

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 2-3/1955

Årgång 5

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Avdrag för personbilskostnad för jordbruk

Av bitr. taxeringsintendenten Henry Edelin

Genom Regeringsrättens nyare praxis har klarlagts, att personbil under vissa förutsättningar delvis betraktas som driftinventarium i jordbruk vid kontantredovisningsmetod. I princip kan därmed anses fastslaget, att såväl drift- som byteskostnad kan vara avdragsgill. Ifråga om metoden för beräkning av det avdrag, som skall medges, torde däremot knappast ännu kunna sägas, att någon fullt entydig praxis föreligger. I det följande skall lämnas en redogörelse för hur taxeringsmyndigheterna i Malmöhus län sökt komma till rätta med detta problem.

En av de främsta anledningarna till den tidigare avvisande inställningen till avdrag för personbilskostnad i jordbruksdrift är givetvis svårigheten att avgränsa levnads-kostnader. Därjämte har man pekat på bl. a. svårigheten att kontrollera, i vilken mån utgifter för drivmedel, reparation m. m. belöpa på personbilen och på traktorer och andra maskiner. I sistnämnda hänseende

har en viss förbättring inträtt, sedan jordbruksbilagan försetts med utrymme för specifikation av bilutgifterna. (Här hade det dock varit önskvärt med plats även för angivande av bilmärke och årsmodell). Frågan om levnads-kostnaderna är svårare att komma till rätta med. Att jordbrukaren lika väl som löntagaren i regel anskaffar personbil även — och ofta kanske i främsta rummet — för att tillgodose privata intressen torde vara ostridigt. En avvägning måste därför alltid ske mellan privatutgift och för jordbruket nödvändig utgift. Bevillningsutskottet (Bev. U, Bet. nr. 9 år 1951) har härom framhållit, "att det torde ligga i sakens natur, att yrkande om avdrag av här ifråganvarande slag måste göras till föremål för en särskilt noggrann prövning från myndigheternas sida för att förhindra, att kostnader, som i själva verket äro att hänföra till personliga levnads-kostnader, bliva avdragna vid taxeringen". Uttalet gjordes i samband med de motio-

ner i riksdagen, vilka avsågo den förut omnämnda ändringen i jordbruksbilagan. Hur noggrann denna prövning än göres, kan den dock praktiskt taget aldrig resultera i absolut rätta siffror. Det har då framstått som en angelägenhet av vikt att söka medverka till största möjliga likformighet och rättvisa genom skapandet av riktlinjer för prövningen. Att det därvid måste bli fråga om något slags schablonavdrag har syntts ofrånkomligt.

Vid de överväganden, som här gjorts, har man stannat för att ifråga om driftkostnad beträffande vad man kan kalla normalfallen tillämpa ett system med en riktavdragsskala liggande mellan 300 och 500 kr. Vid tillämpningen av riktavdrag skall egendomens areal icke vara utslagsgivande, även om man kan snegla på denna omständighet såsom ej alldeles betydelselös. Ej heller tages hänsyn till värdeminskning. Avgörande för avdragets storlek är i stället graden av bilens användning i jordbruket. Som av skalan framgår, har ansetts, att avdrag ej bör medgivas vid helt obetydlig användning. En förutsättning för avdrag är, att inom nämnden kan presumeras (eller är känt), att verkliga driftkostnaden för bilen uppgått till minst riktavdragets belopp. Avdrag skall i regel beviljas, endast då yrkande därom framställts i deklarationen. Till ledning vid bedömningen har lämnats exempel på sådana omständigheter, som var för sig kunna berättiga till en presumption av angivet slag. Dessa exempel äro:

att egendomen ej ligger i grannskapet av ort, där inköp av förnödenheter samt leverans och bearbetning av jordbruksprodukter lämpligen kan ske;

att personbil på grund av mindre goda arronderingsförhållanden användes för tillsyn av eller transporter till avsides be-

lägna betesmarker, skogsmarker eller andra ägoskiften;

att snabba körslor fordras för avsättning av trädgårdsprodukter eller bär;

att mjölkkärl transporteras med personbil från egendomen till mjölklastbilens uppsamlingsställe;

att jordbruket är starkt mekaniserat och därför har behov av bil för hämtning av reservdelar o. dyl., enär såvitt känt lättare körslor icke utföras eller rimligen böra utföras med för landsvägskörning lämplig traktor eller med hästar;

att bilens användning i driften särskilt påkallas av driftsledarens sjukdom eller invaliditet.

