

Något om beskattning av bilreseförmån m. m.

Av skattekamreraren Svante Jakobsson

Under de senare årens taxeringsarbete torde beskattningsnämnderna allt oftare varseblivit, att skattskyldig, som deklarerat penningförmån, som utgått för anställning, även åtnjutit förmånen av fritt nyttjande av bil. Två frågor ha då uppkommit, nämligen om och i vilken omfattning förmånen är av skattepliktig natur samt hur dess värde bör beräknas.

Enligt 32 § 1 mom. KL hänföres till intäkt av tjänst bl. a. förmån i annat än pengar och bostad, som utgått för tjänsten. I punkt 3 av anvisningarna till nämnda paragraf stadgas att såsom intäkt skall upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner än såsom löneförmån åtnjuten bostad, "därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse, att han själv förskaffat sig dem". Såsom intäkt skall således, under nyss angiven förutsättning, upptagas exempelvis värdet av fria resor, som arbetsgivaren betalat för den anställdas räkning. Från sistnämnda regel meddelas i anvisningspunkt 8 följande undantag beträffande hos *trafikföretag* anställda skattskyldiga: "Har skattskyldig på grund av an-

ställning eller särskilt uppdrag åtnjutit förmån av fria resor, skall, för såvitt ej sagda förmån är att anse såsom ersättning för kontant avlöning, förmånen ej anses utgöra skattepliktig intäkt; och må följaktligen, om nämnda förmån utnyttjats för resor i tjänsten eller resor till och från arbetsplatsen, däremot svarande avdrag för resekostnader ej äga rum".

Det ovan citerade undantagsstadgandet tillkom på grund av ett uttalande av 1928 års riksdags särskilda utskott av följande lydelse (utl. nr 1, sid. 66):

"I punkt 3 av anvisningarna till förevarande paragraf upptages bland exemplen på intäkt av tjänst värdet av fria resor. Från principiell ståndpunkt utgör nu ifrågavarande naturaförmån givetvis skattepliktig intäkt. Emellertid synas svårigheter föreligga vid stadgandets tillämpning. Det kan sålunda icke vara riktigt att såsom intäkt upptaga det resekostnadsbelopp, vartill den skattskyldiges fria resor faktiskt uppgått. Såsom intäkt bör rätteligen icke upptagas högre belopp än vad den skattskyldige skulle nödgats utgiva, därest han icke åtnjutit ifrågavarande förmån. Har således skattskyldig på den grund att han åtnjutit förmån av fria resor, gjort flera och längre resor än det kan beräknas, att han skulle hava gjort, därest han själv skolat betala resekostnaderna, bör såsom intäkt upptagas allenast beloppet för de resekostnader, som

kommanditbolaget till den del inkomsten överstege skälig ränta å barnens insatta kapital i beskattningshänseende behandlas såsom sådan periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran, för vilken enligt 20 § kommunalskattelagen och 2 § KF om statlig inkomstskatt avdrag icke vore medgivet. Som skälig ränta i detta sammanhang borde godtagas en ränta på högst 6 procent.

Det återstår att se hur högre instans bedömer prövningsnämndens ställningstagande. Även om beslutet står sig, är frågan om kommanditbolags användbarhet för fördelning av skattebörda ingalunda knäckt. Men beslutet kanske kan bidra till att öppna perspektiv för beskattningsnämnderna i deras strävanden efter materiell rättvisa och likformighet i taxeringen.

den skattskyldige kan förväntas hava utgivit, därest han icke åtnjutit förmån av fria resor. En värdesättning i enlighet med vad som sålunda från principiell synpunkt synes vara riktigt torde emellertid i praktiken möta synnerligen stora svårigheter med hänsyn till alla de olikheter, som föreligga i de särskilda fallen. Med hänsyn till de praktiska svårigheterna och då saken från fiskalisk synpunkt torde hava mycket ringa betydelse har utskottet i punkt 7 av anvisningarna till förevarande paragraf infört en bestämmelse därom, att ifrågavarande naturaförmån icke skall utgöra skattepliktig intäkt. Såsom villkor för skattefriheten har dock stadgats, att den icke får utgöra maskerad löneförmån”.

Vilka bestämmelser gälla för värderingen av förmånen av fri tillgång till bil? 42 § KL lämnar besked härutinnan: ”Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, beräknas efter ortens pris”. Detta stadgande kompletteras i anvisningarna med följande text:

”Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, beräknas efter det pris, som i orten gällt, därest det varit fråga om att för penningar förskaffa sig dem. Kan ej dylikt pris direkt angivas, skall nyttigheten upptagas till det belopp, som med hänsyn till föreliggande förhållanden kan beräknas hava åtgått, om de skola gäldas i penningar, eller, då fråga är om produkter eller varor från egen jordbruksfastighet eller egen rörelse, det belopp, som det kan beräknas, att den skattskyldige skulle hava erhållit vid försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter”.

