

## Bilkostnadsavdrag i förvärvskällan rörelse

*Av länsrevisor Ola Sjögren*

Ett ständigt återkommande problem vid taxeringen är värdering av bilförmåner och beräkning av bilkostnadsavdrag. Följande redogörelse — vilken i väsentliga delar överensstämmer med en av mig hållen inledning till diskussion i detta ämne vid ett av riksskattenämndens kontrollbyrå i november år 1961 anordnat möte i Halmstad med vissa taxeringstjänstemän i Malmöhus, Kristianstads och Hallands län — har begränsats till att omfatta förvärvskällan rörelse. Framställningen kommer huvudsakligen att bestå av en kortare sammanfattning av de olika synpunkter, som kunna läggas på spørsmålet, samt innefattar förslag till vissa riktavdrag för bilkostnader i nämnda förvärvskälla.

I allmänhet torde i förvärvskällan rörelse samtliga bilkostnader, värdeminskning inberäknad, ha bokförts så, att nettovinsten därigenom nedbringats. I samband med bokslut och upprättande av självdeklaration torde sedan som regel viss del av bilkostnaderna antingen ha överförts från ett omkostnadskonto till privatkonto eller genom tillägg direkt å rörelsebilagan återförts till beskattning.

Därest körjournal förts på betryggande sätt beträffande samtliga såväl privat som i rörelsen företagna körningar torde den skattskyldiges utredning härutinnan få godtagas vid taxeringen och bilkostnaderna fördelas i enlighet härmed mellan å ena sidan rörelsen och å andra sidan den skattskyldige privat. Saknas däremot körjournal, eller är densamma icke i sådant skick att den utgjort tillförlitligt

underlag för upprättande av den skattskyldiges självdeklaration, får man på annat sätt försöka komma fram till en skälig uppdelning av bilkostnaderna. Det torde därvid knappast förekomma, att man både försöker uppskatta kostnaden för i förvärvsverksamheten utförd körning och kostnaden för den skattskyldiges privata användning av bilen. Vilkendera kostnad, man i så fall väljer att beräkna, beror på den omfattning, i vilken fordonet nyttjats i rörelsen. Om bilen huvudsakligen användes i rörelsen och bilkostnaderna således till allenast mindre del kunna anses hänförliga till den skattskyldiges levnadskostnader, brukar avdrag medgivas för samtliga bokförda kostnader och till beskattning återföras visst avrundat belopp, vilket — åtminstone tidigare — plägat benämnas värde av bilförmån. Huru mycket av de totala bilkostnaderna, som därvid skall anses belöpa å den privata användningen av bilen, kan ofta vara besvärligt att avgöra. Till viss ledning skulle här möjligen kunna tjäna de belopp, som av riksskattenämnden anvisats vid värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst. Sådana bilar såsom skåpvagnar, s. k. combivagnar och liknande men även i vissa fall personbilar med släpvagn få anses huvudsakligen använda i förvärvsverksamheten. För dyrbarare personbilar torde däremot en rörelse som regel icke ha något behov. I de fall, där användningen i rörelsen av bil är ringa och densamma således främst anskaffats för den skattskyldiges och hans familjs per-

sonliga trevnad, bruka samtliga bokförda kostnader återföras till beskattning, var- efter — om i allt fall vissa körningar med fordonet företagits i rörelsen — något avdrag medgives för inbesparade transportkostnader. Taxeringsresultatet bör i det enskilda fallet bli i huvudsak detsamma, vilken av de båda metoderna som än väljes.

Vid beskattning av inkomst av rörelse synes man böra undvika att begagna sig av begreppet "bilförmån", "förmån av bil för privat bruk" etc. och i stället angiva, att av de totala bilkostnaderna avdrag i rörelsen bör medgivas med så och så mycket, medan så och så mycket får anses belöpa å privat användning av bilen. Av regeringsrätten och kammar- rätten under senare år avgjorda mål syn- nas giva stöd för en sådan uppfattning. Även om underinstanserna begagnat sig av termen bilförmån ha skattedomsto- larna sålunda i sina redogörelser för så- väl den skattskyldiges argumentering som prövningsnämndens domskäl nyttjat en annan formulering än den av prövnings- nämnden respektive den skattskyldige använda.

