



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Joachim Rosengren

## Ett svårtillämpat reseavdragssystem

En analys avseende avdraget för resor till och från arbetet ur ett  
rättssäkerhets- och skattehandläggareperspektiv.

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT 2018

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Frågeställningar	6
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Metod och material	8
1.6 Perspektiv	10
1.6.1 Rättssäkerhetsperspektiv	11
1.6.2 Skattehandläggareperspektiv	13
1.7 Forskningsläge	13
1.8 Disposition	14
<b>2 DEN FÖRVALTNINGSRÄTTSLIGA ASPEKTEN</b>	<b>15</b>
2.1 Inledning	15
2.2 Allmänt	15
2.3 Begreppet förvaltningsrätt	16
2.4 Myndigheternas serviceskyldighet	16
2.4.1 Allmänna krav på handläggningen	17
<b>3 SKATTERÄTTSLIGA BESTÄMMELSER AVSEENDE ARBETSRESOR</b>	<b>20</b>
3.1 Inledning	20
3.2 En historisk tillbakablick	20
3.3 Arbetsresor	21
3.3.1 Vad säger bestämmelserna?	22
3.3.2 Avdrag för allmänna transportmedel	22

3.3.3	Arbetsresor med egen bil	24
<b>3.4</b>	<b>Bevisbördan</b>	<b>26</b>
<b>4</b>	<b>BESTÄMMELSERNA I PRAKTIKEN</b>	<b>29</b>
4.1	Inledning	29
4.2	Processen	30
4.2.1	Avdrag yrkas	30
4.2.2	Träff	31
4.2.3	Skatteverkets handläggning	31
4.3	Sammanställning av intervjuer	34
4.4	Dir. 2017:134 – Ett förändrat reseavdragssystem	37
<b>5</b>	<b>ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>39</b>
5.1	Inledning	39
5.2	Förutsättningar för att bevilja ett yrkat avdrag för arbetsresor	39
5.2.1	Sammanfattning och slutsats	41
5.3	Handläggningen i förhållande till formell rättssäkerhet och 7 § FL	42
5.3.1	Sammanfattning och slutsats	47
<b>BILAGA A</b>		<b>48</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>		<b>49</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>		<b>53</b>

# Summary

To claim a deduction for costs of travelling from home to work is the most common deduction in Sweden. The rules regarding trips from home to work are stated in 12 kap. 26–27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) and the study indicates that these rules are clear and consist. Despite of this, a lot of deductions are approved on incorrect grounds due cheat and ignorance.

Even though the rules are clear and consist the study shows that the rules are hard to apply. The study indicates that the calculation regarding the time gain that needs to be met is hard to apply. The assignee must do a time gain with at least two hours by taking the car instead of going by public transportation. It's hard to calculate the time gain since a lot of parameters must be take into account, i.e. method of travel, route, what time it is and where the assignee parks the car. Although, there are some tools to calculate the time gain but these tools are not faultless. The study discusses and investigates whether the processing is in conflict with the formal rule of law and I mean that that's the case. The proposal with the principle of legality and the principle of equality is to avoid arbitrariness and to create predictability. However, according to me there is no predictability. An assignee can do the calculation and then consider that a time gain is done, while The Swedish Tax Agency can use other parameters and consider that a time gain is not done.

Furthermore, I ask myself whether the processing is in accordance with 7 § förvaltningslagen (1986:223) (FL). The rule contains certain requirements that the authority must follow which means that the processing must be easy, fast and as cheap as possible. However, a lot of cases are not in accordance with this rule since many cases can take several months to complete.

There is a current criticism of the rules and the Swedish government has appointed an investigation, which will present a directive during 2019.

# Sammanfattning

Att yrka avdrag för resor till och från arbetet är det vanligaste avdraget som yrkas av flest antal deklaranter. Bestämmelserna om avdrag för arbetsresor regleras i 12 kap. 26–27 §§ IL och har genom undersökningen konstaterats vara klara och tydliga. Trots detta är det vanligt att avdrag beviljas på felaktiga grunder antingen på grund av okunskap eller fusk. Även om bestämmelserna är klara och tydliga har undersökningen konstaterat att det finns tillämpningssvårigheter med bestämmelserna. Framst gäller detta vid beräkningen av tidsvinsten, där regeln är att deklaranten ska göra en tidsvinst på minst två timmar genom att ta bilen istället för att åka med allmänna kommunikationsmedel. Svårigheten att beräkna tidsvinsten ligger i att många olika parametrar ska vägas in som färd sätt, färdväg, tid på dygnet och hur långt ifrån deklaranten parkerar bilen m.fl. Visserligen finns det verktyg att använda sig av för att beräkna tidsvinsten men dessa är långt ifrån felfria. Att förfarandet strider mot den formella rättssäkerheten har följaktligen diskuterats i undersökningen där jag menar att så är fallet. Tanken bakom legalitets- och likhetsprincipen är att undvika godtycklighet och skapa förutsebarhet. Så som bestämmelserna är utformade idag råder ingen förutsebarhet enligt min mening då en deklarant kan hävda att tidsvinsten är uppfylld medan skattehandläggaren hänvisar till andra parametrar och menar att tidsvinsten inte är uppfylld.

Dessutom ställer jag mig frågande till om handläggningen och förfarandet verkligen är förenligt med 7 § FL som i kort innebär att handläggningen ska vara enkel, snabb och så billig som möjligt. Att så inte är fallet har konstaterats då inte sällan ärenden tenderar att ta flera månader från yrkat avdrag till beslut.

Att det finns en rådande kritik mot bestämmelsernas utformning är nu även bekräftat av regeringen då det just nu pågår en utredning som ska utmynna i ett direktiv som väntas presenteras under 2019.

# Förord

Jag vill tacka Peter Nilsson för gott samarbete och vägledning under uppsatsens gång. Hans kunnande har varit till stor nytta och en bidragande faktor till slutprodukten.

Helsingborg 2018-05-21

Joachim Rosengren

# Förkortningar

Dir.	Direktiv
EKMR	Europa konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
INK1	Inkomstdeklaration
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
SKB	Särskild kvalificerad beslutsfattare
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Att yrka avdrag för kostnader till och från arbetet är för många en självklarhet och görs årligen av flertalet deklaranter. Många är införstådda med vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att avdraget ska beviljas, men långt ifrån alla. Av 12 kap. 26–30 §§ IL framgår vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avdraget ska beviljas. Kravet är att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är minst fem kilometer. Vidare ska det klart framgå att den skattskyldiga genom att använda egen bil istället för allmänna kommunikationsmedel regelmässigt gör en tidsvinst på sammanlagt två timmar.

Bestämmelserna har sedan dess införande inte sällan varit föremål för kritik och vållat problem för såväl skattehandläggare som deklaranter.<sup>1</sup> Vad gäller bestämmelserna är de inte otydliga, utan kritiken grundar sig snarare på den tillämpningssvårighet som finns för såväl skattehandläggare som deklaranter att bedöma tidsvinsten. Att det uppstår oenighet mellan den skattskyldige och skattehandläggaren vid bedömningen av tidsvinsten är således inget ovanligt då beräkningar görs utifrån olika tider, olika vägar och med olika reseplanerare. Problemet har uppmärksammats, varför regeringen tillsatt en kommitté som i juli 2019 ska redovisa hur bestämmelserna bör omarbetas för att förenkla tillämpningen, administrationen och kontrollen.<sup>2</sup>

Av 7 § FL framgår att varje ärende där enskild är part ska behandlas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt. Dessvärre tenderar bedömningen av tidsvinsten att vara mycket tidskrävande och inte sällan kan förfarandet pågå i flera månader med diverse olika skriftväxlingar och kompletteringar.

---

<sup>1</sup> [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/kommittedirektiv/ett-forandrat-reseavdragssystem\\_H5B1134](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/kommittedirektiv/ett-forandrat-reseavdragssystem_H5B1134), besökt 2018-01-26.

<sup>2</sup> Dir. 2017:134.



Att förfarandet skapar betänkligheter är således inget nytt och frågan uppstår huruvida ärendena behandlas i enlighet med 7 § FL. Vidare är det av intresse att ställa sig frågande till om förfarandet verkligen är rättssäkert. Är det verkligen rättssäkert att ha ett system där den skattskyldige hänvisar till en väg vid en speciell tidpunkt medan skattehandläggaren hänvisar till en annan väg vid en annan tidpunkt?

## 1.2 Syfte

Syftet med förevarande framställning är att genomföra en granskning avseende tillämpningen av 12 kap. 26–30 §§ IL. Granskningen ligger inte i att bedöma huruvida bestämmelserna och rättsfrågan är oklar utan snarare att granska tillämpningen och den bedömning en skattehandläggare gör vid beräkningen av tidsvinsten. Vidare ämnar uppsatsen utreda om förfarandet, från det att ett ärende hos Skatteverket blir föremål för utredning till att beslut fattas, är tillräckligt rättssäkert. Slutligen ämnas diskutera huruvida förfarandet är förenligt med kravet på handläggningen enligt 7 § FL.

## 1.3 Frågeställningar

För att syftet ska uppnås krävs särskilt att följande frågeställningar besvaras:

- Vilka förutsättningar måste vara uppfyllda för att Skatteverket ska bevilja ett yrkat avdrag för resor till och från arbetet?
- Hur ser Skatteverkets tillämpningsprocess ut då deklarerant yrkar avdrag för resor till och från arbetet och hur förhåller sig processen till den formella rättssäkerheten och handläggningskraven i 7 § FL?

## 1.4 Avgränsningar

För att begränsa omfånget till att rymma inom en examensuppsats kommer endast den formella rättssäkerheten att behandlas. Att även behandla den

materiella rättssäkerheten är inte möjligt och ligger därför utanför uppsatsens ram.<sup>3</sup>

Vidare ligger det utanför uppsatsens ram att redogöra för hela 7 § FL. Relevant för denna uppsats är paragrafens första och fjärde mening. Första meningen berör att handläggningen ska ske så enkelt, snabbt och så billigt som möjligt. Fjärde meningen reglerar att myndigheten ska underlätta för den enskilde att ha med den att göra. Kraven i paragrafens andra och tredje mening lämnas utanför förevarande uppsats då de inte anses vålla några större problem vid handläggningen avseende avdrag för resor till och från arbetet.

Tidigare har kortfattat redogjorts för vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att ett yrkat avdrag ska beviljas. Min erfarenhet är att avståndsbedömningen sällan vållar svårigheter. Istället är det bedömningen av tidsvinsten som är problematisk, varför fokus kommer att ligga på den delen. Vidare har uppsatsen avgränsats till att endast beröra resor med bil samt resor med allmänna kommunikationsmedel. Således rör det sig om arbetsresor till och från arbetet och inte andra resor som exempelvis tjänsteresor och hemresor, varför endast 12 kap. 26–27 §§ IL är relevanta.

Undersökningen avseende intervjuer med anställda på Skatteverket har begränsats till tre personer. Anledningen är att det ter sig rimligt att intervjua tre personer med olika positioner på Skatteverket men som alla kommer i kontakt med avdraget. Således rör det sig om intervjuer med en skattehandläggare, en särskild kvalificerad beslutsfattare (SKB) och en avdelningschef för inkomstslaget tjänst. Dessutom skulle intervjuer med ytterligare personer kräva en mer omfattande uppsats, varför fokus ligger på tre kvalitativa intervjuer.

Slutligen görs en avgränsning när det kommer till den internationella utblicken. Anledningen är att det inte finns utrymme att granska allt för

---

<sup>3</sup> Närmare redogörelse kring formell rättssäkerhet görs i avsnitt 1.6.

många länder för att se om de har några framgångsrika metoder. Istället kommer Danmark och Norges system i korta drag att undersökas.

## 1.5 Metod och material

Uppsatsen kommer att utarbetas med hjälp av två olika metoder som ingående presenteras nedan.

