

## Nr 56

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott den 12 januari 1962.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

**GUSTAF ADOLF**

*G. E. Sträng*

---

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen framlägges på grundval av ett av skattelagssakkunniga avgivet betänkande förslag till bestämmelser om rätt till avdrag för värdeminskning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. I fråga om täckdikningsanläggningar föreslås att hela kostnaden och i fråga om skogsvägar en tredjedel av kostnaden får avskrivas med tio procent per år.

De nya bestämmelserna är avsedda att tillämpas första gången vid 1963 års taxering.

## Förslag

till

## lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 22 § 1 mom. samt punkt 2 och punkt 7 av anvisningarna till samma paragraf kommunalskattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

22 §.

1 m o m. Från bruttointäkten  
— — — såsom för:

allt, som — — — mera sådant;  
värdeminskning, som till jordbru-  
ket eller dess binärningar eller till  
skogsbruket hörande driftbyggnader,  
däri inbegripna för driften nödiga  
bostadsbyggnader, äro underkastade;

undantagsförmåner, pensioner,  
— — — tillhörande fördelningsled-  
ningar.

Har skog — — — tidigare medgi-  
vits.

Har växande — — — av upplåtelse-  
sen.

Hemmavarande barn, — — — till-  
höra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — —  
nämnda gottgörelse.

## Anvisningar

till 22 §.

2. Avdrag medges — — — anvis-  
ningarna till 29 §).

Såsom för — — — nödig bostads-  
byggnad.

Fasta maskiner — — — första  
stycket.

Därest inkomst — — — om jord-  
bruksfastighet.

22 §.

1 m o m. Från bruttointäkten  
— — — såsom för:

allt, som — — — mera sådant;  
värdeminskning, som till jordbru-  
ket eller dess binärningar eller till  
skogsbruket hörande driftbyggnader,  
däri inbegripna för driften nödiga  
bostadsbyggnader, äro underkastade,  
*ävensom värdeminskning å täckdik-*  
*ningsanläggningar och skogsvägar;*

undantagsförmåner, pensioner,  
— — — tillhörande fördelningsled-  
ningar.

Har skog — — — tidigare medgi-  
vits.

Har växande — — — av upplåtelse-  
sen.

Hemmavarande barn, — — — till-  
höra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — —  
nämnda gottgörelse.

## Anvisningar

till 22 §.

2 a. Avdrag medges — — — an-  
visningarna till 29 §).

Såsom för — — — nödig bostads-  
byggnad.

Fasta maskiner — — — första  
stycket.

Därest inkomst — — — om jord-  
bruksfastighet.

*b. Avdrag medges i form av årliga  
värdeminskningssavdrag för sådan*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 22 § 1 mom. se 1959:127 samt av punkt 2 av anvisningarna till 22 § se 1951:790.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

*kostnad för täckdikningsanläggning som bestritts av den skattskyldige och avser arbete, vilket utförts under tid han ägt fastigheten och vilket icke utgjort reparation eller underhåll. Avdraget skall beräknas enligt avskrivningsplan och för år räknat utgöra tio procent av kostnaden, ändå att anläggningens varaktighetstid är längre eller kortare än tio år. Motsvarande skall gälla i fråga om kostnad för skogsväg, dock att endast en tredjedel av sådan kostnad må utgöra underlag vid beräkandet av de årliga värdeminskningsskattavgifterna.*

*Har fastighet övergått till ny ägare annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren åtnjuta de värdeminskningsskattavgifter för täckdikningsanläggningar och skogsvägar å fastigheten som skulle hava tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. I övriga fall då fastighet övergått till ny ägare, får överlåtaren göra avdrag för vad som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet av den kostnad för täckdikningsanläggningar och skogsvägar, vilken må avdragas genom årliga värdeminskningsskattavgifter.*

*I täckdikningsanläggning inbegripas även täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning, dock ej huvudavlopp.*

*Med skogsväg förstås sådan väg av mera varaktig beskaffenhet, som huvudsakligen är avsedd för skogsbrukets personal- och materieltransporter samt för utforsling av skogsprodukter från skog, ävensom till dylik väg direkt ansluten bro eller annan transportanläggning, som icke hänföres till byggnad.*

*7. Till avdragsgill underhållskostnad räknas, bland annat, även kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, varemot avdrag icke får ske för nyanläggning av täckdikning. Därest omläggning av täckdikning på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga är till viss del*

*7. Kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning är icke till någon del att hänföra till avdragsgill underhållskostnad.*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

att hänföra till grundförbättring, får avdrag ej ske för mer än vad en omläggning med enahanda material som det gamla skulle kostat.

Skyddsdikning å — — — skogs-  
markens försumpning m. m.

Skyddsdikning å — — — skogs-  
markens försumpning m. m.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola äga tillämpning i fråga om 1962 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1962 och tidigare år.

I samband med lagens ikraftträdande skall beträffande skattskyldig, som äger jordbruksfastighet vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställs år 1963 eller — om den skattskyldige på grund av omläggning av räkenskapsår icke taxerats för inkomst av fastigheten nämnda år — år 1964, följande iakttagas.

Om den skattskyldige under de beskattningsår, för vilka taxering i första instans verkställts åren 1961 och 1962, haft kostnader för nyanläggning och förbättring av täckdikning och om han visar, att arbetena utförts under den tid han ägt fastigheten samt att kostnaderna bestritts av honom själv och att avdrag för desamma icke till någon del åtnjutits vid taxeringen, må vid 1963 års taxering eller, vid omläggning av räkenskapsår, 1964 års taxering kostnaderna med följande andel upptagas såsom oavskriven anläggningskostnad, nämligen såvitt angår det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställts år 1961, en tredjedel och såvitt angår det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställts år 1962, två tredjedelar. Avdrag för sådan oavskriven anläggningskostnad må åtnjutas i form av årliga värdeminskningssavdrag med tio procent för år räknat av kostnaden. Om fastighet sedan oavskriven anläggningskostnad beräknats övergå till ny ägare, skola bestämmelserna i punkt 2 b andra stycket anvisningarna till 22 § äga motsvarande tillämpning i fråga om värdeminskningssavdrag varom nu är fråga.

Vad nu sagts skall gälla även beträffande kostnad för nyanläggning och förbättring av skogsvägar; dock att den andel, som får upptagas som oavskriven anläggningskostnad, skall beräknas å en tredjedel av kostnaden under nämnda beskattningsår.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t  
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 12 ja-  
nuari 1962.*

N ä r v a r a n d e :

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden NILSSON, STRÄNG, ANDERSSON, LINDSTRÖM, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, JOHANSSON, AF GEIJERSTAM, HERMANSSON, HOLMQVIST.

Efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter anmäler chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, fråga om rätt till avdrag för värdeminskning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och anför därvid följande.

### I. Inledning

I fråga om avdragsrätten för omkostnader vid inkomstberäkningen bygger vår skattelagstiftning på den i 20 § kommunalskattelagen angivna regeln att från bruttointäkterna av särskild förvärvskälla får avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Däremot får avdrag icke ske för förvärvskällans förvärvande och icke heller för dess utvidgning eller förbättring. Sistnämnda regel, som betingas av att vinster i samband med kapitalomsättning principiellt icke tages till beskattning, innebär sålunda, att kostnad för exempelvis förvärv av en fastighet eller för förbättring av densamma icke är avdragsgill. I enlighet härmed stadgas med avseende å jordbruksfastighet i 22 § 2 mom. kommunalskattelagen att avdrag icke får göras för ny-, till- eller ombyggnad å fastigheten eller för grundförbättring därå. Beträffande annan fastighet återfinnes motsvarande bestämmelse men med något annorlunda formulering i 25 § 2 mom. kommunalskattelagen, som stadgar förbud mot avdrag för ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring å fastigheten. I fråga om inkomst av rörelse har bestämmelsen utformats på i huvudsak samma sätt som beträffande jordbruksfastighet. Enligt 29 § 4 mom. kommunalskattelagen får sålunda vid rörelseinkomstens beräkning avdrag icke ske för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad av rörelseidkaren tillhörig, i rörelsen använd fastighet eller annan anläggning eller för grundförbättring därå.

Frågan om avdragsrätt för kostnader för olika åtgärder av grundförbättrings natur har under det senaste årtiondet vid flera tillfällen behandlats i riksdagen i anledning av yrkanden i motioner. Främst har yrkandena där-

vid avsett grundförbättringar inom inkomstslaget jordbruksfastighet. Riksdagen har avslagit de i motionerna framförda yrkandena under hänvisning bl. a. till pågående utredningar.

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande uppdrog jag den 14 mars 1958 åt landskamreraren C. A. Norgren, ordförande, och numera taxeringsintendenten G. Lindholm att såsom en *särskild sektion inom skattelagssakkunniga* utreda vissa spörsmål rörande inkomstberäkningen i förvärvskällan jordbruksfastighet, därvid även frågan om avdrag för kostnader för olika åtgärder av grundförbättrings natur skulle bli föremål för utredning. Den 18 september 1958 förordnade jag extra ordinarie byråchefen hos lantbruksstyrelsen F. L. Ericson att såsom expert biträda sektionen. Den 28 december 1960 har de sakkunniga avgivit en *promemoria med förslag till bestämmelser om värdeminskingsavdrag å täckdikningsanläggningar och skogsvägar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet* (stencilerad).

Över promemorian har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, lantbruksstyrelsen, statens jordbruksnämnd, skogsstyrelsen (med bifogande av yttranden från samtliga skogsvårdsstyrelser utom de i Gotlands, Malmöhus, Älvsborgs och Skaraborgs län), domänstyrelsen, skogshögskolans lärarråd samt statens skogsforskningsinstitut, lantbrukshögskolan samt statens lantbruksförsök (med överlämnande av inhämtat yttrande i ärendet från professorn i lantbrukets driftsekonomi L. Hjelm, professorn i agronomisk hydroteknik G. Hallgren och t. f. laboratorn B. Hylvander), överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Kalmar, Blekinge, Kristianstads, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län (samtliga länsstyrelser utom länsstyrelserna i Södermanlands, Blekinge, Värmlands, Gävleborgs, Jämtlands och Norrbottens län med bifogande av yttranden från vederbörande skogsvårdsstyrelse och hushållningssällskap samt länsstyrelsen i Norrbottens län med bifogande av yttranden från skogsvårdsstyrelsen och lantbruksnämnden), Svenska landskommunernas förbund, Riksförbundet Landsbygdens folk, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges skogsägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges yrkesfruktodlares riksförbund, Småbrukarnas riksförbund, Sveriges industriförbund, Kooperativa förbundet, Skogsvårdsstyrelsernas förbund och Sveriges jordägareförbund.

Sveriges industriförbund har åberopat ett yttrande, som avgivits av delegerade för förbundet, Stockholms handelskammare, Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund. Detta yttrande betecknas i fortsättningen såsom avgivet av näringslivets skattedelegation. Sveriges lantbruksförbund och Riksförbundet Landsbygdens folk har hänfört sig till ett av lantbrukets skattedelegation upprättat yttrande.

Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund och Sveriges hant-

verks- och industriorganisation har förklarat sig sakna anledning avgiva yttranden i ärendet.

Till promemorian fogat författningsförslag torde såsom *Bihang* få fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

## II. Huvudlinjer i förslaget

### *Promemorian*

#### Bristerna i nuvarande ordning

De sakkunniga konstaterar att förbudet mot avdrag för kostnader för förvärvskällans förvärvande, utvidgning eller förbättring betingas av att vår skattelagstiftning principiellt endast beskattar inkomstförvärv och icke kapitalförvärv. Att med hänsyn till inkomstbegreppet den ursprungliga kostnaden för förvärv av vissa tillgångar icke är avdragsgill innebär emellertid icke att avdrag överhuvud ej kan ifrågakomma. Till en början föreligger, framhålles i promemorian, alltid avdragsrätt för underhållskostnader. I den mån tillgången under användning i den skattskyldiges förvärvsverksamhet trots underhåll förbrukas genom slitning, förtäring eller dylikt föreligger emellertid en avdragsrätt därutöver. I fråga om tillgångar med relativt lång varaktighet tillgodoser skattelagstiftningen denna avdragsrätt på det sättet, att antingen tillgångens anskaffningsvärde avskrivs genom avdrag för värdeminskning eller att avdrag medgives för ersättningsanskaffning, då den förbrukade tillgången ersättes med en ny.

Beträffande egendom som normalt icke är utsatt för slitning eller förtäring — såsom själva marken till en fastighet — föreligger, framhåller de sakkunniga, icke en dylik avdragsrätt. Skulle egendom av sistnämnda art bli förstörd genom jordras, översvämning eller dylikt eller minska i värde genom försämrade utnyttjningsmöjligheter eller genom ändrade konjunkturen anses förlusten utgöra kapitalförlust, som icke får avdragas vid inkomstberäkningen. Detsamma gäller i regel också egendom som är underkastad förslitning, om denna förstöres eller försämras på annat sätt än genom slitning, t. ex. genom händelse av nyss angiven art eller annan händelse som icke kan anses normalt påräknelig i förvärvskällan. Därefter anför de sakkunniga.

Vad ovan i korthet anförts torde kunna sägas utgöra grundprinciper, på vilka vår skattelagstiftning uppbyggts. Då lagstiftaren sedermera av olika skäl ansett sig böra göra avsteg från dessa grundprinciper, har detta i regel möjliggjorts genom en utvidgning av inkomstbegreppet och undantagen är därför icke ägnade att rubba grundtanken i lagstiftningen om avdragsrätt för intäkternas förvärvande och bibehållande. Då sålunda anskaffningskostnad för firmanamn eller andra rättigheter av goodwill's natur i rörelse — oaktat rättigheterna icke kan förutses vara underkastade värdeminskning — får avskrivas genom lika stora årliga värdeminskningsavdrag inom en period av tio år, har detta möjliggjorts genom en samtidigt genomförd utvidgning

av inkomstbegreppet. På samma sätt förklaras rätten till räkningskapsenlig avskrivning beträffande inventarier i rörelse och jordbruk med bokföringsmässig redovisning, vilken avskrivningsmetod tillåter att en tillgångs anskaffningsvärde avskrivs på kortare tid än som normalt kan antagas motsvara tillgångens varaktighetstid. Den numera av konjunkturpolitiska skäl avskaffade rätten för aktiebolag, ekonomiska föreningar m. fl. till fri avskrivning å inventarier var särskilt ägnad att belysa det samband som föreligger mellan avdragsregler och inkomstbegrepp.

I promemorian lämnas en redogörelse, till vilken torde få hänvisas, avsedd att belysa vad som civilrättsligt och skatterättsligt utgör fastighet och vad som är att anse såsom byggnad och tillhör till byggnad. Genom avgränsningen av begreppen byggnad och tillhör till byggnad underlättas, framhåller de sakkunniga, gränsdragningen mellan dylika tillgångar och vad som skatterättsligt brukar betecknas såsom tillgångar av grundförbättrings natur. En dylik avgränsning blir emellertid med nödvändighet svävande. Orsaken härtill förklaras, enligt promemorian, främst därav, att gränsdragningen civilrättsligt saknar intresse. Genom bestämmelserna i 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra, har lagstiftaren endast haft till syfte att draga en gräns mellan fast egendom och övriga slag av förmögenhetstillgångar, vilka betecknas såsom lös egendom. Civilrättsligt har det sålunda varit utan betydelse om ett föremål hör direkt till jorden eller på grund av sitt samband med en byggnad hänföres till denna och sålunda indirekt till jorden. De sakkunniga tillägger.

När det gäller att avgöra vad som skall betraktas såsom en grundförbättringsätgård ger emellertid också kommunalskattelagen ledning. Sålunda nämns i 22 § 2 mom. som exempel på dylika åtgärder nyodling, vattenavledning och sjösänkning och av punkt 7 av anvisningarna till 22 § framgår att som en grundförbättringsätgård skall betraktas nyanläggning av täckdikning. Med grundförbättring torde på grund av det anförda helt enkelt kunna betecknas åtgärder som syftar till att varaktigt förbättra »grunden»; uttrycket »grunden» då använt i betydelsen mark, jordmån, tomt.

De sakkunniga erinrar därefter om att under det senaste årtiondet i ett flertal motioner i riksdagen yrkanden framförts om rätt till avdrag vid beskattningen för kostnader för olika åtgärder av grundförbättrings natur. Här torde få hänvisas till den i promemorian lämnade redogörelsen. Då gällande skatteregler, som redan nämnts, tillåter avdrag för ersättningsanskaffning av försliten tillgång av grundförbättrings natur, får de framförda yrkandena om rätt till värdeminskningssavdrag för dylika tillgångar, enligt de sakkunnigas mening, i första hand så förstås, att ersättningsanskaffningsreglerna icke anses tillgodose nutida krav på ändamålsenliga avdragsregler. I det hänseendet anför de sakkunniga följande.