Riktavdragsskalan är, som nämnts, avsedd för normalfallen. Den skall ej tillämpas, då särskilda omständigheter tyda på att bilen använts för jordbruksdriften i större utsträckning än som anses vanligt å orten. Som normalfall betraktas bl. a. icke, att två eller flera egendomar brukas utan gemensamma gränser eller att bilen är försedd med särskilda transportanordningar såsom släpvagn eller är inredd på speciellt sätt för transporter. Vid tillämpningen är det självfallet ej meningen, att smärre ändringar av ett avdrag skall göras endast för att få det att passa in i skalan.

I personbilkostnad inrymmes ej endast driftkostnad utan även utgift i samband med ersättningsköp av bil. Om det är klart, att avdrag för personbilkostnad kan medges, följer därav att även byteskostnad i princip är avdragsgill. Frågan får väl anses ha fått sitt slutgiltiga svar i de nya rättsfall, där RR funnit sig böra gå med på avdrag för viss del av byteskostnad. Även efter dessa kvarstår emellertid svårigheten att få fram en hållbar metod för avdragets beräkning. Nödvändigheten av återhållsamhet med hänsyn till levnads-

kostnader m. m. gäller även här och på sitt sätt kanske i än mera markerad grad än när fråga är om avdrag för enbart driftkostnad. Även andra spörsmål komma i åtanke vid denna variant av avdragsfrågan. Kan exempelvis beskattning av eventuellt uppkommen vinst ske, om bilen säljes utan byte? Förespråkare finnas för den meningen, att sådan beskattning ej kan tillämpas vid avyttring av ett enskilt inventarium i ett jordbruk. I RÅ 1947 ref. 16 finns ett fall, där RR förklarar, att skattepliktig realisationsvinst i och för sig kan föreligga vid jordbrukares försäljning av en traktor i samband med arrendes upphörande.

Då man i Malmöhus län i avvaktan på rättstillämpningens vidare utveckling övervägt riktlinjer med schablonavdrag även för de fall, där det gäller utbyte av personbil, har som första rekvisit uppställts krav på att förutsättningar för riktavdragsmetodens tillämpning i fråga om driftkostnad skall föreligga. Om utredningen brister i detta avseende — t. ex. då den skattskyldige ej ifyllt jordbruksbilagans utrymme för specifikation av bilkostnaden — medges i regel intet avdrag alls för byteskostnaden. Beträffande metoden för avdragets beräkning har man därefter konstaterat, att de av RR hittills medgivna avdragen för byte varierat mellan 500 och 3.000 kr. och i samtliga fall avrundats till jämna 500-tal kronor. (Ett undantag härifrån utgör dock RÅ 1953 not. 1674, där avdrag medgavs med 4.987 kr. för byteskostnad och med 350 kr. för övriga bilkostnader). Av handlingarna i målen — med undantag för nyssnämnda fall — ha ej framgått några synliga avdrag för driftkostnad vid sidan av byteskostnaden. Ej heller har presterats utredning därom i samband med besvär. Ut-

slagen ge sålunda icke belägg för att avdrag för byteskostnad principiellt skall beräknas efter förhållandet mellan driftavdrag och total driftkostnad. Väl synes däremot därur kunna utläsas, att en skälighetsprövning visat sig nödvändig eller i varje fall lämplig, varvid man kan utgå ifrån att avgränsningen mot levnadskostnader strängt iakttagits och att hänsyn bl. a. tagits till sådana faktorer som bilens storlek och beskaffenhet i förhållande till vad som varit nödvändigt för dess användning i jordbruket. De medgivna beloppen uppgå med ett par undantag icke till en fjärdedel av byteskostnaden.

