

# Värdeminskningsavdrag å täckdikningsanläggningar och skogsvägar från och med 1963 års taxering

*Av t. f. länsassessorn Stig Sagnert*

Det är nu ganska länge sedan det hände något mera väsentligt i lagstiftningsväg på jordbruksbeskattningens område. Då 1962 års riksdag under arbetsperiodens slutskede antog Kungl. Maj:ts proposition nr 56 med förslag till bestämmelser om rätt till avdrag för värdeminskning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet förtjänar beslutet därför särskild uppmärksamhet. Propositionen grundades på ett av särskilda sektionen inom skattelagssakkunniga i december 1960 framlagt förslag. Då redogörelse för sakkunnigförslaget tidigare lämnats i denna tidskrift (nr 3 år 1961), skall av förslaget innehåll i det följande allenast beröras ett par punkter, som ägnades särskilt intresse i remissyttrandena. Redogörelse skall också lämnas för propositionen i den mån den avvek från sakkunnigförslaget. Även riksdagsbehandlingen skall något beröras.

I några remissyttrandena anfördes betänkligheter mot förslaget att införa värdeminskningsavdrag för ovan nämnda markanläggningar. Ofta — icke minst i riksdagstryck — benämnes ju dylika anläggningar tillgångar av grundförbättrings natur. Och ordet grundförbättring förknippas ju ingalunda med avdragsrätt. Nu är emellertid rätta förhållandet, att vissa markanläggningar otvivelaktigt är underkastade förslitning. Detta gäller ju som bekant bl a täckdikningsanläggning-

ar, där förslitningen enligt hittillsvarande regler beaktats genom rätt till avdrag för ersättningsanskaffning. Vad som skett i fråga om dessa anläggningar är således endast, att ett system med avdragsrätt för slitning i efterskott (ersättningsanskaffningsavdrag) utbyts mot ett system med successiv avdragsrätt för värdeminskning. Någon rätt till avdrag för kostnad för grundförbättring har inte införts, vilket otvetydigt framgår därav att förbudet mot avdrag för kostnad för grundförbättring kvarstår i 22 § 2 mom KL.

När det gäller skogsvägarna är förhållandet litet mer komplicerat. Enligt hittillsvarande praxis har ju vägar av mera varaktig beskaffenhet vid normalt underhåll inte ansetts vara underkastade förslitning. Här som på många andra områden har emellertid utvecklingen lett till ändrad uppfattning. Efter tillkomsten av 1928 års KL har stora förändringar skett i fråga om driftförhållandena inom skogsbruket, ägnade att ge skogsvägarna karaktär av mer eller mindre obeständiga anläggningar. Inom andra områden av skattelagstiftningen har också — om än motsträvt och med stor försiktighet — godtagits begreppet ekonomisk värdeminskning. Tidpunkten var därför uppenbarligen nu inne för ett beaktande av dylika omständigheter när det gällde skogsvägarna. Remissinstanserna ställde sig också anmärkningsvärt positiva till förslaget i denna del, även om meningar-

na var mycket delade beträffande spörsmålet, om hur stor del av anläggningskostnaden, som borde få avskrivas.

Om sålunda, på grund av det sagda, de i vissa remissyttranden framförda principiella betänkligheterna mot att införa värdeminkningsavdrag för här ifrågasättande anläggningar knappast haft någon större tyngd, förtjänar andra påpekanden av remissinstanserna måhända större intresse. Detta gäller exempelvis den föreslagna, mycket korta avskrivningstiden, 10 år. Beträffande förslaget i denna del kan man, såsom i propositionen framhålls, tala om en skatterättslig nykonstruktion såtillvida, att man vid bestämmande av avdrag icke tillämpar eljest gällande grunder för fördelning av anläggningskostnad å anläggningens varaktighetstid. I den mån avsteg hittills gjorts i skattelagstiftningen från denna princip har ju detta skett genom en utvidgning av inkomstbegreppet. Då förslag härom ej framlades ställde man naturligt nog frågan varför en annan lösning valts i detta fall.

Svaret på frågan torde vara, att det ansetts utsiktslöst att mera avsevärt försämra avdragsmöjligheterna för det stora antal skattskyldiga som på grund av hittills gällande regler haft omedelbar avdragsrätt vid *omläggning* av täckdikning. Förslag om värdeminkningsavdrag avpassade efter täckdikningsanläggningarnas varaktighetstid framlades på sin tid av 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga och föranledde remissinstanserna att framföra stora krav på kompensation åt dessa skattskyldiga i samband med övergången. Uppenbarligen har detta avskräckt de sakkunniga från att framlägga ett liknande förslag. Då täckdikningsanläggningar och skogsvägar följer fastig-

heten och icke kan överlätas separat eller uttagas för privat bruk, kan från teoretisk synpunkt hinder heller inte föreligga att tillåta kortare avskrivningstider, förutsatt att avskrivningsreglerna utformas på sådant sätt, att avdrag sammanlagt aldrig medges med högre belopp än som svarar mot den ursprungliga anläggningskostnaden.