Det kan till en början konstateras, att den omständigheten att den under ett beskattningsår erlagda kostnaden för ersättningsanskaffning skall till hela sitt belopp avdragas på en gång såsom driftkostnad leder till ojämnhet i beskattningen. Då enligt skattelagstiftningen i princip varje års resultat skall tagas till beskattning för sig, måste det ur principiell synpunkt anses stridande mot ett rationellt beräkningssätt i fråga om årsavkastning att



uppskjuta avdragsrätten för tillgångar med flerårig varaktighet till den tidpunkt, då tillgången ersättes med en ny.

Givetvis blir, framhålles i promemorian, denna olägenhet med avdragsmetoden särskilt framträdande när fråga är om mera dyrbara tillgångar. De sakkunniga erinrar om, att beträffande byggnader just storleken av de kostnader, som kan ifrågakomma, varit avgörande vid valet av avdragsmetod. Sålunda anfördes i proposition nr 88 till 1910 års riksdag (s. 66—67) beträffande avdragsrätten för byggnader följande.

Skulle man här använda samma metod som i avseende å inventarierna, torde svårighet uppstå för jordbrukaren att erhålla fullt avdrag. Avdragen kunna nämligen ej göras å andra inkomster än dem, som influēt under samma år, då utgifterna gjorts. En husbyggnad torde emellertid i allmänhet, åtminstone på de mindre egendomarna, taga under den tid, densamma pågår, i anspråk belopp, som överstiga årsinkomsten från egendomen. Härigenom bleve i regel också jordbrukaren urståndsatt att göra fullt avdrag för sina omkostnader. Av dessa samt andra praktiska ävensom fiskaliska skäl, som även äga sin tillämpning å annan rörelse än jordbruksrörelse, har nämnda metod kommit till användning i avseende å alla i rörelse använda byggnader.

Med hänsyn till de betydande belopp som numera investeras i olika anläggningar av grundförbättrings natur, i synnerhet å jordbruksfastighet, synes, enligt de sakkunnigas mening, med fog kunna göras gällande, att samma skäl som föranlett införandet av regler om rätt till värdeminskningsavdrag för byggnader talar för ett avskrivningssystem för vissa tillgångar av grundförbättrings natur. De sakkunniga tillägger.

En omständighet som gör ersättningsanskaffningsreglerna särskilt olämpliga för tillgångar av grundförbättrings natur är tillgångarnas regelmässigt långa varaktighetstid. Såsom i ett följande avsnitt om täckdikningsanläggningar närmare skall utvecklas, leder ersättningsanskaffningsreglerna just av denna anledning till stor ojämnhet i beskattningen olika skattskyldiga emellan. Härigenom överlåtes i en utsträckning som knappast kan anses lämplig på säljare och köpare av fastigheten att vid köpeskillingens bestämmande taga hänsyn till skattereglernas verkningar.

Mot ersättningsanskaffningsreglerna kan, framhåller de sakkunniga, även riktas den anmärkningen, att stora svårigheter är förknippade med reglernas tillämpning. Det ligger i sakens natur att så måste vara förhållandet. I allmänhet har den förbrukade tillgången anskaffats för så lång tid sedan att dess ersättande med en ny av samma slag och utförande med hänsyn till teknikens utveckling, ändrade metoder m. m. regelmässigt icke kommer i fråga. Att vid sådant förhållande avgöra huruvida kostnaden för den nya tillgången får i sin helhet avdragas eller om viss del skall hänföras till ej avdragsgill grundförbättring är självfallet förenat med svårigheter. Även om numera en rikhaltig praxis utbildats på förevarande område är det, framhålles i promemorian, uppenbart, att i flertalet avgöranden fråga är om ett bedömande av omständigheterna i det enskilda fallet och att utrymme där-

för finns för skilda meningar icke blott mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna utan också olika taxeringsinstanser emellan.

### Möjligheterna till ändring

Från teoretisk synpunkt möter, enligt de sakkunnigas mening, i och för sig inte hinder mot att utbyta ett system med avdragsrätt för slitning i efterskott (ersättningsanskaffningsavdrag) mot ett system med successiv avdragsrätt för värdeminskning. När det gäller tillgångar av grundförbättrings natur uppkommer emellertid speciella svårigheter för genomförandet av en dylik reform. De sakkunniga fortsätter.

Till en början må erinras om att i fråga om anläggningstillgångar av fast egendoms natur vår skattelagstiftning alltså bygger på den huvudprincipen, att vad som inflyter vid realisation av dylik egendom principiellt utgör icke skattepliktig intäkt. Det inkomstbegrepp som sålunda gäller i fråga om dylika tillgångar begränsar i hög grad möjligheterna att utbyta ersättningsanskaffningsreglerna mot ett system med värdeminskningsavdrag. Särskilt i fråga om tillgångar av grundförbättrings natur är svårigheterna härvid påtagliga. Av det tidigare anförda har framgått att dylika tillgångar i fråga om värdebeständigheten företer stora olikheter. Förutom att vissa tillgångar, såsom exempelvis själva marken, »grunden», över huvud taget icke kan anses underkastade någon förslitning förekommer sålunda anläggningar, såsom exempelvis brunnar, där förslitning, som berättigar till avdrag, visserligen kan förekomma men beträffande vilka det likväl är ovisst om och när denna förslitning inträffar. Såvitt angår sistnämnda typ av tillgångar synes det, med bibehållande av nuvarande princip om avdragsrätt för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande, icke möjligt att utbyta ersättningsanskaffningsreglerna mot ett system med värdeminskningsavdrag utan att samtidigt utvidga inkomstbegreppet beträffande fast egendom.

I och för sig kan, framhåller de sakkunniga, flera skäl anses tala för en dylik utvidgning. Såsom vår skattelagstiftning numera är utformad upprätthålles icke den ursprungligen tämligen klart uppdragna skillnaden mellan vinst å omsättningstillgångar och vinst å anläggningstillgångar. Enligt gällande rätt beskattas sålunda vid bokföringsmässig inkomstredovisning även genom värdeökning uppkommen vinst å sådana anläggningstillgångar som inventarier. Vidare kan allmänt sägas, att ur företagsekonomisk synpunkt praktiskt taget all vinst, som uppstår i exempelvis en rörelse, är att anse såsom ett led i rörelsen och att någon klar åtskillnad mellan inkomst i egentlig mening och kapitalförvärv där knappast föreligger. Från teoretisk synpunkt synes därför numera kunna göras gällande, att den särställning fast egendom intager i det fall densamma användes i näringsverksamhet knappast är motiverad.

Uppenbarligen uppkommer emellertid, konstateras i promemorian, vid en prövning av möjligheterna att utvidga inkomstbegreppet beträffande fast egendom en mängd svårlösta problem. Icke minst måste detta gälla om ett vidgat inkomstbegrepp skall omfatta även själva marken och anläggningar därå av grundförbättrings natur. Givetvis kan i och för sig över-

vägas att begränsa utvidgningen av inkomstbegreppet till sistnämnda anläggningar. En dylik ordning skulle då förutsätta, att en särskild värdering av dessa tillgångar skedde i samband med överlåtelse av fastigheten.

Svårigheterna att göra en sådan särskild värdering medför emellertid att tanken på en dylik lösning av spørsmålet, enligt de sakkunnigas mening, måste övergivnas. Med hänsyn härtill och då den större frågan om ett vidgat inkomstbegrepp för den fasta egendomen i dess helhet uppenbarligen faller utanför utredningsuppdraget, måste det föreliggande problemet, enligt de sakkunniga, angripas med utgångspunkt från nu gällande inkomstbegrepp. Härigenom kommer emellertid, betonas i promemorian, med nödvändighet de sakkunnigas rörelsefrihet att vara begränsad och utredningsuppdraget i huvudsak att inriktas på att söka förbättra avdragsreglerna. Därefter anföres.

Vad nu sagts om sambandet mellan avdragsregler och inkomstbegrepp torde särskilt böra understrykas, eftersom sambandet ofta synes ha förbi-setts, bl. a. i de framställningar om rätt till värdeminskingsavdrag för tillgångar av grundförbättrings natur, för vilka tidigare redogjorts. Enligt de sakkunnigas mening sammanhänger lösningen av alla de frågor om förmånligare avdragsregler beträffande grundförbättringar och byggnader samt om vidgade möjligheter till resultatsutjämning m. m., som i olika sammanhang framförts, med spørsmålet om ett vidgat inkomstbegrepp beträffande fast egendom. Genom en utvidgning av inkomstbegreppet skulle från teoretisk synpunkt hinder ej föreligga att väsentligt vidga avdragsmöjligheterna, varigenom önskemålen från de skattskyldigas sida i stor utsträckning skulle kunna tillgodoses.

Om sålunda på grund av det anförda möjligheterna att införa rätt till värdeminskingsavdrag för tillgångar av grundförbättrings natur måste prövas med utgångspunkt från nu gällande inkomstbegrepp beträffande fast egendom, kan, enligt promemorian, till en början konstateras, att ersättningsanskaffningsreglerna icke kan utbytas mot ett system med värdeminskingsavdrag för sådana tillgångar av grundförbättrings natur, vilka icke på förhand kan förutses vara underkastade värdeminskning. Detta gäller exempelvis brunnar, där förslitning, som berättigar till avdrag, visserligen kan förekomma, men där det i förväg icke kan avgöras om eller när en sådan förslitning inträffar.

Självfallet kan, framhålls i promemorian, det nu sagda vara ägnat att inge betänkligheter mot att införa regler om värdeminskingsavdrag, eftersom därigenom två skilda avdragssystem för tillgångar av grundförbättrings natur kommer att tillämpas.

Emellertid är det enligt de sakkunnigas mening möjligt att väsentligt minska nackdelarna med en sådan ordning, om rätten till värdeminskingsavdrag förbehålles vissa speciella anläggningar å jordbruksfastighet, där nuvarande regler visat sig vara särskilt olämpliga. Härigenom kan den fördelen vinnas, att en reform icke behöver omfatta tillgångar av grundförbättrings natur i annan förvärvskälla eller tillgångar av sådant slag, som före-

kommer såväl å jordbruksfastighet som å annan fastighet och fastighet i rörelse. Enligt de sakkunnigas mening förhåller det sig också otvivelaktigt så, att behovet av förbättringar på förevarande område är särskilt framträdande i förvärvskällan jordbruksfastighet. Riktigheten av denna uppfattning synes, framhåller de sakkunniga, bekräftas av att de framställningar om rätt till värdeminskingsavdrag som gjorts i regel avsett grundförbättring å dylik fastighet.

Med utgångspunkt från nu angiven målsättning framlägger de sakkunniga förslag till bestämmelser om värdeminskingsavdrag beträffande täckdikningsanläggningar och skogsvägar i förvärvskällan jordbruksfastighet.

#### De sakkunnigas förslag i huvuddrag

I följande avsnitt skall mera utförliga redogörelser lämnas för de sakkunnigas förslag till nya skatteregler i fråga om täckdikningsanläggningar och skogsvägar, därvid även de sakkunnigas motivering till förslagen skall redovisas. Här torde endast huvudprinciperna i förslagen få angivas.

De sakkunniga redovisar utförligt *täckdikningsanläggningarnas* betydelse för jordbruket samt beräknar med ledning av material från 1951 års jordbruksräkning och lantbruksnämndernas avslutade täckdikningsförrättningar under åren 1952—1959 täckdikningarnas sammanlagda värde till omkring 800 miljoner kronor, varvid dock framhålles, att den totala ursprungliga anskaffningskostnaden ligger betydligt lägre.

I fråga om varaktigheten av en täckdikning hänvisas till ett uttalande av lantbruksstyrelsen år 1943, enligt vilket en täckdikning, som utfördes under iakttagande av i yttrandet återgivna bestämmelser, kunde beräknas äga bestånd under en tid av i genomsnitt 70 år. Det framhålles emellertid i promemorian att den tekniska expertisen i allmänhet numera anser, att man som ett genomsnitt — om än osäkert — bör räkna med en cirka 50-årig varaktighetstid.

Då en täckdikningsanläggning i likhet med en byggnad även med normalt underhåll är underkastad slitning, har de sakkunniga ansett att hinder icke föreligger att med bibehållet inkomstbegrepp utbyta en avdragsrätt för ersättningsanskaffning för sådan anläggning mot ett system med värdeminskingsavdrag.

Vid övervägandet av olika möjligheter att utforma avskrivningssystemet har de sakkunniga funnit, att ett system med kort avskrivningstid och med i lag bunden avskrivningsprocent med utgångspunkt från gällande inkomstbegrepp och avdragsregler för tillgångar av grundförbättrings natur har väsentliga fördelar. I promemorian föreslås därför, att kostnad för anläggning av täckdikning skall få avskrivas genom årliga värdeminskingsavdrag, varvid avdraget skall bestämmas enligt avskrivningsplan och anläggningskostnaden fördelas såsom omkostnad med lika stora belopp på tio beskattningsår i följd. Genom en dylik ordning blir, framhåller de sakkunniga, övergången från systemet med ersättningsanskaffningsavdrag smidig och bortfaller alla tvister om avskrivningsprocentens storlek. Vidare vinnes, enligt promemorian, den fördelen att taxeringskontrollen underlättas. Då avdragsrätt

medgives för första anläggningskostnaden, är systemet, enligt de sakkunnigas mening, ägnat att stimulera till nyinvesteringar för att höja jordbrukets lönsamhet.

Rätten till värdeminskingsavdrag har enligt förslaget i princip förbehållits den, som själv haft kostnad för anläggning av täckdikning. Därest täckdikningsanläggning övergår till ny ägare innan anläggningskostnaden avskrivits, må dock nye ägaren övertaga vad som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet av anläggningskostnaden. Därvid skall avskrivning för nye ägaren ske i den ordning som gällt för företrädaren. Skulle undantagsvis inträffa att täckdikningsanläggning på grund av slitning eller därmed jämförlig orsak förlorat sitt värde innan anläggningskostnaden avskrivits, skall detta enligt förslaget ej utgöra hinder för en fortsatt avskrivning av anläggningskostnaden enligt avskrivningsplanen.

De sakkunniga behandlar härefter i ett särskilt avsnitt *skogsvägarna*. Efter en ingående redogörelse för olika vägtyper, skogsvägbyggandets omfattning och kostnader samt utgående statsbidrag m. m., konstaterar de sakkunniga, att gällande ordning, enligt vilken kostnad för anläggning av skogsbilväg i sin helhet anses utgöra grundförbättringskostnad, icke möjliggör ett hänsynstagande till de förändringar med avseende å teknikens utveckling, vägnätets rörlighet, nedlagda biflottleder m. m., som förtjänar beakta. Ehuru allvarliga erinringar också kan riktas mot ett system med värdeminskingsavdrag, bl. a. med hänsyn till svårigheten att fastställa avskrivningsunderlaget och att bedöma den framtida utvecklingen, har de sakkunniga funnit dessa svårigheter icke böra föranleda till, att de skattskyldiga går miste om en avdragsrätt, som enligt allmän uppfattning är befogad. I promemorian föreslås därför, att bestämmelser om rätt till värdeminskingsavdrag införes och att reglerna utformas i överensstämmelse med vad som förslagits beträffande täckdikningsanläggning, dock att allenast en tredjedel av kostnaden för anläggning av skogsvägar skall få bli föremål för avskrivning.

De föreslagna reglerna om värdeminskingsavdrag å täckdikningsanläggning och skogsvägar föreslås *träda i kraft* den 1 januari 1962 och tillämpas första gången vid 1963 års taxering.

I syfte att tillgodose de skattskyldiga, som kort tid före de nya bestämmelsernas ikraftträdande haft kostnad för nyanläggning av täckdikning respektive skogsvägar och i överensstämmelse med gällande regler icke fått avdrag för dessa kostnader, föreslår de sakkunniga, att vissa ingångsvärden skall fastställas och att dessa värden skall få upptagas såsom oavskriven anläggningskostnad vid taxering för inkomst av fastigheten, som verkställs första gången efter utgången av år 1962. Därvid skall dock endast beaktas kostnader, som nedlagts under beskattningsår beträffande vilka taxering verkställts åren 1958—1962 eller sålunda inom fem år före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna.

Vad vidare *kostnaderna för den föreslagna reformen* angår, har de sakkunniga med avseende å täckdikningsanläggningar framhållit, att en över-

gång från ersättningsanskaffningsavdrag till ett system med värdeminskingsavdrag principiellt icke bör medföra några bestående förändringar i skatteunderlaget. Genom att avskrivningsreglerna framflyttar avdragsrätten kan dock, framhålles i promemorian, vissa förskjutningar i skatteunderlaget inträffa, vilka kan vara av intresse vid bedömandet av förutsättningarna för förslaget genomförande. När det gäller skogsvägar erinras om, att förslaget innebär en vidgad avdragsrätt i förhållande till gällande rätt. Förslaget i denna del bör därför, framhålles det vidare, i princip vara ägnat att föranleda ett bestående skattebortfall för stat och kommun. Med hänsyn till att vissa beskattningsnämnder i tillämpningen medgivit avdrag, som nära ansluter till förslaget, har dock de sakkunniga gjort viss reduktion i de verkställda beräkningarna över inkomst- och skattebortfallet. Enligt dessa beräkningar utgör det totala inkomstbortfallet för tioårsperioden 1962—1971 cirka 112 miljoner kronor och skattebortfallet för samma period cirka 32 miljoner kronor, varav stat och kommun får vidkännas ungefär hälften vardera.