Till stor del kommer den rättsdogmatiska metoden användas. Metoden används vid studerandet av gällande rätt och handlar om att analysera de olika elementen i rättskällevärdet så att slutresultatet får antas spegla innehållet i gällande rätt.<sup>4</sup> Med andra ord innebär den rättsdogmatiska metoden att försök görs att systematisera och tolka gällande rätt med hjälp av de allmänt accepterade rättskällorna. De allmänt accepterade rättskällorna är lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin.<sup>5</sup>

En stor del av uppsatsen har till syfte att redogöra för hur bestämmelserna avseende avdrag för resor till och från arbetet är utformade och hur de är tänkta att fungera. Därför ter det sig naturligt att använda den rättsdogmatiska metoden. Dessutom görs en utförligare genomgång av den förvaltningsrättsliga aspekten av problemet, varför återigen metoden anses naturlig.

Antalet rättsfall avseende avdrag för resor till och från arbetet är knapphändig. Anledningen torde vara att avdraget inte sällan uppgår till en mindre summa varför en process hela vägen upp till HFD inte varit lönsam. Även om rättsfallen är få till antalet finns en del rättsfall som kommer användas och främst är det rättsfall från HFD. De rättsfall som uppsatsen redogör för kommer ha till syfte att förtydliga olika rekvisit i paragraferna,

---

<sup>4</sup> Kleineman, Jan: 'Rättsdogmatisk metod', i: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro, *Juridisk metodelära* (Lund: Studentlitteratur, 2013) [i fortsättningen: Kleineman (2013)] s. 26.

<sup>5</sup> Kleineman (2013) s. 21.

exempelvis innebörden av en regelmässig tidsvinst som regleras i 12 kap. 27 § IL.<sup>6</sup>

Vidare syftar uppsatsen till att granska huruvida Skatteverkets handläggning avseende avdrag för resor till och från arbetet förhåller sig till kravet på formell rättssäkerhet och 7 § FL. Då mina erfarenheter från Skatteverket inte är tillräckliga för att ensamt dra en slutsats hålls intervjuer med skattehandläggare. Kleineman menar att samhällsvetenskapliga metoder som empiriska och statistiska metoder samt sociologiska metoder som med stöd av intervjuer är främmande för rättsdogmatiken.<sup>7</sup> Detta eftersom den rättsdogmatiska metoden kräver förankring i accepterade rättskällor. Därför görs en empirisk undersökning i form av kvalitativa intervjuer med anställda på Skatteverket. Metoden innebär att information inhämtas för att sedan dra slutsatser avseende informationen.<sup>8</sup> Vanligast är att studien omfattar ett litet antal personer och att man utgår från att verkligheten kan uppfattas på många olika sätt utan att det finns någon absolut sanning.<sup>9</sup> Då intervjuerna görs med en person i taget används semistrukturerade intervjuer. Ändamålet med intervjuerna är att undersöka vilken uppfattning ett antal skattehandläggare har avseende utformningen av bestämmelserna om avdrag för resor till och från arbetet. Vidare är intervjuerna inga rättskällor som konstituerar gällande rätt utan de ska snarare identifiera intressanta problem, berika analysen och ge stöd åt slutsatsen.<sup>10</sup> Svaren ligger till grund för min analys även om jag är väl medveten om att det inte går att dra allt för stora slutsatser av svaren, främst på grund av antalet intervjuer. Vidare är syftet med intervjuerna att visa på hur rättsreglerna faktiskt används och vilka effekter de kan antas ha.<sup>11</sup>

---

<sup>6</sup> Se avsnitt 3.3 avseende 12 kap. 27 § IL.

<sup>7</sup> Kleineman (2013) s. 29.

<sup>8</sup> Kleineman (2013) s. 223.

<sup>9</sup> Kleineman (2013) s. 224.

<sup>10</sup> Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* (Stockholm: Norstedts Juridik, 2015) s. 51.

<sup>11</sup> Sandgren, Claes, 'Om empiri och rättsvetenskap del 2', *Juridisk tidskrift* 1995/96 s. 1035–1059 [i fortsättningen: Sandgren (1995/96 del 2)] s. 1042.

Att hänvisa till källor avseende Skatteverkets arbetsätt vid granskning av tidsvinsten är svårt eftersom de är få till antalet. Det finns visserligen en handbok från Skatteverket men boken innehåller snarare regler än arbetsätt. Avsnitt 4 som redogör för Skatteverkets arbetsprocess kommer således mestadels att utgå ifrån egen och andra skattehandläggares erfarenheter.

En empirisk undersökning kommer dessutom att göras med hjälp av data från Skatteverket i Halmstad. Det finns en mängd olika typer av empiriskt material men uppsatsen behandlar endast statistik.<sup>12</sup> Det finns olika syften med att använda en empirisk undersökning i ett rättsvetenskapligt sammanhang. I denna uppsats är anledningen att någorlunda säkerställa relevansen hos problemet som behandlas. Således är tanken att undersökningen ska visa att problemet är ett reellt sådant.<sup>13</sup> Generellt bör nämnas att statistik avseende avdrag för resor är relativt knapphändigt.

Slutligen kommer en internationell utblick att göras för att granska om det finns andra framgångsrika metoder och lösningar som andra länder använder sig av. Den komparativa metoden kommer inte att användas då uppsatsen inte gör anspråk på att jämföra eller sätta sig in i en annan rättsordning.

## 1.6 Perspektiv

Framställningen intar två olika perspektiv, nämligen rättssäkerhetsperspektiv och skattehandläggarperspektiv. För att underlätta vidareläsning är det därför av intresse att redan nu förklara dessa begrepp.

---

<sup>12</sup> Sandgren (1995/96 del 2) s. 1041.

<sup>13</sup> Sandgren, Claes, 'Om empiri och rättsvetenskap del 1', *Juridisk Tidskrift* 1995/96 s. 726–748 [i fortsättningen: Sandgren (1995/96 del 1)] s. 736.

## 1.6.1 Rättssäkerhetsperspektiv

Rättssäkerhet är ett begrepp som sedan länge varit etablerat och haft en viktig roll inom svensk rätt.<sup>14</sup> Inom skatterätten men även inom andra rättsområden finns ett krav på rättssäkerhet från lagstiftarens sida. Detta innebär att det uppställs krav på att lagstiftaren ska lagstifta så att lagarna tillkommer på ett riktigt sätt och utformas i en viss ordning för att möjliggöra rättssäkerhet.<sup>15</sup>

Inom svensk rätt görs det skillnad på materiell och formell rättssäkerhet. Framställningen fokuserar endast på formell rättssäkerhet, varför genomgång av materiell rättssäkerhet uteblir. Den formella rättssäkerheten, även kallad den traditionella rättssäkerheten, bygger på två viktiga principer, legalitets- och likhetsprincipen, vilka jag återkommer till nedan.<sup>16</sup>

Skatterna är utformade som tvångsbidrag och innebär ett ingrepp i enskildas personliga och ekonomiska förhållanden.<sup>17</sup> Ingrepp i enskildas personliga och ekonomiska förhållande i form av olika tvångsåtgärder har ansetts allvarliga åtgärder, varför bestämmelser om detta bland annat regleras i Regeringsformen (1974:152) (RF).

Likhetsprincipen regleras i 1 kap. 9 § RF och innebär att domstolar och förvaltningsmyndigheter i sin verksamhet ska beakta allas likhet inför lagen. Tanken bakom principen är följaktligen att lika fall ska behandlas lika.<sup>18</sup> Likhetsprincipen återfinns även i EU-rätten och EKMR.<sup>19</sup> För EU-rättens del finns bestämmelser om likhetsprincipen i stadgans artikel 20 samt artikel 14 i Europakonventionens egendomsskydd. För skatterättens del får

---

<sup>14</sup> Zila, Josef, 'Om rättssäkerhet', *Svensk Juristtidning* 1990 s. 284–305 [i fortsättningen: Zila (1990)] s. 284.

<sup>15</sup> Pahlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt* (Uppsala: Iustus förlag, 2013) [i fortsättningen: Pahlsson (2013)] s.18.

<sup>16</sup> Zila (1990) s. 286.

<sup>17</sup> Lodin, Sven-Olof m.fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1* (Stockholm: Studentlitteratur, 2016) [i fortsättningen: Lodin (2016 del 1)] s. 1–2.

<sup>18</sup> Pahlsson (2013) s. 42.

<sup>19</sup> Pahlsson, Robert, 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen', *Skattenytt* 2014 s. 554–570, s. 559.

principen sin största betydelse vid rättstillämpningen och inte vid normgivningen. Med andra ord har skattedomstolar och Skatteverket en betydande uppgift att säkerhetsställa att jämförbara fall som likställs av lagstiftaren, inte blir föremål för olikbehandling i rättstillämpningen.<sup>20</sup>

I den formella rättssäkerheten återfinns också legalitetsprincipen som är en allmän princip då den har relevans för i princip hela den offentliga rätten.<sup>21</sup> Principen kommer till uttryck i 1 kap. 1 § tredje stycket RF, vari stadgas att den offentliga makten utövas under lagarna. Vidare framgår det av 8 kap. 3 och 5 §§ RF att föreskrifter om skatt ska meddelas i lag. Detta innebär att offentliga organs maktutövning, även riksdagen, är bundna av lagarna.<sup>22</sup> Dessutom brukar sägas att legalitetsprincipen har fyra aspekter. Dessa är ett föreskriftskrav, ett retroaktivitetsförbud, ett analogiförbud samt ett bestämdhetskrav.<sup>23</sup> Principens syfte är att upprätta förutsebarhet och frihet från godtycke.<sup>24</sup> Vidare har legalitetsprincipen till syfte att inte påföra skatt såvida det inte framgår av lag, det vill säga ”ingen skatt utan lag”, även kallat *föreskriftskravet*.<sup>25</sup> Det har däremot visat sig att legalitetsprincipens betydelse är osäker. Inom skatterätten förekommer flertalet avgörande där skattskyldighet ansetts föreligga trots avsaknad av lagregler, vilket anses bero på samhällets komplexitet.<sup>26</sup> Vid en snäv bedömning av legalitetsprincipen skulle skatt inte kunna uttas utan att det tydligt framgår att så är fallet i varje situation.<sup>27</sup> Legalitetsprincipen kan följaktligen inte tillåtas hindra att lagtexten tolkas såvida tolkningen har objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.<sup>28</sup>

---

<sup>20</sup> Pålsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten* (Uppsala: Iustus förlag, 2007) [i fortsättningen: Pålsson (2007)] s. 41.

<sup>21</sup> Pålsson (2007) s. 31.

<sup>22</sup> Pålsson (2007) s. 178.

<sup>23</sup> Hultqvist, Anders, 'Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet', *Skattenytt* 2013 s. 10–21, s. 15.

<sup>24</sup> Pålsson (2013) s. 86.

<sup>25</sup> Hultqvist, Anders, 'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen', *Skattenytt* 2016 s. 730–748, s. 730.

<sup>26</sup> Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet* (Stockholm: Norstedts Juridik, 1990)[i fortsättningen: Rabe (1990)] s. 492.

<sup>27</sup> Rabe (1990) s. 45.

<sup>28</sup> Pålsson, Robert, *Inledning till skatterätten* (Uppsala: Iustus förlag, 1998) s. 57.

## 1.6.2 Skattehandläggareperspektiv

Likt andra myndigheter innehar tjänstemännen på Skatteverket olika positioner. Vanligast är att befattningen ”skattehandläggare” utreder deklARATIONER genom att utreda, analysera och fatta beslut i skatteärenden. I en skattehandläggares arbetsuppgifter ingår här också att utreda avdrag för kostnader till och från arbetet. Vanligt är dock att chefer och SKB också arbetar med frågor kring avdraget.

Som utgångspunkt kommer skattehandläggarperspektivet utgå ifrån mina egna erfarenheter då jag under en sommar var anställd på Skatteverket. Under min anställning arbetade jag med diverse utredningar avseende avdrag för kostnader till och från arbetet. Dessutom kommer en skattehandläggare, en sektionschef samt en SKB att intervjuas för att ta del av deras åsikter och erfarenheter kring avdraget.

## 1.7 Forskningsläge

Även om ämnet är omtalat i bland annat media, föreligger tämligen lite forskning på området. Anledningen torde vara att bestämmelserna i sig inte är otydliga utan att det istället är tillämpningen som är problematisk. I litteraturen beskrivs gällande rätt, men med avsaknad av undersökning kring reglernas rättssäkerhet. Någon annan synes dessutom inte ha skrivit en examensuppsats inom detta ämne tidigare. På grund av detta anses förevarande uppsats vara av särskilt intresse.

