

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 8—9 1986

Avdrag för kostnad för resa med egen bil mellan bostad och arbetsplats

Av kammarrättsassessorn Eskil Nord

I det förra numret av denna tidskrift (s 376—379) avsåg Hans Ahlstedt att skapa debatt kring rubricerade avdrag. Hans kritik går ut på att reglerna är svårtillämpade och att avdragets rekvisit är sådana att de kräver stora kontrollresurser.

Ahlstedt frågar hur lång gångväg som är skälig innan rätt till avdrag för arbetsresa för bil uppkommer och ger svaret att 2 km är en skälig sammanlagd gångsträcka jämfört med de 4 km som för närvarande gäller. Jag är för egen del inte säker på att en sådan förändring skulle förbättra situationen.

Ahlstedts invändning mot 4 km gångsträcka verkar främst vara att det förutsätts en viss gånghastighet vid tidsvinstberäkningen. I vilka fall krävs då att en tidsvinstberäkning görs?

Kommunalskattelagen

Reglerna finns i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Anvisningspunkten innehåller tre stycken.

Första stycket anger grundförutsättningen för avdrag för resa med "särskilt fortskaffningsmedel". Avdrag medges för "skälig kostnad" om avståndet mellan bostad och arbetsplats är sådant att den skattskyldige behövt anlita och också anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

I andra stycket anges två rekvisit för avdrag för bilkostnader. Dels att av-

ståndet till arbetsplatsen är minst 5 km, dels att det *klart framgår* att användandet av egen bil *regelmässigt* medför en tidsvinst på minst 2 timmar i jämförelse med allmänt kommunikationsmedel. Vidare finns särskilda regler för den som regelmässigt använder bil i tjänsten. Dessa regler förbigås här.

Det tredje stycket anger att för den som på grund av ålder, sjukdom eller handikapp behöver använda bil skall reglerna i andra stycket inte tillämpas. Detsamma gäller för den som på grund av skrymmande last är tvungen att använda bil.

RSVs anvisningar m m

KL förutsätter att ett allmänt kommunikationsmedel är tillgängligt för hela sträckan mellan bostad och arbetsplats. RSVs numera detaljerade och inte helt lättgenomträngliga anvisningar m m kompletterar därför KL bl a för de fall att allmänna kommunikationsmedel saknas helt eller delvis (för 1986 års taxering: RSV Dt 1985:19). Anvisningarna såvitt angår delsträcka kan sammanfattas i följande punkter. Därvid använder jag förkortningarna B för bostad, A för arbetsplats och AK för allmänna kommunikationsmedel.

- 1 Om AK saknas helt bör avdrag medges oavsett tidsvinst om avståndet mellan B och A uppgår till minst 2 km.
- 2 Avdrag medges för kostnad för resa med bil hela sträckan om delsträckan mellan B och AK uppgår till minst 5 km. Något tidsvinstkrav synes här inte gälla.
- 3 Avdrag medges för kostnad för resa med bil på delsträckan mellan B och AK om den är kortare än 5 km, men minst 2 km, och för resa med AK för resterande sträcka. Inte heller här uppställs något krav på tidsvinst.
- 4 Om delsträckan utan AK i stället ligger mellan A och AK medges avdrag för bilkostnader för hela sträckan mellan B och A, utan krav på tidsvinst om delsträckan mellan A och AK är minst 2 km.

I situation 1 är den skattskyldige hänvisad till bilen, ty något annat färdmedel är inte tillgängligt (jag frånser här cykel, moped etc). Av det skälet kan tidsjämförelse mellan bilresa och resa med AK inte göras.

Situation 2 innebär att sträckan mellan B och A trafikeras av AK först efter 5 km. I konsekvens med KLs regel för bilreseavdrag kan det inte krävas att den skattskyldige promenerar sträckan. Bilresa är därför nödvändig och avdrag erhålls för hela sträckan mellan B och A. Något krav på tidsvinst synes inte gälla, vilket gör att den skattskyldige i denna situation får ett gynnsammare läge än den som har AK hela vägen till A. Sistnämnde måste nämligen visa tidsvinst.

Om sträckan mellan B och A trafikeras av AK först efter drygt 2 km eller knappt 5 km (situation 3) anses det också oskäligt att den skattskyldige skall promenera till AK. Han äger då rätt till avdrag för bil för färden till AK utan krav på tidsvinst (han har ju för den sträckan inget AK att jämföra med). Det

får här fingeras att den skattskyldige ställer bilen vid AK och fortsätter färden med AK och att proceduren upprepas i omvänd ordning på hemvägen. Om han, när han kommer fram till AK, väljer att fortsätta färden med bil får detta val anses dikterat av privata skäl och avdrag medges därför för resterande sträcka endast för färd med billigast tillgängliga färdmedel, d v s AK.

Avståndet mellan B och A är i och för sig så stort att det kvalificerar för bilavdrag för hela sträckan enligt grundregeln. Då fordras att tidsvinst visas. Anvisningen för delsträcka innebär att bilavdrag dock alltid kan medges för resan till AK.

I situation 4 kan det inte fingeras att någon bil väntar där AK upphör. Om resterande sträcka då uppgår till minst 2 km anses den för lång att promenera, varför rätt till avdrag för hela sträckan uppkommer utan krav på tidsvinst. Det visar sig alltså att även i denna situation upprätthålls gränsen om 2 km.