De skattemässiga inkomstförändringar, som kan väntas bli en följd av att förslaget genomföres, har i promemorian sammanställts sålunda.

Beskattningsår	Skattemässig inkomständering, milj. kr.				
	Täckdikningar		Skogsvägar		Summa
	På ingångs- värden	I övrigt värden	På ingångs- värden	I övrigt värden	
1962 .....	— 4,0	+ 10,0	— 5,6	— 1,3	— 0,9
1963 .....	— 3,7	+ 8,0	— 5,2	— 2,6	— 3,5
1964 .....	— 3,2	+ 6,0	— 4,8	— 3,9	— 5,9
1965 .....	— 2,7	+ 4,0	— 4,1	— 5,2	— 8,0
1966 .....	— 2,4	+ 2,0	— 3,8	— 6,5	— 10,7
1967 .....	— 1,6	± 0,0	— 2,7	— 7,8	— 12,1
1968 .....	— 1,3	— 2,0	— 2,3	— 9,1	— 14,7
1969 .....	— 0,8	— 4,0	— 1,3	— 10,4	— 16,5
1970 .....	— 0,3	— 6,0	— 0,4	— 11,7	— 18,4
1971 .....	—	— 8,0	—	— 13,0	— 21,0
Summa	— 20,0	+ 10,0	— 30,2	— 71,5	— 111,7

De sakkunniga understryker, att de skattemässiga inkomständeringarna blir osäkrare ju längre fram i tiden beräkningarna utsträcker. I den mån nyanläggningarna får mindre omfattning blir också inkomständeringarna mindre. Efter den första tioårsperiodens slut försvinner den stegring av inkomstbortfallet, som uppkommer under den tid avskrivningssystemet uppbygges.

På grundval av de angivna skattemässiga inkomständeringarna har de sakkunniga beräknat skattebortfallet för stat och kommun. Beräkningarna bygger på att den totala marginals-katten utgör en tredjedel av inkomsten, varvid beträffande kommunalskatten räknats med en utdebitering av 14:89, vilket utgör den genomsnittliga kommunalskatten i landskommunerna år 1959 enligt Årsbok för Sveriges kommuner 1960. För kronoskogarnas skogsbilvägar har endast räknats med kommunalskatt. Resultaten sammanfattas sålunda.

Beskattningsår	Skattebortfall, milj. kr			Summa
	Statsskatt	Kommunal- skatt		
1962 .....	— 0,2	0,1	—	0,1
1963 .....	0,2	0,5		0,7
1964 .....	0,6	0,9		1,5
1965 .....	1,0	1,2		2,2
1966 .....	1,5	1,6		3,1
1967 .....	1,8	1,8		3,6
1968 .....	2,2	2,2		4,4
1969 .....	2,5	2,5		5,0
1970 .....	2,8	2,8		5,6
1971 .....	3,3	3,1		6,4
Summa	15,7	16,7		32,4

Skattebortfallet har, framhålles i promemorian, beräknats under förutsättning att vissa beskattningsnämnders praxis beträffande avdrag för kostnader för skogsvägar bibehålles. En ändring i skärpande riktning ökar det skattebortfall, som ett genomförande av förslaget beräknats föranleda. För kommunalskatten kan det dock, enligt de sakkunniga, under de närmaste åren endast bli fråga om obetydliga belopp. Statsskatten skulle maximalt kunna minska med någon tiondels miljon kronor under det första året. De sakkunniga tillägger.

Det angivna skattebortfallet bygger i vad gäller kommunalskatten på förutsättningen, att inkomständringen medför motsvarande skatteändring. I den mån de skattskyldiga endast beskattas för garantibelopp, blir skattebortfallet mindre än beräkningarna ovan visar. Framhållas må även, att det angivna kommunala skattebortfallet utgör ett genomsnitt. För en del kommuner kommer förslaget att leda till ökning och för andra till minskningar i skatteunderlaget.

I promemorian har de sakkunniga vidare behandlat *fruktodlingsanläggningar*. Efter redogörelse för fruktodlingens nuvarande omfattning, betingelser och framtida inriktning konstateras, att även för dylika anläggningar ersättningsanskaffningsreglerna är mindre lämpliga. De sakkunniga har diskuterat olika möjligheter att genom värdeminskingsavdrag tillgodose yrkesfruktodlingens intresse av ändamålsenliga avdragsregler men funnit, att för praktiskt taxeringsbruk lämpliga regler svårligen kan tillskapas med mindre en utvidgning av inkomstbegreppet sker för dylika anläggningar. Då en sådan lösning icke ansetts böra väljas och avdragsrätten för anläggningskostnad för fruktodling får anses utgöra ett delproblem av den större frågan om vidgade möjligheter till resultatutjämning för denna näringsgren, har de sakkunniga funnit, att gällande regler om ersättningsanskaffningsavdrag för dylika anläggningar tills vidare bör bibehållas.

Beträffande de två alternativ till värdeminskingsavdrag å fruktodlingsanläggningar, som utredningen diskuterar, må följande redogörelse här lämnas.

De sakkunniga konstaterar till att börja med, att ersättningsanskaffningsavdragets innebörd att i efterskott ersätta en tillgångs förslitning för frukt-

odlingarnas vidkommande ofta leder till mindre tillfredsställande resultat. I motsats till egentlig jordbruksdrift är fruktodling i stor utsträckning en engångsföreteelse och icke blott den enskilde näringsidkaren utan också näringen som sådan går därför ofta miste om en befogad avdragsrätt. I fråga om fruktodlingar är det, framhålles i promemorian, ur odlingssynpunkt lämpligast att ersätta en föråldrad odling med nyplantering på annan mark. Då avdragsrätt för ersättningsanskaffning emellertid förutsätter, att fruktträd tidigare funnits på området, erhåller odlaren i dylikt fall enligt gällande rätt icke något avdrag. Ersättningsanskaffningsreglerna har därför även i fråga om fruktodlingar påtagliga brister. Emellertid möter, enligt de sakkunniga, beträffande fruktodlingar speciella svårigheter mot att övergå till ett system med värdeminskningsavdrag. Dessa svårigheter hänger bl. a. samman med att fruktträden genom tillväxt under en längre tidsperiod stiger i värde.

I fråga om kostnaderna i samband med nyplantering anför utredningen.

Enligt Sveriges Yrkesfruktodlares Riksförbund kan kostnaderna i samband med nyplantering i genomsnitt uppskattas enligt följande. Själva trädkostnaden utgör cirka 4 kronor per träd eller 4 000 kronor per hektar. Härtill kommer arbetskostnad för plantering, som beräknas till 1 500 kronor per hektar under förutsättning, att planteringen sker på ny mark och således någon röjning av gamla träd ej behöver ske. Kostnaden för röjning av gammal odling beräknas till cirka 1 000 kronor per hektar, var till kommer utgifter för desinfektion av jorden eller ett delvis utbyte av densamma, vilka kostnader skattas till cirka 500 kronor per hektar. Härutöver måste man räkna med kostnader för att inhägna det nyplanterade området till skydd mot kaniner och harar och ofta måste därjämte en viss läplantering ske för att förhindra stormskador. Kostnaderna för dessa anläggningar uppgår till cirka 1 000 kronor per hektar. Vid plantering på röjda fruktodlingsarealer finns i allmänhet redan läplantering och mestadels även stängsel, varför denna kostnad ofta bortfaller.

Totala kostnaden för plantering å ny mark skulle således uppgå till

Trädkostnad .....	4 000
Arbetskostnad för plantering .....	1 500
Kostnad för stängsel och läplantering .....	1 000
	<hr/>
Kostnad per hektar	6 500

Totala kostnaden för plantering i fruktodling, som måste röjas, skulle utgöra

Röjning av befintliga träd .....	1 000
Desinfektion av jord .....	500
Trädkostnad .....	4 000
Arbetskostnad för plantering .....	1 500
	<hr/>
Kostnad per hektar	7 000

Vad angår kostnaden för omympning av äldre odling beräknas denna till cirka 5 000 kronor per hektar, varvid man får räkna med samma skördeförlust som vid röjning, eftersom träden måste skäras ned så kraftigt att de ej lämnar någon skörd under de 3—4 år, som ympkvistarna behöver för att



växa ut och bära frukt. Härtill kommer att risken för ett misslyckande är ganska stor vid en total om ympning.

Om man utgår från att livslängden i en fruktodling av den typ som sålunda kostnadsberäknats är cirka 20 år, skulle, framhåller de sakkunniga, investeringen behöva avskrivas med fem procent per år. Med hänsyn till ojämnheten i avkastningen räknar de sakkunniga dock med, att avskrivning borde ske efter tio procent eller med samma procent som föreslagits för täckdikningsanläggningar och skogsvägar. Beträffande fruktodlingar skulle, enligt de sakkunniga, emellertid därjämte erfordras regler om rätt att förskjuta avdraget, vilka borde utformas på så sätt, att avskrivningen skulle få utnyttjas när som helst under odlingens livslängd; dock att årliga avdraget i intet fall fick överstiga tio procent av anläggningskostnaden.

Den sålunda skisserade metoden skulle enligt de sakkunnigas mening ge yrkesfruktodlingen möjlighet att under odlingens livslängd utnyttja samtliga värdeminskingsavdrag. Om en avskrivning med tio procent skulle genomföras för fruktodling å jordbruksfastighet borde emellertid, enligt promemorian, därjämte den begränsningen införas, att avdraget fick utnyttjas endast i den mån det ej översteg viss procent av den deklarerade bruttofruktintäkten, enär enligt de sakkunnigas mening det även för jordbruksfastighet vore rimligt att kräva en viss minimiintäkt av frukt för att värdeminskingsavdrag skulle få utnyttjas. Därest regler om rätt till värdeminskingsavdrag skulle genomföras borde sålunda enligt de sakkunnigas mening den årliga avskrivningen begränsas till tio procent att valfritt utnyttjas under odlingens livslängd de år avskrivningen ej översteg fem procent av det deklarerade bruttofruktvärdet.

I den nu diskuterade metoden har rätten till avskrivning gjorts beroende av bruttofruktvärdets storlek, medan avskrivningsunderlaget bestämts till anläggningskostnaden. De sammanlagda avdragen kan således aldrig överstiga anläggningskostnaden. Om man vill ge avkall på detta senare krav, kan, framhåller de sakkunniga, värdeminskingsavdraget bestämmas schablonmässigt. I anslutning till vad nyss sagts om att avdragsrätten bör förutsätta redovisad inkomst, ligger det, enligt de sakkunnigas mening, nära till hands att pröva ett schablonavdrag knutet till bruttofruktvärdet.

Ett schablonmässigt värdeminskingsavdrag bestämt till viss procent av redovisat bruttofruktvärde blir, konstateras i promemorian, synnerligen enkelt att tillämpa för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Visserligen förutsätter metoden, att inkomsten av frukt särredovisas, men detta gäller även för den tidigare behandlade metoden. Däremot uppkommer här svårigheter vid fastställandet av den procent, efter vilken avdraget skall beräknas. Om det överlämnades åt praxis att bestämma procentsatsen skulle, framhålles i promemorian, antalet besvärssärenden sannolikt icke oväsentligt öka. Avskrivningsprocenten synes emellertid, enligt de sakkunnigas mening, ej heller kunna fastställas i lag, eftersom procenten måste variera från fall till fall, beroende bland annat på om frukten levereras till

packeri eller om den försäljes i förpackat skick. Därefter anföres i promemorian.

Enligt Sveriges Yrkesfruktodlares Riksförbund kan priset per kilo vid leverans till packeri ej beräknas högre än 50 öre. Med en avkastning av 30—40 kg per träd och år i tät plantering och en produktionstid av 20 år innebär detta ett totalt bruttofruktvärde av 300—400 kronor. I dylikt fall skulle en avskrivning med en procent av det årliga bruttofruktvärdet vara i lägsta laget. Problemet svårighetsgrad belyses emellertid vidare av, att om man kan räkna med en livslängd på 40 år, vilket ej torde vara ovanligt i äldre yrkesfruktodlingar liksom i all husbehovsodling, stiger bruttofruktvärdet vid oförändrad avkastning och prissituation till 600—800 kronor. I detta fall synes en avskrivning med en procent av det årliga bruttofruktvärdet vara mer än tillräcklig. Enligt de sakkunnigas mening borde därför, om ej särskilda skäl kunde åberopas, värdeminskningssavdraget enligt denna metod sättas till en halv procent av redovisat bruttofruktvärde.

De två alternativ till värdeminskningssavdrag, för vilka nu redogjorts, har enbart haft avseende å fruktodlingar. Därest reglerna skulle tillämpas även på bärodlingar borde, enligt promemorian, en avskrivning å anläggningskostnaden för bärbuskar ske efter 15 procent och begränsningsregeln utformas på det sättet, att avskrivning fick ske endast i de fall avskrivningsbeloppet ej översteg fem procent av bruttobärvärdet.

Om avskrivning på bärbuskar skulle ske efter den tidigare diskuterade schablonmetoden, skulle enligt de sakkunniga en schablonmässig avskrivning med två till tre procent av redovisad inkomst vara fullt tillräcklig i normalfallet.

Enligt de sakkunnigas mening utgör avdragsrätten för anläggningskostnad för fruktodling ett delproblem av den större frågan om vidgade möjligheter till resultatutjämnning för denna näringsgren. De sakkunniga fortsätter.

Såväl detta spörsmål som frågan om ett vidgat inkomstbegrepp faller emellertid utanför det föreliggande uppdraget. Med hänsyn härtill och då de ovan inom ramen för gällande inkomstbegrepp diskuterade metoderna för värdeminskningssavdrag å fruktodlingsanläggningar icke kan anses tillgodose de krav på ändamålsenliga avdragsregler, som måste uppställas för praktiskt taxeringsbruk, har de sakkunniga icke ansett sig kunna förordna någon av metoderna till genomförande utan funnit, att gällande regler om ersättningsanskaffningsavdrag för fruktodlingsanläggningar bör bibehållas.

Det må slutligen framhållas, att det här föreliggande spörsmålet totalt sett icke kan betraktas såsom ett större problem, eftersom dels trädkostnaden i yrkesfruktodlingen under de närmaste åren kan förväntas uppgå till cirka 400 000 kronor per år för att på längre sikt nedgå till cirka 320 000 kronor per år och dels en betydande del av denna kostnad enligt gällande rätt kan avdragas enligt reglerna om ersättningsanskaffningsavdrag.

### Remissyttrandena

Det helt övervägande antalet remissinstanser har tillstyrkt att avskrivningsregler för täckdikningsanläggningar och skogsvägar införes i huvudsaklig överensstämmelse med de sakkunnigas förslag. Det framhålls allmänt att nuvarande avdragsregler måste anses föråldrade och att de leder till resultat, som mången gång framstår som otillfredsställande. Även om man i flera yttranden uttrycker betänkligheter mot att i skattelagarna införa en rätt till avskrivning å grundförbättringskostnader, har man i regel funnit att en bättre lösning än den av utredningen förordade inte står till buds. Behovet av ökade investeringar i täckdikningsanläggningar och skogsvägar har från många remissinstansers sida åberopats som ett avgörande skäl för införandet av avskrivningsregler. Sådana regler har ansetts böra verka i hög grad investeringsstimulerande.

Till de remissinstanser som sålunda i princip tillstyrkt förslagen hör *lantbruksstyrelsen, statens jordbruksnämnd, skogsstyrelsen, domänstyrelsen, skogshögskolans lärarråd* samt *statens skogsforskningsinstitut, lantbruks-högskolan* samt *statens lantbruksförsök, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Södermanlands, Blekinge, Malmöhus och Västerbottens län, Sveriges lantbruksförbund, Riksförbundet Landsbygdens folk, Sveriges skogsägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges industriförbund, Kooperativa förbundet, Skogsvårdsstyrelsernas förbund och Sveriges jordägareförbund* ävensom samtliga hushållningssällskap och skogsvårdsstyrelser som avgivit yttranden. Även *kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Hallands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Västernorrlands och Jämtlands län* ställer sig i huvudsak positiva till förslagen. Beträffande förslagets detaljer har dock flera erinringar gjorts, vilka skall behandlas i ett följande avsnitt.

