SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 3 1963 **Årg. 13**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Om avdrag för förlust vid byte av bil i förvärvskällan tjänst

Av förste taxeringsrevisor C.-H. Hillerbrand

En icke ringa del av antalet skatteprocesser under det senaste decenniet har gällt frågan om avdrag för bilkostnader i förvärvskällan tjänst. Det är väl i och för sig fullt förklarligt, att bilismens enorma frammarsch i vårt land särskilt under 1950-talet satt sina spår i allmänhetens deklarationer. Den förvirring, som tidigare rådde beträffande bl a värdering av förmån av fri bil vid inkomst av tjänst och avdrag för bilresor till och från arbetet, torde väl numera i huvudsak få anses undanröjd genom de anvisningar härom, som utfärdats av riksskattenämnden, och genom vissa av regeringsrätten på senare tid meddelade utslag. Ett problem, som under senare år mycket diskuterats internt bland taxeringsmän, torde dock i viss mån ännu vara olöst, nämligen frågan på vad sätt avdrag skall medgivas för anskaffningskostnaden för *i tjänsten* använd bil.

Till en början må först erinras, att 33 § kommunalskattelagen bland de kostnader, för vilka avdrag får ske, endast allmänt anger, att avdrag får ske för "kostnad för resor i tjänsten" men icke hur dessa kostnader skall beräknas. I punkt 3 av anvisningarna till nämnda lagrum stadgas endast att skattskyldig, som i sin tjänst verkställt resor utom den vanliga verksamhetsorten, äger "rätt att åtnjuta avdrag icke blott för kostnaden för själva resan utan . . .". Förhållandet torde bero på att ifrågavarande lagrum icke moderniserats sedan kommunalskattelagens tillkomst, då "automobilen" närmast var en lyxartikel för några få "högreståndspersoner". Den tidens provryttare och därmed likställda torde för sina tjänsteresor merendels ha begagnat sig av en enda hästkraft för sådana resor, där järnväg ej kunnat användas, varför det knappast förelåg nämnvärda svårigheter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

att genom summering av biljettkostnader och kostnader för skjutslega räkna fram just "kostnaden för själva resan". I vårt mekaniserade samhälle, där bilen torde kunna anses som en förbrukningsartikel för gemene man — i vart fall inom den kategori skattskyldiga varom här är fråga — är förhållandet helt annorlunda. Beräkningen av driftkostnaderna och hur stor del härav, som kan antagas belöpa på själva tjänsteresorna, vållar i regel ej några problem — annat än ur bevisningssynpunkt — men hur skall förfaras med den kostnad en skattskyldig åsamkas genom värdeförlust på bilen på grund av slitning m m?

Såsom tidigare angivits finns inga föreskrifter härom i KL. I praxis har dock sedan länge avdrag medgetts för värdeminskning å bil, som använts i tjänsten. Vissa skatteexperter synes hysa den uppfattningen, att detta avdrag har sin grund i bestämmelsen om avdrag för "kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för tjänstens fullgörande". För egen del har jag mina dubier härom, då en bil knappast torde kunna hänföras till "instrument och dylikt" (jfr K. G. A. Sandströms definition betr. detta begrepp). För övrigt torde detta stadgande ursprungligen ha inneburit, att avdrag skulle medges på en gång för anskaffningskostnaden för i tjänsten erforderliga mindre handinstrument o. dyl. Att praxis sedan övergått till att ifråga om dyrbarare instrument i stället medge avdrag för värdeminskning, torde knappast kunna utgöra grund för antagandet, att nämnda lagrum även skulle omfatta värdeminskningsavdrag å bil.