I praktiken torde det ligga närmast till hands, att restriktiviteten företrädesvis inriktas på avdraget för ersättningsköp, även om den självfallet skall beaktas också ifråga om driftkostnadsavdraget. Bytesavdraget är regelmässigt det högre beloppet, vilket innebär, att den till privatutgift hänförliga delen blir siffermässigt större. Härigenom få de olika på bedömningen inverkade faktorerna på sitt sätt större betydelse. Vidare medför ofta ett utbyte av bil, att en större och bättre vagn än den gamla kommer att begagnas i jordbruket. Den är då sannolikt också större än som är nödvändigt för jordbruksdriftens behov. Detta skall naturligtvis slå igenom i driftkostnadsavdraget men det primära blir dock, att själva anskaffningskostnaden blivit för hög för att kunna läggas till grund för avdragsberäkningen. Betr. andra poster i bilkostnaden, t. ex. utgifter för drivmedel och reparation, möta stora svårigheter att kontrollera deklarentens fördelning på privat- och driftbruk. Dessutom kan man ej alltid utgå ifrån att fördelningen i jordbruksbilagan mellan utgifter för å ena sidan personbilen och å andra sidan traktorer och andra ma-

skiner är riktig. Anledningen härtill torde delvis ligga i de svårigheter jordbrukaren har att i räkningar å inköp av drivmedel, utförda reparationer o. s. v., (som väl oftast upptaga klumpsommor) sortera ut vad som belöper på olika ändamål. De många felkällor, som försvåra prövningen, kunna sägas ge kraftigast utslag i avdraget för byteskostnad. Det förefaller därför naturligt, att detta avdrag får vidkännas den hårdaste åtstramningen.

Den tilltänkta schablonen innebär, att till grund för framräknande av avdragsbeloppet lägges en beräknad bruttoanskaffningskostnad av högst 10.000 kr. reducerad med den gamla bilens bytesvärde resp. köpeskillning vid försäljning i samband med ersättningsköpet och att — i normalfallen — den avdragsgilla delen av byteskostnaden beräknas till 5—15 % av den sålunda reducerade, beräknade anskaffningskostnaden. Genom att fixera bruttoanskaffningskostnaden till angivna belopp vill man i möjligaste mån undvika, att avdrag kommer att åtnjutas för större bil än som kan anses erforderligt för dess användning i jordbruket. Avvikelse från skalan skall i det enskilda fallet kunna göras, om särskilda omständigheter tala därför. Metoden skall även kunna tillämpas på sådant sätt, att det skönsmässigt framräknade avdragsbeloppet medgives såsom ett totalavdrag för drift- och byteskostnad, avrundat till jämnt 500-tal kronor. Detta bör dock endast i undantagsfall få överstiga 2.000 kr.

En synpunkt som i detta sammanhang förtjänar att uppmärksammas, är önskvärdheten av största möjliga likformighet ej endast inom en särskild kategori skattskyldiga utan även i förhållandet mellan olika kategorier. Avdragsrättens utformning är visserligen delvis olika i olika för-

värsvskällor. Så är också fallet i förvärvskällorna tjänst och jordbruk. Den företer emellertid även betydelsefulla likheter (i varje fall om man bortser från sådana grupper som handelsresande med de för dem speciella förhållandena). Väl gäller det ifråga om jordbruk (lika väl som rörelse) att bestämma en faktisk utgifts allmänna karaktär av driftkostnad, medan det beträffande löntagaren vid resor till och från arbetsplatsen — vartill åtminstone en viss motsvarighet kan sägas förekomma i jordbrukarens resor till utägor o. dyl. — rör sig om skäligen kostnad. (Anv. p. 4 till 33 § KL). Med skäligen kostnad förstås enligt förarbetena till kommunalskattelagen verklig och nödvändig utgift, vilket innebär användning av det billigaste färdssätt, som med beaktande av omständigheterna kan komma i fråga. Vid beräkning av löntagarens avdrag kan vidare viss hänsyn tagas till värdeminskning, vilket ej anses böra ske i fråga om jordbrukarens avdrag. Men löntagaren har rätt till avdrag även för resor ”i sin tjänst” utom den vanliga verksamhetsorten. Här råder en mera direkt likhet med de bilresor, som jordbrukaren yrkar avdrag för, då han exempelvis måste färdas till en plats några mil från hemorten för att snabbt få ersatt en maskindel under pågående skördarbete. Den huvudsakliga likheten är emellertid, att det i ena som andra fallet i sista hand gäller att dra gränsen mot levnadskostnader. Detta är den tyngst vägande orsaken till att löntagarens yrkande om avdrag behandlas med den utpräglade stränghet, som enligt hittillsvarande praxis är fallet.

