

Avdrag för skogsvägar i belysning av ett kammarrättsavgörande

Av kammarrättslagmannen Jan Sundin

Den 9 november 1983 meddelade kammarrätten i Sundsvall en intressant dom, som rörde frågan om avdrag för skogsvägar. Målet gällde ett större skogsbolag, Graningeverkens Aktiebolag, i Norrland. Underinstans var mel-lankommunala skatterätten. Bolaget vann i kammarrätten, och målet fördes icke vidare av taxeringsintendenten.

Härav kan man rimligtvis dra slutsatsen, att kammarrättens dom av det all-männas representant ansågs stå i överensstämmelse med gällande rättstillämp-ning.

Frågan om avdrag för vägar av detta slag har stor betydelse, inte endast för storskogsbruket utan för de flesta skogsägare, både i Norrland och i övriga delar av landet. Under de senaste decennierna har nämligen byggts många skogsvägar, och behovet av sådana vägar är fortfarande mycket stort. Det kan nämnas att virkesförsörjningsutredningen, som 1981 kom med ett betän-kande "Skogsindustrins virkesförsörjning" (SOU 1981:81) beräknade behö-vet av om- eller nybyggnad av skogsvägar under perioden 1980—1985 till i det närmaste 4 200 mil.

Graningeverkens Aktiebolag ägde i mitten av 1970-talet ca 160 000 hektar skog i Västernorrlands, Jämtlands och Västerbottens län. I dag torde arealen ha ökat betydligt. Liksom andra skogsbolag har Graningeverken både stora och små skogsområden. De stora skogsområdena kan omfatta 1 000 hektar eller mer. De små områdena är nästan alltid de för Norrlands inland typiska långsmala skiftena, ej sällan milslånga, som ligger insprängda i skogsområden som ägs av andra skogsbolag eller enskilda skogsägare.

Dessa olika arronderingsförhållanden gör att byggandet av skogsvägar inte alltid sker på ett enhetligt sätt. Om bolaget bygger en skogsväg helt på egen mark kan bolaget självt planera vägsträckningen, vägens beskaffenhet och an-nat. Om flera skogsägare berörs av vägen, kompliceras byggandet ofta. Då måste samråd äga rum med ett större eller mindre antal andra skogsägare, och

i flertalet sådana fall måste en vägsamfällighet bildas. Därtill kommer att skogsvårdsmyndigheterna oftast medverkar när fråga är om en väg som berör flera skogsägare. I sådana fall utgår nämligen i stor utsträckning statsbidrag för vägbyggnaden, och skogsvårdsstyrelsen förbehåller sig då att bestämma både vägens sträckning och beskaffenhet.

Några begrepp som kan behöva förklaras

I målet förekommer några begrepp som kan behöva förklaras.

- 1) Stomvägar: nät av skogsvägar med bestående värde.
- 2) Avverkningsvägar: skogsvägar som i regel utgår från en stomväg till en avverkningsplats och som regelmässigt är av enklare beskaffenhet än stomvägen.
- 3) Basvägar: skogsvägar som är avsevärt enklare än avverkningsvägarna och som oftast utgöres av en uthuggning i skogen jämte viss avjämning av marken. Dessa vägar är egentligen inte anlagda vägar.
- 4) Vägsamfällighetsvägar: skogsvägar som byggs av två eller flera skogsägare, i regel med statsbidrag. Sådana vägar anses regelmässigt ha ett förhållandevis bestående värde, eftersom de berör flera — i många fall ett mycket stort antal skogsägare — för vilka vägen kan vara till nytta under ett stort antal år.

Mellankommunala skatterättens dom i målet

Målet gällde eftertaxering av bolaget för år 1975. Vid taxeringsrevision kom fram att bolaget direkt kostnadsfört all nyanläggning av skogsvägar — stomvägar, basvägar, avverkningsvägar och vägsamfällighetsvägar. När det gällde stomvägar och vägsamfällighetsvägar var det sammanlagda beloppet 111 530 kr och när det gällde avverkningsvägar 861 285 kr. För basvägar lämnades ingen upplysning om beloppet. I målet ifrågasattes inte att bolaget skulle få direktavdrag för kostnaden för sådana vägar.