Om avdrag för anskaffningskostnad för bil över huvud skall medges i förvärvskällan tjänst — och så måste ske, om materiell rättvisa skall åstadkommas — kan emellertid förutom värdeminskningsavdrag ytterligare en metod komma ifråga, nämligen utbytesavdrag vid ersättningsanskaffning i likhet med vad gäller inventarier i jordbruksfastighet, som redovisas enligt kontantprincipen. Beträffande förvärvskällorna rörelse och jordbruksfastighet har i KL direkt föreskrivits på vad sätt avdrag för inventarieanskaffning skall medges; värdeminskningsavdrag beträffande rörelseinventarier och utbytesavdrag ifråga om jordbruksinventarier. I 33 § KL finns däremot beträffande förvärvskällan tjänst icke något uttryckligt stadgande om avdrag i någon form för inventarier använda i denna förvärvskälla. Avsaknaden härav torde dock ej kunna tolkas så, att dylikt avdrag över huvud ej skall kunna medges. Uppräkningen av olika avdragsposter är ju för övrigt endast en exemplifiering. Såsom förut angivits har även värdeminskningsavdrag sedan lång tid tillbaka medgetts. Då praxis således tillämpat metoden med värdeminskningsavdrag, kan kanske förmodas, att — i avsaknad av häremot stridande bestämmelser — sunda förnuftet fått råda. Emellertid är ej allt gott och väl i och med att värdeminskningsavdrag medges. I och med det kända rättsfallet RÅ 1953: ref. 1, vilket ansetts prejudicerande, klarlades att om en i förvärvskällan tjänst använd bil, som innehafts mer än fem år, såldes för högre belopp än det "skattemässiga restvärdet", kunde ingen som helst beskattning av vinsten ske — ej ens till den del den motsvarade återvunna värdeminskningsavdrag — då denna vinst vore hänförlig till realisationsvinst och beskattning av sådan ej kan ske ifråga om lös egendom ägd mer än fem år. Av vissa andra rättsfall (exempelvis RÅ 1956: not

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

1677 och 1958: not 65 och 83) kan å andra sidan utläsas, att vinst å såld bil, som innehafts kortare tid än fem år, skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna, varvid tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag skall avräknas från anskaffningskostnaden. Med hänsyn till reduceringsreglerna uppkommer dock sällan full beskattning av vinsten. Angivna förhållanden har medfört, att taxeringsmyndigheterna i allmänhet är mycket njugga vid medgivande av värdeminskningsavdrag å bil i förvärvskällan tjänst i så måtto, att avdrag medges efter förhållandevis låg procentsats, i regel endast 10—15 % å anskaffningsvärdet. På grund härav och då större bilar numera har mycket lågt

las på samma sätt. Till detta kan då sägas, att den inadvertens, som uppkommer, om vinster ej beskattas i förvärvskällan tjänst men förluster blir avdragsgilla, har tidigare funnits beträffande inventarier i rörelse från kommunalskattelagens tillkomst och i första hand till år 1938, då ändring skedde såtillvida att återvunna värdeminskningsavdrag hänfördes till intäkt av rörelse, medan vinsten i övrigt alltjämt vore realisationsvinst (fysiska personer) och i viss mån ända till år 1952, då inkomstbegreppet beträffande intäkt av rörelse vidgades till att omfatta all intäkt vid avyttring av inventarier. Motsvarande förhållande föreligger för övrigt alltjämt ifråga om byggnad i rörelse, där utrange-

rag medges i förvärvskällan rö-
dan vinstbeskattning endast kan
t realisationsvinstreglerna. Trots
da vinst å sålda inventarier i rö-
lls eller endast delvis beskattades
har ändock utrangeringsavdrag
alltsedan kommunalskattelagens
enligt uttryckligt stadgande i
rav framgår således, att bristande
tämmelse mellan reglerna för be-
av vinst och avdrag för förlust
r sig ej torde utgöra hinder för
nde av förlustavdrag vid bilbyte
vskällan tjänst. Då praxis utan
KL medgett värdeminskningsav-
inventarier och därmed godtagit
icip, som föreskrivits för inven-
rörelse, ligger det nära till hands
a sig en fortsättning på den in-
rörelseprincipiinjen med medgi-
v avdrag även för förlust upp-
vid byte av i tjänsten använd bil.
då praxis ställt sig i dylika frå-

ag kunnat finna, har ej så många
lenna art drivits upp i skattedom-

I NY UPPLAGA

Medföljer som tidningsbilaga

K. OLOV ANDERSSON OCH FOLKE NILSSON

Deklarationshandbok för lantbrukare

4:e uppl. 32:a tusendet 206 s. inb. 14:—. Den nya upplagan upptar bestämmelserna om avskrivning på täckdikning och skogsvägar samt ackumulerad inkomst. Vidare har den kompletterats med ett flertal regeringsrättsutslag och förhandsbesked från riksskattenämnden.

