Invaliders bilkostnader

Av *professor Leif Mutén*

Regeln i 4 p. anv. t. 33 § KL om avdrag för skälig resekostnad till och från arbetet erbjuder vissa tolkningsbekymmer.

Den föreskrivna skälighetsprövningen härstammar från prop. 191/1920 (s. 547), där dep.ch. uttalade: "Uppenbarligen kan avdragsrätt icke anses skälig, om någon använder ett dyrbart fortskaffningsmedel, ehuru billigt sådant står till buds."[1] Eiserman-Wolcker (s. 98) hade f. ö. föreslagit att resekostnadsavdragen skulle underkastas den ytterligare skälighetsprövning, som nu stadgas för fördyrade levnadskostnader vid arbete utanför bostadsorten. Avdrag skulle alltså endast medges, när den skattskyldige inte skäligen kunde förutsättas flytta till den normala verksamhetsorten. Men det förslaget följdes inte.

Vid prövning av resekostnads skälighet förbjuder lagtexten inte ett individualiserande skön. Orden "behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel" behöver inte tolkas så, att alla skattskyldiga skall anses i samma utsträckning ha behövt anlita särskilt fortskaffningsmedel, så snart transportsträckan nått en viss längd. En handikappad skattskyldig kan ha "behövt anlita" buss eller spårvagn även för en helt kort sträcka. En reumatiker kan ha måst ta bil i stället för att nöja sig med en dragig moped. En dålig rygg kan förbjuda dagligt bruk av tunnelbanan och motivera en 1 klass-biljett på tåg. Allt naturligtvis under förutsättning av verklig kostnad och övertygande skäl.

Problemet ökar i vikt och svårighet i fråga om bilkostnader. Invalidbilarna möjliggör att komma till och från arbetet för allt fler av de handikappade, som förut skulle varit bundna hemmavid. Men bilavdragsfrågan kan bli besvärlig. Två omständigheter bidrar härtill. För det första gäller frågan, i vilken mån vi på invalidbilarna måste tillämpa samma synpunkter som på proteser, hörapparater och liknande ting. Det skulle innebära, att vi tog hänsyn till kostnaden för dem, eller till merkostnaden jämfört med annan transport, bara genom extra avdrag för nedsatt skatteförmåga. För det andra gäller det att fördela invalidbilkostnaden på privatbruk och arbetsresor.

I överensstämmelse med några avgöranden av RegR (här kan bland flera väljas RÅ 1958 Fi 228 och 1959 Fi 2107) har RN i bilanvisningen RM 1:2 1958 uttalat, att bilkostnadsavdrag bör medgivas även utan hänsyn till tidsvinst och vid lägre transportavstånd än en mil, om skattskyldig på grund av sjukdom eller lyte eller liknande anledning är nödsakad använda bil för färd till och från arbetet. Däremot har RN i anvisningen inte

[1] Jfr även prop. 400/1920 s. 65: "Har t ex resan skett med järnväg får avdragas blott kostnaden för resa i billigaste klass, även om resan skett i dyrare klass, och har resan företagits i automobil, ehuru spårväg eller järnväg kunnat användas, får blott kostnaden för resa med det billigaste fortskaffningsmedlet avdragas. För att framhålla detta har i anvisningarna intagits den bestämmelsen, att under resekostnader faller blott nödvändig och verklig kostnad."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

gått in på frågan, om bilkostnader utöver 1 : 80-normen skall erkännas som avdragsgilla i dessa fall. Ett nytt rättsfall (RegR :s utsl. 7/5 1963 på besv. av L. E. Moberg) har på sina håll tolkats som innebärande, att sådana kostnader skulle kunna få dras av endast som extra avdrag för nedsatt skatteförmåga. En kommentar kan därför vara motiverad.

RN :s 1 : 80-norm är en praktisk lösning på problemet att skilja bilkostnader för intäktsförvärv från privata bilkostnader. Skulle man i alla de fall frågan gäller proportionera de totala bilkostnaderna på arbets- och privatkörning, innebure detta, att man i varje särskilt fall måste pröva totalkostnadens skälighet, för att sedan medge avdrag blott för den på arbetsresorna fallande andelen av vad en billig bil skulle kostat. Vidare skulle en proportioneringsmetod medföra att en proportionell andel av de fasta kostnaderna belastade arbetsresorna, varigenom man i kanske väsentlig omfattning skulle ge avdrag också för en kostnad — om man så vill kostnaden för "rådigheten" över bilen — som man får räkna med att flertalet till arbetet bilåkande medborgare skulle dragit på sig även arbetsresorna förutan. Det skulle kunna framstå som en alltför fördelaktig situation för dem, som åker avdragsgill bli till arbetet, i förhållande till dem, som skattar enligt normerna för förmån av arbetsgivares bil, liksom till dem, som med beskattade medel finansierar en ren privatbil.