Några remissinstanser framhöll, att om avskrivningsregler infördes för en speciell form av vattenavledning, nämligen täckdikning, kunde vid den praktiska tillämpningen uppkomma vissa svårigheter att avgöra vad som var att hänföra till täckdikning. För att underlätta gränsdragningen förordades i propositionen att avskrivningsreglerna även fick omfatta kostnader för täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning fram till huvudavlopp. Detta blev också riksdagens beslut. I den kostnad som får avskrivas får alltså inräknas kostnader för såväl sugdiken som stamdiken men däremot inte huvudavlopp, även om detta är täckt. I tveksamma fall bör beskattningsmyndigheterna rådgöra med vederbörande lantbruksnämnd.

Även när det gäller begreppet skogsvägar förordade departementschefen en något annorlunda definition än den de sakkunniga föreslagit. I ändamålsbeskrivningen skulle sålunda innefattas även personal- och materialtransport för skogsbruket. Riksdagen beslöt i enlighet härmed, och vad KL avser med täckdikningsanläggningar och skogsvägar har nu angivits i lagtexten (punkt 2 b av anvisningarna till 22 § KL).

Beträffande beslutade ändringar i övrigt i förhållande till sakkunnigförslaget må nämnas en regel av innehåll, att då fastighet byter ägare på grund av köp,

byte eller därmed jämförligt fång skall den tidigare ägaren det år fastigheten försäljes få åtnjuta avdrag på en gång för vad som återstår oavskrivet i beskattningsavseende av anläggningskostnaden. De sakkunniga hade här föreslagit att köparen i likhet med en arvtagare skulle få övertaga den avskrivningsplan som gällde för den tidigare ägaren. Svårigheterna för en köpare att förebbringa erforderlig utredning torde ha ansetts för stora för att lagfästa en i och för sig önskvärd sådan ordning.

I fråga om övergångsbestämmelserna förordades i propositionen en skärpning i förhållande till sakkunnigförslaget bl.a. såtillvida, att hänsyn icke skulle tagas till kostnader, som låg längre tillbaka i tiden än två år före ikraftträdandet. De sakkunniga hade i det hänseendet föreslagit fem år som gräns men framhållit, att en retroaktiv tillämpning av de nya avdragsbestämmelserna i och för sig var obefogad. Med detta uttalande som stöd och med det slagkraftiga argumentet att övergångsbestämmelserna icke fick medföra ett skattebortfall, som kunde bli betungande för kommuner och landsting, fick departementschefen riksdagen med på den snävare linjen.

Såvitt avser de nu redovisade ändringarna i förhållande till sakkunnigförslaget följde riksdagen som nämnts propositionen. Endast på en punkt fann den skäl att göra ett tillägg. I fråga om övergångsbestämmelserna beslöts sålunda, att de nya reglerna inte i något fall skall äga tillämpning beträffande räkenskapsår som gått

till ända före den 1 november 1962. Tillägget gjordes på initiativ av Sveriges lantbruksförbund, som i skrivelse till bevillningsutskottet gjort gällande, att sådana skattskyldiga som vid bokföringsmässigt redovisning tillämpade brutet räkenskapsår kunde få sin avdragsrätt begränsad genom de i propositionen föreslagna ikraftträdandebestämmelserna. Förbundet åsyftade skattskyldiga, som år 1961 utfört omläggning av täckdikning och vilka först år 1963 skall taxeras för ett beskattningsår som delvis innefattar kalenderåret 1961. Bevillningsutskottet godtog lantbruksförbundets argumentering och förmådde riksdagen att besluta ett tillägg till övergångsbestämmelserna av ovan angiven lydelse. Med den antagna formuleringen kan man emellertid ha gjort dessa skattskyldiga en björntjänst. Någon möjlighet för ifrågavarande skattskyldiga att vid 1963 års taxering få tillgodoräkna sig avskrivningsunderlag för under beskattningsåret eventuellt nyanlagd täckdikning eller skogsväg synes sålunda icke föreligga.

Det må slutligen anmärkas, att riksdagen i vissa fall med knapp majoritet avslög åtskilliga motioner om förmånligare regler än de i propositionen föreslagna. Avslag blev det sålunda bl. a. på yrkanden om rätt att förskjuta ett vid taxeringen icke utnyttjat värdeminskningsskattavdrag till ett senare år. Samma öde rönt yrkanden om rätt till avskrivning å en större del av anläggningskostnaden för skogsvägar än en tredjedel.