Rekommenderad av fackidningarnas skatteexperter:

"Författarna, som har stor praktisk erfarenhet av jordbrukets beskattningsfrågor, har... behandlat ämnesområdet på ett föredömligt, enkelt och lättfattligt sätt utan tyngande paragrafhänvisningar och alltför omfattande rättsfallsredogörelser.
Kammarrättsassessorn Rolf Engblom i Svensk Skattetidning

"I motsats till andra författare av handböcker läster Andersson och Nilsson läsarens uppmärksamhet på sådana fall, där rättsläget är svävande... Inte blott sakframställningen utan även språkbehandlingen är föredömlig... Boken uppfyller därför alla de krav man kan ställa på en handbok av detta slag."
Kammarrättsrådet Hans Bylin i Skattenytt

"Deklarationshandbok för lantbrukare... står pedagogiskt mycket högt."
Professor Leif Muten i Svensk Juristtidning

LTs förlag

FALU NYA BOKTRYCKERI AB, FALUN 101 63

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

stolarna. Frågor rörande avdrag för byte av bil i förvärvskällan tjänst synes ej ha behandlats i regeringsrätten före år 1958. Kammarrätten har däremot haft sådana mål för bedömande tidigare. Jag inskränker mig emellertid till att redogöra för några av de under de senaste åren avdömda målen. I utslag den 25/9 1958 medgav kammarrätten en skattskyldig vid 1956 års taxering yrkat avdrag för förlust vid försäljning av bil med följande motivering: "Något avdrag för värdeminskning å den försålda bilen har ej tillgodoförts klaganden vid taxeringen. Klaganden har vid försäljningen vidkänts en utrangeringsförlust å 3.000 kr, för vilken han jämlikt grunderna för 33 § 1 mom. kommunalskattelagen är berättigad till avdrag." Detta mål lär ha överklagats till regeringsrätten, men synes ännu ej ha avdömts där. Även i ett annat mål, utslag den 30/12 1957, förklarade kammarrätten vederbörande skattskyldig berättigad till avdrag för förlust vid byte av "automobil" med yrkat belopp vid 1955 års taxering. Det sistnämnda målet gick också vidare till regeringsrätten, som ej delade kammarrättens mening. Mera härom nedan. Av dessa båda mål synes klart framgå, att kammarrätten åren 1957 och 1958 var positivt inställd till förlustavdrag vid byte av bil i förvärvskällan tjänst. Regeringsrätten synes däremot redan från början ha haft en negativ inställning till dylika avdrag. År 1958 avgjordes två mål i regeringsrätten (not 1140 och 1868), där avdrag yrkades för förlust å i tjänsten nyttjade bilar. I intetdera fallet hade avdrag medgivits av kammarrätten och regeringsrätten gjorde ej ändring i kammarrättens utslag. Dessa mål var dock knappast så "klara", att de kunde anses ha prejudicerande betydelse; utgången syntes närmast ha berott på "omständigheterna i målet". På vissa håll i landet tillmättes de dock sådan betydelse, att avdrag började vägras för förluster vid bilbyten. Under år 1960 avdömdes emellertid ett mål, som allmänt anses visa, att regeringsrätten ej är benägen att medge avdrag för förlust vid försäljning av inventarier i förvärvskällan tjänst. En skattskyldig, lantmästare L. (försäkringsinspektör), som i tjänsten företog resor av ej obetydlig omfattning, hade yrkat avdrag för bl a värdeminskning å bil 2.197 kr (=20 %) och förlust vid byte av bil 2.173 kr. Prövningsnämnden medgav värdeminskningsavdrag med 1.647 kr (= 15 %) men vägrade förlustavdraget. Kammarrätten ansåg L. berättigad till förlustavdraget (se ovan). Över utslaget anförde såväl L. som vederbörande taxeringsintendent besvär till regeringsrätten, som i utslag den 1/6 1960 (not 1054) resolverade sålunda: "... och enär L. icke kan anses lagligen berättigad att vid beräkning av inkomst av tjänst erhålla avdrag för förlust vid försäljning av bil, men han på grund av i målet upplysta omständigheter må anses äga åtnjuta avdrag för årlig värdeminskning å bil med yrkade 2.197 kr ..." Regeringsrättens beslutsmotivering har av många ansetts innebära, att förlustavdrag vid byte av inventarier i förvärvskällan tjänst ej kan medges. Detta mål har därför på de flesta håll ansetts prejudicerande. Emellertid kan man fråga sig, om regeringsrätten med nämnda motivering verkligen kategoriskt förklarat, att dylikt avdrag ej under några förhållanden kan medges. Det av regeringsrätten tillämpade skrivsättet innebär väl egentligen endast, att *L.* ej ansågs lagligen berättigad härtill. Om avsikten varit att förklara, att förlustavdrag över huvud taget ej kunde ifrågakomma,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

borde detta ha uttryckts på något annorlunda sätt, exempelvis "... och enär avdrag för förlust å bil ... icke lagligen kan medgivas vid inkomst av tjänst ...". Skillnaden är ej så stor, men kan kanske ha någon betydelse.