Behovet av en utredning har gjort att det nyligen presenterats en kommitté som ska undersöka hur systemet för avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats bör omarbetas för att gynna miljön. Dessutom ska Finansdepartementet utreda hur bestämmelserna kan förbättras i förhållande till nuvarande system för att underlätta tillämpningen, administrationen och kontrollen. Utredningen från Finansdepartementet ska redovisas den 1 juli 2019.



Med detta sagt anser jag att det finns ett nyhetsvärde i uppsatsen, då ämnet är högaktuellt samt att behovet av utredningar är stort.

## **1.8 Disposition**

Uppsatsen delas in i fem kapitel och efter det inledande kapitlet redogörs för den förvaltningsrättsliga aspekten av problemet. I kapitlet görs en genomgång av de krav som uppställs på handläggningen och då främst 7 § FL.

Kapitel tre innehåller en utförligare genomgång av de bestämmelser som reglerar avdrag för resor till och från arbetet. Kapitlet tar sikte på gällande rätt och redogör för de krav som ska vara uppfyllda för att avdraget ska beviljas.

Till skillnad från kapitel tre innehåller kapitel fyra en utförlig genomgång av själva handläggningen. Således tar kapitlet sikte på själva handlägningsprocessen och hur bestämmelserna fungerar i praktiken från yrkande till beslut.

Uppsatsen avslutas med en analys i kombination med sammanfattande kommentarer.

## 2 Den förvaltningsrättsliga aspekten

### 2.1 Inledning

För att underlätta läsningen och få en djupare förståelse blir det relevant att ha ett kapitel som reglerar den förvaltningsrättsliga delen av problemet. Skatteverket är en central förvaltningsmyndighet med huvuduppgift att ansvara för skatter, socialavgifter och folkbokföring. Förvaltningslagen tillämpas således på Skatteverket och omfattar myndighetens handläggning.<sup>29</sup> Det faktum att en tjänsteman på Skatteverket inte endast har att förhålla sig skatterättsliga regler utan även förvaltningsrättsliga regler gör kapitlet relevant. Nedan presenteras en genomgång av för denna uppsats relevanta bestämmelser inom förvaltningsrätten.

### 2.2 Allmänt

Anställda vid statliga myndigheter benämns ofta tjänstemän och ingår i den offentliga sektorn. Detta gäller oavsett vilken position tjänstemannen har och således görs ingen skillnad om hen är handläggare eller chef. Gemensamt för statligt anställda är att de omfattas av antingen förvaltningslagen eller kommunallagen. Innebörden av detta är att tjänstemännen har olika regelverk att förhålla sig till för att fullgöra sitt arbete.

Ett rättsförhållande mellan det allmänna, det vill säga stat och kommun i någon skepnad och det enskilda, alltså fysiska och juridiska personer går under namnet *offentlig rätt*.<sup>30</sup> Däremot benämns den juridik som tillämpas av förvaltningsmyndigheter, exempelvis Skatteverket *förvaltningsrätt*.

---

<sup>29</sup> Höglund, Mats och Nöjd, Sture, 'Skatteverkets professionella kommunikation', *Skattenytt* 2014 s. 200–215, s. 205.

<sup>30</sup> Warnling-Nerep, Wiweka, *En introduktion till förvaltningsrätten* (Stockholm: Norstedts Juridik, 2008) [i fortsättningen: Warnling-Nerep (2008)] s. 4.

Skatteverket är en statlig förvaltningsmyndighet men räknas som en central förvaltningsmyndighet. Innebörden är att Skatteverket lyder under regeringen och deras kompetens är inriktad på ett eller flera avgränsade områden och med en täckning som omfattar hela riket.<sup>31</sup> Vidare är innebörden att FL gäller för Skatteverkets handläggande verksamhet.

Likt inledningskapitlet redogör, syftar detta kapitel till att redogöra för tjänstemännens serviceskyldighet och handläggningsskyldigheter. Därför utesluts andra förvaltningsrättsliga frågor.

## 2.3 Begreppet förvaltningsrätt

Förvaltningsrätten innehåller en mängd olika regler som rör myndigheter. Reglerna är många till antalet och behandlar främst myndigheternas organisation och verksamhet samt de offentliga beslutsfattarnas rättsställning.<sup>32</sup> Inom förvaltningsrätten skiljer man på allmän förvaltningsrätt och speciell förvaltningsrätt. Den allmänna förvaltningsrätten berör problem och regler som är gemensamma för all förvaltningsrätt. Inom den allmänna förvaltningsrätten återfinns de allmänna förfarandelagarna. Häri återfinns FL med ändamål att värna om medborgarnas rättssäkerhet och främja snabba avgöranden.<sup>33</sup>

## 2.4 Myndigheternas serviceskyldighet

Bestämmelserna om service och samverkan är reglerade i 4–7 §§ FL och är av central betydelse ur den enskildes synpunkt. Syftet med bestämmelserna är att underlätta för den enskilde som kontaktar en förvaltningsmyndighet för att tillvarata sina intressen.<sup>34</sup> Inte sällan uppstår svårigheter för den enskilde då denne kan befinna sig i en utsatt situation socialt sett. Kraven

---

<sup>31</sup> Warnling-Nerep, Wiweka och Bohlin, Alf, *Förvaltningsrättens grunder* (Stockholm: Norstedts Juridik, 2007) [i fortsättningen: Warnling-Nerep och Bohlin (2007)] s. 39.

<sup>32</sup> Warnling-Nerep och Bohlin (2007) s. 2.

<sup>33</sup> Arnström, Annika och Silvén, Karolina, 'Skatteverkets hantering i fastighetstaxeringsärenden – en oroande utveckling', *Skattenytt* 2015 s. 785–793, s. 789.

<sup>34</sup> Warnling-Nerep (2008) s. 41.

från myndigheten kan dessutom te sig oöverstigliga, exempelvis att en viss blankett är krånglig och oförståelig.<sup>35</sup> För att undvika denna situation och underlätta för den enskilde uppställs därför bestämmelser i FL.

I 4 § FL regleras att myndigheterna ska ge upplysningar, råd samt besvara frågor och i 5 § FL regleras att myndigheter ska ta emot besök och telefonsamtal från enskilda. Vidare framgår det av 6 § FL att myndigheter ska samverka och hjälpa andra myndigheter.

7 § FL är den paragraf i FL som är mest relevant för denna uppsats. Då paragrafen är en viktig del av uppsatsen görs en utförligare redovisning i det följande.

## **2.4.1 Allmänna krav på handläggningen**

Paragrafen innehåller allmänna krav på handläggningen av ärenden och innebär i korta drag att myndigheter ska handlägga ärenden så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. Tanken är således att paragrafen ska ge uttryck för grundläggande kännetecken för svensk förvaltningsrätt, nämligen att myndigheternas handläggning av ärenden är okomplicerade, snabba och kostnadseffektiva.<sup>36</sup> Det är däremot av väsentlig betydelse att en handläggning inte slaviskt följer målen i paragrafen så att myndigheten fattar materiellt oriktiga beslut och att säkerheten eftersätts. Med detta sagt är tanken att bestämmelsen ska ge uttryck åt den vidgade syn på vad rättssäkerheten kräver.<sup>37</sup>

Som huvudregel avser bestämmelsen endast ärenden där någon enskild är part. Detta innebär att bestämmelsen inte blir tillämplig i ärenden då myndighet intar ställning som part. Däremot är det enligt doktrin klart att sådana ärenden också bör handläggas snabbt och enkelt.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Warnling-Nerep (2008) s. 41.

<sup>36</sup> Prop. 2016/17:180 s. 74.

<sup>37</sup> Hellners Trygve och Malmqvist Bo, *Förvaltningslagen med kommentarer* (Stockholm: Norstedts Juridik, 2010) [i fortsättningen: Hellners och Malmqvist (2010)] s. 99.

<sup>38</sup> Warnling-Nerep och Bohlin (2007) s. 79.

Bestämmelsen i 7 § FL är närmast ett målsättningskrav, vilket anses innebära att det inte föreligger ett strikt krav på att målet ska uppfyllas utan snarare att varje handläggare ska sträva efter att uppfylla målet med paragrafen. Det är emellertid lagstiftarens intention att kraven på handläggningen som framgår av paragrafen ska vara vägledande vid tillämpningen av de återstående reglerna i FL.<sup>39</sup>

Av första meningen i paragrafen framgår att ärendet ska handläggas så enkelt som möjligt. Det är ärendets art som avgör huruvida handläggningen är enkel eller inte. Vad som anses vara enkel handläggning är inte helt enkelt att definiera men klart är att i enkelhetskravet ligger exempelvis att ärendet inte ska belastas med onödig utredning eller skriftväxling.<sup>40</sup>

Någon exakt uttalad tid för hur lång tid det får gå från det att ärendet anhängiggörs till dess att beslut fattas förekommer inte. En bedömning får göras från ärende till ärende beroende på ärendets storlek och komplexitet men får inte leda till att rättssäkerheten eftersätts.<sup>41</sup> En bedömning får även göras i förhållande till ärendets kostnad. Långa handläggningstider som leder till ökade ärendebalanser leder lätt till ökade kostnader för ärendehantering.<sup>42</sup> Det anses därmed stå klart att ett ärende inte får hamna i ett obehörigt dröjsmål, utan ska handläggas så snabbt som möjligt utan att säkerheten eftersätts.<sup>43</sup> Trots att ärendet ska handläggas effektivt får myndigheterna inte agera så kraven på opartiskhet, kommunikation, motivering etc. eftersätts.<sup>44</sup>

Slutligen bör nämnas sista meningen i 7 § FL som är relevant för denna uppsats. Paragrafen reglerar att myndigheter ska underlätta för den enskilde att ha med myndigheten att göra. Paragrafen innehåller ingen direkt

---

<sup>39</sup> Warnling-Nerep och Bohlin (2007) s. 79.

<sup>40</sup> Hellners och Malmqvist (2010) s. 101.

<sup>41</sup> Prop. 1985/86:80 s. 24.

<sup>42</sup> Hellners och Malmqvist (2010) s. 101.

<sup>43</sup> Warnling-Nerep och Bohlin (2007) s. 79.

<sup>44</sup> Prop. 2016/17:180 s. 74–75.

information om hur begreppet underlätta ska tolkas, men doktrin menar att en myndighet exempelvis kan underrätta om hur lång tid ett ärende förväntas ta och vem som är handläggare för att underlätta.<sup>45</sup> Ett annat exempel på att underlätta för den enskilde är att myndigheten publicerar blanketter på sin hemsida. Myndigheter ska även underlätta sitt eget arbete. Ärenden som drar ut på tiden tenderar att skapa stora ärendebalanser och myndigheter får lägga mycket tid på att svara på förfrågningar i de ärenden som väntar på avgörande. Myndigheten drabbas men främst den enskilde som i ovisshet tvingas gå och vänta på ett beslut som kanske rör frågor avseende den enskildes ekonomi eller andra personliga förhållanden. Förfaranden som drar ut på tiden är således inte endast en servicefråga utan handlar också om den enskilda människans rättssäkerhet.<sup>46</sup> Därför är det mycket viktigt att myndigheterna strävar efter att verksamheten bedrivs så effektivt som möjligt för att underlätta handläggningen och för att tillgodose enskildas intressen.

---

<sup>45</sup> Hellners och Malmqvist (2010) s. 105.

<sup>46</sup> Hellners och Malmqvist (2010) s. 100.

# 3 Skatterättsliga bestämmelser avseende arbetsresor

## 3.1 Inledning

Förevarande kapitel har för avsikt att kartlägga bestämmelserna avseende avdrag för resor till och från arbetet. Bestämmelserna är relativt språkvanligt formulerade och vållar inte några direkta svårigheter för gemene man att begripa. Likt många andra paragrafer räcker det däremot inte att endast läsa paragrafen för att få ut all information, varför detta kapitel är av stort intresse.

## 3.2 En historisk tillbakablick

Innan en genomgång görs av nu gällande rätt är det av intresse för uppsatsen att översiktligt redogöra för vilka förändringar som gjorts och hur bestämmelserna historiskt sett har varit formulerade. Bestämmelser om avdrag för resor till och från arbetet har sedan lång tid tillbaka funnits reglerade i svensk rätt. Innehållet i bestämmelserna har emellertid flertalet gånger varit föremål för förändringar. Främst gäller det rekvisiten i bestämmelserna som har förändrats.