Bolaget medgav genast att kostnaderna för stomvägar och vägsamfällighetsvägar borde ha aktiverats och avskrivits genom sedvanliga värdeminskningssavdrag.

Tvisten i målet kom därför att begränsas till avverkningsvägarna.

Taxeringsintendenten yrkade att bolaget skulle eftertaxeras för år 1975 för 828 960 kr (861 258 — värdeminskning 32 298 kr). Han yrkade även att skattetillägg skulle påföras med 50 procent på samma belopp.

I mellankommunala skatterätten förekom en tämligen utförlig skriftväxling.

Taxeringsintendenten anförde i huvudsak följande. Av revisionspromemorian och skriftväxlingen framgick att avverkningsvägarna hade konstruerats för att kunna befaras med tunga lastbils kombinationer. Det framgick inte att dessa vägar var av sämre kvalitet än stomvägarna. Efter användningen hade

avverkningsvägarna inte planterats igen. Avverkningsvägarna hade anlagts ”optimalt”, så att de kunde användas vid flera avverkningar.

Enligt intendenten var livslängden hos en väg i detta sammanhang avgörande för om vägen skulle anses vara skogsväg eller tillfällig väg. Genom att bygga vägarna för lång livslängd hade bolaget visat att vägarna inte hade bedömts som tillfälliga. Därför kunde bolaget inte få direktavdrag för avverkningsvägarna.

Bolaget bestred och dess synpunkter kan sammanfattas på följande sätt. Det rörde sig om tillfälliga vägar. Med tillfälliga i sammanhanget menades att den ekonomiska livslängden hade upphört i och med slutavverkning i skogarna i de av vägen berörda områdena. Att en markanläggning kunde ha en kort ekonomisk livslängd trots att den fysiska livslängden var mera omfattande utgjorde ingenting anmärkningsvärt i vare sig företagsekonomiskt eller skattemässigt hänseende.

Taxeringsintendenten åberopade innehållet i en skrift från skogsvårdsstyrelsen i ett av länen. Enligt denna bedömde skogsvårdsstyrelsen de ifrågakvarande vägarna — varmed avsågs avverkningsvägarna — som tillfälliga ”på grund av förefintligt utredningsmaterial”. Skogsvårdsstyrelsen betonade även att de olika tillkommande arbetsuppgifterna efter avverkning och plantering — hjälpplantering, röjning, eventuellt skogsskydd, allmän tillsyn med mera — borde motivera skogsägarna att hålla vägarna farbara i större utsträckning än som krävdes under den treårsperiod som avverkning och huvudplantering ägde rum. Den ekonomiska livslängden borde därför enligt styrelsen vara betydligt längre än bolaget påstod. Att den fysiska livslängden med lämpligt underhåll var flera decennier torde, menade styrelsen, vara helt klart.

Intendenten sammanfattade sina synpunkter. Han hävdade att även om vägarna primärt byggts för en viss avverkning, så hade de ett ekonomiskt värde därutöver för skogsvårdsåtgärder samt ytterligare avverkningar i kringliggande områden.

Bolaget vidhöll sin ståndpunkt och yrkade syn och muntlig förhandling i målet. Dessa yrkanden lämnades av skatterätten utan bifall.

Mellankommunala skatterätten följde taxeringsintendenten. Domskålen kan sammanfattas på följande sätt. Skatterätten ansåg, mot bakgrund av lagstiftningens tillkomst och den utveckling som avdragsrätten för skogsvägar under åren genomgått, att för bedömningen i första hand var avgörande avverkningsvägarnas fysiska livslängd. Rätten fann vidare utrett att ifrågakvarande vägar vid anläggandet fått en sådan standard att de inte kunde anses hänförliga till sådana tillfälliga vägar av enkel beskaffenhet för vilka anläggningskostnaderna är direkt avdragsgilla. Därför och då förutsättningar att eftertaxera förelåg bifölls intendentens talan. Även skattetillägg påfördes.