Som tidigare nämnts synes kammarrätten år 1958 haft den åsikten, att avdrag för förlust vid byte av bil i förvärvskällan tjänst borde medges. Efter det av regeringsrätten år 1960 avdömda målet synes emellertid kammarrätten ha svängt om. I ett utslag den 14/9 1961 har sålunda kammarrätten vägrat sådant förlustavdrag och därvid kategoriskt förklarat, att förlust å bil icke kan anses utgöra en i förvärvskällan tjänst avdragsgill kostnad. (Av handlingarna i målet synes framgå att det aktuella bilbytet — varvid den gamla bilen skrotades — ägde rum först under taxeringsåret.)

Då man diskuterar frågan om beskattning av vinst respektive avdrag för förlust vid byte av i tjänsten använd bil, kan man ej undgå att beröra den s k nettometoden, en metod som av för mig oförklarliga skäl omhuldas av många, bl a av motororganisationerna. Vid tillämpning av nettometoden redovisas ej den vinst eller förlust, som uppkommer vid försäljning av bilen ifråga, utan vinsten eller förlusten avräknas respektive tillägges den nya bilens anskaffningskostnad. Metoden medför, att de årliga värdeminskningsavdragen blir mindre eller större än de avskrivningar, som skulle ha gjorts, om värdeminskningsavdragen hade beräknats å anskaffningsvärdet. Vinster och förluster fördelas med andra ord på flera år. Nettometoden åskådliggöres bäst med ett par enkla exempel. Antag att en handelsresande inköpt en bil för 12.000 kr, varå han under tre år medgetts värdeminskningsavdrag efter 15 % med 5.400 kr. Det "taxeringsmässiga restvärdet" blir då 6.600 kr.[1] Om denna bil i samband med köp av ny bil för 14.000 kr säljes för 8.000 kr, uppkommer vid tillämpning av bruttometoden en "vinst" å 1.400 kr, som skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna (50 % blir skattepliktig). På den nya bilen erhålles värdeminskningsavdrag efter 15 % med 2.100 kr. Om i stället nettometoden tillämpas, sker ingen resultatberäkning för den sålda bilen utan anskaffningsvärdet å den nya bilen upptages till summan av det "taxeringsmässiga restvärdet" å den gamla bilen och erlagd mellanavgift. I detta exempel kommer således anskaffningsvärdet å den nya bilen att upptagas till (6.600+14.000—8.000) 12.600 kr, varå värdeminskningsavdrag erhålles med 1.890 kr. Om exemplet varieras så, att den gamla bilen vid bytet endast betalas med 4.000 kr, blir resultatet enligt bruttometoden en förlust å 2.600 kr, för vilken det således är diskutabelt, om avdrag kan medges. Vid nettometoden — där resultatreglering icke sker — får den uppkomna förlusten däremot öka anskaffningskostnaden för den nya bilen, vilket medför, att värdeminskningsavdrag kommer att yrkas — och av många medges — med 15 % å (6.600+14.000—4.000) 16.600 kr = 2.490 kr. Detta innebär reellt sett, att nettometoden i det förstnämnda fallet medför, att beskattning såsom inkomst av tjänst kommer att ske för "vinst", som enligt flera regeringsrättsutslag skall beskattas såsom realisations-

[1] Då det "taxeringsmässiga restvärdet" regelmässigt torde anges såsom skillnaden mellan anskaffningskostnaden och medgivna värdeminskningsavdrag *brutto*, överensstämmer det "taxeringsmässiga restvärdet" ej med skillnaden mellan anskaffningskostnaden och *åtnjutna* värdeminskningsavdrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

vinst endast till viss del av totalbeloppet, medan i det andra fallet förlustavdrag kommer att medges — åtminstone till viss del. Har man den åsikten, att förlustavdrag ej kan medges, synes konsekvensen böra bli, att användning av nettometoden ej heller kan medges.

I vad mån frågan om tillämpning av nettometoden vid bilbyten kommit under skattedomstolarnas bedömande har jag ej närmare efterforskat. Det torde dock knappast varit många renodlade sådana mål, som prövats av KR eller RR. Jag vet emellertid två mål, som behandlats det ena av KR och det andra av RR. Det första målet avdömdes i KR den 27/11 1958 och gällde en försäkringsinspektör B. Denne hade under beskattningsåret sålt en i tjänsten använd bil med "vinst" å 4.425 kr. Å den nyinköpta bilen yrkades värdeminskningsavdrag å den faktiska anskaffningskostnaden (10.825 kr). Taxeringsnämnden tillämpade nettometoden och beräknade avskrivningsunderlaget till endast 6.400 kr. I besvären till PN och KR yrkade B. värdeminskningsavdrag å anskaffningskostnaden (enligt deklarationen) men medgav samtidigt beskattning av den vid försäljningen uppkomna vinsten, 4.425 kr, varav dock endast 25 % var skattepliktig, då bilen innehafts över fyra år. Vederbörande TI yrkade avslag på besvären under framhållande av bl a, att PN under ett flertal år följt den principen, att nettoanskaffningskostnaden vore den kostnad, som finge fördelas å bilens beräknade varaktighetstid, d v s den så kallade nettometoden skulle användas. KR gjorde ingen ändring. Målet synes ej ha överklagats till RR.