Innan IL trädde i kraft reglerades bestämmelserna i 33 § punkt 4 kommunalskattelagen (1928:370) (KL). Bestämmelsen reglerade att det medges avdrag för skäligen kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen om avståndet är sådant att särskilt färdmedel behövs anlitas. Förutsättningar var inte konkretiserade i lagtexten utan framgick istället av praxis. År 1969 konkretiserades grunderna för avdrag i lagtexten men utformningen av bestämmelserna avseende avdrag för resor till och från arbetet var fortfarande inte lik hur utformningen är idag.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Prop. 1999/00:02 s. 149.

Tidsvinstbestämmelsen har sitt ursprung från 1981. Bestämmelsen reglerade då att en regelmässig tidsvinst skulle göras på 90 minuter för fram- och återresa.<sup>48</sup> I samband med prop. 1980:81:188 föreslogs från många remissinstanser att en ändring skulle ske avseende tidsvinsten. Det förordades en höjning av tidsvinsten till två timmar istället för 90 minuter.<sup>49</sup> Anledningen var att skattehandläggarens tid för att utreda om tidsvinsten uppnåddes upptog en oproportionerlig del av tiden för granskning av deklARATIONER i första instans. Man menade på att en höjning av kravet på tidsvinsten till två timmar skulle medföra att antalet yrkade avdrag minskade och därmed underlättade skattehandläggarnas arbete.<sup>50</sup>

Införandet av kravet på att en tidsvinst måste göras med två timmar har gällt fram till idag. Visserligen har bestämmelserna fått ändrade lydelse men detta har främst varit avseende hur många kronor som avdraget får göras med för varje kilometer.<sup>51</sup> Vid yrkat avdrag medges endast avdrag för den delen av kostnaden som överstiger ett vist belopp. Detta belopp har ofta varit föremål för förändring. Exempelvis i prop. 1980:81:118 ansågs att beloppet skulle vara 1 000 kr tillskillnad från idag då beloppet är 11 000 kr.<sup>52</sup>

### 3.3 Arbetsresor

Kommunalskattelagen är sedan länge inte i kraft och bestämmelserna om avdrag finns numera reglerade i IL. De särskilda reglerna om avdrag för utgifter regleras i 12 kap. IL och som huvudregel gäller enligt 12 kap. 1 § IL att alla utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som en kostnad. Det finns en mängd olika avdrag som en deklARANT kan använda sig av. Uppsatsen fokuserar som bekant däremot endast på kostnader för resor till och från arbetet.

---

<sup>48</sup> Prop. 1980:81:118 s. 14.

<sup>49</sup> Prop. 1980:81:118 s. 25.

<sup>50</sup> Prop. 1980:81:118 s. 14.

<sup>51</sup> Prop. 1999/00:02 s. 149.

<sup>52</sup> Prop. 1980:81:118 s. 35.



Som berörts under avsnitt 1.4 är uppsatsen avgränsad till att endast beröra 12 kap. 26–27 §§ FL, varför övriga bestämmelser inte redogörs för.

### **3.3.1 Vad säger bestämmelserna?**

Bestämmelserna om avdrag för resor till och från arbetet regleras i 12 kap. 26–30 §§ IL. Huvudbestämmelsen stadgas i 26 § och reglerar innebörden av avdraget. Bestämmelsen reglerar att skäligena utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen får dras av om arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att hen behöver använda något transportmedel.

27 § reglerar möjligheten för en deklarerant att yrka avdrag för resor gjorda med egen bil och vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda.<sup>53</sup> Första förutsättningen är att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen är fem kilometer. Dessutom ska det klart framgå att den skattskyldige genom att använda egen bil istället för allmänna transportmedel regelmässigt gör en tidsvinst på minst två timmar. Enligt bestämmelsens tredje stycke medges avdrag med 18,50 kr/mil.

### **3.3.2 Avdrag för allmänna transportmedel**

Som kortfattat berört gäller 12 kap. 26 § IL när en skattskyldig yrkar avdrag för resor till och från arbetet med allmänna transportmedel. Som allmänna transportmedel räknas resor med järnväg, spårvagn eller buss.<sup>54</sup>

Bestämmelsen är inte helt ovillkorlig och även om det inte direkt framgår, måste avståndet mellan bostaden och arbetet vara minst två kilometer.<sup>55</sup>

Kortare sträckor kan accepteras i undantagsfall vilket accepterades i RÅ 1990 ref. 61 I. En kvinna arbetade natt och sträckan mellan bostaden och arbetet var endast en kilometer. Domstolen beslutade trots kravet på två

---

<sup>53</sup> Lodin (2016 del 1) s. 160.

<sup>54</sup> SKV A2015:25 s. 1.

<sup>55</sup> Lodin (2016 del 1) s. 159.

kilometer att avdraget för hennes taxiresor på en kilometer skulle bifallas med hänsyn till överfallsrisken som förelåg. Dessutom kan kortare sträckor accepteras, exempelvis på grund av ålder, funktionshinder och sjukdom.<sup>56</sup>

Av bestämmelsen framgår vidare att avdrag får göras med skäliga kostnader. Någon närmre definition av skäliga utgifter finns inte men Skatteverket har i sina allmänna råd uttryckt att det ska röra sig om den lägsta kostnaden av transport med tåg, spårvagn eller buss.<sup>57</sup> Återigen handlar det om att det normalt fordras att det är den lägsta kostnaden som skattskyldig får avdrag för. I RÅ 1990 ref. 61 II gjorde domstolen avsteg från huvudregeln att det är den lägsta kostnaden som skattskyldig får avdrag med. Återigen ansåg domstolen att överfallsrisken gjorde att det yrkade avdraget för taxiresorna skulle beviljas trots att allmänna kommunikationsmedel fanns. Däremot konstaterades att avdrag för taxiresor endast får göras om taxiresan görs mellan kl. 23.00 och 06.00.<sup>58</sup>

Skattskyldige får endast avdrag för arbetsresor som görs mellan ordinarie bostad och arbetet. Således medges inte avdrag om skattskyldige reser mellan sommarhuset och arbetsplatsen.<sup>59</sup> Vidare gäller att avdrag endast medges för en resa i vardera riktning per dag, såvida inte den skattskyldiges arbetstid är uppdelad i flera pass med minst några timmars mellanrum. Ser arbetssituationen ut så för den skattskyldig kan avdrag medges för mer än en resa i vardera riktning per dag.<sup>60</sup>

Slutligen finns det också en beloppsgräns som framgår av 12 kap. 2 § 3 st. IL som innebär att avdrag endast får medges till den av kostnaderna som överstiger 11 000 kr. Anledningen torde vara att inom skatterätten är en viktig utgångspunkt att avdrag inte medges för personliga levnadskostnader.

---

<sup>56</sup> <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326310.html>, besökt 2018-02-01.

<sup>57</sup> SKV A 2015:25 s. 1.

<sup>58</sup> SKV A 2015:25 s. 2.

<sup>59</sup> <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326310.html>, besökt 2018-02-01.

<sup>60</sup> <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326310.html>, besökt 2018-02-01.

Möjligheten att yrka avdrag för resor till och från arbetet anses till viss del innebära att en deklaratant får göra avdrag för personliga levnadskostnader. Med anledning av situationen på bostadsmarknaden i storstadsregionerna och de långa resvägarna i glesbygden har dock lagstiftaren valt att berättiga avdraget men med en viss begränsning.<sup>61</sup> Genom åren har beloppsgränsen förändrats till den skattskyldiges nackdel. Skälen till den höjda beloppsgränsen beror bland annat på att belastningen på skattehandläggare måste minska för att frigöra resurser som kan användas till andra ändamål. Höjningen beror dessutom på att SL-kortet har höjts. För att minska antalet stadsbor yrkar avdrag är det vanligt att beloppsgränsen följer SL-kortet.<sup>62</sup>

### 3.3.3 Arbetsresor med egen bil

Som tidigare redogjorts för finns även en möjlighet att yrka avdrag för resor till och från arbetet med egen bil, vilket framgår av 12 kap. 27 § IL. Den vanligaste situationen är i sådana fall att den skattskyldige använder sin egen bil istället för allmänna transportmedel.<sup>63</sup> För att den skattskyldige ska få avdraget beviljat är kravet att avståndet mellan arbetsplatsen och bostaden är minst fem kilometer. Dessutom ska det klart framgå att den skattskyldige gör en tidsvinst på två timmar genom att använda sin egen bil istället för allmänna transportmedel. Huvudregeln är att tidsvinsten beräknas för fram- och återresan men om den skattskyldige har flera arbetspass per dygn eller flera arbetsplatser ska den sammanlagda tidsvinsten beräknas per dygn.<sup>64</sup>

Då beräkning av tidsvinsten görs ska även hänsyn tas till om den skattskyldige har flextid eller inte. Innebörden av flextid är att den skattskyldige själv bestämmer när hen ska komma och gå till arbetet.<sup>65</sup> Att en skattskyldig omfattas av flextid är till nackdel för hen vid beräkningen.

---

<sup>61</sup> Lodin (2016 del 1) s. 159.

<sup>62</sup> Prop. 2016/17:1 s. 206.

<sup>63</sup> Lodin (2016 del 1) s. 160.

<sup>64</sup> SKV A 2015:25 s. 1–2.

<sup>65</sup> SKV A 2015:25 s. 2.

Detta då Skatteverket utgår ifrån att den skattskyldige kan anpassa sina tider till avgångstiderna för de allmänna transportmedlen.<sup>66</sup> En skattskyldig med flexetid har följaktligen inte möjlighet att lägga arbetstiden på ett visst sätt för att uppnå tidsvinsten. Skattskyldiga som har flexetid men som hävdar att de inte har flexetid ska kunna visa det för Skatteverket så att Skatteverket inte tar hänsyn till flexitiden vid beräkningen.<sup>67</sup>

Vid en beräkning av tidsvinsten ska även beaktas vart den skattskyldige måste parkera och hur lång tid det tar att hitta en plats.<sup>68</sup> Om det visar sig att den skattskyldige måste parkera långt ifrån arbetet ska tiden det tar att gå från parkeringsplatsen till arbetet medräknas. Även trafikintensiteten ska beaktas vid bedömning. Beräkningen av tidsvinsten kan således variera kraftigt beroende på vilken dag som beräkningen görs utifrån, men även vilken tid på dygnet som beräkningen görs. Väljer den skattskyldige att lämna arbetet tidigare eller senare för att undvika rusningstrafiken ska inte en sådan tidsvinst beaktas.<sup>69</sup>

Av bestämmelsen framgår vidare att det krävs att den skattskyldige regelmässigt gör en tidsvinst. Innebörden av regelmässigt framgår inte av bestämmelsen men frågan har blivit prövad i RÅ 1988 ref. 75. I målet hade den skattskyldige yrkat avdrag för resor till och från arbetet med egen bil. Vid en beräkning av tidsvinsten visade det sig att den anställde endast uppnådde tidsvinsten under 81 av 212 arbetsdagar. Domstolen menade på att kravet på regelmässigt inte var uppfyllt då tidsvinsten endast uppnåddes vissa veckodagar.

Vidare är det inte alltid ett krav att tidsvinsten ska beräknas i enlighet med den kortaste resvägen. Skatteverket menar att den skattskyldige som kan välja mellan olika allmänna transportmedel anser att skattskyldig ska

---

<sup>66</sup> SKV A 2015:25 s. 2.

<sup>67</sup> <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326310.html>, besökt 2018-02-05.

<sup>68</sup> Handledning i beskattning från Skatteverket, 2013, s. 783–784.

<sup>69</sup> <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326310.html>, besökt 2018-02-01.

använda den färdväg och det färsätt som är naturligt.<sup>70</sup> Detta synsätt framgår också av RÅ 1986 ref. 41. Den skattskyldige yrkade avdrag men hänvisade inte till den kortaste vägen utan till en väg som hen ansåg var lämpligare. Domstolen biföll yrkandet och medgav att vägen som den skattskyldige valt var lämpligare trots att det fanns en annan väg som var kortare.