Bakgrund

Ursprungligen stadgades i anvisningarna till 33 § KL endast att skattskyldig äger rätt till avdrag för skälig kostnad för resa mellan B och A, där A varit belägen på sådant avstånd från B att han behövt anlita och också anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

Dåvarande riksskattenämnden utfärdade anvisningar i ämnet. För avdrag för bilkostnader angavs förutsättningarna att vägavståndet mellan B och A uppgick till minst en mil och att användandet av bil i stället för AK medfört en tidsvinst om minst 1,5 timme sammanlagt för fram- och återresa. Om AK saknades gällde inget krav på tidsvinst. Fortfarande gällde dock att avståndet skulle vara minst en mil. (RN 1958 nr 1:2).

Av RÅ 1961 ref 30 I—IV framgår att regeringsrätten för avdragsrätt enligt anvisningen ställer stora krav på tidsvinstutredningen (SvSkT 1961 s 333).

RN 1962 nr 1:2 innebar — såvitt nu är av intresse — att de två rekvisiten för bilreseavdrag lämnades oförändrade om AK fanns. Om sådant saknades sänktes kravet på minsta vägavstånd till 5 km.

I RN 1964 nr 1:4 angavs att vägavståndet skulle vara 5 km oavsett om AK fanns eller inte. För tidsvinstberäkningen skärptes kravet så att det nu för avdragsrätt fordrades att det *klart framgick* att tidsvinsten var *regelmässig*.

RN 1965 nr 7:4 innebar bl a att kravet på vägavstånd då AK saknades sänktes från 5 km till 2 km.

Regler för delsträcka introducerades i RSV Dt 1976:26.

Genom lagstiftning år 1981 höjdes tidsvinstkravet till 2 timmar. Detta krav jämte regeln om visst minsta avstånd (5 km) infördes i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Avdraget begränsades så till vida att endast kostnader över 1 000 kr skulle beaktas (prop 1980/81:118 bil 2, SkU 44, rskr 285, SFS 1981:341).

Genom lagstiftning år 1985 (prop 1984/85:180, SkU 60, rskr 375, SFS

405—413) angående den förenklade självdeklarationen avskaffades 1 000-kronorsbegränsningen och infördes ett schablonavdrag under inkomst av tjänst om 3 000 kr dock högst 10 % av inkomsten. Avdrag för arbetsresor inryms i detta avdrag. Om avdragsyrkandet överstiger schablonbeloppet får den förenklade deklarationen inte användas (se vidare SN 1985 s 395 f).

Några funderingar

Reseavdraget berör ett mycket stort antal skattskyldiga. Avdraget är därför ett av de avdrag som för gemene man i hög grad illustrerar svårigheten i den gränsdragning som också i andra sammanhang måste göras mellan icke avdragsgilla personliga levnadskostnader och kostnader som anses nödvändiga för inkomstens förvärvande och bibehållande och som därför är avdragsgilla.

För denna gränsdragning har två avståndsschabloner tillkommit, 2 km och 5 km. Mot den första schablonen torde inte mycket vara att invända. Det bör ju allmänt kunna accepteras som rimligt att den som har kort väg till arbetet bör kunna promenera dit. Skulle det i enskilda fall ändå vara omöjligt att ta sig fram till fots, finns möjligheten att medge bilavdrag, men då fordras att det kan visas skäl som sjukdom, ålder eller handikapp.

Till den andra schablonen har även tidsvinstkravet knutits. För att kunna beräkna tidsvinst förutsätts att hänsyn tas till sådana detaljer som promenadhastighet, iordningställande av bil, uppsökande av parkeringsplats etc. Dessa komponenter varierar starkt från fall till fall. Man måste då utgå från vad som är "normalt". Därvid används ofta sådana mallar för gånghastighet som Ahlstedt nämner. Man måste givetvis avvika från mallarna om det visas att de inte håller i enskilda fall t ex på grund av kuperad terräng.

Till detta kommer att det inte räcker att viss tidsvinst uppkommer. Kraven på att det klart skall framgå att tidsvinsten regelmässigt uppkommer förutsätter att tidsvinsten uppnås med tillförlitlig marginal. Även i den delen ges utrymme för bedömningar som för den skattskyldige måste te sig såväl svåra att i sak invända mot som irrationella i förhållande till den lagtext som vid första påseendet ter sig klar.

Jag håller därför med om att det skulle innebära en förbättring om taxeringsförfarandet befriades från bedömningar av detta slag, där resultatet av bedömningen kan förefalla godtyckligt — utan att faktiskt vara det. En allmän regel av den innebörd Ahlstedt föreslår synes dock i huvudsak inte innebära något annat framsteg än att de skattskyldiga som i dag har ett gångavstånd till arbetet mellan 1 km och 2 km kommer att få rätt till avdrag för resa med allmänna kommunikationer. De som önskar färdas med bil kommer alljämt att behöva visa tidsvinst.

Som framgått har avdragets utveckling skett i olika etapper: avståndet har successivt sänkts, tidsvinstkravet har genom praxis, anvisningar och lagstift-

ning stegvis skärpts, avdraget har begränsats till vad som översteg 1 000 kr och nu senast har ett schablonavdrag om 3 000 kr införts.

De svårigheter som Ahlstedt nämner torde bäst minskas genom vidareutveckling av användningen av relativt generösa schablonavdrag. Ett väl avvägt sådant avdrag innebär att ganska långa resor med allmänna kommunikationer täcks av avdraget och att avdraget täcker — eller i varje fall innebär ett väsentligt bidrag till — bilkostnader på kortare sträckor. Det skulle innebära att taxeringsorganisationen kan inrikta sina begränsade resurser på reseavdrag vars storlek är sådan att den ofta tidsödande kontrollen ter sig mera meningsfull för taxeringstjänstemännen och kanske också för de skattskyldiga.