Samma resonemang som i det före- gående anlagts å beräkning av kostnaden för i rörelsen utförd körning och kost- naden för den skattskyldiges privata nyttjande av bilen bör komma till an- vändning vid taxering av delägare i han- delsbolag och kommanditbolag. Därest handelsbolaget eller kommanditbolaget och således icke någon av bolagsmännen är ägare till bilen, synes emellertid det belopp av bolaget påförda bilkostnader, vilket återföres till beskattning hos del- ägarna, böra betecknas såsom värde av bilförmån. Såsom stöd härför åberopas

regeringsrättens utslag år 1960, not. Fi 257.

Svårigheter kunna ibland uppstå vid deklarationsgranskningen, när fråga är att fastställa beloppet av värdeminsk- ningsavdrag respektive totala bilkostna- der för beskattningsåret, därest skatt- skyldig tillämpar s. k. räkenskapsenlig avskrivning å inventarier. Som regel tor- de emellertid avskrivningen för beskatt- ningsåret och därmed också totalkostna- derna kunna fastställas utan föregående taxeringsrevision. Dock förutsätter detta att upplysning lämnats om anskaffnings- pris respektive anskaffningsår för bilen.

Därest bil vilken tidigare använts i skattskyldigs rörelse försäljes och be- träffande vilken vid beräkningen av rö- relsens vinstresultat samtliga kostnader brukat fördelas mellan å ena sidan för- värvsverksamheten och å andra sidan den skattskyldige privat, kan i vissa fall fråga uppkomma om beskattning av återvunna värdeminskingsavdrag. Därvid torde så stor del av de återvunna värdeminsk- ningsavdragen böra tagas till beskatt- ning, som motsvarar kvoten av vid taxe- ringsåret och tidigare års taxeringar medgivna bilkostnadsavdrag och de to- tala bilkostnaderna för sagda år. Dylika proportioneringar kunna självfallet bli tidsödande. I allmänhet torde emellertid här ifrågavarande avyttringar icke inne- bära några större problem vid taxering- en, då rörelseidkarna — när räkenskaps- enlig avskrivning ej tillämpas — som re- gel torde verkställa avskrivning enligt den s. k. nettometoden.

Därest försäljningen däremot avser bil för vilken den skattskyldige förut erhållit avdrag allenast med belopp mot- svarande beräknade inbesparade trans- portkostnader, kan beskattning av åter-

vunna värdeminskningsavdrag icke komma i fråga, då sådana avdrag tidigare ej medgivits vid taxeringen. Sak samma bör bli fallet om — såsom nedan följer — rikt- eller schablonavdrag införes beträffande personbilskostnader i förvärvskällan rörelse. En förenkling i taxeringsarbetet skulle härigenom sannolikt vinnas.

Vad i det föregående anförts beträffande beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag bör även i tillämpliga delar gälla när fråga är om avdrag för utrangeringsförlust. I det första av de båda där angivna fallen bör sålunda den vid taxeringen avdragsgilla utrangeringsförlusten bestämmas genom proportionering (jämför regeringsrättens utslag år 1953, not. Fi 944), i det senare fallet bör det ej medgivas något avdrag för sådan förlust.

I de fall, där personbil användes i rörelsen i allenast mindre omfattning, vore det av synnerligen stort värde för åstadkommande av en i möjligaste mån likformig och rättvis taxering, därest man kunde få till stånd för olika branscher enhetliga riktavdrag, vilka emellertid böra kunna jämkas, uppåt eller nedåt, då anledning därtill föreligger. Sådan jämkning bör dock som regel icke ske endast på mera allmänt hållna uttalanden av den skattskyldige, som denne ej förmått göra sannolika.