Genom att avstå från proportionering och införa en fast norm har man schablonmässigt tagit hänsyn till dessa problem. Ingen fråga behövs om hur dyr bilen varit. Privatkörningens omfattning i förhållande till arbetsresorna blir taxeringsmyndigheten likgiltig, samtidigt som normen dock inkluderar en viss andel av de fasta kostnaderna. Teoretiskt är det naturligtvis inte uteslutet att en skattskyldig, som saknar tillgång till allmänt kommunikationsmedel, vill göra gällande rätt till avdrag för verklig kostnad överstigande 1 : 80/mil, men sannolikheten är ringa för att hans bevisning om att denna varit skälig verkligen godtas.

Med de handikappade förhåller det sig något annorlunda. För dem är invalidbilen ofta en nödvändig förutsättning för att de skall kunna sköta sitt arbete — därmed är 10-kilometersnormen och kravet på 1½ timmes tidsbesparing satta ur spel. Vidare gör omständigheterna en bedömning av kostnadernas skälighet svårare än eljest. En begagnad bil eller en billig och snabbt försliten bil kan det vara olämpligt att förse med ett dyrbart invalidaggregat. Kravet på driftsäkerhet kan motivera en merkostnad för den handikappade. Hans servicekostnader kan också bli onormalt höga, om hans handikap hindrar honom att själv sköta vagnen. Förflyttningar i och ur bilen, transport av rullstol m. m. kan kräva en större bil än eljest vore skäligt. Allt kan leda till en större verklig kostnad än 1 : 80/mil, trots statssubventionen.

I rättsfallet från den 7/5 1963 hade den skattskyldige M., som var gift utan minderåriga barn, från en inkomst om 10.000 kr — hustruns inkomst var obetydlig — velat dra av 2.806 kr motsvarande hela kostnaden för invalidbil. Driftkostnader och reparationer hade gått till 1.500 kr, för försäkring, garage och tvätt noterades 806 kr, och resten, 500 kr, motsvarade 10 % värdeminskning. Bilen hade körts 1.200 mil, därav 300 mil till och från arbetet. PN hade medgivit en ren proportionering, alltså

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

700 kr, och KR ökade på avdraget till 900 kr. Hos RegR framhöll M. sitt stora behov av bilen och yrkade i första hand att hela bilkostnaden skulle få dras av som kostnad för intäktens förvärvande, i andra hand att den del, som översteg av KR medgivna 900 kr, skulle medges som extra avdrag. TI fann, att M. enligt 1 : 70-normen inte borde haft mer än 510 kr i avdrag och alltså var väl tillgodosedd med KR :s 900 kr.

I sitt enhälliga utslag uttalade RegR: "Av handlingarna i målet framgår att klaganden är starkt invalidiserad samt att han fördenskull nödgas hålla sig med invalidbil att användas för färd till och från arbetet samt för privat bruk. Det har i målet ej bestritts, att klaganden är i behov av sådan bil. Då på grund av nu angivna förhållanden klagandens skatteförmåga får anses väsentligen nedsatt samt klaganden förty och med hänsyn till omständigheterna i övrigt skäligen må anses berättigad till avdrag i nämnda hänseende med 1.000 kr, etc."

Eftersom taxeringarna nedsattes, synes det ha varit möjligt för RegR att även utan besvär från TI korrigera KR, för den händelse meningen varit att upprätthålla 1 : 70-normen såvitt angår avdrag för kostnaden för resor till och från arbetet — en åtgärd, som visserligen skulle kunnat hämta stöd i det numera knappast vägledande RÅ 1960 Fi 464, men som avvisades i utslaget 31/1 1963 (Silverberg). Någon antydan om att RegR övervägt detta innehåller utslaget inte.

