

Smärre uppsatser

Något om avdrag för vägstnader.

Av kammarrättsfiskalen Bo Rydin.

Nyligen har förste taxeringsinspektören Stig Sagnert i denna tidskrift lämnat en intressant översikt över bestämmelserna angående grundförbättring och underhåll i förvärvskällan jordbruksfastighet samt därvid redovisat vissa rättsfall (Skattenytt 1961 s. 205). Behandlingen av praxis i fråga om vägar har därvid enligt sakens natur blivit tämligen kortfattad. En något utförligare redogörelse för rättstillämpningen på sistnämnda område kunde därför kanske vara motiverad.

Inledningsvis må erinras om den skatterättsliga skillnaden mellan underhåll och grundförbättring, som innebär, att kostnader av den förra kategorien är avdragsgilla medan däremot grundförbättringskostnader icke får avdragas. Med underhåll avses därvid åtgärder i form av lagning och utbyte av förslitna delar ävensom skyddsåtgärder. Beträffande vägar må såsom exempel på underhåll nämnas grusning, avhjälpande av tjälskador samt dikesrensning. I fråga om en viss typ av markanläggningar, nämligen täckdikningsanläggningar, räknas jämlikt uttryckligt lagstadgande (punkt 7 av anv. till 22 § KL) såsom avdragsgilla underhållskostnader även iståndsättnings- och omläggningskostnader. Därest omläggning av täckdikning på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga till viss del är att hänföra till grundförbättring, får dock avdrag ej ske för mer än vad en omläggning med enahanda material som det gamla skulle kostat. Denna

regel tillämpas jämväl beträffande andra dylika anläggningar, vilka är underkastade förslitning, såsom t ex vägbroar och brunnar. När det gäller vägar åter medges icke något sådant avdrag, enär det anses, att dessa med erforderligt underhåll kunna användas hur länge som helst. Såsom nedan skall visas ter sig emellertid detta resonemang numera i många fall förlegat. Med grundförbättring slutligen avses sådana åtgärder, som försatt tillgången i annat och bättre skick än det ursprungliga.

Även om enligt ovan kostnader för *underhåll* av en väg är avdragsgilla, är det ibland svårt att avgöra, huruvida hela den uppgivna kostnaden är hänförlig till underhåll. Det händer nämligen — särskilt vid utförande av sedan länge efterfatt underhåll — att viss förbättring samtidigt sker. I dylika fall medges endast avdrag för den egentliga underhållskostnaden. I rättsfallet RÅ 1958 not 2572 gällde det en sträcka om 92 meter av en gammal byväg av relativt dålig beskaffenhet. Avdrag yrkades med 1.264 kr för upprepning av diken och avlopp, uppläggning av genom vattenflöde nedrasad väggkant och lagning av sönderskuren vägbana, borttagande av uppkomna ojämnheter i vägbanan samt grusning. Arbetena uppgavs nödvändiga för att få vägen i samma skick som tidigare, då den kunnat användas för tunga transporter. TN och PN ansåg 200 kr motsvara kostnaden för normalt underhåll. KR medgav avdrag med skäligen ansedda 800 kr. RR ej ändring. Att avdrag icke medgivits för hela kostnaden torde främst ha berott på att kostnaden ansetts så hög i förhållande till väg-

sträckan, att det icke vore sannolikt, att kostnaden i sin helhet kunde avse underhåll, även om detta varit eftersatt.

I fallet RÅ 1960 not 573 yrkades avdrag med 4.571 kr för kostnader, nedlagda å en utfartsväg av omkring 500 meters längd, som löpte över hård lerjord och jäslera samt var av dålig beskaffenhet. Arbetena bestod bl a i tillförande av en större grusmängd för att förhindra tjälskott och grusets försvinnande i leran. TN vägrade avdrag. PN medgav avdrag med hälften eller 2.376 kr i enlighet med tillstyrkan av TI. KR ej utredning. RR lämnade besvären utan bifall. Därmed avsåg man förmodligen att markera, att utredningen i målet icke visat, att klaganden ens varit berättigad till det avdrag, som han erhållit av PN.

RÅ 1957 not 1579. Å en 3.500 meter lång väg hade nedlagts kostnader till ett sammanlagt belopp av 82.078 kr. Arbetena gällde dels nybyggnad av en sträcka av 800 meter, dels ock breddning av en gammal väg från cirka 2 meter till 3 meter. En sakkunnig beräknade kostnaden för den nybyggda sträckan till 18.900 kr samt breddningskostnaden till 21.400 kr, tillhoppa 40.300 kr. Återstoden vore helt hänförlig till underhåll av den gamla vägen och avsåg bl a ersättande av svaga och underhaltiga brotrummor med sådana av betongrör ävensom andra av ett under flera år försummat underhåll föranledda åtgärder. TI gjorde gällande, att vägen tidigare varit en enkel basväg. PN hänförde 60.000 kr till icke avdragsgill förbättringskostnad. KR, varest den skattskyldige yrkade att förbättringskostnaden icke måtte uppskattas högre än 40.300 kr, ej ändring. RR: ej ändring.