Förslag till riktavdrag för personbils-kostnader i förvärvskällan rörelse lämnas nedan beträffande en del branscher inom detaljhandeln samt s. k. fria företagare. För att avdragen i fråga skola medgivas förutsättes givetvis att personbil kommit till användning vid körningar i rörelsen. Beroende på den bevisning, som kan presteras, äro riktavdragen såsom i näst föregående stycke nämnts av-

sedda att kunna jämkas. Om den skattskyldige innehar både personbil och skåp- eller lastbil, bör avdrag för personbils-kostnader i allmänhet ej medgivas. De föreslagna riktavdragen avse rörelser av medelstor omfattning.

#### **Speceriaffärer och lanthandelsrörelser.**

Man bör här först skilja på skattskyldiga, som ha affärslokal i stad och å landsbygd. I allmänhet torde sistnämnda kategori ha ett större behov av bil i rörelsen för transporter än förstnämnda, dock med reservation för sådana rörelser i stad, som ha utkörning av mjölk. Beträffande speceriaffärer i stad får man alltså skilja på sådana, som distribuera mjölk hem till sina kunder och sådana, som icke ha dylik service. I fråga om speceriaffärer å landsbygden eller lanthandelsrörelser torde cirka 2.000 kronor per år vara ett skäligt riktvärde för bilkostnadsavdrag, och samma belopp synes kunna gälla för speceriaffär i stad med hemkörning av mjölk. För speceriaffär i stad utan mjölkdistribution men med transportkostnader för främst utkörning av varor torde ett bilkostnadsavdrag av 1.000 kronor vara tillräckligt.

#### **Charkuteriaffärer.**

Det är tveksamt, om dylika rörelser annat än i undantagsfall hämta varor från slakteri med personbil. Utkörning av varor till kunder med personbil torde ske i mindre omfattning. Schablonavdraget torde icke böra överstiga 1.000 kronor.

#### **Grönsaksaffärer.**

I viss utsträckning torde personbil användas vid inköpsresor, exempelvis vid

köp av varor från partitorg. Ett riktavdrag å cirka 1.000 kronor synes tillräckligt.

#### **Blomsteraffärer.**

De, som ej ha paketbil utan allenast personbil, torde kunna medgivas ett schablonavdrag å omkring 1.500 kronor.

#### **Radio- och TV-affärer.**

I regel torde denna kategori rörelse- idkare inneha skåp- eller lastbil. Därest så ej är fallet utan endast personbil finnes, synes bilkostnadsavdraget kunna bestämmas till cirka 2.000 kronor.

#### **Kemikalieaffärer.**

Transportkostnaderna synas här som regel vara mycket små, och riktavdraget torde, om avdrag för bilkostnader överhuvudtaget kan anses befogat, icke böra överstiga 500 kronor.

#### **Tobaksaffärer, manufakturaffärer, skoaffärer, urmakeriaffärer, guld- smedsaffärer, brödaaffärer samt konfektyraffärer.**

Dylika rörelser torde i allmänhet icke ha behov av bil, och bilkostnadsavdrag bör här överhuvudtaget ej medgivas annat än när synnerliga skäl därtill visats. Det må i sammanhanget omnämnas, att regeringsrätten i utslag år 1954, not. Fi 1375 och 1376, medgivit tobakshandlare avdrag för beräknade kostnader för varutransporter i rörelsen med i ena fallet 100 kronor för halvt år och i andra fallet 200 kronor för helt år. Sakförhållandet var emellertid här, att klaganden drev två tobaksaffärer i samma stad, belägna på ett avstånd av cirka 1.000 m. från hans bostad och 500 m. från varandra, samt att bilen använts dels för

transport av varor från järnvägsstationen till affärerna och för överflyttning av varor mellan affärerna, dels för övervakning av affärernas skötsel. Klaganden har alltså här förmått göra troligt att han i viss utsträckning använt sin personbil för körningar i rörelsen.