Däremot står det klart, att RegR tänkt sig saken på följande sätt: För det första har invaliditeten medfört, att klaganden haft behov av bilen för arbetsresor. Därmed är han berättigad till avdrag för sina faktiska bilkostnader (om dessa varit skäliga för en invalidbil med de särskilda anspråk som kan ställas på en sådan), till den del de fallit på arbetsresorna. Normen, 1 : 70/mil, är därvid inte bindande. För det andra har invaliditeten medfört, att klaganden haft behov av bilen för sin privata livsföring. Den särskilda kostnaden härför, liksom alla andra merkostnader på grund av invaliditet, kan beaktas enligt de normer, som tillämpas vid bedömningen av frågor om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga.

I och för sig hade samma resultat kunnat nås också genom att man hänfört en relativt större del av bilkostnaderna till de avdragsgilla arbetsresorna. Detta torde ofta ske i PN-praxis, och materiella skäl saknas inte härför, särskilt naturligtvis i sådana fall, där de ekonomiska resurserna normalt inte skulle räckt till en bil, som t. ex. i M :s fall. Man hade exempelvis kunnat medge avdrag under tjänst för alla fasta kostnader plus en proportionsvis beräknad del av de rörliga kostnaderna — det hade blivit 1.700 kr — för att sedan beträffande resten pröva om den belastning på ekonomien, som privatnyttjandet av bilen vid sådan beräkning medfört, c :a 1.100 kr, hade varit en tillräcklig grund för att medge extra avdrag. Särskilt om 3.000-kronorsmaximum redan på andra skäl hade måst utnyttjas, skulle en sådan beräkning kunnat ställa sig fördelaktigare.

Men bortsett från dessa fall skulle den inte i praktiken behöva leda till något annat resultat än det RegR nådde. RegR synes ha ansett kostnaden för arbets- resp. privatresorna böra räknas fram genom en proportionering av alla kostnader, varigenom en relativt större del av bilkostnaderna underkastas den sträng-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21

are prövning, som gäller för de extra avdragen. En invalid i relativt god ekonomisk situation får med detta förfaringssätt själv helt bära den del av sina bilkostnader, som faller på privatkörningen. Detta kan också vara riktigt: de fasta kostnaderna bör knappast helt läggas på arbetsresorna för en skattskyldigs del, som har det tillräckligt gott ställt för att i varje fall hålla sig med bil (jfr KR:s utsl. 15/11 1962, där proportionering skedde av kostnaden för en tillfälligt invalidiserad överste M:s under ett år använda invalidaggregat).

Sedan är det en annan fråga, om den handikappade kanske för arbetets skull måste hålla sig med ett dyrare invalidfordon än han skulle hållit sig med privat. Man kan leka med tanken att här tillämpa principen från RÅ 1961 ref 53, där en valthornist fick avdrag under tjänst för av spelandet föranledd fördyring av en tandvårdskostnad. Fördyringen stod i direkt samband med tjänsten. Skulle kanske fördyringen av en handikappads privattransporter, föranledd av tvånget att för arbetsresorna hålla en invalidbil i stället för ett eljest tillräckligt, enklare fordon, en vanlig bil körd av hustrun e. d., kunna motivera avdrag under tjänst, trots att en proportionering skulle givit en annan fördelning? Det är ovisst, och sannolikt rör vi oss här på ett rent teoretiskt område.

Mera praktiskt är kanske det i detta sammanhang uppkommande spörsmålet, hur man gör med statliga och kommunala reseersättningar till handikappade, när dessa är otillräckliga. RÅ 1960 Fi 630 har dessvärre bekräftat, att inte ens där den statliga ersättningen uppenbarligen varit för låg något avdrag för kostnad utöver ersättningsbeloppet står att erhålla i annan ordning än genom extra avdrag för nedsatt skatteförmåga. Det är synd, att särbehandlingen av statliga rese- och traktamentsersättningar utsträcktes även till det kommunala området utan att man samtidigt justerade denna för handikappade tjänstemän obekväma regel.

Slutligen kan det vara skäl att erinra om att vi generellt sett behöver ett mera samlat grepp på de handikappades bidrags- och skattefrågor — mer än någonsin nu, sedan en intensifierad rehabiliteringsverksamhet fört allt fler invalidiserade människor ut i arbetslivet och därigenom gjort deras skatteproblem aktuella. Att merkostnaderna för invaliditet hänförs till de extra avdragens område förefaller mindre lyckligt när man samtidigt beskattar de invaliditetstillägg och invaliditetsersättningar, som avsetts kompensera de fördyringar av levnadskostnaderna, som invaliditeten förorsakar. Men hur det problemet skall lösas är en annan historia.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:21