Vid *omläggning* av väg, alltså då vägen gives i huvudsak helt annan sträckning än

tidigare, medges däremot icke avdrag för beräknade kostnader för reparation av den gamla vägen. RÅ 1947 not 894 gällde sålunda omläggning av infartsväg. Den gamla vägen var 700 meter lång samt backig och i bristfälligt skick. Den nya vägen, som var 500 meter, följde 150 à 200 meter den gamla vägen. Avdrag yrkades för beräknad kostnad för reparation av den gamla vägen, 2.000 kr. PN, KR och RR vägrade avdrag.

RÅ 1948 not 1231 rörde likaledes vägbyggnad med användande till viss del av äldre väg. Vägsträckan var 1.410 meter, varav 755 meter äldre landsväg och 385 meter nyanläggning, därav dock 200 meter funnits som enkel, med bil icke farbar skogsväg. Vägarbetet uppgavs nödvändigt för företagna skogsavverkningar. Totalkostnaden uppgick till 2.610 kr, varav för reparation av bro 350 kr, grusning 950 kr och övrigt 1.310 kr. Statsbidrag 875 kr, betalt av andra 350 kr. PN, KR och RR vägrade yrkat avdrag för återstoden.

RÅ 1956 not 1446. Tre vägar — karakteriserade som dålig kärrväg, mycket dålig bilväg, farbar endast under en del av året, respektive gammal basväg, användbar för hästfordon — ersattes med en bilväg, följande i huvudsak samma sträckning som den gamla basvägen. Den nya vägen, som enbart betjänade skogsbruket och till vilken kommunalt bidrag utgått med 17.770 kr, var fullt farbar vintertid samt vid torr väderlek sommartid. PN och KR vägrade yrkat avdrag för kostnaden utöver bidraget, omkring 61.000 kr. Hos RR yrkades i andra hand avdrag för beräknad kostnad för istandsättning av de gamla vägarna, 40.000 kr. RR ej utredning. Härmed har man sannolikt velat markera, att visst avdrag varit tänkbart, därest tillfredsställande utredning före-

legat; vägen följde ju dock i stor utsträckning en tidigare befintlig väg.

Kostnad för *nyanläggning* av väg har hittills icke varit avdragsgill till någon del, enär detta ansetts innebära grundförbättring av fastigheten i fråga. I fallet RÅ 1954 not 574 vägrades sålunda ett bolag avdrag för kostnaden för anläggande av skogsvägar trots bolagets argumentation, att vägarna måst byggas för endast tillfällig användning för framforsling av brännved under kriget och att de icke gagnade bolagets anskaffning av industrivirke. Samma utgång blev det i RÅ 1956 not 1610, som gällde ett med 14.090 kr yrkat avdrag för del i kostnaden för nyanläggning av skogsbilväg, vilken möjliggjorde avverkning å ett tidigare väglöst, avlägset beläget område; i vägarbetet hade ingått iståndsättande av cirka 7 kilometer gammal basväg, vilket arbete blivit kostsamt på grund av markens beskaffenhet.

Det anförda gäller emellertid endast vägar av normal typ. Kostnaden för vintervägar och vägar, vilka är av så enkel beskaffenhet att de sannolikt får växa igen sedan de använts för en hyggesavverkning, torde få avdragas såsom driftkostnad. Så kallade stickspår av några hundra meters längd, som iordningställts från stamvägar för lastbilskörning, varigenom lunningen förkortas, är ofta sådana enklare vägar.

Vidare förtjänar nämnas, att Mellankommunala prövningsnämnden hittills medgivit visst avdrag för kostnader för skogsbilvägar. På grundval av en år 1956 inom nämndens kansli verkställd undersökning rörande vissa bolags kostnader för permanenta skogsbilvägar, som färdigställdes under åren 1951—1955, samt väglängden för de olika vägsträckorna, godtager sålunda nämnden att anlägg-

ningskostnaden för permanenta skogsbilvägar avdrages intill ett belopp av 8 kr per längdmeter. I den mån statsbidrag erhålles för anläggande av skogsvägar medgives dock icke avdrag för skogsägarens egen del av anläggningskostnaden. Det avdragsgilla beloppet lär ha bestämts med beaktande av att kostnaderna för anläggande av skogsvägar enligt undersökningen varierade mellan 15 och 25 kronor per längdmeter och att 8 kr per meter motsvarade maximal anläggningskostnad för enklare vägar. Mellankommunala prövningsnämnden betraktar dessa regler såsom ett provisorium i avvaktan på kommande lagstiftning.