#### **Läkare med allmän praktik.**

Riktavdraget synes för privatpraktiserande läkare i stad kunna bestämmas till cirka 2.000 kronor, om sjukresor företagits i normal omfattning. Därest det vid taxeringen är känt, att vederbörande läkare i större utsträckning än normalt använder sig av sin bil i läkarpraktiken, bör riktavdraget kunna höjas till förslagsvis 3.000 kronor. Sistnämnda belopp bör även kunna tjäna som riktavdrag för privatpraktiserande läkare å landsbygden, där behovet av egen bil för sjukresor i allmänhet får anses vara större än i stad. I glest befolkade landsändar, där vägförhållandena äro svåra och körsträckorna kunna bli avsevärda, torde det bli nödvändigt att höja riktavdraget. Specialister med hembesök torde ha ett något mindre behov av personbil i sin förvärvsverksamhet. Schablonavdraget torde för dylika skattskyldiga i allmänhet kunna begränsas till cirka 1.500 kronor.

Det må i detta sammanhang erinras om att vissa allmänna tjänster äro förenade med sådan verksamhet, som till sin karaktär framstår såsom rörelse, t. ex. den praktik som utövas av en tjänsteläkare. Enligt praxis skall emellertid inkomst, vilken härflyter från praktik, som av provinsialläkare eller annan i allmän tjänst anställd läkare utövats inom hans tjänstgöringsdistrikt, anses såsom inkomst av tjänst och icke av rörelse. Er-

sättning för provinsialläkares kostnader vid sjukresor inom det egna tjänstgöringsdistriktet, företagna med egen bil, samt i vissa fall, allt i den mån Kungl. Maj:t därom förordnat, jämväl inom del av angränsande distrikt, utgår enligt den s. k. provinsialläkartaxan. Detta gäller även, då resekostnadsersättningen uttages direkt från patient. På grund av sålunda gällande taxebestämmelser för provinsialläkares utövande av praktik få ifrågavarande resekostnadsersättningsbelopp anses utgöra sådan av staten anvisad ersättning, som jämlikt 32 §, 3 mom. kommunalskattelagen ej skall vid taxeringen upptagas såsom intäkt. I följd härav äger skattskyldig icke heller göra avdrag för sina kostnader för dylika resor, även om kostnaderna skulle överstiga uppburden resekostnadsersättning. För sjukresor utom tjänstgöringsdistriktet är däremot provinsialläkaren eljest icke bunden av provinsialläkartaxan. Många provinsialläkare med exempelvis tjänstgöringsdistrikt å landsbygd kunna sålunda ha en icke obetydlig privat läkarpraktik i stad. Hinder synes ej fö-

religga att man beträffande ifrågavarande privatpraktik tillämpar riktavdrag för personbilskostnader, föranledda av sjukresor i denna läkarverksamhet. Riktavdragen synas därvid, såvitt sådana resor icke skett i allenast ringa omfattning, böra överensstämma med de belopp som i näst föregående stycke under där angivna betingelser föreslagits för privatpraktiserande läkare.

#### **Advokater, revisorer och bokförare.**

Cirka 1.000—2.000 kronor torde kunna anses såsom ett skäligt bilkostnadsavdrag för ifrågavarande skattskyldiga. Avdraget bör bli beroende av i vilken omfattning resor utom den vanliga verksamhetsorten skett.

#### **Konsulterande arkitekter och ingenjörer.**

Riktavdraget torde kunna bestämmas till cirka 2.000 kronor, därest resor i normal utsträckning företagits. Om vederbörande skattskyldiga kunna visa eller göra sannolikt att antalet i rörelsen körda mil varit avsevärt, bör riktavdraget höjas till förslagsvis 3.000 kronor.