Vad i promemorian anförts angående *nackdelarna med nuvarande system* med avdrag för ersättningsanskaffning av försliten tillgång av grundförbättrings natur har i regel bekräftats av remissinstanserna. Några remissinstanser betecknar dock uttalandena — främst såvitt avser täckdikningsanläggningar — som alltför kategoriska. Sålunda framhåller *länsstyrelsen i Kalmar län*, att väl kan i vissa fall tvekan uppkomma, huruvida kostnaden för en anläggning skall i sin helhet få avdragas eller om en viss del är att hänföra till icke avdragsgill grundförbättring, men att dessa svårigheter enligt länsstyrelsens erfarenhet inte varit större än att de något så när tillfredsställande kunnat bemästras. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* erinrar om att, i den mån avdrag för kostnader för omläggning av täckdikning inte kunnat utnyttjas från inkomst under samma år, skillnaden numera får utnyttjas som förlustavdrag. Införandet av värdeminskningssavdrag å dylika kostnader framstår därför enligt länsstyrelsens mening inte såsom särskilt angeläget. Liknande synpunkter framföres av *länsstyrelsen i Värmlands län*. I det särskilda utlåtandet, som bifogats yttrandet

från *lantbrukshögskolan* och *statens lantbruksförsök*, framhålles, att de sakkunnigas uttalande, att den omständigheten att den under ett beskattningsår erlagda kostnaden för ersättningsanskaffning till hela sitt belopp skall avdragas på en gång leder till ojämnhet i beskattningen, synes vara ett alltför kategoriskt påstående. Därefter anföres.

Det bör observeras, att till följd av varierande väderleks- och andra växtbetingelser, väsentliga växlingar föreligger i jordbrukets årsresultat. På samma sätt kan i skogsbruket till följd av skogens ålderssammansättning högst varierande årsresultat på enskilda fastigheter föreligga. Varierande marknadsförhållanden kan likaledes medföra mera allmänna förskjutningar i inkomstnivån. Det kan sålunda framkomma önskemål om möjligheter till resultatutjämning. Många gånger sker sådan utjämning därigenom att till goda år förlägges stora reparationer eller ersättningsanskaffningar av inventarier liksom ersättningsanskaffningar av grundförbättrings natur. Nu åsyftade ersättningsanskaffningar torde så gott som regelmässigt ej ske i större omfattning än att härför medgivna avdrag kan skattemässigt utnyttjas. Med det anförda har endast velat framhållas, att de gällande reglerna ej enbart varit till nackdel för de skattskyldiga. Ett efter bestämda principer fastställt årligt värdeminskingsavdrag, som ej kan jämkas, kan i vissa lägen framstå som ogynnsammare.

Det måste däremot, som de sakkunniga framhållit, för de skattskyldiga vara otillfredsställande, om avdragsrätten för värdeminskning på en anläggning uppskjutes till den tidpunkt, då tillgången ersättes med en ny. Tyvärr innehåller den framlagda utredningen inga uppgifter eller diskussioner, som kan tjäna som ledning för en bedömning av hur de nuvarande reglerna i praktiken hittills verkat och framdeles kommer att verka.

Om ifrågakommande grundförbättrande åtgärder kan utföras av brukaren själv, blir givetvis nackdelarna med det tillämpade systemet mindre än om särskilda specialister anlitas. Något värde på den egna arbetsinsatsen fastställs inte. Utvecklingen går emellertid mot specialisering och mekanisering. Upptagande av brunnar, anläggande av täckdiken och vägar anförtros alltmör åt särskilda specialister. De väsentliga tvisterna kommer därvid att avse frågan, huruvida en ersättningsanskaffning föreligger eller om företaget helt eller delvis måste betraktas som en nyanläggning.

I flera yttranden framhålles att då det gäller skogsvägar nuvarande praxis för medgivande av avdrag fått icke önskvärda verkningar. Sålunda erinrar *lantbruksstyrelsen* om att enligt regeringsrättens praxis avdrag inte medgives för kostnad för anläggning av permanent skogsväg; däremot betraktas kostnad för rent tillfälliga vägar som avdragsgill driftkostnad och även kostnad för vägunderhåll får avdragas. Vid planering av väg kan man, konstaterar *lantbruksstyrelsen* — under i övrigt lika förutsättningar — kalkylera med en hög anläggningskostnad med lågt underhåll eller en låg anläggningskostnad med högre underhåll. De nuvarande avdragsreglerna premierar det senare alternativet. Mot nuvarande skattesystem har därför, framhåller *styrelsen*, anmärkts att det leder till en förskjutning i vägbyggandet i riktning mot enklare och billigare vägar, varigenom risk finnes för att hela vägnätet blir inoptimalt utbyggt. Därefter anför *lantbruksstyrelsen*.

Även i ett annat hänseende kan anmärkning riktas mot detta system, då det föranleder till viss ojämnhet i beskattningen såtillvida att väg som

bygges som tillfällig väg vid en större avverkning, därefter påkostas underhåll i så stor utsträckning, att den så småningom blir av mera permanent karaktär. När en sådan väg föreligger färdig, har den emellertid kostat åtskilligt mer än om den brutits på en gång. Ur samhällsekonomisk synpunkt och av andra skäl måste detta förfaringssätt underkännas; samhället torde för övrigt ha mycket svårt att komma tillrätta med sådana fall, då gradvis förbättring av väg faktiskt åstadkommes genom väl tilltaget underhåll. Det må nämnas, att statsbidragen visserligen verkar i motsatt riktning, då åtminstone för närvarande bidrag torde lämnas endast till vägar av hög klass, men bidragsmöjligheterna är begränsade och stora grupper av skogsvägar är i praktiken uteslutna från bidrag.

Liknande synpunkter anföres av *skogsstyrelsen*. *Skogsvårdsstyrelserna* uttalar allmänt, att gällande skatteregler lockar till vidmakthållande av även olämpligt förlagda äldre vägar framför nyanläggning av ändamålsenliga sådana. Skattesystemet är enligt styrelsernas mening ägnat att direkt motverka en rationell utbyggnad av skogsvägnätet.

Flera remissinstanser betonar den allmännyttan som skogsbilvägarna medför inom vårt samhälle. Enligt *skogsvårdsstyrelsen i Västmanlands län* kan allmännyttan ofta beräknas ha samma storleksordning som den rent skogliga nyttan. Styrelsen anför.

Skogsindustrierna, en hörnsten i vårt ekonomiska liv, genomgå f. n. en kraftig utbyggnad, som under 1960-talet väntas kräva ett fullt utnyttjande av våra skogstillgångar samtidigt som tillgången på skoglig arbetskraft synes minska och vara svår att rekrytera. Skogsbilvägen får härigenom en allt större samhällelig betydelse för att effektivt genomföra för samhället nödvändiga avverkningar med utnyttjande av den knappa tillgången på manuell arbetskraft och hästar. Ökad mekanisering minskar på intet sätt tyngden av detta argument.

Sociala krav på ökad bekvämlighet och standard för skogsarbetarna kan knappast tillgodoses utan skogsbilvägar. Ur beredskapssynpunkt måste skogsbilvägen tillmätas största betydelse i samband med bränsleanskaffning vid en avspärrning. Även ur militär synpunkt torde de vara betydelsefulla icke endast i gränstrakter och förmodade invasionsområden. Luftlandsatta trupper måste nu kunna bekämpas nästan var som helst i vårt land. Våra motoriserade förband kräver vägar även i skogsbygderna.

Skogsbrandbekämpning som nu bedrivs av motoriserade brandkårer kräver också vägar. Man måste hålla i minnet att snabba åtgärder äro av största vikt vid bekämpande av brand i skogen.

Slutligen må nämnas skogsbilvägarnas stora betydelse för Sveriges folk som medel att idka friluftsliv, naturstudier, bär- och svampplockning, för många viktig ur försörjningssynpunkt, och inte minst som ett medel att ute i naturen få välbehövlig rekreation.

Det anförda må vara tillräckligt för att påvisa skogsbilvägarnas nödvändighet ur samhällsekonomisk och social synpunkt.

I några yttranden anföres betänkligheter mot förslaget att införa värdeminskningsskatt för tillgångar av grundförbättrings natur endast i inkomstslaget jordbruksfastighet ävensom mot att begränsa avskrivningsreglerna till att avse endast täckdikningsanläggningar och skogsvägar. På grund av dylika betänkligheter avstyrker några remissinstanser att för-

slaget helt eller delvis nu lägges till grund för lagstiftning. Sålunda anför *länsstyrelsen i Värmlands län*.

Enligt gällande skattelagstiftning är fastighetsägare ej berättigad till avdrag för kostnad för grundförbättring. Kommunalskattelagen innehåller bestämmelser om förbud mot dylika avdrag i fråga om såväl jordbruksfastighet som annan fastighet och rörelse. Genom det av de sakkunniga framlagda förslaget göres beträffande förstnämnda förvärvskälla avsteg från denna grundprincip, vilken på ett alldeles särskilt sätt ingått i det allmänna rättsmedvetandet. Ett genomförande av förslaget kommer för jordbrukarna att medföra så väsentliga fördelar, att det för övriga skattskyldiga måste framstå såsom godlyckligt och orättvist, att reformen begränsas till endast jordbruket. Länsstyrelsen är ej övertygad om att de av de sakkunniga i promemorian redovisade skälen verkligen är tillräckligt starka för att motivera genomförandet av en så viktig reform endast i fråga om taxering av jordbruksfastighet utan att berörda problem ens synes ha diskuterats beträffande förvärvskällorna annan fastighet och rörelse.

Det torde visserligen, medger länsstyrelsen, med fog kunna göras gällande, att för jordbruket gällande regler om avdrag för tillgångar av grundförbättrings natur icke är tillfredsställande. Det synes därför utan tvivel önskvärt, att nya bestämmelser skapas, som på ett godtagbart sätt tillgodoser både taxeringsmyndigheternas och de skattskyldigas berättigade anspråk. Länsstyrelsen fortsätter.

Det kan dock ifrågasättas, om de avdragsregler, som föreslagits skola ersätta nu gällande, verkligen uppfyller rimliga krav i detta hänseende. Införes regler om avskrivning enligt förslaget, kommer beträffande tillgångar av grundförbättrings natur två skilda avdragssystem att tillämpas vid sidan av varandra, då för andra tillgångar än täckdikningsanläggningar och skogsvägar gällande bestämmelser om avdrag för ersättningsanskaffning fortfarande är avsedda att tillämpas. Enligt länsstyrelsens uppfattning kan en sådan reform icke anses som en lycklig lösning av hithörande problem. Att inom en och samma förvärvskälla skapa två olika avdragsmetoder för tillgångar av grundförbättrings natur måste medföra en komplicering av taxeringsmyndigheternas arbete samt öka riskerna för felaktiga avgöranden. Även för därav berörda skattskyldiga kommer reformen att medföra praktiska olägenheter. Vidare måste det för dessa framstå som inkonsekvent, att förslaget begränsats till att avse endast täckdikningsanläggningar och skogsvägar. I fråga om exempelvis invallningsföretag torde föreligga minst lika stort behov av nya regler som beträffande täckdikningsanläggningar, då de förra som regel är mycket kostnadskrävande.

De frågor, som beröres i förslaget, är enligt länsstyrelsens förmenande av sådan natur att de bör lösas i ett sammanhang för förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Samtidigt härmed bör inkomstbegreppet för fastighet upptagas till omprövning. Länsstyrelsen hemställer därför i första hand att dessa problem göres till föremål för ny utredning.

Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* finner de sakkunnigas förslag från rent skattetekniska synpunkter vara ägnat att ingiva betänkligheter och anser, att förslaget bör göras till föremål för ytterligare utredning innan övervägande sker, huruvida detsamma skall läggas till grund för lag-

stiftning. *Länsstyrelsen i Gävleborgs län* kan inte finna att kostnader för täckdikning och skogsvägar intager en sådan särställning, som motiverar att kostnaderna skulle få avskrivnas vid inkomstberäkningen. Länsstyrelsen fortsätter.

Täckdikningar torde merendels medföra en mot de nedlagda kostnaderna svarande, bestående förbättring av marken även sedan täckdikningen som sådan gått till spillo, och av denna anledning synas sakliga skäl för allmän avskrivning av kostnaderna knappast föreligga. På enahanda sätt torde kostnader för skogsvägar vara att bedöma. Om avskrivning medges i enlighet med förslaget, synas även andra kostnader, t. ex. för stenröjning, anläggning av öppna avlopps- och skogsdiken samt annan förbättring av skogsmark, på lika goda grunder kunna ifrågasättas bli avdragsberättigade. Länsstyrelsen erinrar i sammanhanget även om att avdragsrätt för amortering å studieskulder icke ansetts böra införas; likväl utgöra sådana skulder — liksom kostnader för täckdikning och skogsvägar — intel annat än kostnader för ökade inkomster i framtiden.

Förslaget framstår enligt länsstyrelsen närmast som en ny form av speciella bidrag från det allmännas sida till fromma för jordbruksnäringen. Vill man med bibehållet inkomstbegrepp nå sådant resultat, framstår enligt länsstyrelsens mening ett statsbidragssystem som den följdriktiga lösningen.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län* uttalar att, då det inte torde råda någon större skillnad mellan en rörelseidkare och en jordbrukare, förslaget lämpligen borde genomföras först i ett större sammanhang, därvid skattelagarna borde så ändras, att inkomsten av dessa förvärvskällor beskattas efter enhetliga grunder, bl. a. innebärande att inkomsterna beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Länsstyrelsen anser dock att förslaget i vad det samma avser skogsvägar bör läggas till grund för lagstiftning. Frågan om avdrag för avskrivning å kostnader för täckdikning finner länsstyrelsen däremot böra lösas först i samband med att andra för jordbruket aktuella frågor erhåller sin lösning.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län* framhåller, att med det föreslagna systemet om rätt till avskrivning å täckdikningsanläggningar skulle man komma ifrån tvister om storleken av, å ena sidan, den avdragsgilla kostnaden för att ersätta en utrangerad anläggning med en likvärdig och, å andra sidan, vad som utgör icke avdragsgill kostnad för förbättring. Vidare skulle nytäckdikning uppmuntras genom det föreslagna nya avdragssystemet. Länsstyrelsen tillägger.

Det föreslagna systemet synes i viss mån bryta mot de principer, som ligga till grund för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Det kan således inte helt gå fritt från invändningar. Emellertid torde någon lösning, som bättre kan anpassas till de nuvarande reglerna om inkomstberäkning i förvärvskällan jordbruksfastighet, icke kunna åstadkommas. Med hänsyn härtill och till de fördelar, som det föreslagna systemet beräknas kunna medföra, anser sig länsstyrelsen kunna tillstyrka att den av de sakkunniga föreslagna lagstiftningen i denna del genomföres.

Däremot anser sig länsstyrelsen inte kunna förordna att förslaget om värdeminskningsavdrag å skogsvägar genomföres. Länsstyrelsen anför härom.

Till skillnad från förslaget angående täckdikningsanläggningar, vilket i stort sett kan anses innebära endast en ändring av reglerna för när ett avdrag skall få åtnjutas vid taxeringen, så innebär förslaget beträffande skogsvägarna, att man för en viss grupp inför regler, som medför en förmånligare inkomstbeskattning än vad som är normalt för förvärvskällan. Enligt länsstyrelsens mening inger det betänkligheter, att för en begränsad grupp skattskyldiga sålunda införa förmånligare beskattningsregler.

Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* anser sig böra avstyrka förslaget i vad det avser värdeminskningsavdrag i fråga om skogsvägar. Trots att länsstyrelsen på de av de sakkunniga anförda grunderna finner starka skäl föreligga för att anläggningskostnader för skogsvägar till viss del må kunna hänföras till i taxeringshänseende avdragsgill kostnad, anser dock länsstyrelsen förslaget icke vara tillräckligt underbyggt för att läggas till grund för lagstiftning.

*Lantbrukshögskolan* och *statens lantbruksförsök* säger sig visserligen i princip kunna tillstyrka utredningens förslag men ifrågasätter dock om inte formerna för medgivande av värdeminskningsavdrag på skogsvägar bör göras till föremål för ytterligare utredning. De sakkunnigas förslag synes inte vara tillräckligt underbyggt för att läggas till grund för en lagstiftning.

Flera remissinstanser uttalar betänkligheter av principiell art men anser sig dock böra tillstyrka att avskrivningsregler införes i enlighet med förslaget. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* understryker att ett införande av den nya avdragsmöjligheten innebär ett betydelsefullt avsteg från i skattelagstiftningen gällande principer. Det torde enligt länsstyrelsen kunna ifrågasättas om inte den föreslagna reformen borde få anstå och upptagas till övervägande av den år 1960 tillsatta allmänna skatteberedningen. Länsstyrelsen anser sig dock kunna tillstyrka den avsedda genombrytningen av gällande grundsatser på hithörande område i vad avser täckdikningsanläggningar, då dylika anläggningar har en begränsad varaktighetstid. Beträffande skogsvägar gör länsstyrelsen följande uttalande.