Slutligen ska Skatteverket inte ta hänsyn till privata angelägenheter. Således ska Skatteverket vid beräkningen inte ta hänsyn till den tid som går när den skattskyldige exempelvis hämtar sina barn på dagis.<sup>71</sup>

### 3.4 Bevisbördan

Som kommer att redogöras i kommande kapitel är det inte ovanligt att det uppstår tillämpningssvårigheter för skattehandläggare att använda sig av reglerna. Inte sällan uppstår diskussioner mellan den skattskyldige och skattehandläggaren avseende huruvida en omständighet är bevisad eller inte. Det är följaktligen viktigt att ha ett avsnitt som behandlar bevisbördan i skatterättsliga mål. Vanligt är att ett skatterättsmål innehåller betungande beslut som är till nackdel för den enskilde.<sup>72</sup> För att upprätta detta krav regleras det i 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL) att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Bestämmelsen är central för Skatteverkets arbete och det råder ingen tvekan om att så är fallet. I RÅ 2005 ref. 7 och RÅ 2008 ref. 51 klargjorde förvaltningsdomstolarna att utgångspunkten är att Skatteverket ansvarar för utredningen i målet och hänvisade till bestämmelsen i SFL. Den skattskyldige bör däremot ha i åtanke att i ärenden som är svåra för Skatteverket att utreda bör den skattskyldige komplettera och hjälpa till med utredning för bevisningens skull.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Handledning i beskattning från Skatteverket, 2013, s. 784.

<sup>71</sup> <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326310.html>, besökt 2018-02-05.

<sup>72</sup> Rune, Lavin, *Förvaltningsprocessrätt* (Stockholm: Wolters Kluwer, 2016) [i fortsättningen: Lavin (2016)] s. 95.

<sup>73</sup> Lavin (2016) s. 95.

Vad gäller bevisbördan i skattemål är den fördelad på ett visst sätt mellan Skatteverket och den skattskyldige.<sup>74</sup> Bevisbördan växlar mellan Skatteverket och den skattskyldige beroende på om ärendet avser en intäkt eller en kostnad.<sup>75</sup> Placeringen av bevisbördan inom Skatterätten är klar då HFD har uttalat sig i saken. Huvudprincipen är att när det gäller inkomstbeskattning har Skatteverket bevisbördan för intäkter. Däremot när det gäller avdrag är det den skattskyldige som har bevisbördan. Dessa huvudprinciper har klargjorts i HFD 2012 ref. 69, HFD 2013 ref. 3 och RÅ 2001 ref. 22. Anledningen till att Skatteverket har bevisbördan för intäktssidan och den skattskyldige har bevisbördan för kostnadssidan är att bevisbördan har ålagt den av parterna som har lättast för att prestera bevisning i ett ärende.<sup>76</sup>

Innebörden av att bära bevisbördan är att tillräckligt med stark bevisning måste presenteras för att styrka ett rättsfaktum. Det krävs således att den som har bevisbördan lägger fram tillräckligt med stark bevisning som når upp till ett visst beviskrav för att ett faktum ska föreligga. Lyckas inte den part som har bevisbördan att nå upp till beviskravet utgår domstolen ifrån att detta faktum inte föreligger.<sup>77</sup> Beviskravet varierar beroende på vad ärendet innehåller och sakens beskaffenhet.<sup>78</sup> I mål som gäller oriktiga uppgifter ska det klart framgå att oriktiga uppgifter lämnats och Skatteverket har bevisbördan vilket framgår av HFD 2012 ref. 69. Däremot när ärendet gäller intäkter och kostnader är beviskravet ställt till sannolikt vilket HFD uttalade i RÅ 2001 ref. 21. Bevisningen som presenteras ska vid en objektiv bedömning framstå som sannolikt och i regel innebär sannolikt att full bevisning inte kan krävas.<sup>79</sup> Om bevisningen anses uppfylla kravet på sannolikhet får bedömas från fall till fall. Exempelvis om den skattskyldige

---

<sup>74</sup> Lavin (2016), s. 95.

<sup>75</sup> Lodin, Sven-Olof m.fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2* (Stockholm: Studentlitteratur, 2016) [i fortsättningen Lodin (2016 del 2)] s. 775.

<sup>76</sup> Lodin (2016 del 2) s. 775.

<sup>77</sup> Lodin (2016 del 2) s. 776.

<sup>78</sup> Essen Von, Ulrik, *Processramen i förvaltningsmål: ändring av talan och anslutande frågor* (Stockholm: Wolters Kluwer, 2016) s. 40.

<sup>79</sup> Lodin (2016 del 2) s. 776.

yrkar avdrag för arbetsresor ska hen kunna styrka detta med verifikationer.<sup>80</sup>  
Ett onormalt högt avdrag torde ställa större krav på den skattskyldiges bevisning.

Dessutom klargjorde domstolen i HFD 2012 ref. 69 att vad gäller skattetillägg som är ett ingrepp i den enskildes ekonomi har Skatteverket bevisbördan.

---

<sup>80</sup> Lodin (2016 del 2) s. 778.

# 4 Bestämmelserna i praktiken

## 4.1 Inledning

Att fastställa underlag för beskattning görs årligen av flertalet skattehandläggare på Skatteverkets olika kontor runt om i Sverige. Närmare bestämt är det över 7 miljoner beslut om slutlig skatt som fattas. Beskattning är ett speciellt förvaltningsförfarande då det ingriper i den enskildes ekonomi och innebär att den enskildes ekonomi ska redovisas och granskas varje år. För många är detta en stor påfrestning. Även för Skatteverket eftersom arbetet för skattehandläggarna bedrivs under stor tidspress samtidigt som bestämmelserna är många och komplicerade till antalet. Långt ifrån samtliga deklARATIONER är komplicerade. Såvida den skattskyldige accepterar kontrolluppgifterna och inga tilläggsuppgifter förs in behöver hen endast godkänna deklARATIONEN.<sup>81</sup> När den skattskyldige däremot inkommer med tilläggsuppgifter är det upp till skattehandläggaren att utreda dessa. En typisk tilläggsuppgift är ett yrkat avdrag för kostnader till och från arbetet. Förutsättningarna för att få avdraget beviljat har berörts i kapitel 3. Förevarande kapitel kommer istället fokusera på skattehandläggarnas tillämpning av bestämmelserna.

Kapitlet är indelat i tre olika huvudavsnitt som vardera är relevanta för Skatteverkets handläggning avseende yrkat avdrag för resor till och från arbetet. Första avsnittet har till syfte att redogöra för hur handläggningen går till när en skattskyldig yrkar avdrag för arbetsresor. Således är tanken med avsnittet att utförligt presentera metoden som en skattehandläggare har att använda sig av när en utredning görs. I nästa avsnitt redogörs för den undersökning som gjorts i form av intervjuer med en skattehandläggare, en enhetschef och en SKB. Slutligen presenteras Dir. 2017:134.

---

<sup>81</sup> Lodin (2016 del 2) s. 747.



## 4.2 Processen

### 4.2.1 Avdrag yrkas

Samtliga fysiska och juridiska personer som är skattskyldiga i Sverige ska inkomma med en av en deklaratant godkänd deklARATION. Som berörts kan deklARATIONEN godkännas direkt såvida inga tilläggsuppgifter finns att redovisa. Om tilläggsuppgifter finns ska dessa redovisas på deklARATIONEN tillsammans med ytterligare blanketter beroende på vilken typ av tilläggsuppgift det rör sig om. När avdrag yrkas för resor till och från arbetet behövs ingen ytterligare blankett ifyllas utöver själva huvudblanketten, även kallad blankett INK1.

Första steget för den skattskyldige är att ta ställning till om avdrag ska yrkas för resor med allmänna kommunikationsmedel eller avdrag för resor med egen bil. Dessutom måste den skattskyldige se till så att samtliga förutsättningar är uppfyllda för att inte riskera skattetillägg eller att avdraget avslås. Det är relativt ovanligt att avdrag avseende allmänna kommunikationsmedel yrkas. Anledningen till detta bör vara att beloppsgränsen på 11 000 kr inte sällan leder till att kostnader för allmänna kommunikationsmedel inte överstiger 11 000 kr. Istället är det vanligt att avdrag yrkas för resor till och från arbetet med egen bil. Den skattskyldige ska då göra en beräkning för den totala kostnaden som hen haft i drivmedelskostnad. Andra kostnader som service, slitage och värdeminskning är inte avdragsgilla. Vidare är det viktigt att den skattskyldige kan styrka sin kostnad om Skatteverket begär in underlag.

När den skattskyldige kommit fram till vilket belopp hen vill yrka avdrag för görs detta genom att fylla i totalbeloppet under avsnitt 2.1 i INK1.<sup>82</sup> Avsnitt 2 i INK1 reglerar diverse olika avdrag för inkomstslaget tjänst men endast avsnitt 2.1 är relevant för arbetsresor.

---

<sup>82</sup> Se bilaga A.

## 4.2.2 Träff

Att yrka avdrag för resor till och från arbetet är vanligt och görs årligen av flertalet deklareranter. Beskattningsåret 2014 yrkade runt 902 000 personer reseavdraget vilket innebär att Skatteverket årligen utsätts för en kraftig arbetsbelastning.<sup>83</sup> Att hinna granska samtliga av dessa yrkanden är en omöjlighet och skulle kräva en arbetsinsats som inte är rimlig. En sådan arbetsinsats skulle dessutom kräva enorma resurser vilket inte är hållbart.

Även om Skatteverket inte har möjlighet att granska samtliga yrkade avdrag för arbetsresor blir årligen flertalet avdrag föremål för granskning. Skatteverket har ett datorsystem som väljer ut vilka avdrag som ska granskas. När datorsystemet valt ut ett avdrag, även kallat träff är det upp till skattehandläggaren att granska det yrkade avdraget. Den skattskyldiges deklARATION hamnar då i en skattehandläggares inkorg.

Datorsystemet väljer inte träffar slumpvis utan är skapat för att effektivt välja deklARATIONER som innehåller avdrag som är värda att granska. Anledningarna till varför ett avdrag träffas är flera och någon exakt information om alla anledningarna föreligger inte. Ofta beror det dock på att den skattskyldige har yrkat ett ovanligt högt avdrag i förhållande till sin inkomst. Det är vidare vanligt att en skattskyldig som tidigare blivit granskad och fått avslag blir granskad året därpå.

## 4.2.3 Skatteverkets handläggning

När en deklARATION har blivit träffad hamnar deklARATIONEN i en skattehandläggares inkorg och blir föremål för granskning. Då träffen avser avdrag för resor till och från arbetet har skattehandläggaren till uppgift granska om avdraget ska beviljas. För att underlätta läsningen ges i det följande ett exempel på hur en granskning kan gå till. Ärendena är till

---

<sup>83</sup> Prop. 2016/17:1 s. 207.

innehållet och omständigheterna ofta olika. Många ärenden är däremot i sig relativt lika och bildar en typsituation som kommer att redogöras för.

När skattehandläggaren mottagit träffen görs en översiktlig granskning av avdraget. Inkomstdeklarationen innehåller enbart ett yrkat belopp och ingen ytterligare information. Det är därför upp till skattehandläggaren att skicka ut en förfrågan till den skattskyldige för att begära in underlag för det yrkade avdraget. För att skattehandläggaren ska kunna göra en bedömning behöver information avse hur den skattskyldige gjort beräkningen. Skattehandläggaren behöver vidare få information om den skattskyldige har flextid, har samåkt, vart hen bor samt verifikationer som kan styrka avdraget.

När förfrågan är skickad är det upp till den skattskyldige att inkomma med svar för att inte riskera att avdraget inte beviljas. Om svar uteblir kan skattehandläggaren inte granska avdraget, varför avdraget stryks från inkomstdeklarationen. Något skattetillägg blir det inte fråga om eftersom den skattskyldige inte inkommit med oriktiga uppgifter utan endast har valt att inte svara på den utskickade förfrågan.