*

Det förslag om införande av rätt till värdeminskningsskatt på bl a skogsvägar, för vilket tidigare redogjorts i denna tidskrift (Skattenytt 1961 s. 57—65), har numera varit på remiss. Ur svaren må följande återgivas.

Kammarrätten anser det vara bättre med rätt till avdrag för viss del av anläggningskostnaden för skogsvägar såsom löpande omkostnad. Densamma har ju nämligen alltmör fått karaktär av driftkostnad.

Riksskattenämnden ifrågasätter om icke, såväl ur materiella som praktiska synpunkter, mellankommunala prövningsnämndens metod är att föredraga. Ur materiell synpunkt synes denna metod tillfredsställande därigenom att den skulle medföra helt avdrag för de billigaste vägar, som kunna antagas hava ringa varaktighet, och förhållandevis mindre avdrag för de dyrare, mera permanenta vägar.

Skogstyrelsen framhåller bl a att gällande beskattningsregler lockar till vidmakthållande av även olämpligt förlagda äldre vägar framför nyanläggning av ändamålsenliga, samt att värdet av en gammal väg vid ombyggnad i allmänhet är ytterst ringa och som regel uppväges

av att vägen icke får det bästa läget. Man ansluter sig till förslaget om värdeminskningsavdrag men ifrågasätter om icke hela anläggningskostnaden bör utgöra avskrivningsunderlag.

Domänstyrelsen pekar på att vissa traktortyper redan nu visat sig ha så goda transportegenskaper, att de med framgång konkurrera med bilen på transportavstånd upp till en mil. Det anses icke uteslutet att detta kan leda till att man anlägger stora centrala upplagsplatser. I så fall kommer en stor del av de redan utbyggda vägarna att få väsentligt mera begränsade uppgifter än som avsetts vid deras byggande. Till denna utveckling medverkar den pågående övergången till specialkonstruerade lastbilar, som ställer ökade krav på vägarnas bärighet, vilket gör att man måste övergå till att bygga färre men högklassigare vägar. Domänstyrelsen anser att det framlagda förslaget — liksom mellankommunala prövningsnämndens praxis — har den effekten, att man frestas att bygga så billigt som möjligt och sedan genom "förstärkt underhåll" successivt förbättra vägen till nöjaktig standard. Därför bör hela kostnaden få användas såsom avskrivningsunderlag.

Skogshögskolans lärarråd och statens skogsforskningsinstitut uttalar, att det måste betecknas som riktigare att avdrag får göras på sätt som tillämpats av mellankommunala prövningsnämnden, d v s med ett i absoluta tal fixerat belopp per längdmeter väg. Detta belopp bör avse den normala utbyggningskostnaden för en permanent skogsbilväg, utbyggd till den för driftformen inom ifrågavarande område lägsta standarden.

Även om andra remissinstanser varit mera reserverade inför den föreslagna lagstiftningen har dock, såsom framgått av det anförda, de på området mest sakkunniga instanserna uttalat sig för avdragsrätt i en eller annan form. Detta synes klart visa, att en reform på ifrågavarande område av beskattningsrätten —

där den tekniska utvecklingen helt förändrat förutsättningarna för gällande bestämmelser — är väl motiverad.

Fördyrade levnadskostnader och bosättning.

Av advokaten Erik Matz

I kvällstidningen Expressen av den 6 augusti i år fanns en artikel om en verkmästare i Virserum som vid årets taxering vägrats avdrag för resekostnader till sitt arbete i en grannkommun. Vidare skall han enligt tidningen av taxeringsnämndens ordförande ha blivit uppmanad att flytta till den ort där han arbetade.

Det torde ha varit åtskilliga personer i landet som för någon tid sedan fått underrättelser om avvikelser från sina självdeklarationer på grund av vägrat avdrag för fördyrade levnadskostnader och resor i samband med inkomst av tjänst på annan ort än bosättningsorten. I Skattenytt nr 5 i år har kammarrättsfiskalen Lars Lindquist belyst gällande praxis på området och bland de i artikeln refererade rättsfallen är ett av regeringsrätten den 1/11 1960 avgjort mål av särskilt intresse, därför att regeringsrätten enligt artikelförfattaren synes ha tagit ställning både till bosättningsfrågan och till frågan om den skattskyldige skäligen bort avflytta till anställningsorten. Den skattskyldige i målet var ägare till en mindre jordbruksfastighet som födde tre kor men han arbetade på en fabrik 4 mil från hemmet. Han tillbringade veckosluten i hemmet men bodde under veckans arbetsdagar på anställningsorten. Enligt referatet av rättsfallet an-