När det gäller länsstyrelsens eget ställningstagande till förslaget komma de näringspolitiska synpunkterna i främsta rummet. Ett väl utbyggt skogsbilvägnät är av vital betydelse för skogsbruket i länet. Därigenom skulle ernås bättre rotvärde och gynnsammare betingelser för skogsbruket i dess helhet. Behovet av skogsbilvägar har visat sig vara synnerligen stort. Alla åtgärder, som kunna vara ägnade att främja skogsbruket, böra enligt länsstyrelsens mening vidtagas. Med utgångspunkt därifrån anser sig länsstyrelsen böra tillstyrka införandet av rätt till värdeminskningsavdrag för skogsbilvägar i den omfattning de sakkunniga föreslagit.

Enligt *länsstyrelsen i Örebro län* kan de av de sakkunniga framlagda förslagen, liksom andra punktvis insatta förändringar i skattelagstiftningen, väcka principiella betänkligheter och leda till vissa icke tillfredsställande



olikformigheter men länsstyrelsen anser dock övervägande skäl tala för genomförandet av de föreslagna ändringarna.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* framhåller, att det icke torde kunna förnekas, att nu gällande regler i fråga om avdrag för kostnader för anläggningar av grundförbättrings natur är otillfredsställande. Sålunda medför desamma icke blott ojämnheter vid taxeringen mellan olika år utan även olägenheter vid tillämpningen. Det får därför, enligt länsstyrelsen, anses angeläget med nya regler av beskaffenhet att tillgodose såväl de enskilda skattskyldigas som beskattningsmyndigheternas befogade krav. Det av de sakkunniga framlagda förslaget torde, enligt länsstyrelsens mening, i stort sett få anses ägnat att undanröja dessa olägenheter, såvitt avser täckdikningsanläggningar och skogsvägar. Länsstyrelsen fortsätter.

Å andra sidan synes en på förslaget sätt begränsad reform icke kunna undgå att samtidigt väcka vissa betänkligheter. Bortsett från de praktiska olägenheter, som skulle följa med två olika avdragssystem för tillgångar av grundförbättrings natur, skulle bl. a. den hitintills rådande principiella likställigheten i förevarande avseende mellan jordbruksfastighet och annan fastighet härigenom komma att rubbas. Vidare skulle det för den skattskyldige i gemen komma att framstå som svårbegripligt, att åtskillnad i fråga om rätten till avdrag skall göras mellan till exempel täckdikningsanläggningar och invallningar, ehuru behovet av nya regler ofta kan vara större i det senare fallet med hänsyn till att invallningsföretag som regel äro mera kostnadskrävande. Det synes därför kunna ifrågasättas, om icke reformen bör utsträckas även till annan fastighet ävensom till en del andra anläggningar, som likaledes äro underkastade värdeminskning. En förutsättning härför är emellertid — såsom av de sakkunniga jämväl framhållits — att inkomstbegreppet utvidgas i fråga om fastighet.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* säger sig icke helt kunna värja sig från känslan, att de synpunkter, som anförts till stöd för införande av värdeminskningens avdrag å täckdikningsanläggningar och skogsvägar, med samma styrka kan göras gällande beträffande åtskilliga andra grundförbättringsåtgärder, såsom öppna diken för vattenavledning, invallningar, sjösänkning samt enskilda utfartsvägar och inägovägar. Länsstyrelsen anför därefter.

Det är visserligen riktigt, att avdragsrätten för täckdikningar och skogsvägar för dagen framstår som det angelägnaste önskemålet. Länsstyrelsen hyser likväl viss tvekan inför förslaget att utbryta dessa — låt vara viktiga — detaljer ur ett stort problemkomplex utan att de framtida konsekvenserna för frågan i sin helhet kan överblickas. Det synes nämligen uppenbart, att ett genomförande av förslaget kommer att tillskapa åtskilliga svårlösta gränsdragningsproblem. Sålunda kommer det måhända att framstå som oegentligt att kostnaden för iordningställande av öppna diken till vattenavledning från täckdiken icke omfattas av avdragsrätten. Vidare lär skatte tvister icke kunna undvikas, när det gäller att bedöma, huruvida en väg, som betjänar flera ändamål, huvudsakligen skall anses avsedd för utforsling av skogsprodukter från skog. Det synes höra till vanligheten, att en skogsväg i sin sista del går över inägojord och ansluter till utfartsväg från gård. Det hade varit av värde, om dylika gränsdragningsfrågor något närmare hade diskuterats i promemorian.

Länsstyrelsen anser sig dock med viss tvekan kunna tillstyrka att avskrivningsregler införes endast för täckdikningsanläggningar och skogsvägar.

I regel anser sig remissinstanserna kunna godtaga att avskrivningsregler av nu ifrågasatt slag begränsas till inkomstslaget jordbruksfastighet. Sålunda anför t. ex. *riksskattenämnden* i denna fråga följande.

De sakkunnigas förslag minskar ojämnheten i beskattningen mellan olika skattskyldiga inom förvärvskällan jordbruksfastighet. Å andra sidan åstadkommer förslaget enligt riksskattenämndens mening olikhet i beskattningsreglerna olika förvärvskällor emellan. En sådan olikhet synes emellertid kunna försvaras med att i förvärvskällan jordbruksfastighet markanläggningar hava särskilt stor betydelse, varför ekonomiskt sett en avdragsrätt för dylika anläggningar enbart i denna förvärvskälla kan vara motiverad.

I några yttranden framhålles att frågan om avdragsrätt vid taxeringen för täckdikning och skogsvägar äger ett nära samband med omfattningen av statsbidrag till dylika anläggningar. Sålunda uttalar *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* att utredningens förslag torde få anses innebära, att markägarna i det långa loppet blir gynnsammare ställda än hittills i fråga om avdragsmöjligheter. Det torde då enligt länsstyrelsens mening böra övervägas, om inte frågorna om statsbidragens storlek bör upptagas till omprövning och bedömas i ett vidare sammanhang innan en lagändring, som endast tar sikte på beskattningsreglerna, genomföres.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* framhåller, att det väsentliga skälet för genomförande av de föreslagna reglerna torde vara att stimulera investeringar i täckdikningsanläggningar och härigenom öka jordbrukets lönsamhet. Med beaktande härav kan man enligt länsstyrelsens mening knappast undgå att beröra andra åtgärder, som har samma syfte. Beträffande den statliga bidragsgivningen för skogsvägar framhåller länsstyrelsen.

Den statliga bidragsgivningen för skogsvägar är — som framgår av de sakkunnigas redogörelse — relativt stor för såväl »stamväg» som »annan skogsväg». Då det förstnämnda slaget av vägar ger största allmänna nytta, synes det motiverat att höja bidragen till anläggande av sådana vägar. Vid taxeringen skulle då avdrag icke behöva medgivas för anläggande av »stamväg». Beträffande »annan skogsväg» torde bidragsgivningen kunna helt slopas. I stället bör vid taxeringen avdrag kunna påräknas för anläggningskostnaderna med den motiveringen, att dylik väg presumeras avse tillgodogörandet av skogsprodukter inom ett begränsat område.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* uttalar, att det måhända kan ifrågasättas om icke i stället för införande av avdragsrätt vid taxering för kostnader för skogsvägar en ökning av bidragen för vägbyggnader av denna art bör komma till stånd. Därigenom skulle enligt länsstyrelsen uppenbarligen en mer ingående prövning av vägbehovet, vägens byggnad och kostnaden åstadkommas, en prövning som icke kan ske på samma sätt vid taxeringen. Emellertid skulle man icke genom höjning av statsbidragen och

uppmjukning av villkoren härför inom rimlig tid kunna få den lättnad för skogsägarna, som eftersträvas. Länsstyrelsen har därför funnit övervägande skäl tala för en lösning enligt det framlagda förslaget.

Liknande uttalande göres av *länsstyrelsen i Jämtlands län*, som anför.

I fråga om skogsvägar får, såsom de sakkunniga framhållit, anses gälla att anläggningen med normalt underhåll icke är underkastad förslitning. Om det dock kan anses föreligga ett aktuellt behov att understödja skogsbruket, kunde detta ske i den ordningen att grunderna för statsbidragsgivningen till anläggande av skogsbilvägar ändrades. Därvid kan dock icke bortses ifrån att ett medelst skattepolitiska åtgärder genomfört stöd åt skogsbruket är till sin natur smidigare, eftersom detsamma kan komma till stånd utan egentligt administrativt merarbete.

*Lantbrukshögskolan och statens lantbruksförsök* framhåller, att behovet av värdeminskningssavdrag på s. k. stamvägar naturligtvis kan ifrågasättas. I den mån statsbidrag utgår torde, framhållas i yttrandet, än mindre något värdeminskningssavdrag vara motiverat.

*Lantbruksstyrelsen* framhåller vikten av att det allmänna beträffande det kombinerade jord- och skogsbruket — den vanligaste brukningsformen i de flesta bygder — så avväger sina åtgärder beträffande bidrag, lån, beskattningsregler, m. m. avseende jordbruket respektive skogsbruket, att en ur samhällets synpunkt önskvärd balans uppstår mellan markägarens investeringar i respektive näringsgrenar.

Några remissinstanser ifrågasätter om inte de föreslagna avskrivningsreglerna bör förbehållas sådant jordbruk där inkomstredovisningen sker enligt bokföringsmässiga grunder. *Riksskattenämnden* anför följande.

Såsom redan framhållits i andra sammanhang då det gällt detaljändringar i reglerna om beskattningen av inkomst av jordbruk är kontantmetoden en otidsenlig och materiellt ytterst otillfredsställande redovisningsform för sådan inkomst. Att för dem som tillämpa denna primitiva metod införa särskilda anordningar för att ernå mera tillfredsställande avdrag för de allmänt förekommande täckdikningskostnaderna synes icke böra ifrågakomma. Riksskattenämnden kan därför icke tillstyrka förslaget i denna del. Däremot har nämnden i princip intet att erinra mot att avdrag för täckdikning skall kunna medgivas jordbrukare, som redovisa inkomsterna enligt bokföringsmässiga grunder.

*Länsstyrelsen i Värmlands län*, som på sätt förut angivits i första hand förordar att nu ifrågavarande problem göres till föremål för ny utredning, föreslår att — om förslaget anses böra läggas till grund för lagstiftning — detta ej sker separat utan blott tillsammans med två tidigare i fråga om taxering av jordbruksfastighet framlagda skatteförslag. Länsstyrelsen åsyftar härvid det av skattelagssakkunniga den 26 augusti 1959 avlämnade förslaget till bestämmelser om värdeminskningssavdrag å maskiner och andra dylika inventarier i jordbruk med kontantmässig redovisning samt en av skatteflyktskommittén den 19 oktober 1959 avgiven promemoria med för-

slag till lagstiftning rörande beskattning av djur vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt den s. k. kontantprincipen. Länsstyrelsen tillägger.

Enligt länsstyrelsens förmenande utgör skatteflyktskommitténs förslag ett nödvändigt komplement till skattelagssakkunnigas båda förslag. Länsstyrelsen anser därför, att det nu framlagda förslaget om värdeminskningssavdrag å täckdikningsanläggning och skogsvägar — liksom också förslaget om värdeminskningssavdrag å döda inventarier — icke bör läggas till grund för lagstiftning, om icke också skatteflyktskommitténs förslag lagfästes. Enligt förslagen kommer i förvärvskällan jordbruksfastighet kontantmässig och bokföringsmässig redovisning att för en och samma skattskyldig tillämpas vid sidan av varandra. Även om vissa skäl kan åberopas häremot, synes förslagen dock kunna förordas som ett steg i riktning mot en obligatorisk övergång för alla jordbrukare till bokföringsmässig inkomstredovisning, vilket för länsstyrelsen framstår som det naturliga slutmålet. För jordbrukarnas del underlättas denna övergång därav, att den skyldighet att föra räkenskaper såsom underlag för taxeringen, som är en förutsättning för den bokföringsmässiga redovisningsmetoden, i praktiken ej synes innebära någon mera påtaglig utvidgning av skyldigheten att föra räkenskaper eller anteckningar vid kontantmässig redovisning enligt bestämmelserna i 20 § taxeringsförordningen.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län*, som tillstyrker utredningens förslag i vad det avser täckdikningsanläggningar, anför.

Därest de sakkunnigas nu avgivna förslag liksom ett under år 1959 av de sakkunniga avgivet förslag till bestämmelser om värdeminskningssavdrag å maskiner och andra dylika inventarier i jordbruk med kontantmässig redovisning bli föremål för lagstiftning kommer den s. k. kontantprincipen, efter vilken flertalet jordbrukare taxeras, att brytas i väsentliga hänseenden, vilket enligt länsstyrelsens mening får anses mindre tillfredsställande ur rent principiell synpunkt. Med hänsyn härtill och då kontantprincipen över huvud taget icke kan anses fylla moderna krav på resultatredovisning, synes frågan om grunderna för jordbrukets taxering böra i sin helhet snarast tagas under omprövning.

*Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden* framhåller att det kan ifrågasättas om inte rätten till värdeminskningssavdrag å täckdikningsanläggningar borde förbehållas jordbrukare, som beräknar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Allmänna ombudet anför.

Det skulle inte vara rimligt, om vissa jordbrukare finge favörer på avdragssidan bl. a. genom för höga avskrivningsprocenter på täckdikningsanläggningar samtidigt som de finge behålla ett inkomstbegrepp, som ger dem materiellt obefogad skattefrihet vid realisation av levande och döda inventarier. Enligt uppgift i promemorian redovisar emellertid endast omkring en procent av jordbrukarna sin skattemässiga inkomst enligt bokföringsmässiga grunder. Det torde inte vara rationellt att genomföra en tämligen omfattande ändring i skattelagstiftningen, om den kan utnyttjas allenast av en så obetydlig del av jordbrukarna. Jag tillstyrker därför att de sakkunnigas förslag får omfatta alla jordbrukare, men att lagstiftningen genomföres först sedan inkomstbegreppet för jordbrukare utvidgats till

att omfatta även belopp, som inflyter vid realisation av levande och döda inventarier.

Vad utredningen uttalat angående sambandet mellan avskrivningsregler och inkomstbegreppet vid försäljning av tillgångarna har berörts i några yttranden. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* konstaterar att förslaget står i strid mot gällande principer på skattelagstiftningens område, vilka innebär att tillgång, där vinst vid försäljning icke kan beskattas annat än enligt bestämmelserna om realisationsvinst, icke ansetts böra få avskrivas i snabbare takt än som betingas av tillgångens fysiska eller ekonomiska livslängd. *Länsstyrelsen* fortsätter.

De sakkunniga ha emellertid framhållit, att deras förslag icke borde ingiva betänkligheter, när täckdikningsanläggning icke kunde separat överlåtas. De sakkunniga synes emellertid härvid icke beaktat, att skattskyldig enligt deras förslag skulle kunna inköpa jordbruksfastighet och nedlägga väsentliga kostnader för nyanläggning av täckdikning med ty åtföljande avdragsrätt vid inkomsttaxeringen samt efter tio år efter förvärvet försälja den sålunda förbättrade fastigheten utan beskattningseksekvenser. Detta synes icke helt tillfredsställande. De sakkunnigas förslag synes också godtyckligt såtillvida att det endast tar sikte på vissa slag av anläggningsarbeten. Om förslaget skulle godtagas, måste det befaras att samma anspråk på snabb avskrivning utan hänsyn till varaktighetstiden kommer att framställas beträffande andra anläggningar, såsom byggnader m. m.

Liknande synpunkter framföres av *länsstyrelsen i Kopparbergs län*, som tillägger att — därest icke avskrivningsprocenten begränsas i förhållande till anläggningarnas beräknade varaktighetstid — ytterligare skäl torde få anses förefinnas för en omprövning av hela inkomstbegreppet.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län*, som enligt vad redan framhållits ej anser sig kunna tillstyrka förslaget om avdrag för avskrivning å kostnader för skogsvägar, framhåller, att förslaget innebär att avdrag skulle medgivas för kostnader, som medför en direkt och bestående höjning av en fastighets värde utan att man, utom i undantagsfall, kan beskatta ägaren för de avdragna kostnaderna när han återfår dem vid eventuell försäljning av fastigheten. *Länsstyrelsen i Värmlands län* anför följande exempel.

Två personer inköpa samtidigt två likvärdiga jordbruksfastigheter. Den ene täckdikar för en kostnad av 10 000 kronor medan den andre tillbygger t. ex. mangårdsbyggnaden för 10 000 kronor. I övrigt brukas fastigheterna på liknande sätt. Båda sälja sina fastigheter efter 15 år, därvid köparna värdera de företagna åtgärderna såsom ekonomiskt likvärdiga. Säljarna erhålla 20 000 kronor mer än de själva erlagt, men den som täckdikar tjänar väsentligt mer än den andre, då han vid tidigare års taxeringar erhållit mycket större värdeminskningssavdrag.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* vitsordar de sakkunnigas uttalande, att en utvidgning av inkomstbegreppet enbart för tillgångar av grundförbättrings natur skulle medföra så avsevärda svårigheter, att vägen över en ändring av inkomstbegreppet åtminstone för närvarande ej bör följas. *Länsstyrelsen* fortsätter.

