Enligt 3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, får från intäkt av kapital avdrag göras för ränteutgifter, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet. Enligt 33 § 1 mom. fjärde stycket KL hänförs ränta på skuld som skattskyldig ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten till inkomst av kapital. Detta innebär att avdrag för räntekostnader inte kan medges i inkomstslaget tjänst.

C.O. ansåg att överklagandet skulle avslås och hänvisade till vad han anfört i länsrätten.

Kammarrätten i Göteborg (2001-02-06, Dyhre, Österlin, referent, Hulting) fann att skäl saknades att beräkna C.O:s faktiska kostnader för logi vid dubbel bosättning på annat sätt än länsrätten gjort och avslag därför överklagandet.

Anm. I dom samma dag prövade kammarrätten motsvarande frågor beträffande 1996 års taxering, med samma utgång.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle upphäva kammarrättens och länsrättens domar och fastställa skattemyndighetens beslut. Verket anförde bl.a. följande. Räntan på fastighetslånet är i sin helhet avdragsgill i inkomstslaget kapital. Avdrag för ränta görs aldrig i inkomstslaget tjänst oberoende av vad lånet varit avsett att finansiera. C.O. har i inkomstslaget kapital medgivit avdrag för sina räntekostnader hänförliga till lånet på fastigheten i form av skattereduktion med 30 procent av betalda räntor. Att dra av ränteutgifterna på det sätt som C.O. har gjort innebär att han drar av en utgift, eller del av den, två gånger, vilket aldrig kan vara förenligt med skattelagstiftningen.

Prövningstillstånd meddelades.

C.O. bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2002-12-20, Hulgaard, Wennerström, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. C.O., som har familjebostad i Göteborg, har under beskattningsåren 1994 och 1995 haft ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning. Bostaden på arbetsorten var en villafastighet i Hunnebostrand. Han har vid taxeringen medgivits avdrag för sina ränteutgifter avseende lån hänförliga till villafastigheten i inkomstslaget kapital och erhållit skattereduktion med 30 procent av underskott som därigenom uppkom i inkomstslaget.

Frågan i målet avser beräkningen av utgifter för logi på arbetsorten vid dubbel bosättning. Länsrätten och kammarrätten har i dessa utgifter räknat in ränteutgifterna reducerade med det räntebidrag och den skattereduktion som C.O. erhållit.

Enligt punkt 3 a sjätte stycket av anvisningarna till 33 § KL, i bestämmelsens vid förevarande års taxeringar gällande lydelse, beräknas avdrag för kostnad för logi vid dubbel bosättning till ett belopp motsvarande den faktiska utgiften.

Av 3 § 2 mom. SIL framgår att från intäkt av kapital får avdrag för ränteutgift göras under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet. Även ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig i och för tjänsten skall hänföras till inkomst av kapital (se 33 § 1 mom. fjärde stycket KL). C.O. har också i inkomstslaget kapital medgivits avdrag för sina ränteutgifter hänförliga till lånet på fastigheten. Någon ytterligare vid taxeringen avdragsgill ränteutgift föreligger därför inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att de aktuella ränteutgifterna inte skall beaktas vid beräkning av avdragen för ökade levnadskostnader.

Föredraget 2002-11-27, föredragande Heinefors, målnummer 2295--2296-2001

Sökord: Inkomst av tjänst

Litteratur: prop. 1989/90:110, del 1, s. 401-404, 699; prop. 1990/91:54 s. 308 f.; prop. 1999/2000:2, del 2, s. 493.