Låt oss med några exempel pröva huru svåra de ifrågavarande stadgandena äro att tillämpa.

En taxeringsnämnd uppmärksammar vid granskning av deklarationen för direktören X i AB X & Co att löneuppgiften från bolaget upptar lön och traktamentsersättning — som X. deklarerat med löneuppgiftens belopp — men icke innehåller uppgift att resekostnadsersättning

utgått. Sistnämnda förhållande förleder förfrågan hos bolaget, varvid framkommer, att X. under beskattningsåret för egen räkning disponerat en bolaget tillhörig personbil samt att alla kostnader för bilen betalats uteslutande av bolaget. Uppgift lämnas rörande biltyp, inköpskostnad och beräknad maximal körsträcka samt kostnadernas totalsumma för året, men uppdelning av de sistnämnda i förhållande till bilens användning i eller utom tjänsten kan icke presteras. Taxeringsnämnden ställes sålunda inför uppgiften att avgöra dels i vilken mån bildispositionen för X. utgör skattepliktig inkomst, dels värdet av skattepliktig förmån.

X. har ostridigt på grund av sin anställning åtnjutit förmån av fria resor. Eftersom AB X. & Co icke är ett trafikföretag, är förmånen skattepliktig jämlikt punkt 3 av anvisningarna till 32 § KL.

Så återstår förmånens värdering. Emedan bolaget icke kan uppge hur stor del av dess kostnader för den av X. disponerade bilen, som belöper på tjänsteresor, får det ankomma på X. att lämna taxeringsnämnden besked om antalet privat körda mil, under privatkörning inträffade skador på bilen etc. Efter bedömning av trovärdigheten av X:s besked härom samt förfrågan hos bolaget rörande tjänsteresornas omfattning anser sig taxeringsnämnden kunna skönsmässigt värdera förmånen. Taxeringsnämnden finner först, att X:s inkomst och ekonomiska förhållanden i övrigt skulle ha tillåtit honom att företaga privata bilresor i lika stor utsträckning, även om han icke skulle ha haft förmånen att utan kostnad disponera bolagets bil. Vad taxeringsnämnden därefter har att beräkna är, vad det skulle ha kostat X. att företaga samma bilresor, om han själv fått betala för själva tillgången till en motsvarande bil samt bekosta drivmedel, reparationer, skatt, försäkringar etc. God ledning för beräk-

ningen erhålles av de kalkyler, vilka M och KAK gemensamt utarbetat och kallat "Vad kostar det att ha bil 1951?" (Se f. ö. Rollsbys artikel i förra numret av Skattenytt). Gångse taxor för biluthyrning torde också i viss mån vara vägledande, ehuru tillbörlig hänsyn får tagas till att i taxebeloppen ingår även företagarvinst, vilken i förevarande sammanhang måste extraheras.

En annan skattskyldig, Y., är handelsresande. Han bereser hela landet med bil, som ställts till förfogande av arbetsgivaren. Bilen får dock icke användas annat än vid och i samband med Y:s försäljarresor, följaktligen icke under semester eller eljest privat under uppehåll å hemorten, varrest även arbetsgivarens kontor är beläget. Vid deklarationens handläggning i taxeringsnämnden väckes förslag att visst värde — t. ex. 500 kronor — bör åsättas den förmån, Y. åtnjutit genom att kunna nyttja bilen för privata färder i samband med försäljningsresorna ute i landet. Utredning verkställes för att utröna, om Y. verkligen kan sägas ha åtnjutit förmån av skattepliktig natur.

Vid samtal med Y. framkommer, att han använt bilen för resor mellan hemorten och kundorter vid åtskilliga veckoskiftet samt att naturligtvis kortare färder, företrädesvis på kvällstid, tillsammans med någon god vän eller gammal bekant bland kunderna, förekommit, då han befunnit sig ute på försäljningsresor. Samtliga drifts- och reparationskostnader har arbetsgivaren betalat i enlighet med företedda verifikationer. Det konstateras alltså, att Y. på grund av sin anställning åtnjutit förmånen av fria resor samt att förmånen utnyttjats så gott som uteslutande för resor i tjänsten och resor till och från arbetsplatserna. Om Y. skulle ha bekostat tjänsteresorna själv, skulle han varit berättigad erhålla avdrag för utgifterna och vad beträffar resorna mellan hemorten och arbetsplatserna hade avdrag fått göras för skäligen

kostnader. Y. har visserligen företagit kortare färder av halvt om halvt privat natur, vilka i princip borde värderas och beskattas som en skattepliktig förmån; men beskattning av desamma torde, med hänsyn till deras relativt obetydliga omfattning och svårigheten att uppskatta deras värde, icke rimligen böra krävas vare sig av rättviseskäl eller av fiskaliskt intresse.