Kammarrättens i Sundsvall dom i målet

Bolaget klagade i kammarrätten angående avdrag för avverkningsvägarna och ville dessutom bli befriat från skattetillägg. Taxeringsintendenten vidhöll i taxeringsfrågan men medgav att skattetillägget eftergavs såvitt avsåg avdrag för avverkningsvägarna.

Kammarrätten höll syn och muntlig förhandling. Sex enligt parternas mening representativa avverkningsvägar besiktigades. Som sakkunnig hörde kammarrätten vid den muntliga förhandlingen en avdelningsdirektör från skogsstyrelsen. Denne uttalade att vägarna — med hänsyn till att bolagets avverkningsområden var så stora som 90—120 hektar — var i än högre grad än eljest att betrakta som tillfälliga. Han underströk att skogsvårdsstyrelsen inte hade besiktigat vägarna.

Vad kammarrätten iakttog vid synen var följande. Från stomvägarna — som hade hög standard — hade bolaget dragit avverkningsvägar in i avverkningsområdena. Dessa vägar var ett slags grenvägar eller återvändsvägar och byggdes mestadels med enbart de jord- och grusmassor som fanns på platsen. Vägarna underhölls inte utan fick växa igen. Det kunde konstateras att vägar, anlagda 1974, fortfarande var framkomliga med personbil förd med låg hastighet. Vägbanan utgjordes av två tillplattade hjulspår. Mellan hjulspåren växte gräs, och vid sidan av spåren hade på sina ställen meterhög sly vuxit upp. Inom de besiktigade avverkningsvägarnas båtnadsområden kunde inte iaktas något skogsområde som inom den närmaste 10-årsperioden var aktuellt för gallring, röjning eller annan skogsvårdsåtgärd.

Kammarrätten gjorde därefter en tolkning av lagreglerna. Kammarrättens slutsats blev följande. Mot bakgrund av vad som under årens lopp sagts om avdrag för tillfälliga markanläggningar av lagstiftaren måste enligt kammarrättens mening reglerna om avdrag för anläggningskostnad för tillfällig anläggning bedömas med utgångspunkt från ett ekonomiskt betraktelsesätt. Därför ansåg kammarrätten att avverkningsvägarna, trots att deras fysiska livslängd uppgick till i vart fall tio år, var avsedda att användas i bolagets verksamhet under endast ett fåtal år och att de därför var att hänföra till tillfälliga markanläggningar. Bolaget var därmed berättigat till avdrag på en gång för hela anläggningskostnaden för vägarna. Vid sådant förhållande hade bolaget inte lämnat något oriktigt meddelande. Förutsättningar för eftertaxering och skattetillägg saknades därför.

Slutet blev att bolaget fick bifall till sin talan i kammarrätten. Domen vann som tidigare sagts laga kraft.

Några reflexioner med anledning av domen

Lagstiftning om avdrag för skogsvägar tillkom i början av 1960-talet. Genom lagstiftning år 1962 införde man regler om att avdrag för nyanläggning av skogsväg medgavs i form av värdeminskningsskatt under 10 år med en

tredjedel av kostnaden, se prop 1962:56. Med skogsvägar avsågs vägar av mera varaktig beskaffenhet, d v s de permanenta skogsvägarna. Kostnaderna för tillfälliga vägar av enkel beskaffenhet hade enligt departementschefen redan enligt tidigare praxis varit på en gång avdragsgilla och häri gjorde 1962 års lagstiftning ingen ändring. Enligt vad departementschefen 1962 uttalade (prop 56 sid 81) var det här fråga om vägar av så enkel beskaffenhet att de knappast kunde kallas vägar i egentlig mening. Såsom exempel nämndes vintervägar och vägar som var av så enkel beskaffenhet att de sannolikt fick växa igen sedan de använts för en avverkning. S k stickspår av några hundra meters längd som iordningställdes från stamvägar för lastbilskörning var ofta sådana enklare vägar.