Om den skattskyldige väljer att inkomma med svar på frågorna är det upp till skattehandläggaren att granska dessa svar. Vanligt är att svaret på förfrågan inte innehåller tillräckligt utförliga svar och en komplettering måste begäras in. När skattehandläggaren anser att underlaget är tillräckligt för att göra en bedömning påbörjas arbetet med att beräkna huruvida tidsvinsten uppnås. För att beräkna tidsvinsten är det främst [resrobot.se](http://resrobot.se) som används av Skatteverket. Hemsidan fungerar som ett verktyg och är en unik reseplanerartjänst som erbjuder information om resor och resekombinationer av alla typer av färdmedel. Följaktligen har skatteverket en möjlighet att med hjälp av verktyget beräkna tidsvinsten genom att ta bil istället för att ta allmänna kommunikationsmedel. Avståndsfrågor avseende om arbetsplatsen ligger minst fem km från hemmet eller om det inte finns allmänna

kommunikationsmedel inom två km från hemmet vållar mycket sällan problem.

Inte sällan avslås avdraget. Skattehandläggaren har då bedömt att någon tidsvinst inte gjorts och vanligt är då att en diskussion med delade meningar uppstår mellan skattskyldig och skattehandläggare. Diskussionen handlar allt som oftast om att den skattskyldige menar på att hen gjort en tidsvinst och hänvisar till andra tider, reser samt andra allmänna kommunikationsmedel. Vanligt är även att den skattskyldige hävdar att hen fått leta parkering länge, fått parkera långt ifrån arbetet och har fått gå långa sträckor. Om skattehandläggaren trots kompletteringar från den skattskyldige bedömer att tidsvinsten inte är uppnådd beviljas inte avdraget och den skattskyldige får då begära en omprövning som görs av en annan skattehandläggare. Är skattehandläggaren osäker avseende tidsvinsten är det vanligt att en SKB blir inkopplad i ärendet.<sup>84</sup>

Om skattehandläggaren istället anser att tidsvinsten är uppnådd görs en granskning av det yrkade beloppet. Den skattskyldige måste då med hjälp av sina verifikationer och kvitton kunna styrka hela det yrkade beloppet. Vid större avdrag är det inte ovanligt att den skattskyldig inkommer med hundratals kvitton. Inte sällan måste kompletteringar inkomma då kvittona inte är läsliga eller för att kvitton saknas. Lyckas den skattskyldige styrka sina kostnader beviljar Skatteverket avdraget och ärendet avslutas.

Ärendehantering ovan visar på hur en ärendehantering kan gå till. Handläggning blir dock än mer komplex när frågor som flexitid och samåkning ska hanteras. Vid en läsning av ärendehantering ovan kan nog förfarandet uppfattas som väldigt komplicerat, långdraget och godtyckligt, vilket är precis vad det är. Det är inte ovanligt att ärenden pågår i flera månader. Detta då diskussion ofta uppstår huruvida tidsvinsten är uppnådd eller inte samt att korrespondens skickas mellan parterna vilket drar ut på tiden och belastar systemet.

---

<sup>84</sup> Lodin del 2 (2016) s. 749.

## 4.3 Sammanställning av intervjuer

I följande avsnitt görs en sammanställning av intervjuerna. Intervjuerna är tre till antalet, där en skattehandläggare, en enhetschef och en SKB har fått besvara olika frågor avseende arbetsresor. Samtliga tre var mycket noggranna med att påpeka att de i sin ställning som tjänsteman inte får tycka till om reglerna utan måste utgå från sitt regelverk, vilket tyvärr påverkar syftet med intervjuerna.

- 1. Hur tycker du att tillämpningen av bestämmelserna fungerar i praktiken?*

Samtliga är eniga om att reglerna fungerar i praktiken även om de ibland kan vara tidskrävande att tillämpa. Möjligheten att handläggaren kan luta sig mot reglerna och utreda tidsvinsten för att sedan begära in underlag gör att samtliga anser att tillämpningen av bestämmelserna fungerar bra.

- 2. Bestämmelsernas utformning innebär att Skatteverket måste göra en beräkning av tidsvinsten. Anser du att det är ett rättssäkert förfarande eller finns det en risk att bedömningarna blir godtyckliga och inte helt korrekta?*

Även här råder konsensus mellan de intervjuade. De anser att såvida rättssäkerheten åsidosätts eller om bedömningen blir godtycklig beror detta på deklaranten. Det är deklaranten som ska göra sannolikt att hen uppfyller kraven för att få avdrag och lyckas hen inte med detta beviljas inget avdrag. Således är det upp till deklaranten att göra beräkningen av tidsvinsten som Skatteverket sedan ska kontrollera.

- 3. Är det vanligt att delade meningar föreligger mellan skattskyldig och skattehandläggare?*

Inte sällan råder delade meningar mellan deklaranten och skattehandläggaren. Enligt de intervjuade torde anledningen vara att deklaranterna inte är bekanta med regelverket eller inte kan styrka sina kostnader. Vidare menar de att det är vanligt att deklaranterna inte uppfyller beviskravet för att avdrag för resor till och från arbetet ska beviljas.

*4. Ungefär hur lång tid brukar ett ärende pågå från träff till beslut när tidsvinsten ska beräknas?*

Skatteverket har en uttalad målsättning att ärendet ska vara färdigt till det uttag som ärendet tillhör. De flesta deklARATIONER ingår i juniuttaget och för att ingå där krävs det att deklaranten deklarerat elektroniskt, har anmält ett mottagarkonto samt lämnar in sin deklARATION i tid. Om deklARATIONEN uppfyller dessa förutsättningar är målsättningen från Skatteverkets sida att även deklARATIONEN ska vara färdig då. Däremot är de eniga om att deklARANTER inte sällan drar ut på tiden genom att inte svara på en förfrågan eller inkomma med otydligt eller felaktigt underlag. Det är också vanligt att deklARANTER inkommer med underlag som är knapphändig, varför komplettering måste göras. Vidare anser de att frågan hur lång tid ett ärende tar är väldigt individuellt för varje specifikt ärende. Komplexa ärenden med många oklarheter tenderar att leda till ett utdraget förfarande där mycket kontakt hålls med deklARANTEN. De är dessutom noga med att betona att handläggarens arbetsbelastning också spelar en avgörande roll. Inte sällan är arbetsbelastningen hög vilket innebär ett utdraget förfarande rent tidsmässigt.

Slutligen är samtliga intervjuade noggranna med att poängtera att en deklARANT som yrkar ett avdrag inte kan vara helt säker på att eventuell skatteåterbäring betalas tillbaka i det uttag som deklARATIONEN tillhör. Däremot ska skattehandläggaren ha påbörjat arbetet med deklARATIONEN och kontaktat deklARANTEN vid eventuella frågor så att deklARANTEN vet att det pågår en granskning av deklARATIONEN.

5. *Innebär utformningen av bestämmelserna en hög belastning på Skatteverket?*

Det råder enighet mellan de intervjuade avseende att arbetsbelastningen är mycket hög under högsäsongen. Anledningen till den höga belastningen torde bero på den stora mängden deklarationer som hanteras.

Bestämmelsernas utformning är enligt de intervjuade inte anledningen till den höga belastningen utan det beror istället på antalet yrkade avdrag. När ett avdrag granskas ska underlag begäras in vilket kan ta tid att få in.

Dessvärre förekommer ingen statistik avseende hur mycket tid som läggs på denna typ av utredning.

6. *Vilka fördelar ser du med utformningen av bestämmelserna?*

Samtliga intervjuade är eniga om att bestämmelserna är väldigt tydligt utformade. Bestämmelserna är klara och konkreta och innehåller tydliga krav som måste vara uppfyllda för att avdraget ska beviljas. Dessutom finns det inga egentliga undantag till bestämmelserna vilket gör reglerna än mer tydliga och lätthanterliga.

7. *Vilka nackdelar ser du med utformningen av bestämmelserna?*

Ingen av de intervjuade anser att det finns några nackdelar med bestämmelserna.

8. *Finns det några förändringar du skulle vilja se om du bedömer att tillämpningen av bestämmelserna är problematiska?*

Såvida man kan reglerna är de klara och enkla att tillämpa enligt de intervjuade. De menar på att reglerna inte är problematiska och att det är deklarerandes ansvar att ta reda på kraven som ska vara uppfyllda innan de yrkar avdraget.

Det råder delade meningar mellan de intervjuades åsikter och mina åsikter. Mina synpunkter och tankar kommer att presenteras i analysen och bygger på mina iakttagelser från tiden då jag arbetade hos Skatteverket.

#### **4.4 Dir. 2017:134 – Ett förändrat reseavdragssystem**

Även om ovanstående intervjuer inte tyder på att tillämpningen av regelverket är problematisk anser regeringen att det finns anledning att se över regelverket. Detta eftersom reglerna blivit mycket kritiserade för svårigheten att kontrollera att de skattskyldiga som yrkar avdrag för resor till och från arbetet uppfyller de krav som ställs för avdragsrätt.<sup>85</sup> Enligt regeringen måste en förändring ske för att förenkla regelsystemet så att det blir enklare att tillämpa, kontrollera och administrera.

Svårigheten att tillämpa bestämmelserna har gjort att det nuvarande leder till att allt fler reser med bil. Dessutom har det uppskattats att nästan hälften av avdragen ges på felaktiga grunder. Miljömålsberedningen som uttalat sig i frågan har gjort en beräkning som tyder på att 1,7 miljarder per år bortfaller med anledning av att avdragen ges på felaktiga grunder.<sup>86</sup>

Kommittén är inne på att det bör finnas en utgångspunkt som utgår ifrån att avdraget ska vara avståndsbaserat. Detta motiveras med att effektiviteten kan förbättras samtidigt som det öppnar upp för att enklare kunna administrera och kontrollera.<sup>87</sup> Innebörden av ett avståndsbaserat reseavdrag är att avdrag för arbetsresor beräknas utifrån avståndet mellan arbetet och hemmet liksom antalet arbetsdagar som den skattskyldige har arbetat under ett år. Vanligtvis handlar det om ett färdmedelsneutralt avdrag utan koppling till den faktiska biljett- eller bilkostnaden.<sup>88</sup> Danmark har infört denna reglering och för att få göra avdrag i Danmark krävs att avståndet mellan

---

<sup>85</sup> Dir. 2017:134 s. 2.

<sup>86</sup> Dir. 2017:134 s. 4.

<sup>87</sup> Dir. 2017:134 s. 4.

<sup>88</sup> Dir. 2017:134 s. 8.



hemmet och arbetet är minst 12 kilometer och avståndsberäkningen görs utifrån den normala färdvägen. Sedan utgår en viss ersättning per kilometer och således behövs ingen tidsvinst göras. Även Norge har implementerat denna reglering, men med skillnaden att avståndet mellan hemmet och arbetet endast behöver uppgå till 2,5 kilometer för att avdrag ska kunna beviljas. En annan skillnad är att avståndet inte beräknas utifrån den normala färdvägen utan istället görs beräkningen utifrån den kortaste sträckan mellan hemmet och arbetet.<sup>89</sup>

Som berörts ovan är en central anledning med direktivet att granska vilka åtgärder som finns att vidta för att förenkla administrationen och kontrollen. När det gäller kontrollen är det främst att undvika antalet felaktiga reseavdrag som beviljas, antingen genom okunskap eller fusk. År 2003 genomfördes en intressant undersökning av Skatteverket. 900 reseavdrag granskades och det visade sig att 48 % av de som hade yrkat avdrag hade beviljats avdrag på felaktiga grunder, antingen på grund av okunskap eller fusk. Vanligast var att deklaranten inte gjorde tillräckligt stor tidsvinst. Sammanlagt uppskattade Skatteverket ett skattebortfall till ca 1,4 miljarder under 2003. Reseavdragen kontrolleras löpande men ingen större undersökning har gjorts sedan 2003. Landsbyggdskommittén har däremot gjort en undersökning som visar på att 40 procent av statens årliga kostnader för reseavdraget beror på fusk. Fusk har visat sig kosta staten runt 2 miljarder i uteblivna skatteintäkter.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> Dir. 2017:134 s. 5.

<sup>90</sup> Dir. 2017:134 s. 7.

# 5 Analys och slutsatser

## 5.1 Inledning

Kapitlet har för avsikt att besvara frågeställningarna som presenterats i kapitel 1 utifrån underlaget som redogjorts för i föregående avsnitt. Under avsnitt 5.2 presenteras första frågeställningen och under avsnitt 5.3 presenteras den andra frågeställningen. Vardera avsnitt avslutas med en sammanfattning och en slutsats.