Möjligen kan inom en ej allt för avlägsen framtid en mera vittgående utredning befinnas påkallad i syfte att söka undanröja svårigheterna för en omgestaltning av inkomstbegreppet beträffande fast egendom. Självfallet kan en sådan omgestaltning komma att innebära betydande ingrepp i gällande rätt och även förutsätta, att avsevärda hinder övervinnas. Kanske kan en etappvis genomförd reformering visa sig bli den lämpligaste metoden. De även i andra sammanhang vitsordade olägenheter, som är förknippade med nuvarande regler om ersättningsanskaffning, är dock så betydande, att de kan anses rättfärdiggöra även tämligen genomgripande åtgärder. Såsom de sakkunniga framhåller, har de avsteg, som redan skett från eljest gällande grundprinciper, möjliggjorts genom en utvidgning av inkomstbegreppet. I sammanhanget kan även erinras om de vid 1960 års riksdag motionsvis framställda yrkandena om ändrade avskrivningsregler för byggnad i rörelse av sådan innebörd, att den avsedda ändringen torde förutsätta en utvidgning av gällande inkomstbegrepp. Ehuru riksdagen ej vid detta tillfälle var beredd att följa motionärerna, rådde inom bevillningsutskottet enighet därom att vid en eventuell utredning borde beaktas, om och i vad mån de nuvarande reglerna om beskattning vid försäljning av fastighet och om utraneringsavdrag kunde behöva ändras.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* framhåller, att det torde vara en allmänt accepterad princip, att en utvidgning av avdragsrätten bör åtföljas av en motsvarande utvidgning av inkomstbegreppet. De sakkunnigas förslag innebär ett avsteg från denna princip. Även om härför anförda motiv, sedda ur taxerings synpunkt, enligt länsstyrelsens mening knappast kan anses bärande finnes dock, framhåller länsstyrelsen, synnerligen starka jordbruksekonomiska skäl att frångå sagda grundprincip. Man kan till och med enligt länsstyrelsen ifrågasätta, om dessa skäl ej bort föranleda än mer långtgående förslag från de sakkunnigas sida, syftande till vidgad avdragsrätt vid taxeringen jämväl för kostnader för ny-, till- och ombyggnad av jordbrukets ekonomibyggnader.

*Stockholms läns och stads hushållningssällskap* betonar, att det är föråldringen d. v. s. grundförbättringens allt mindre lämplighet under de med tiden ändrade förhållandena, som ger upphov till den största värdeminskningen. Föråldrandet drabbar alla grundförbättringar och borde därför berättiga till värdeminskningens avdrag. Det förhållandet, att man vill förhindra att någon enstaka person får en skattefri realisationsvinst på grundförbättringar vid en fastighets försäljning, kan, enligt hushållningssällskapet, inte vara ett tillräckligt motiv för att man skall undandraga den stora massan av jordbrukare och fruktodlare ett avdrag som de rättvisligen bör ha. Det är ej heller bara en fråga om skatterättvisa, det gäller också att stimulera fram de medel, som kan överföras från konsumtionssidan till riktigare investeringar på produktionssidan.

*Skogsstyrelsen* uttalar att vintervägar och andra tillfälliga vägar byggda för engångsavverkningar, exempelvis av rotposter, sedermera sällan har något värde. Anläggning av permanenta vägar kan givetvis medföra höjning av fastigheternas kapitalvärde men det torde enligt skogsstyrelsens mening höra till undantagen, att den höjning väganläggningen föranlett motsvarar mera än en mindre del av anläggningskostnaden. Förhållandet kan, enligt

styrelsen, delvis förklaras därmed, att en skogsväg ofta bygges, när hopsparrade virkesförråd står inför avverkning. Sedan det avverkningsmogna förrådet uttagits, får vägen minskad betydelse under längre eller kortare tid beroende på skogens ålderssammansättning m. m. Liknande synpunkter framföres av ett flertal skogsvårdsstyrelser. *Skogsvårdsstyrelsen i Kalmar län* tillägger att ännu en omständighet, som är ägnad att undanröja principiella betänkligheter emot en regelmässig avdragsrätt beträffande kostnader för skogsvägar, bör framhållas, nämligen det förhållandet att den växande skogen, för vars tillgodogörande en skogsväg anlägges, inte har samma konstanta omfång som andra ting av fast egendoms karaktär. Stora variationer i virkesförrådets storlek kan förekomma tidsmässigt på samma egendom, vilket gör att den varaktiga kapitalvärdestegringen praktiskt taget aldrig korresponderar med anläggningskostnaden, vilken därför enligt styrelsens mening alltid måste uppdelas på en driftkostnadsandel och en grundförbättringsandel.

*Skogsvårdsstyrelsen i Östergötlands län* framhåller att en avdragsrätt för kostnader för skogsvägar skulle medföra en rättvisare beskattning vid försäljning av fastighet. Styrelsen anför.

Vid försäljning av fastigheter, som ej beröras av realisationsvinst, beskattas som inkomst försäljningssumman för den eventuella ökning av virkesförrådet, som har ägt rum under ägandetiden. På grund av nuvarande ålderklassfördelning i skogarna är en dylik ökning regel. Om investering gjorts genom byggandet av skogsbilvägar höjes värdet av virkesförrådets ökning. Härigenom beskattas en inkomst som uppkommit genom investering av ej avdragsgill natur med dubbelbeskattning som följd.

*Skogsvårdsstyrelsernas förbund* anser, att de sakkunniga förbisett att kostnaden för vägs byggande ej alltid betyder ökning av kapitaltillgångarnas värde med motsvarande belopp, utan att en del av nämnda kostnad är förutsättningen för ökning av den omedelbara inkomsten. Förbundet fortsätter.

Ett exempel kan belysa resonemanget. Ett skogsskifte består till betydande del av avverkningsmogen skog. Det beröres ej av bilväg, men en sådan kan byggas till och genom skiftet för 50 000 kronor. Därigenom skulle utdrivningskostnaderna för den gamla skogen under de två närmaste åren minskas med 30 000 kronor. Båtnaden för vägens långsiktiga användning beräknas till 20 000. Då utgör 30 000 kronor, eller 60 %, utgifter för inkomstens förvärvande och återstående belopp, 20 000 kronor, är ägnat att öka kapitaltillgångens värde. Exemplet är intet undantagsfall. Det förhåller sig snarare så, att skogsägaren helt naturligt planerar vägarnas utbyggnad med hänsyn till skogsbeståndens tillstånd i så måtto att han får utgiftsminskning som följd av nybyggda vägar snarast möjligt efter deras anläggande.

Några remissinstanser bl. a. *lantbrukshögskolan* och *statens lantbruksför-sök* samt *länsstyrelsen i Örebro län* har framhållit att frågan om avdragsrätt även rörande övriga åtgärder för vattnets avledning från jordbruksfastighet hör upptagas till utredning. Enligt *Småbrukarnas riksförbund* borde även frågan om avdrag för kostnader för stenröjning ha utretts.

Vad utredningen anfört angående fruktodlingsanläggningar har i regel inte föranlett särskilda uttalanden från remissinstansernas sida. Av de remissinstanser, som yttrat sig i frågan, har riksskattenämnden samt länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar och Västernorrlands län förklarar sig inte ha något att erinra emot utredningens ståndpunkt. Även statens jordbruksnämnd säger sig dela de sakkunnigas uppfattning att detta problem bör behandlas i samband med den större frågan om vidgade möjligheter till resultatutjämnning för denna näringsgren.

Lantbruksstyrelsen däremot uttalar en annan mening. Styrelsen anser att gällande regler om ersättningsanskaffningsavdrag icke löser avskrivningsproblemet för brukare av rationellt drivna fruktodlingar, där uttjänta fruktträd oftast ersättes genom nyplantering på ny jord. Fruktodlaren torde i sådana fall icke ha rätt att göra ersättningsanskaffningsavdrag och även om sådan rätt förelåge, skulle den icke kunna utnyttjas, eftersom odlingen under de närmaste åren efter planteringen icke lämnar någon avkastning. Fruktodlaren går därför helt miste om avdragsrätt för investeringen. Enligt styrelsens mening bör därför bestämmelser om värdeminskingsavdrag införas för nyanläggning av fruktodlingar för yrkesmässig fruktproduktion. Därefter anföres.

Den av de sakkunniga behandlade schablonmässiga metoden med avdrag med viss procent av bruttofruktvärdet synes mindre lämplig, då man vid denna metod frångår principen att lägga den verkliga investeringskostnaden till grund för avskrivningarna. Metoden torde icke heller bli möjlig att tillämpa i sådana fall, då fruktodling utarrenderas. Däremot torde den förstnämnda metoden med avskrivning med viss procent av anläggningskostnaden kunna tillämpas. Denna metod skulle innebära, att yrkesfruktodlaren skulle få rätt att valfria år under odlingens livslängd få avskriva anläggningskostnaderna med högst 10 procent om året förutsatt att avskrivningen icke överstiger fem procent av deklarerat bruttofruktvärde.

Lantbrukshögskolan och statens lantbruksförsök anser att en förändrad form av den av de sakkunniga relaterade schablonmetoden skulle kunna utgöra en framkomlig väg. I yttrandet framhålles att — då i den föreliggande utredningen ej finns underlag för en bedömning av schablonmetodens verkningar i olika avseenden — frågan snarast borde upptagas till ytterligare utredning.

Lantbrukets skattedelegation säger sig dela de sakkunnigas uppfattning i så måtto att ett införande av värdeminskingsavdrag för anläggningskostnad å fruktodling endast löser en del av de speciella problemen för fruktodlingsanläggningar. Delegationen fortsätter.

Det är nämligen inte endast den ursprungliga anläggningskostnaden utan också de första årens direkta driftkostnader, som i princip borde få avdragas under de år, då fruktodlingen ger avkastning. Ett sätt att lösa problemet med dessa driftkostnader vore att aktivera kostnaderna som en del av anläggningskostnaden och införa avdragsrätt genom ett avskrivningsförfarande under produktionsperioden. Ur teknisk synpunkt är emellertid en sådan metod förhållandevis komplicerad. Problemet är samtidigt närmast en fråga om resultatutjämnning och som sådant får det sägas ligga utanför den fram-



lagda utredningen. Denna fråga torde därför få lösas i ett annat sammanhang. I fråga om den direkta anläggningskostnaden för fruktodling har delegationen den uppfattningen att de sakkunniga förebragt sådan utredning att ett införande av värdeminskningsavdrag å anläggningskostnaden är möjlig. Delegationen anser därför att alternativet med avskrivning av anläggningskostnaderna med 10 procent om året med begränsningsregeln att avdrag skall få utnyttjas endast i den mån det inte överstiger viss procent av den deklarerade bruttofruktintäkten bör tillämpas. Vid övergång till ett sådant system bör i princip som ingångsvärde få upptagas de kostnader, som tidigare inte avdragits.

Av de hushållningssällskap som avgivit yttranden har *Stockholms läns och stads hushållningssällskap* förklarat, att fruktodlarna bör vara berättigade att få göra skäligen värdeminskningsavdrag på sina fruktodlingar. *Kalmar läns södra hushållningssällskap*, *Hallands läns hushållningssällskap*, *Älvsborgs läns södra hushållningssällskap*, *Kopparbergs läns hushållningssällskap* och *Västernorrlands läns hushållningssällskap* understryker angelägenheten av att frågan om avskrivning å fruktodlingsanläggningar göres till föremål för ytterligare utredning.

*Sveriges yrkesfruktodlares riksförbund* säger sig tacksamt notera den av kommittén redovisade möjligheten till en planmässig avskrivning med tio procent samt med rätt att förskjuta avdraget under odlingens livslängd. Förbundet anser det dock önskvärt att även de första årens driftkostnad får medräknas vid beräkning av värdeminskningsavdraget. Förbundet säger sig föredraga en avskrivning å anläggningskostnaden framför den av de sakkunniga redovisade metoden med schablonavdrag bestämt till viss procent av bruttofruktvärdet. Förbundet anför därefter.

De sakkunniga har emellertid inte velat framlägga redovisade möjlighet till värdeminskningsavdrag som ett förslag, under motivering att frågan bara utgör ett delproblem vad gäller vidgade möjligheter till resultatutjämning för näringsgrenen i fråga. Till detta vill förbundet anför, att även om resultatutjämningen som sådan är en fråga av betydligt större omfång och värde för yrkesfruktodlingen, bör den framförda möjligheten till planmässig avskrivning inte undanröjas. Gentemot tveksamheten från de sakkunnigas sida att en ändrad lagstiftning skulle underlätta för fruktodlingen att erhålla skattefria realisationsvinster vid ev. försäljning anser förbundet att de sakkunniga i sitt ställningstagande inte tillräckligt beaktat att en uppdelning av frågan härvid hör göras. Dels bör själva anläggningskostnaden som sådan ses för sig, dels den värdestegring som sker till följd av odlingens omsorgsfulla skötsel. Anläggningskostnaden undergår ingen värdestegring som kan tänkas bli skattefri vid en ev. försäljning, och av en fastighets värde utgör denna en mycket ringa del. Värdestegringen, som sker, är i form av odlingens tillväxt på grund av omsorgsfull skötsel. Denna del är emellertid redan med de nu gällande skattereglerna fri från beskattning. Dessutom kan anföras att någon värdestegring av en modern fruktodling knappast kan anses ske efter tio år beroende på ändrad odlingsmetodik, som gör att odlingen snabbare bringas i full bärighet. Om nyplanteringen härvid sammanfaller med fastighetens förvärvande, gäller under denna tidsperiod lagstiftningen angående realisationsvinst vid fastighetsförsäljning. Härtill kan anföras att det är sällan som köparen vid en fastighets förvärvande betraktar det som en tillgång att egendomen är planterad med fruktträd i stor omfattning. Över-

huvudtaget är omsättningen av fruktodling mycket ringa beroende på näringsgrenens hårda konkurrensläge. — — —

Slutligen vill förbundet anföra att om möjligheter inte beredes den förvärvsmässiga fruktodlingen att göra värdemässiga avskrivningar, lagstiftningen i varje fall ändras såtillvida att plantering av fruktträd på ny mark jämställs med plantering på förut för fruktodling använd mark vad gäller rätt till ersättningsanskningsavdrag.

*Riksskattenämnden* gör följande uttalande angående praxis i beskattningshänseende i fråga om fruktodlingsanläggningar.

I detta sammanhang vill riksskattenämnden framhålla att nämnden — i motsats till den praxis för vilken de sakkunniga redogjort — finner nu gällande bestämmelser om ersättningsanskningsavdrag icke lägga hinder i vägen för att medge avdrag för kostnad för nyplantering av fruktträd i ersättning för utrangerad anläggning, även för det fall att nyplanteringen sker å annan jord å samma brukningsenhet än den, där den äldre anläggningen varit belägen.

De beräkningar, som de sakkunniga gjort av det skattebortfall som ett genomförande av förslaget kan föranleda, har i några remissyttranden bedömts såsom alltför optimistiska. Sålunda anför *länsstyrelsen i Älvsborgs län* att — om avdragsrätten för omtäckdikning minskas och rätt till avskrivningar för nyanläggningar införes — det med fog kan antagas att av nettokostnaderna för täckdikning inom landet en större del än för närvarande kommer att vara hänförlig till nyanläggningar. Det synes enligt länsstyrelsen realistiskt att räkna med en ökning av nyanläggningskostnaden med åtminstone 5 miljoner kronor per år under en relativt lång period. Det skattemässiga inkomstbortfallet kommer under denna förutsättning att för åren 1962—1971 sammanlagt uppgå till 37,5 miljoner kronor mot av de sakkunniga beräknade 10,0 miljoner kronor. Även beträffande skogsvägarna synes det länsstyrelsen motiverat att räkna med en ökning för kommande år. Om den årliga ökningen uppskattas till ett så blygsamt belopp som 3 miljoner kronor — den faktiska ökningen 1959—1960 uppgick till 7,3 miljoner kronor — kommer, framhåller länsstyrelsen, avdragen för värdeminskning för de tio första åren att medföra ett inkomstbortfall av 22 miljoner kronor utöver det av de sakkunniga framräknade.

*Svenska landskommunernas förbund* framhåller att — även om genomförandet av de sakkunnigas förslag inte synes medföra något mera betydande skattebortfall — detta skattebortfall dock kommer att i huvudsak drabba de mera jord- och skogsbruksbetonade och redan skattesvaga kommunerna. Förbundet anser därför att man vid införande av värdeminskningensavdrag bör överväga olika möjligheter att övergångsvis mildra verkningarna.