10 år senare ändrade man i någon mån reglerna på området. Det infördes då som bekant regler om bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Värdeminskningsreglerna avseende markanläggningar för rörelse utsträcktes till alla markanläggningar. För tillfälliga anläggningar avsedda att användas endast ett fåtal år skulle direktavdrag få göras. Avdrag för värdeminskning medgavs enligt plan med 5 procent årligen av ett belopp som motsvarade 3/4 av anskaffningskostnaden, se prop 1972:120 sid 210.

Knappt 10 år senare var det dags för nästa reform. Man ville öka avverkningarna i de svenska skogarna, och ett sätt att stimulera dessa ansågs vara att höja avskrivningsprocenten på skogsvägar till 10. Därjämte togs ordet "tillfällig" i lagtexten bort. Den åtgärden beskrevs dock som en redaktionell ändring, se prop 1981/82:182.

I och med denna kammarrättsdom — och med hänsyn till att domen inte överklagades av taxeringsintendenten — har frågan om avdrag för skogsvägar kommit i ett såvitt man kan bedöma — egendomligt läge. Det vill synas som om kammarrätten anlagt ett betydligt generösare betraktelsesätt på frågan än vad som var lagstiftarens mening i varje fall 1962. Att lagstiftaren då endast tänkte på den fysiska livslängden på en skogsväg torde vara ställt utom allt tvivel. Vad 1972 års lagstiftning i verkligheten innebar är ovisst, men det kan diskuteras, om lagstiftaren då verkligen avsåg att man så radikalt skulle ändra begreppen att man skulle övergå till att bara fästa avseende vid den ekonomiska livslängden.

Efter kammarrättens dom kan man anta att taxeringsintendenterna vid melankommunala skatterätten följer den rättstillämpning som kammarrätten gett uttryck för i sin dom. Man kan också anta att alla landets intendenterna anlägger samma synsätt.

En konsekvens härav blir att ett skogsbolag eller en annan storskogsägare, som ensam bygger en skogsväg, får direktavdrag för vägen, i varje fall om i huvudsak samma förhållanden föreligger som i Graningefallet. Bygger storskogsägaren en skogsväg av samma beskaffenhet tillsammans med en eller ett

fåtal andra skogsägare, blir det — åtminstone regelmässigt — fråga om en samfällighetsväg. Då får varken storskogsägaren eller övriga intressenter direktavdrag. Så blir åtminstone fallet, därest inte alla skogsägare som deltar i vägen kan bevisa att vägen är avsedd att användas endast ett fåtal år. I de flesta fall är detta omöjligt. Det hjälper inte att någon intressent möjligen kan leda i bevis att vägen för honom är av tillfällig nytta.

Resultatet blir att avdragsrätten för vägar av samma beskaffenhet kan bli olika beroende på om det rör sig om en eller flera intressenter. Det är en egenartad konsekvens.

Även gränsdragningen mellan stomvägar och avverkningsvägar kan bli bekymmersam. Många gånger är det svårt att avgöra vad som är stomväg och vad som är avverkningsväg. Om en skogsväg anläggs till ett avlägset beläget skogsområde, kan det hända att all skog inom båtnadsområdet är avverkningsmogen och att vägen därför kan ha karaktär av tillfällig avverkningsväg. Men det kan mycket väl hända att en del av skogen inom båtnadsområdet är yngre skog som är avsedd att avverkas om 10—30 år efter vägbygget. Är så förhållandet, kan man räkna med att vägen kommer att underhållas och att fråga inte är om en tillfällig väg.

Hur taxeringsmyndigheterna skall kunna i varje särskilt fall avgöra när en väg är tillfällig eller inte är svårt att säga. Att bedöma frågan utan en besiktning torde i regel vara omöjlig. Därtill kommer att taxeringsnämnden inte kan avgöra frågan utan sakkunskap.

Hur man skall komma till rätta med problemet är inte lätt att säga. Man kan inte tillåta direktavdrag för alla skogsvägar. Gör man det, gör man ett avsteg från de principer som gäller för avdrag för markanläggningar. Om man däremot nöjer sig med kammarrättsdomen undgår man inte egendomliga konsekvenser, varjämte man hamnar i svåra bedömningsfrågor.