Uppsatsens frågeställningar är följande:

1. Vilka förutsättningar måste vara uppfyllda för att Skatteverket ska bevilja ett yrkat avdrag för resor till och från arbetet?
2. Hur ser Skatteverkets tillämpningsprocess ut då deklarat yrkat avdrag för resor till och från arbetet och hur förhåller processen sig till den formella rättssäkerheten och handläggningskraven i 7 § FL?

## 5.2 Förutsättningar för att bevilja ett yrkat avdrag för arbetsresor

### 5.2.1 Analys

Att yrka avdrag för arbetsresor, det vill säga resor till och från arbetet är det klart vanligaste avdraget som yrkas i en inkomstdeklaration och görs årligen av flertalet deklaranter. Anledningen torde vara att varje deklarat på ett eller annat sätt måste ta sig till arbetet. De deklaranter som använder sig av allmänna kommunikationsmedel eller sin privata bil har en möjlighet att yrka avdrag såvida förutsättningarna som framgår av inkomstskattelagen är uppfyllda.

Bestämmelserna om arbetsresor framgår av 12 kap. 26–30 §§ IL. Som framgår av avsnitt 1.4 har uppsatsen för ändamål att avgränsa sig till att beröra resor med bil samt resor med allmänna kommunikationsmedel. Följaktligen är uppsatsen avgränsad till att beröra arbetsresor och inte andra resor som exempelvis hemresor och tjänsteresor. Förutsättningarna för arbetsresor med allmänna kommunikationsmedel och resor med bil framgår av 12 kap. 26–27 §§ IL.

Innebörden av avdraget framgår av 12 kap. 26 § IL som är en central huvudbestämmelse för avdrag för resor till och från arbetet. Innebörden är att skäligen utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen får dras av. Även om bestämmelsen är central för arbetsresor är det främst avdrag för arbetsresor med allmänna kommunikationsmedel som regleras i bestämmelsen. Någon vidare definition av skäligen utgifter framgår inte av lag. Skatteverket har däremot i sina allmänna råd uttryckt att det ska röra sig om den lägsta kostnaden som är möjlig med allmänna kommunikationsmedel. Domstolen har dock i gjort avsteg från denna huvudregel, vilket har redogjorts för i avsnitt 3.3.1. När det gäller avdrag för allmänna kommunikationsmedel är det den faktiska kostnaden som är avdragsgill, exempelvis ett pendlarkort.

Vidare reglerar paragrafen att arbetsplatsen ska ligga på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att hen behöver använda sig av ett transportmedel. Vad gäller resor med allmänna kommunikationsmedel är kravet att avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen ska vara minst två kilometer även om det inte framgår av lagtexten. Kortare sträckor har accepterats i undantagsfall, vilket framgår av redogörelsen i avsnitt 3.3.1.

Möjligheten att yrka avdrag för arbetsresor med bil framgår av 12 kap. 27 § IL. Innebörden av avdraget är att den skattskyldige använder sin egen bil istället för allmänna kommunikationsmedel. I bestämmelsen uppställs ett antal krav för att avdraget ska beviljas. För det första ska avståndet mellan bostaden och arbetet vara minst fem kilometer. Dessutom ska deklaranten göra en tidsvinst på minst två timmar genom att använda egen bil istället för

allmänna kommunikationsmedel. Tiden att parkera och trafikintensiteten beaktas vid beräkning. Vid beräkningen av tidsvinsten beaktas även om deklaranter har flextid. Har deklaranter flextid kan den skattskyldige anpassa sina tider till avgångstider vilket Skatteverket beaktar vid sin beräkning. Slutligen ska deklaranter göra en regelmässig tidsvinst och hänsyn tas inte till privata angelägenheter. Någon lagstadgad definition framgår inte, men domstolen har i ett avgörande ansett att uppnå tidsvinsten under 81 av 212 arbetsdagar inte var tillräckligt, vilket har presenterats i avsnitt 3.3.2.

Avdrag för arbetsresor med bil medges inte med den faktiska kostnaden utan avdrag med bil medges med ett schablonbelopp. Schablonbeloppet har fastställts till 18,50 kr/mil och är tänkt att täcka samtliga utgifter, främst drivmedel och service.

Privata levnadskostnader är som huvudregel inte avdragsgilla inom skatterätten. Avdrag för arbetsresor torde till viss del innebära att avdrag medges för personliga levnadskostnader. Avdraget motiveras med att det ska finnas en möjlighet för personer som bor på glesbygden att kunna söka arbete i större städer, då majoriteten av arbetsplatser finns i storstadsregionerna. Beloppsgränsen innebär att avdrag får göras för kostnader som överstiger 11 000 kr.

## **5.2.2 Sammanfattning och slutsats**

Enligt min mening råder det ingen tvekan om att bestämmelserna i sig är tydliga och klara. Rekvisiten går till stor del att utläsa direkt från paragraferna och i de fall detta inte är möjligt finns förtydliganden på Skatteverkets hemsida. Då Skatteverket inte har uttalat sig i en fråga finns avgöranden från domstolen. Det råder enighet om att bestämmelserna inte är oklara. Direktivet 2017:134<sup>91</sup> om ett förändrat reseavdragssystem har till syfte att granska och utreda tillämpningssvårigheterna av regleringen.

---

<sup>91</sup> Se avsnitt 4.4 för en genomgång av direktivet.

Kommittén kommer följaktligen inte utreda huruvida det råder klarhet i bestämmelserna eller inte då denna fråga är klargjord. Vad gäller klarheten i bestämmelserna har detta vidare bekräftats i intervjuerna. Det råder konsensus mellan de intervjuade om att bestämmelsernas utformning aldrig varit problematisk eller vållat oklarheter. Rekvisiten som ska vara uppfyllda för att avdrag för arbetsresor ska beviljas är tydliga. Trots detta vilket vi sett i undersökningen ovan är det vanligt att skattskyldiga felaktigt yrkar avdrag för arbetsresor. Om detta beror på okunskap eller fusk är inte givet men klart är att många felaktigt yrkar avdrag av ren okunskap. Okunskapen beror inte sällan på tidskravet som måste vara uppfyllt. Om denna okunskap beror på lathet eller inte låter jag vara osagt men klart är att tidskravet tydligt framgår av bestämmelserna.

Med detta sagt anser jag att bestämmelserna i sig inte är särskilt komplicerade eller otydliga. Rekvisiten framgår tydligt av bestämmelserna och i de fall någon viss oklarhet råder har Skatteverket eller domstol uttalat sig i frågan. Bedömningen blir dock annorlunda när det kommer till tillämpningen av bestämmelserna, vilket kommer att beröras i nästkommande avsnitt.

## **5.3 Handläggningen i förhållande till formell rättssäkerhet och 7 § FL**

### **5.3.1 Analys**

Att det råder tillämpningssvårigheter avseende bestämmelserna om arbetsresor är uppmärksammat. Som redogjorts för pågår för tillfället en utredning som ska mynna ut i en utredning. Anledningen är att underlätta tillämpningen och förbättra kontrollen. För att återkoppla till intervjuerna är de av intresse att analysera. Underlaget som jag presenterat från intervjuerna tyder på att bestämmelserna varken är oklara eller oproblematiske. Jag är enig om att bestämmelserna är klara men håller inte med om att

bestämmelserna är oproblematiska. Min erfarenhet från min tid på Skatteverket är av uppfattningen att många är väldigt skeptiska till tillämpningen av bestämmelserna. Att detta inte blir bekräftat i intervjuerna tror jag beror på att en tjänsteman inte får vara allt för subjektiv i sin bedömning. En tjänsteman har endast bestämmelserna att utgå från och har till uppgift att förhålla sig till dessa.

Att det råder tillämpningssvårigheter vid tillämpningen av bestämmelserna har således klargjorts i enlighet med egen erfarenhet samt utredningen som ska presenteras under 2019. Svårigheten att tillämpa bestämmelserna gäller för såväl Skatteverket som deklareranter. Tillämpningssvårigheten grundar sig främst i den bedömning Skatteverket och den skattskyldige ska göra vid beräkningen av tidsvinsten. Som redogjorts för ovan ska den skattskyldige spara två timmar på att ta bilen istället för att åka med allmänna kommunikationsmedel. Att göra denna beräkning och bedömning är inte helt lätt och leder inte sällan till att bedömningen blir godtycklig. Vanligt att är den skattskyldige hänvisar till ett färd sätt och en färdväg vid ett visst klockslag medan Skatteverket hänvisar något helt annat. Inte sällan uppstår diskussioner avseende detta och lägg då till att även andra uppgifter som vart den skattskyldige parkerat, hur långt hen gått, flexitid m.fl. som gör att bedömningen och beräkningen blir än svårare för båda parter. Det är inte ovanligt att processerna blir väldigt tidskrävande och inte sällan kan ett ärende ta flera månader. Detta då diskussion försiggår mellan Skatteverket och den skattskyldige kring huruvida tidsvinsten uppnås eller inte utifrån olika färd sätt, färdvägar, transportmedel, tid på dygnet etc.

Problemet i detta är inte endast att bedömningen och beräkningen i många fall tycks bli väldigt godtycklig. Regleringen leder vidare till kontrollsvårigheter för Skatteverket. Det är en omöjlighet för Skatteverket att kontrollera och granska samtliga deklARATIONER som innehåller ett yrkat avdrag för arbetsresor. Arbetsresor är det överlägset mest yrkade avdraget bland privatpersoner, samtidigt som handläggningsprocessen inte sällan är väldigt tidskrävande på grund av svårigheten att beräkna och bedöma tidsvinsten.

Som redogjorts för ovan är rättssäkerhet av central betydelse för det svenska rättssystemet och principen har länge varit etablerad. Innebörden är i korta drag att det uppställs ett krav på att lagstiftaren lagstiftar så att lagarna tillkommer på ett riktigt sätt och utformas i en viss ordning för att möjliggöra rättssäkerhet. Uppsatsen är avgränsad till att endast redogöra för den formella rättssäkerheten som bygger på legalitets- och likhetsprincipen.<sup>92</sup>

Vad gäller likhetsprincipen ställer jag mig frågande till om principen verkligen beaktas i den utsträckning som den bör beaktas. Domstolar och Skatteverket ska se till så att lika fall behandlas lika. Principen är grundlagsstadgad vilket enligt min mening tyder på att principen *ska* beaktas och inte *bör* beaktas. Den bedömning som görs avseende avståndet från bostaden till arbetet vållar sällan några större problem. Istället är det beräkningen av tidsvinsten som är problematisk. Min erfarenhet är att resultatet inte sällan blir annorlunda trots att fallen i sig är lika. Anledningen är att handläggaren gör en bedömning medan den skattskyldige gör en annan bedömning. Det är dessutom väldigt många olika parametrar som ska beaktas vid en bedömning, exempelvis vart den skattskyldige parkerar, vilket färdmedel och färdväg hen använder sig av, vilken tid på dygnet hen reser. Exempelvis kan skattehandläggaren hävda att det tar tio minuter att gå från parkeringen till arbetet medan den skattskyldige hävdar att det tar tjugo minuter. Väldigt ofta blir det således en bedömningsfråga med olika åsikter som inte sällan kan ta flera månader att reda ut. Tillämpningen är svår för den skattskyldige men minst lika svår för Skatteverkets handläggare. Jag menar inte att Skatteverket bör ställa högre krav på sina handläggare att göra en rättvis bedömning så att lika fall behandlas lika. Snarare menar jag att regleringen öppnar upp för godtyckliga bedömningar. Visserligen finns olika verktyg att använda sig av, exempelvis reserobot.se. De är däremot enligt min mening långt ifrån felfria och att väga in samtliga parametrar i verktyget är inte helt enkelt.

---

<sup>92</sup> Se avsnitt 1.6 för redogörelse kring detta.