Det av regeringsrätten behandlade fallet är det tidigare nämnda den 1/6 1960 avgjorda målet beträffande lantmästaren L. I sina påminnelser till RR i anledning av taxeringsintendentens besvär över att KR medgivit förlustavdrag hemställde L. alternativt, att "oavskrivet restvärde finge läggas ovanpå den nya bilens värde och värdeminskningsavdraget beräknas å det sammanlagda värdet", med andra ord tillämpning av nettometoden. Då RR med ändring av KR:s beslut vägrade förlustavdraget och endast medgav värdeminskningsavdrag å bilens faktiska anskaffningskostnad, torde detta innebära, att RR underkände nettometoden.

Det torde kunna ifrågasättas, om problemet beträffande förlustavdrag vid byte av i tjänsten använd bil verkligen kan anses helt klarlagt i och med regeringsrättens beslut den 1/6 1960. Det synes tämligen vanskligt att draga den slutsatsen av ett enda beslut, som i regeringsrättens årsbok endast medtagits som s k notismål. Framhållas kan även, att detta mål av någon anledning aldrig synes ha återgivits i Svensk Skattetidning. Flera taxeringsintendenter i landet och även riksskattenämnden synes dock anse så vara fallet. Då jag ej är helt övertygad om att denna åsikt är riktig, vill jag dock tillsvidare hävda den gamla uppfattningen, att förlustavdrag bör medges. Anledningen till att förlust uppstår vid bilbyte är ju att för låga årliga värdeminskningsavdrag medgetts, varför ett medgivande av förlustavdrag endast utgör en — enligt min mening fullt befogad — korrigering i efterhand av de tidigare värdeminskningsavdragen. Jag har därför även vid årets taxering medgivit dylika avdrag i den taxeringsnämnd, där jag är ordförande. Skulle kommande regeringsrättsbeslut avseende förlustavdrag för — vad jag brukar kalla — "kvalificerade handelsresande" utvisa, att min uppfattning är felaktig,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

får jag givetvis i likhet med kammarrätten ändra åsikt.[1]

Om regeringsrättens beslut skall tolkas så, att avdrag för förlust vid byte av i tjänsten använd bil icke skall kunna medges i förvärvskällan tjänst d v s medgivna värdeminskningsavdrag skall betraktas som definitiva schablonavdrag utan möjlighet till senare reglering, torde man få förvänta vissa motåtgärder från de skattskyldigas sida. Den enklaste och närmast till hands liggande åtgärden torde vara, att den formella äganderätten till bilen överföres på arbetsgivaren, som i sin rörelse tillgodoför sig avdrag för vid försäljning uppkommen förlust. I fall där så ej lämpligen kan ske, torde annan utväg ej stå de skattskyldiga till buds än att före försäljning reparera upp bilen för att därigenom öka inbytesvärdet. För att undvika dylika enbart av skattetekniska skäl betingade "skentransaktioner" och då rättviseskäl talar för att förlustavdrag medges, vore det enligt min mening önskvärt, att ett direkt stadgande om avdragsrätt infördes i kommunalskattelagen. Möjligt är att denna fråga kommer att bli föremål för behandling i lönebeskattningsutredningens nästa betänkande och därför så småningom bli definitivt klarlagd.

I avvaktan härpå synes dock — oavsett inställningen till frågan om avdragsrätt för förlust vid bilbyte — taxeringsmyndigheterna böra övergå till att medge årliga värdeminskningsavdrag efter högre procentsats, exempelvis 20 % vid körsträckor över 3.000 mil för medelstora bilar och 2.000 mil för större bilar för att därigenom minska försäljningsförlusterna. En sådan åtgärd står helt i överensstämmelse med regeringsrättsutslaget den 1/6 1960, där regeringsrätten medgav 20 % värdeminskningsavdrag å en bil i 11.000 kr-klassen som beräknades användas cirka 3.500 mil per år.

[1] Nettometoden även underkänd av RR genom utslag den 16 oktober 1962, Ti Eklund ang. S. O. B:son Rydberg.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22