*Svenska landstingsförbundet* konstaterar att enligt de beräkningar som gjorts skulle reformen förorsaka landsting och primärkommuner en sammanlagd skatteförlust om cirka 16 miljoner kronor under perioden 1962—1971 och tillägger.

Ehuru detta belopp är relativt obetydligt i och för sig, kan styrelsen dock icke underlåta att fästa uppmärksamheten på att föreliggande förslag endast är ett i en rad reformer, som under senare år genomförts eller komma att genomföras och som varit ägnade att medföra en reduktion av landstingens skatteunderlag. Detta måste anses särskilt bekymmersamt i tider, då en kontinuerlig överflyttning av uppgifter och kostnader från staten till landstingen sker, en utveckling som av allt att döma ej är avslutad. Redan nu är landstingens skatteunderlag otillräckligt för den ökade verksamheten, vilket tagit sig uttryck i de ej oväsentliga höjningar av landstingsskatten som under senare år skett. Det är därför angeläget, att landstingen på ett eller annat sätt, t. ex. via de enhetliga statsbidragen till kroppssjukvården, varom utredning nu pågår, erhåller kompensation för den minskning av inkomsterna som föranledes av reformerna på skattelagstiftningens område.

I flera remissyttranden betonas att ökade investeringar i täckdikningsanläggningar och skogsvägar leder till inkomststegringar, vilka medför en ökad skatteinkomst för det allmänna, som kan förväntas överstiga det av de sakkunniga påvisade skattebortfallet. Sålunda anser *lantbruksstyrelsen* att, även vid mera vidgade avdragsregler i fråga om skogsbruk än de sakkunniga föreslagit, något inkomstbortfall sannolikt inte behöver befaras. *Skogsvårdsstyrelsernas förbund*, som yrkar en fördubbling av det avskrivningsunderlag i fråga om skogsvägar som föreslagits i promemorian, anser att en stimulans genom skatteavdrag kan antagas medföra avsevärt ökade skatteintäkter från skogsbruket och skogsindustrien av en storleksordning, som betydligt överstiger de minskningar i skatteunderlaget som de sakkunniga beräknat. *Sveriges skogsägareförbund* gör följande uttalande.

Förbundet betvivlar att den nödvändiga intensifieringen av vägbyggandet går att uppnå annat än genom full avskrivningsrätt för nybyggnadskostnaderna. En sådan skattereform skulle i enlighet med de sakkunnigas kalkyler innebära ett skattebortfall av ca 9 å 10 miljoner i genomsnitt per år under perioden 1962—1971. Då emellertid enbart skogsägarna för varje miljon skogskubikmeter som meravverkas torde erlægga inkomstskatt till stat och kommun med lågt räknat fem miljoner kronor skulle redan vid en merkvan- titet om två miljoner skogskubikmeter det befarade skattebortfallet övergå till en ökning av skatteintäkterna. Ändock gäller detta enbart skogsägarnas beskattning. Därtill kommer givetvis vid en utökad avverkning mera skattepengar från icke blott skogsbrukets arbetstagare utan även från skogsindustrien, som förädlar det avverkade virket. Det måste m. a. o. vara en god affär för de statliga och kommunala myndigheterna att i nuvarande läge främja skogsvägbyggandet genom en mera långtgående skattereform.

### *Departementschefen*

Enligt de sakkunnigas förslag skall avdrag medgivas vid inkomsttaxeringen för värdeminskning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar. I fråga om täckdikningsanläggningar skall hela kostnaden och beträffande skogsvägar en tredjedel av kostnaden kunna avskrivas. Avskrivningen får enligt förslaget ske med en tiondedel per år under tio år i följd.

Det helt övervägande antalet remissinstanser har tillstyrkt en lagstiftning i huvudsaklig överensstämmelse med förslaget.

Nyanläggning av såväl täckdikning som skogsväg är enligt gällande skatteregler att anse som grundförbättringsåtgärd, för vilken kostnaden icke är avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Avdrag medges däremot för underhåll av tillgång av grundförbättrings natur. Om sådan tillgång trots underhåll förbrukas genom slitning eller dylikt medges avdrag för ersättningsanskaffning, då den förbrukade tillgången ersättes med en ny. De sakkunnigas förslag beträffande täckdikningsanläggningar och skogsvägar innebär således att avsteg göres från en genomgående princip i vår skattelagstiftning, nämligen att avdrag icke medges för avskrivning å markanläggningar.

Förslaget kan sägas utgöra en skatterättslig nykonstruktion även såtillvida att man vid bestämmande av avdrag icke tillämpar eljest gällande grunder för fördelning av anläggningskostnad å anläggningens varaktighetstid och att värdeminskningens avdrag skall kunna ifrågakomma även beträffande tillgångar, för vilka det stundom kan ifrågasättas om de alls är underkastade värdeminskning.

I den mån avsteg hittills gjorts i skattelagstiftningen från den angivna principen att anskaffningskostnaden fördelas till avdrag under anläggningens varaktighetstid har detta skett genom en utvidgning av inkomstbegreppet, och dessa undantag är därför, som de sakkunniga framhåller, icke ägnade att rubba grundtanken i lagstiftningen om avdragsrätt för intäkternas förvärvande och bibehållande. De sakkunniga har emellertid icke i detta sammanhang föreslagit något ändrat inkomstbegrepp.

Jag vill först ta upp frågan om *i n k o m s t b e g r e p p e t*. Vinst vid försäljning av fastighet, som inte utgör varulager, beskattas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst, dvs. vinsten är helt skattefri efter tio år. Det torde, som de sakkunniga framhållit, vara uteslutet att införa speciella regler för beskattning av vinst vid försäljning av tillgångar av grundförbättrings natur. Dylika tillgångar ingår i den fastighet, varå arbetena är utförda, och det kan i regel icke konstateras i vad mån och med vilket belopp köpeskillingen för en fastighet påverkats av olika vidtagna grundförbättringsåtgärder. En eventuell utvidgning av inkomstbegreppet måste därför avse försäljning av fastighet. En sådan utvidgning av inkomstbegreppet är emellertid en fråga av stor räckvidd och måste föregås av en mycket ingående utredning. Det får antagas att allmänna skatteberedningen kommer att behandla detta spörsmål.

Vill man redan nu införa avskrivningsregler för tillgångar av grundförbättrings natur, måste det ske med bibehållande av nuvarande inkomstbegrepp vid försäljning av fastighet. Detta förhållande gör det nödvändigt att begränsa eventuella avskrivningsregler till sådana tillgångar, beträffande vilka det kan anses föreligga ett omedelbart behov av ändrade skatteregler. Jag kan därför i likhet med de sakkunniga icke förorda att avskrivningsregler nu införas beträffande *f r u k t o d l i n g a r* och icke heller för kostna-

der för stenröjning och dylikt. Frågan om behov av ändrade regler i inkomstskattehänseende för dylika tillgångar kan anses föreligga torde få prövas sedan allmänna skatteberedningen framlagt sina förslag.

Då det gäller täckdikningar och skogsvägar är det från såväl allmän som enskild synpunkt i hög grad önskvärt att dylika investeringar ökar och att investeringarna verkställas på sådant sätt att den största ekonomiska nyttan vinnes. Det kan, som de sakkunniga och även flera remissinstanser framhållit, med visst fog göras gällande att nuvarande skatteregler motverkar detta önskemål. Ett omedelbart behov av ändrade skatteregler i fråga om dessa tillgångar torde därför få anses föreligga. Jag kan därför i likhet med det helt övervägande antalet remissinstanser tillstyrka att avskrivningsregler införes för täckdikningsanläggningar och skogsvägar. Därvid måste dock hänsyn tagas till att vinst vid försäljning av den fastighet, varå arbetena utförts, beskattas enligt reglerna för skattepliktig realisationsvinst dvs. att vinsten är helt skattefri efter tio år. Beträffande den närmare utformningen av avskrivningsreglerna återkommer jag i det följande.

Då investeringar i täckdikningsanläggningar och skogsvägar även ur det allmännas synpunkt framstår såsom angelägna har statligt stöd i olika former lämnats för dylika arbeten. En ökning av investeringarna skulle givetvis kunna uppnås genom större bidrag från det allmänna. Men bidrag bör inte lämnas i syfte att övervinna vissa icke önskvärda verkningar av skattebestämmelserna. I första hand måste dessa bestämmelser överses. Å andra sidan får behovet av stöd från det allmänna bedömas med utgångspunkt från gällande beskattningsregler.

Flera remissinstanser har framhållit att en skattereform, som begränsas till vissa investeringar inom jordbruk och skogsbruk, kan framstå som godtycklig och orättvis. Å andra sidan synes emellertid, som bl. a. riksskatte-nämnden framhållit, en sådan olikhet kunna försvaras med att i inkomstslaget jordbruksfastighet markanläggningar har särskilt stor betydelse, varför ekonomiskt sett en avdragsrätt för dylika anläggningar, begränsad till jordbruk och skogsbruk, kan vara motiverad. Av markanläggningar inom jordbruk och skogsbruk är vidare täckdikningsanläggningar och skogsvägar helt dominerande och det kan därför vara försvarligt att införa speciella regler för dylika tillgångar. Framhållas må att de regler som föreslås får anses i viss mån provisoriska i avvaktan på de förslag, som allmänna skatteberedningen kan komma att framlägga, och jag vill särskilt understryka, att det förhållandet att i fråga om täckdikningar och skogsvägar ett avsteg göres från gällande beskattningsprinciper icke kan åberopas som skäl för liknande åtgärder ifråga om andra markanläggningar.

Några remissinstanser har ansett att rätten till avskrivning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar bör förbehållas de skattskyldiga, som deklarerar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässigt

g a g r u n d e r. Däremot skulle nuvarande regler alltfört gälla för de skattskyldiga, som tillämpar den s. k. kontantprincipen. Det är också, som bl. a. riksskattenämnden framhållit, i viss mån otillfredsställande att i en redovisningsform, som har sitt berättigande främst på grund av att den är jämförelsevis enkel att tillämpa, införa avskrivningsregler som måste komplicera deklarationsförfarandet. Det kunde därför synas önskvärt att i detta sammanhang först överse reglerna för inkomstredovisningen inom inkomstslaget jordbruksfastighet med beaktande av de förslag, som skattelagsakkunliga tidigare framlagt angående värdeminskningsavdrag å maskiner i jordbruk med kontantmässig redovisning och skatteflyktskommitténs förslag rörande beskattning av djur i dylikt jordbruk. En sådan översyn torde emellertid böra föregås av en ingående ny utredning av beskattningsmetoderna för jordbruket. Ställningstagandet till frågan om en dylik utredning bör enligt min mening anstå till dess allmänna skatteberedningen framlagt sina förslag.

Då för närvarande endast cirka en procent av jordbrukarna torde redovisa inkomsten av jordbruksfastigheten enligt bokföringsmässiga grunder, skulle en begränsning av rätten till avskrivning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar till dylika skattskyldiga innebära att lagstiftningsåtgärden fick väsentligt minskad räckvidd. En sådan begränsning synes därför inte böra förordas. Jag anser mig sålunda kunna tillstyrka att avskrivningsreglerna blir tillämpliga även när inkomsten av jordbruksfastigheten beräknas enligt kontantprincipen.

Det skattebortfall som kan bli en följd av att avskrivningsregler införes å täckdikningsanläggningar och skogsvägar är i första hand beroende av hur avskrivningsreglerna utformas. Under alla förhållanden torde dock vara svårt att beräkna den minskning i beskattningsunderlaget för stat och kommuner som dylika avskrivningsregler kan medföra. Ökade investeringar i täckdikningar och skogsvägar bör rimligtvis, som flera remissinstanser framhållit, medföra ökade intäkter. Avskrivningsreglernas utformning får emellertid avvägas så att det inte kan befaras att skattebortfallet särskilt i övergångsskedet blir betungande för berörda kommuner och lands- ting.

### III. Täckdikningsanläggningar

#### *Gällande rätt*

Från bruttointäkt av jordbruksfastighet må enligt 22 § 1 mom. kommunalskattelagen avdrag göras för bl. a. kostnader för reparation och underhåll av stängsel och diken ävensom kostnader för skogs vård och underhåll, såsom vägunderhåll, skyddsdikning med mera dylikt. Till avdrags- gill underhållskostnad räknas jämlikt punkt 7 av anvisningarna till 22 § bl. a. även kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, varemot avdrag icke får ske för nyanläggning av täckdik-

ning. Därest omläggning av täckdikning på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga är till viss del att hänföra till grundförbättring, får avdrag ej ske för mer än vad en omläggning med enahanda material som det gamla skulle kostat. Av andra stycket ifrågavarande anvisningspunkt framgår, att med skyddsdikning å skogsmark, därför avdrag får ske, avses sådan dikning, vars syfte huvudsakligen är att vidmakt-hålla skogens avkastningsförmåga och hindra skogsmarkens försumpning m. m. Enligt 22 § 2 mom. får vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet avdrag icke göras för bl. a. kostnad för grundförbättring å fastigheten, såsom nyodling, vattenavledning, sjösänkning med mera dylikt.

Nu återgivna bestämmelser äger tillämpning vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet såväl enligt den s. k. kontantprincipen som enligt bokföringsmässiga grunder. Av vad inledningsvis anförts i fråga om allmänna regler om avdrag har framgått, att förbudet mot avdrag för grundförbättringskostnader gäller även i förvärvskällorna annan fastighet och rörelse.

Beträffande tillgångar av grundförbättrings natur medger vår skattelagstiftning alltså icke avdrag för värdeminskning. Såsom tidigare nämnts räknas emellertid till avdragsgill underhållskostnad jämlikt punkt 7 av anvisningarna till 22 § bl. a. även kostnad för omläggning av förut anlagd täckdikning. I motsats till vad som gäller i fråga om exempelvis byggnader medges sålunda avdrag såsom för reparation även för det fall hela den förutvarande anläggningen ersättes med en ny.

Av vad i annat sammanhang anförts har framgått, att avdrag för vidmakt-hållande av en tillgång, som trots underhåll förbrukas, kan ifrågakomma antingen i form av värdeminskningsavdrag eller genom avdrag för ersättningsanskaffning. Enär underhållsavdraget beträffande täckdikningar utformats såsom ett ersättningsanskaffningsavdrag följer härav, att avdrag för värdeminskning icke samtidigt kan ifrågakomma. Såsom av den följande redogörelsen för praxis torde framgå, äger avdragsregeln beträffande täckdikningar generell tillämpning beträffande alla sådana tillgångar av grundförbättrings natur, vilka anses kunna vara underkastade förslitning, och regeln gäller icke blott i fråga om jordbruksfastighet utan även beträffande annan fastighet och rörelse.

Att med ledning av skattedomstolarnas avgöranden bilda sig en uppfattning om rättspraxis inom ett visst taxeringsområde är ofta vanskligt. Det ligger också i sakens natur att så måste vara fallet. I allmänhet är ju i måten fråga om en bedömning av olika omständigheter och att utan tillgång till handlingarna i målet draga bestämda slutsatser om rättsläget är regelmässigt icke möjligt. Särskilt i fråga om avdragsrätten för tillgångar av grundförbättrings natur torde svårigheter härvidlag vara förhanden. Detta beror icke bara på att gränsdragningen mellan vad som skall anses som byggnad eller tillbehör till byggnad och anläggningar av grundförbättrings natur understundom kan vara vanskligt utan förklaras också därav, att tillgångar av grundförbättrings natur sinsemellan företer stora olikheter. Självfallet är ej heller på förevarande område rättsläget en gång för alla fixerat utan

finnes här som eljest utrymme för av utvecklingen betingade ändrade uppfattningar. Den följande redogörelsen för praxis har därför endast till uppgift att redovisa vissa avgöranden som kan vara ägnade att belysa rättstillämpningen och gör icke några anspråk på fullständighet.

När det gäller omläggning av förut anlagd täckdikning ligger såsom vid all ersättningsanskaffning svårigheten i att bedöma huruvida hela kostnaden skall anses avdragsgill eller om viss del skall hänföras till ej avdragsgill nyanläggning. I regeringsrättens årsbok (RÅ) år 1946 not Fi 572 har redovisats ett rättsfall rörande omläggning av en täckdikning, vid vilken gårdsel och trärummor ersatts med tegelrör. Den skattskyldige erhöll avdrag för denna omläggning med yrkat belopp, 2 210 kronor, varvid synes ha beaktats att den högre kostnaden för tegelrören motsvarades av något lägre arbetskostnad. I RÅ 1952 not 1087 hade 2,2 hektar åker täckdikats, som förut haft öppna diken. Täckdikenas längd var 1 100 meter, varav 250 meter lagts i gamla öppna diken. Av totalkostnaden, som uppgick till 1 237 kronor, varav 737 kronor arbetskostnad, yrkades avdrag med 600 kronor, motsvarande vad det skulle kostat att rensa de öppna dikena. Avdraget medgavs. Däremot har skattskyldig, som inköpt rör för 15 048 kronor för omläggning av öppna diken till täckdiken icke erhållit avdrag för någon del av denna kostnad trots åberopande av att upprensning av de gamla dikena skulle dragit minst samma kostnad som omläggningen. Såvitt av utredningen framgick hade nämligen dikenas förseende med rör utgjort sådan förbättring, att kostnaden för anskaffningen av rören jämlikt 2 § förordningen om statlig inkomstskatt och 22 § kommunalskattelagen med därtill hörande anvisningar icke fick till någon del avdragas (RÅ 1956 not 351).