Det är givetvis en mycket vanskelig sak att söka uppnå ens en någorlunda riktig avvägning, då det gäller att bestämma ett avdragsbelopp vid bilbyte. Det kan där-

Skatteuppbörden

Riksräkenskapsverket upprättar varje år viss statistik beträffande skatteuppbörden. Ur densamma må följande uppgifter lämnas.

Under uppbördsterminerna uppbördsåret 1953—1954 inflöt såsom A-skatt 4.182 miljoner kronor och såsom B- och C-skatt 1.956 miljoner kronor. Under det närmast föregående uppbördsåret uppgick A-skatten till 4.015 miljoner kronor och B- och C-skatten till 1.949 miljoner kronor. A-skatten har således ökat med 167 miljoner kronor och B- och C-skatten med 7 miljoner kronor. För erhållande av en fullständig bild av den ordinarie uppbörden för ett uppbördsår måste hänsyn tagas även till de betydande fyllnadsinbetalningar av preliminärskatt, som verkställes efter uppbördsårets utgång och som icke ingår i de angivna beloppen. Det sammanlagda beloppet av fyllnadsinbetalningar, som verkställes för uppbördsåret 1953—1954, uppgick till 573 miljoner kronor, varav 35 miljoner kronor i A-skatt och 538 miljoner kronor i B- och C-skatt. För det närmast föregående uppbördsåret inflöt sammanlagt 391 miljoner kronor, varav 30

miljoner kronor A-skatt och 361 miljoner kronor B- och C-skatt. Lägges fyllnadsinbetalningarna för respektive uppbördsår till vad som influtit under uppbördsåret, finner man, att A-skatten i realiteten ökat med 172 miljoner kronor och B- och C-skatten med 184 miljoner kronor för det senaste uppbördsåret. Enligt 1954 års taxering uppgår den ränta efter 5 procent, som alltsedan 1952 års taxering med vissa begränsningar utgår å kvarstående skatt och som torde vara den direkta orsaken till de betydande fyllnadsinbetalningarna, till omkring 13 miljoner kronor, vilket innebär en minskning med i runt tal 3 miljoner kronor jämfört med närmast föregående års taxering.

Under de tre första uppbördsterminerna uppbördsåret 1954—1955 inflöt av preliminära skatter sammanlagt 3.377 miljoner kronor, varav 2.263 miljoner kronor såsom A-skatt och 1.114 miljoner kronor såsom B-skatt. (Den preliminära C-skatten har som bekant avskaffats i och med innevarande uppbördsår.) Under motsvarande uppbördstermin närmast föregående uppbördsår inbetalades totalt 2.980

för finnas anledning fråga sig, om en definitiv lösning överhuvud kan erhållas genom schabloner av det slag, som här skisserats. Annorlunda blir läget, om även jordbrukare, som följa kontantmetoden, få rätt till avdrag för värdeminskning å döda inventarier. Detta förutsätter lagstiftning innebärande ändring av hittills gällande allmänna principer. Om så emel-

lertid blir fallet, bör det vara möjligt att åtminstone beträffande åtskilliga jordbrukare tillämpa samma beräkningsgrunder vid bilavdrag som för större rörelseidkare, d. v. s. totala kostnaden inklusive värdeminskningssavdrag får avdragas, medan visst belopp återföres som tillkommande post för värde å privat förmån av bilens utnyttjande.