Legalitetsprincipen som också ingår i den formella rättssäkerheten har till syfte att upprätta förutsebarhet och frihet från godtycke. Här ställer jag mig mycket frågande till om regleringen kring arbetsresor verkligen är utformad i enlighet med legalitetsprincipen. Regleringens utformning är klar och tydlig, vilket innebär att det råder förutsebarhet när det kommer till vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att avdraget ska beviljas. Det råder emellertid väldigt lite förutsebarhet när det kommer till själva beräkningen och bedömningen av tidsvinsten. Innebörden av detta är att deklaranten inte sällan med säkerhet kan veta om avdraget kommer att beviljas eller inte. Deklaranten kan göra en bedömning där tidsvinsten uppnås medan skattehandläggaren gör en annan bedömning. Visar det sig att avdraget beviljas kan problem uppstå nästa år då en annan handläggare tar sig an ärendet. Det är inte ovanligt att olika handläggare har olika arbetssätt för att bedöma tidsvinsten. Till och med på samma kontor kan olikheter i bedömningen råda. Inte sällan leder en sådan bedömning till att någon tidsvinst inte görs trots att tidsvinst gjordes förra året enligt den andra handläggarens bedömning.

Som redogjorts för ovan leder utformningen av bestämmelserna även till väldigt långa handläggningstider. Det är därför av intresse att ställa sig frågande till om förfarandet står i strid med 7 § FL. Bestämmelsen uppställer krav på att myndigheter handlägger ärenden så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. Följaktligen ska ärenden handläggas okomplicerat, snabbt och kostnadseffektivt. Innebörden av enkelhetskravet är att ärendet inte ska belastas med onödig utredning och skriftväxling. Redan här anser jag att Skatteverkets handläggning står i strid med enkelhetskravet. Som berörts är det mycket vanligt att ärenden kräver stor utredning och mycket skriftväxling. Visserligen finns det ingen uttalad tid för hur lång tid det får gå från att ärendet anhängiggörs till att beslut fattas, men enligt min mening bör inte ett ärende ta flera månader. Inte heller torde det vara rimligt att den mängd skriftväxling som ärenden inte sällan innehåller är förenligt med bestämmelsen. Enligt min mening är det



visserligen inte Skatteverket som gör ett dåligt arbete. Det är snarare så att Skatteverket arbetar efter sin förmåga och är tvungna att följa lagen i sitt arbete. Utformningen av 26–27 §§ IL gör att Skatteverkets handläggning inte kan bedrivas i enlighet med 7 § FL. Kostnaden är också ett stort problem. Långa handläggningstider innebär förbrukning av mängder med resurser eftersom kostnaderna ökar för ärendehantering vid ökade ärendebalanser. Även svårigheten att kontrollera avdragen är en stor kostnadsfråga för staten. Som redogjorts för kan det inte med säkerhet sägas huruvida felaktiga avdrag görs på grund av fusk eller okunskap. Klart är dock att väldigt många avdrag bifalls på felaktiga grunder, eftersom Skatteverket inte har möjlighet att granska samtliga avdrag.

Bestämmelsernas utformning avseende arbetsresor anser jag är problemet till varför antalet felaktiga avdrag bifalls. Det är ingen hemlighet att bestämmelserna är utformade så att Skatteverket omöjligt kan kontrollera samtliga yrkade avdrag. Deklaranterna är dessutom medvetna om detta. Jag menar vidare att de deklareranter som är villiga att göra rätt för sig inte sällan gör fel på grund av svårigheten att bedöma tidsvinsten.

Vad gäller framtiden tror jag att förändringar avseende bestämmelserna kommer att göras. Vilka förändringar som kommer att göras är svårt att sia om men att förändringar kommer att göras menar jag är ett måste. Den svårighet som föreligger att kontrollera avdragen i kombination med den långa handläggningstiden är problematisk. Det är dessutom mycket problematiskt att processen tenderar att stå i strid med grundlagen och då främst den formella rättssäkerheten. Likets- och legalitetsprincipen är grundlagsstadgade, varför de enligt min mening bör beaktas under utredningen av bestämmelserna avseende arbetsresor. Som processen är idag tyder på att förfarandet inte är i enlighet med bestämmelserna i många utav fallen. Det är ingen omöjlighet att vi om några år har bestämmelser som är liknande bestämmelserna i Norge och Danmark. Risken med ett avståndsbaserat reseavdrag är att vissa skattskyldiga kommer att få ett lägre reseavdrag och andra kommer att få ett högre reseavdrag jämfört med i dag. Ett avståndsbaserat reseavdrag kan dessutom innebära att somliga får ett

avdrag som överstiger de faktiska kostnaderna medan det för andra blir en fråga om en förlust i förhållande till de faktiska kostnaderna.

Hur det än blir står jag fast vid att förändring måste ske oavsett vad.

### **5.3.2 Sammanfattning och slutsats**

Enligt min mening står det klart att det råder tillämpningssvårigheter för både skattehandläggare och skattskyldiga. Tillämpningssvårigheterna innebär att många ärenden avgörs på ett godtyckligt sätt samtidigt som väldigt lite förutsebarhet föreligger. Detta står i strid med den formella rättssäkerheten och främst likhets- och legalitetsprincipen. Vidare är det tydligt att många av ärendena inte är förenliga med 7 § FL.

Således menar jag att bestämmelserna är klara och tydliga. Dock råder väldiga tillämpningssvårigheter som måste lösas. Hur exakt detta ska göras får tiden utvisa.

# Bilaga A



Senast den 2 maj 2013  
ska deklarationen finnas hos Skatteverket.

## Inkomstdeklaration 1 2013 Inkomståret 2012

OBS!  
Denna blankett kan du bara använda för att räkna ut din skatt.  
När du deklarerar ska du använda den förtryckta deklara-  
tionsblanketten som du får hemskickad under perioden slutet av mars  
till början av april 2013.

I "Dags att deklarerar" får du svar  
på de flesta av dina frågor.

Person-/organisationsnummer

	<b>M</b>
--	----------

Spara den ena som kopia!

Allmän självdeklaration enligt lagen SFS 2001:1227

2000 22 01 W 12-08

### ① Inkomster - Tjänst

Belopp i kronor

Lön, förmåner, sjukpenning m.m.	03	
Kostnadsersättningar	05	
Allmän pension och tjänstepension m.m.	14	
Privat pension och livränta	15	
Andra inkomster som inte är pensionsgrundande	16	
Inkomster, t.ex. hobby, som du själv ska betala egenavgifter för	19	
Inkomst enligt bilaga K10, K10A och K13	22	

### ② Avdrag - Tjänst

Resor till och från arbetet <i>Du får avdrag endast för den del som överstiger 10 000 kr. Fyll i totalbeloppet.</i>	01	
Tjänsteresor	08	
Tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor	09	
Övriga utgifter <i>Du får avdrag endast för den del som överstiger 5 000 kr. Fyll i totalbeloppet.</i>	06	

### ③ Allmänna avdrag

Pensionssparande m.m.	43	
-----------------------	----	--

### ④ Skattereduktioner

Rot-/rutarbete enligt meddelande eller som förmån	46	
Underlag för skattereduktion för gåva	47	

### ⑤ Underlag för fastighetsavgift

Småhus hel avgift	80	0,75 %	
Småhus halv avgift	82	0,375 %	

### ⑥ Underlag för fastighetsskatt

Småhus/ägarlägenhet: tomtmark, byggnad under uppförande	84	1,0 %	
---	----	-------	--

### ⑦ Inkomster - Kapital

Belopp i kronor

Ränteinkomster, utdelningar m.m. Vinst enligt bilaga K4 avsnitt C m.m.	50	
Överskott vid uthyrning av privatbostad	51	
Vinst fondandelar m.m. Vinst enligt bilaga K4 avsnitt A och B, K10, K10A, K12 avsnitt B och K13.	54	
Vinst ej marknadsnoterade fondandelar m.m. Vinst enligt bilaga K4 avsnitt D, K12 avsnitt E och K15A/B m.m.	64	
Vinst enligt bilaga K5 och K6. Återfört uppskov från bilaga K2.	65	
Vinst enligt bilaga K7 och K8	75	

### ⑧ Avdrag - Kapital

Ränteutgifter m.m. Förlust enligt bilaga K4 avsnitt C m.m.	53	
Förvaltningsutgifter <i>Du får avdrag endast för den del som överstiger 1 000 kr. Fyll i totalbeloppet.</i>	61	
Förlust fondandelar m.m. Förlust enligt bilaga K4 avsnitt A, K10, K12 avsnitt B och K13.	81	
Förlust ej marknadsnoterade fondandelar m.m. Förlust enligt bilaga K4 avsnitt D, K10A, K12 avsnitt E och K15A/B.	83	
Förlust enligt bilaga K5 och K6	85	
Förlust enligt bilaga K7 och K8	88	

### ⑨ Utländsk försäkring - Avkastningsskatt

Skatteunderlag för kapitalförsäkring	62	
Skatteunderlag för pensionsförsäkring	63	

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Direktiv

Dir. 2017:134 – Ett förändrat reseavdragssystem.

### Propositioner

Proposition 2016/17:180 – En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag.

Proposition 1985/86:80 – Om ny förvaltningslag.

Proposition 1999/00:02 – Inkomstskattelagen.

Proposition 1980:81:118 – Om ekonomisk-politiska åtgärder.

Proposition 2016/17:1 – Budgetpropositionen för 2017.

## Litteratur

Arnström, Annika och Silvén, Karolina, 'Skatteverkets hantering i fastighetstaxeringsärenden – en oroande utveckling', *Skattenytt* 2015 s. 785–793.

Essen Von, Ulrik, *Processramen i förvaltningsmål: ändring av talan och anslutande frågor*, 2. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm 2016.

Hellners Trygve och Malmqvist Bo, *Förvaltningslagen med kommentarer*, 3. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2010.

Hultqvist, Anders, 'Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet', *Skattenytt* 2013 s. 10–21.

Hultqvist, Anders, 'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen', *Skattenytt*, 2016 s. 730–748.

Höglund, Mats och Nöjd, Sture, 'Skatteverkets professionella kommunikation', *Skattenytt* 2014 s. 200–215.

Kleineman, Jan: 'Rättsdogmatisk metod', i: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund 2013.

Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1*, 16. uppl., Studentlitteratur, Stockholm 2016.

Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, 16. uppl., Studentlitteratur, Stockholm 2016.

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, 1. uppl., Iustus, Uppsala 1998.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3. uppl., Iustus förlag, Uppsala 2013.

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, 1. uppl., Iustus förlag, Uppsala 2007.

Påhlsson, Robert, 'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen', *Skattenytt* 2014 s. 554–570.

Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 23. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 1990.

Rune, Lavin, *Förvaltningsprocessrätt*, 2. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm 2016.

Sandgren, Claes, 'Om empiri och rättsvetenskap del 1', *Juridisk Tidskrift* 1995/1996 s. 726–748.

Sandgren, Claes, 'Om empiri och rättsvetenskap del 2', *Juridisk Tidskrift* 1995/1996 s. 1035–1059.

Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 3. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2015.

Warnling-Nerep, Wiweka, *En introduktion till förvaltningsrätten*, 9. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2008.

Warnling-Nerep, Wiweka och Bohlin, Alf, *Förvaltningsrättens grunder*, 2. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2007.

Zila, Josef, 'Om rättssäkerhet', *Svensk Juristtidning* 1990 s. 284–305.

## **Otryckta källor**

Intervju med skattehandläggaren Marie den 8 februari 2018.

Intervju med SKB Lina den 8 februari 2018.

Intervju med enhetschef Tina den 8 februari 2018.

## **Skatteverkets allmänna råd**

SKV A2015:25 - *Skatteverkets allmänna råd om avdrag för utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2016.*

SKV 399 utgåva 2 – *Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering, del 2.*

## **Elektroniska källor**

”Ett förändrat reseavdragssystem”, Sveriges Riksdag,

[https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/kommittedirektiv/ett-forandrat-reseavdragssystem\\_H5B1134](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/kommittedirektiv/ett-forandrat-reseavdragssystem_H5B1134) besökt 2018-01-26.

”Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats (arbetsresor)”, Skatteverket,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326310.html> besökt 2018-02-01.

# Rättsfallsförteckning

RÅ 1986 ref. 41.

RÅ 1988 ref. 75.

RÅ 1990 ref. 61 I.

RÅ 1990 ref. 61 II.

RÅ 2001 ref. 21.

RÅ 2001 ref. 22.

RÅ 2005 ref. 7.

RÅ 2008 ref. 51.

HFD 2012 ref. 69.

HFD 2013 ref. 3.