I ett tredje fall, avseende försäljaren Z., utrönes, att bil står till disposition hela året, alltså även när Z. tar sig ledigt, ehuru arbetsgivaren givetvis då icke bekostar drivmedlen. Z. är emellertid skyldig taga vård om bilen såväl då han nyttjar den i och utom tjänsten som när den står stilla. Z. förklarar på förfrågan, att han utom försäljningsresor och resor mellan hemorten och arbetsplatserna använt bilen endast under 400 mils semesterresa med hustru och två barn i norra Sverige. Fria resor har Z. sålunda endast i tjänsten samt för att förflytta sig till och från arbetsplatserna. För övrigt har han kunnat disponera bilen på egen bekostnad i den utsträckning, han velat. Denna förmån — att äga tillgång till en bil — svarar dock mot skyldigheten att ha tillsynen över densamma. Eftersom han måste betala bensin och olja m. m. själv, om han använder bilen privat, kan förmånen ju ej likställas med fria resor. Hur skall då förmånen värderas — om den över huvud bör anses vara av skattepliktig natur? Skulle Z., om han inte kunnat disponera arbetsgivarens bil, ha förhyrt bil för att företaga semesterresan? Nej, svarar Z., det skulle ha blivit för dyrt. Taxeringsnämnden anser emellertid, att Z. haft så goda inkomster — hans nettoinkomst som försäljare är 18.000 kronor — att det bör presumeras, att han inte skulle ha avstått från just den företagna semesterresan även om förmånen av bildispositionen ej förefunnits. Nämnden beräknar de fasta kostnaderna per mil för en bil, tjänlig för semester-

Statistiken över 1951 års taxeringar

Av förste aktuarien John Bredal-Bauer

Under hösten 1951 överlämnade statistiska centralbyrån i vederbörlig ordning till finansdepartementet och riksräkenskapsverket de föreskrivna preliminära sammanfattningarna av dels utfallet av nämnda års taxering, dels inkomstfördelningen inom vissa yrkesgrupper för fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser. Dessutom lämnades i januari 1952 en preliminär redogörelse för bearbetningen av 1951 års längder över taxeringen till statlig förmögenhetsskatt.

En sammanfattning av 1951 års taxerings- samt inkomst- och förmögenhetsstatistik meddelas här nedan. En utförligare redogörelse lämnas i statistiska centralbyråns berättelse "Skattetaxeringarna samt fördelningen av inkomst och förmögenhet inom yrkesgrupper taxeringåret 1951".

I. Taxeringsutfallet år 1951

A. Fastighetstaxeringen

Under år 1951 ägde ingen allmän fastighetstaxering rum. Några större förändringar i fastighetsvärdena ha därför icke inträffat mellan åren 1950 och 1951. Totalvärdet av all fastighetsskattepliktig fastighet uppgick enligt det sistnämnda årets taxering till 38.720,6 milj. kr, mot 37.372,8 milj. kr året förut, vilket innebär en ökning med 1.347,8 milj. kr eller 3,6 %. Ökningen belöper nästan helt och

hället på annan fastighet, vars totalvärde vid 1951 års taxering — huvudsakligen på grund av nybyggnader — ökats med 1.346,9 milj. kr eller 4,7 % från 28.741,6 milj. kr till 30.088,5 milj. kr, under det att värdet av jordbruksfastighet, som uppgick till 8.632,1 milj. kr vid 1951 års taxering, ökats med 0,9 milj. kr.

De olika fastighetslagens värde enligt 1951 års taxering framgår av nedanstående tab. 1.

TAB. 1.

Fastighetsvärden, milj. kr.	
Jordbruksfastighet	
Jordbruksvärde	6.055,6
Skogsvärde	2.457,4
Tomt- och industrivärde ...	119,0
Summa	8.632,1
Annan fastighet	
Markvärde	5.601,9
Byggnadsvärde	24.484,5
Parkvärde	2,1
Summa	30.088,5

Av totalvärdet av all skattepliktig fastighet avser något mer än $\frac{3}{4}$ annan fastighet. Något mer än hälften eller 57 % belöper på fastigheter i städerna. Såsom naturligt är, finnes den övervägande delen av jordbruksfastigheterna på landsbygden; endast 4 % av jordbruksfastigheternas sammanlagda värde finnes i städerna. I

resan, till 2 kronor och uppskattar följaktligen värdet av Z:s disposition av bilen under semestern till 800 kronor.

Förf. hyser för sin del den åsikten, att taxeringsnämnden förfarit riktigt i samtliga fall. I det sista exemplet borde, om Z:s inkomst varit väsentligt lägre, Z:s bestridande, att han skulle ha förhyrt bil, om inte arbetsgivarens stått till hans förfogande,

dock ha avhållit nämnden från att anse Z. ha begagnat sig av förmånen ifråga. Mot förmånens värdering kan möjligen invändas, att arbetsgivaren, om han velat taga betalt för att Z. använt bilen under semestern, sannolikt skulle ha nöjt sig med att bestämma ersättningen till beloppet av den å semestern belöpande delen av den årliga avskrivningen.