Det i 22 § 2 mom. kommunalskattelagen stadgade förbudet mot avdrag för ny-, till- eller ombyggnad å fastigheten eller för grundförbättring därå gäller emellertid endast förbättringskostnader nedlagda å egen fastighet. För kostnader av ifrågavarande art, vilka exempelvis nedlägges av arrendator å jordägaren tillhörig fastighet under sådana omständigheter att äganderätten till det utförda tillkommer jordägaren föreligger däremot avdragsrätt. I fråga om rörelse har år 1930 sistnämnda regel kommit till uttryck i lagtexten genom att stadgandet i 29 § 4 mom. erhållit sådan lydelse, att däri meddelat förbud mot avdrag uttryckligen angivits gälla endast rörelseidkaren tillhörig fastighet eller annan anläggning eller för grundförbättring därå. Ehuru motsvarande ändring icke skett i 22 och 25 §§, gäller enligt stadgad praxis samma regel i fråga om jordbruksfastighet och annan fastighet.

Vad nyss sagts innebär emellertid icke något avsteg från principen om förbud mot avdrag för förvärvskällans förvärvande, utvidgning eller förbättring. Av arrendator nedlagda kostnader för ny-, till- eller ombyggnad eller grundförbättring å jordägaren tillhörig fastighet är nämligen att betrakta såsom driftkostnader vid beräkningen av arrendatorns inkomst av jordbruksfastighet och fråga är således om en kostnad för intäkternas förvärvande, vilken enligt huvudregeln i 20 § berättigar till avdrag. Den ome-



delbara avdragsrätt arrendator åtnjuter för kostnader av ifrågavarande slag kompletteras emellertid med regler om skatteplikt. Sålunda utgör den ersättning arrendator vid arrendets upphörande kan komma att uppbära av jordägaren för verkställda förbättringsarbeten skattepliktigt intäkt av jordbruksfastighet.

### *Täckdikningarnas omfattning, värde och varaktighet*

I promemorian framhålles, att den täckdikade arealens omfattning undersöktes senast i samband med 1951 års jordbruksräkning. I undersökningen redovisades täckdikad åkerjord med uppdelning efter materialslag på dels tegelrör, dels annat material. Enligt den till grund för undersökningen liggande uppgiftsblanketten skulle den täckdikade arealen avse åkerjord med täckdikning i dugligt skick. I de fall dikningen ej skett efter fackmannamässig plan synes, enligt de sakkunnigas mening, de lämnade anvisningarna emellertid ha gett utrymme för ganska varierande bedömningsgrunder. I dylika fall torde vidare jorden ej ens vid tegelrörsdikning vara lika fullständigt dränerad som de marker, för vilka täckdikningsplaner uppgjorts. Mycket talar därför, enligt de sakkunniga, för att 1951 års arealuppgifter ej ger en rätt bild av täckdikningens dåvarande omfattning. För att kunna bedöma utvecklingen efter år 1951 har de sakkunniga i en tablå sammanställt dels den täckdikade arealen enligt 1951 års jordbruksräkning och dels den totala planlagda arealen under åren 1952—1959 enligt lantbruksstyrelsens statistik över lantbruksnämndernas avslutade täckdikningsförrättningar. Tablåen torde som *Bilaga 1* få fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag. I tablåen har genomsnittet per år av den sistnämnda arealen uttryckts i procent av den tegelrörsdikade arealen enligt 1951 års undersökning och 1959 års planlagda areal uppdelats procentuellt på dels nytäckning, dels omtäckning av planenlig täckdikning och dels omtäckning av övrig täckdikning. I promemorian anföres därefter.

Enligt 1956 års jordbruksräkning uppgick den totala åkerarealen i riket till 3 597 939 hektar. Om åkerarealen antages vara densamma år 1959 skulle på grundval av uppgifterna i tablåen (bilaga 1) endast cirka 28 procent av åkerarealen för närvarande vara täckdikad. Förhållandena skiftar emellertid väsentligt mellan olika områden. Sålunda är exempelvis i Malmöhus län icke mindre än omkring 52 procent av åkerarealen täckdikad medan motsvarande tal för Norrbottens län är allenast cirka 6 procent.

Den procentuella fördelningen av 1959 års planlagda areal enligt tablåen bygger på uppgifter inhämtade i efterhand från lantbruksnämnderna. Talen får därför endast betraktas som ungefärliga. Då de bara avser ett år, kan de ej heller av denna anledning tillmätas generell giltighet för hela perioden 1952—1959. Sedda tillsammans med procenttalen för den genomsnittliga årliga täckdikningen i förhållande till den tegelrörsdikade arealen enligt 1951 års jordbruksräkning ger de dock klart belägg för att en omfattande nytäckdikning skett i många län.

Med utgångspunkt från det sålunda redovisade materialet har de sakkunniga verkställt en uppskattning av nytäckdikningen under följande förut-

sättningar. Omtäckdikningen har i varje län ansetts omfatta minst 20 procent av den under perioden planlagda arealen och högst 2 procent per år av den tegelrörsdikade arealen enligt 1951 års undersökning. Inom dessa gränser har 1959 års procenttal för omtäckdikning godtagits som gällande för hela perioden. Med dessa förutsättningar blir enligt promemorian den nytäckdikade arealen under perioden 1952—1959 cirka 80 000 hektar och den sammanlagda tegelrörsdikade arealen vid utgången av år 1959 cirka 900 000 hektar.

En beräkning av ursprungliga anskaffningsvärdet respektive återanskaffningsvärdet på grundval av 1951 års arealuppgifter och hektarkostnaderna enligt uppgjorda planer måste, påpekar de sakkunniga, på grund av vad nu anförs rörande 1951 års undersökning leda till en överskattning av investeringarna i tegelrörsdiken. Täckdiken med annat material kan på grund av den heterogena sammansättningen ej värdeberäknas. Mot en beräkning av återanskaffningsvärdet kan för övrigt invändas att ändringar i dikesavstånd liksom i rördimensioner gör, att de erhållna resultaten blir synnerligen osäkra. Hektarkostnaderna påverkas icke bara av prisutvecklingen utan även av effektivitetsförbättrande åtgärder.

Tegelrörsdikenas återanskaffningsvärde skulle, enligt promemorian, på grundval av vissa beräknade indextal bli cirka 1 300 miljoner kronor, men det framhålles, att detta tal innebär en icke oväsentlig överskattning. Om täckdikningen på den i 1951 års jordbruksräkning redovisade tegelrörsdikade arealen värderas efter 1949 års priser och den därefter följande nytäckdikningen till ursprungligt anskaffningsvärde, erhålles ett sammanlagt värde av omkring 800 miljoner kronor. Den totala ursprungliga anskaffningskostnaden ligger dock, enligt de sakkunnigas mening, betydligt lägre.

I promemorian framhålles, att en täckdiknings varaktighet starkt varierar från fall till fall. Exempel torde sålunda finnas på inemot 100-åriga anläggningar, vilka alltjämt är funktionsdugliga, men det lär också ha inträffat, att en täckdikning fått omläggas redan efter tio år. Givetvis beror hållbarheten i stor utsträckning på det material, som använts vid täckdikningens utförande. Numera utföres täckdikning regelmässigt med tegelrör. Annat material, som användes, är cementrör och, i fråga om mossjordar, rör eller trummor av trä, vilka visat sig ändamålsenliga för täckdikning av sådan mark.

De sakkunniga erinrar om att 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga hänvisat till ett av lantbruksstyrelsen gjort uttalande att en täckdikning kan beräknas äga bestånd under en tid av i genomsnitt 70 år.

Enligt vad de sakkunniga erfarit, har emellertid olika meningar gjort sig gällande beträffande genomsnittliga varaktighetstiden för täckdikningsanläggningar. Den tekniska expertisen synes dock, enligt de sakkunniga, numera i allmänhet anse, att man som ett om än ganska osäkert genomsnitt bör räkna med en cirka 50-årig varaktighetstid.

*De sakkunnigas förslag*

Ehuru vissa svårigheter föreligger att mera exakt beräkna värdet av befintliga täckdikningsanläggningar torde det i promemorian redovisade materialet, enligt de sakkunnigas mening, dock klart utvisa, att inom svenskt jordbruk ett betydande kapital finnes investerat i dylika anläggningar. Med hänsyn härtill och då i kommunalskattelagen meddelats särskilda bestämmelser beträffande avdragsrätten för täckdikningskostnader, ligger det, enligt promemorian, i sakens natur att, vid en prövning av beskattningsreglerna i fråga om grundförbättringsåtgärder å jordbruksfastighet, ändamålsenligheten av nu gällande regler beträffande täckdikningsanläggningar särskilt prövas.

De sakkunniga erinrar om att bestämmelsen i punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, att till avdragsgill underhållskostnad räknas bl. a. även kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, erhöll sin utformning efter förslag av första särskilda utskottet vid 1927 års riksdag. I motion hade, under framhållande av att omläggning av täckdikning i många fall måste betraktas såsom till sina kostnader och verkningar jämställd med nyanläggning, yrkats att avdrag för sådan omläggning icke måtte medgivas. I anledning härav anförde utskottet bl. a. följande.

Utskottet finner vad i motionen sålunda anförts icke böra föranleda bifall till det av motionärerna framställda yrkandet. Då avdrag icke är medgivet för nyanläggning av täckdikning, är det riktigt att då denna täckdikning repareras eller omlägges medgiva avdrag för kostnaden härför. Sker däremot omläggningen med annat och dyrbarare material än det förut använda, föreligger en partiell nyanläggning, för vars kostnad avdrag icke bör medgivas.

Enär även kostnad för omläggning av täckdikning får avdragas såsom underhållskostnad och rätt till avdrag för ersättningsanskaffning av hela anläggningen sålunda föreligger, i den mån densamma på grund av förslitning utbytes mot en likvärdig ny, kan, konstaterar de sakkunniga, avdrag icke dessutom medges för anläggningens förslitning i form av värdeminskingsavdrag.

Emellertid föreligger, enligt de sakkunnigas mening, starka skäl att för dylika anläggningar utbyta ersättningsanskaffningsreglerna mot ett system med värdeminskingsavdrag. De tidigare påtalade bristerna i nuvarande ordning är nämligen, framhålles det i promemorian, på grund av storleken av förekommande kostnader och anläggningarnas långa varaktighetstid särskilt framträdande i fråga om täckdikningsanläggningar. Att skattskyldig, som nyanlägger en täckdikning, icke erhåller något som helst avdrag för den förslitning anläggningen undergår under hans verksamhetstid, medan den, som omlägger en förut anlagd täckdikning, får avdrag med hela kostnaden för en likvärdig ny, oaktat allenast en mindre del av den gamla an-

läggningens förslitning belöper på hans innehavstid, är, enligt de sakkunniga, uppenbarligen otillfredsställande. Vidare framhålles att förbudet mot avdrag för nyanläggningskostnad självfallet måste verka hämmande på nyinvesteringsverksamheten, vilket får anses särskilt olyckligt i en tid, då varje möjlighet att förbättra jordbrukets lönsamhet synes böra tillvaratas. De sakkunniga tillägger.

Till nu nämnda olägenheter kommer emellertid också, att avsevärda svårigheter för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna är förenade med avdragsreglernas tillämpning. Reglernas syfte att medge avdrag allenast för återställande av anläggningen i ursprungligt skick medför i praktiken svåra avvägningsproblem. En mera noggrann uppdelning av kostnaderna för en täckdikning på arbeten för undanröjande av försämring i förut vunnit torrläggning och arbeten, som medför grundförbättring, torde sålunda, även om alla inverkan omständigheter så långt möjligt beaktas, icke alltid vara möjlig ens för expertis på området.

Om med hänsyn till det anförda nuvarande regler om avdragsrätt för ersättningsanskaffning av täckdikning bör utbytas mot ett system med avdragsrätt för värdeminskning, uppkommer emellertid, framhåller de sakkunniga, frågan, hur detta system skall utformas.

Vid övervägande av olika möjligheter ligger det därvid, enligt de sakkunniga, uppenbarligen nära till hands att — med hänsyn till gällande inkomstbegrepp beträffande fastighet — anknyta till de regler, som nu gäller för värdeminskning av hyggnad. Därefter anföres i promemorian.

Emellertid skulle enligt de sakkunnigas mening en dylik ordning av flera skäl vara olämplig. Till en början kan sålunda konstateras, att gällande avskrivningsregler för byggnad sedan länge varit föremål för kritik. Senast vid 1960 års riksdag yrkades sålunda i motioner under hänvisning till bl. a. gällande avskrivningsbestämmelser i våra grannländer samt de ökade krav på enskilda företags konkurrensförmåga, som det inledda handelssamarbetet ställde, att avskrivningsreglerna för byggnad i rörelse måtte utformas så, att en högre avskrivningsprocent kunde tillämpas under de första åren av byggnadens livslängd. Ehuru såsom tidigare anmärkts riksdagen avvisade kraven på utredning i syfte att ändra beskattningsreglerna i denna riktning, visar vad som förekommit likväl, att missnöje råder med gällande regler för värdeminskningssavdrag å byggnad. Det kan därför redan av denna anledning knappast vara lämpligt att för täckdikningsanläggningar tillskapa nya bestämmelser, som utformas på i huvudsak samma sätt som avskrivningsreglerna för byggnad.

Emellertid talar också andra skäl mot att värdeminskningssavdraget för en täckdikningsanläggning avpassas efter anläggningens varaktighetstid. Sålunda skulle en sådan ordning medföra väsentligt försämrade avdragsmöjligheter för det stora antal skattskyldiga, som på grund av nu gällande regler har omedelbar avdragsrätt vid omläggning av täckdikning. Detta skulle uppenbarligen vara olämpligt och säkerligen föranleda krav från dessa skattskyldiga på kompensation i samband med övergången. Med hänsyn till avskrivningsmetodens innebörd att avpassa värdeminskningssavdragen efter byggnadens beräknade varaktighetstid, skulle avskrivningsprocentens storlek med säkerhet också bli föremål för tvist och systemet därför vara ägnat att föranleda skatteprocesser. Slutligen må framhållas, att med ett dylikt system så gott som varje deklaration framdeles skulle vara försedd med en eller

flera avskrivningsplaner, vilket skulle tynga taxeringsarbetet och försvåra taxeringskontrollen i samband med överlåtelse.

De nu nämnda nackdelarna har övertygat de sakkunniga om, att lösningen av spørsmålet om värdeminskningssavdrag för täckdikningsanläggningar måste sökas efter andra linjer.

Det synes då enligt de sakkunniga till en början böra framhållas, att ett bibehållet inkomstbegrepp beträffande tillgångar av grundförbättrings natur icke utifrån fiskaliska synpunkter nödvändiggör att värdeminskningssavdragen avpassas efter tillgångarnas livslängd. Då en täckdikningsanläggning följer fastigheten och icke kan överlåtas separat eller uttagas för privat bruk, kan från teoretisk synpunkt hinder icke 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.

I promemorian framhålles, att bestämmelser med sådan innebörd självfallet leder till ojämnhet i beskattningen olika skattskyldiga emellan. I den mån en skattskyldig innan fastigheten övergår till ny ägare kunnat avskriva anläggningskostnaden för täckdikningen kommer någon avskrivning icke att medgivas nya ägaren, såvida denne icke själv under sin verksamhetstid anlägger täckdikning.

I fråga om byggnader skulle med hänsyn till bl. a. de betydande belopp, som finnes investerade i dylika anläggningar, regler av antydd art, enligt de sakkunnigas mening, säkerligen inge betänkligheter, i synnerhet om en väsentlig minskning av avskrivningstiden möjliggjordes. De närmare orsakerna härtill anser de sakkunniga icke behöva särskilt utvecklas. De framhåller dock att av väsentlig betydelse torde vara att en sådan ordning skulle rubba den med nuvarande värdeminskningssregler i och för sig godtagbara likställigheten olika skattskyldiga emellan. De sakkunniga fortsätter.

I fråga om täckdikningsanläggningar är enligt de sakkunnigas mening läget i väsentliga avseenden annorlunda. På sätt ovan närmare utvecklats medför gällande regler om rätt till ersättningsanskaffningsavdrag för dylika anläggningar stor ojämnhet i beskattningen olika skattskyldiga emellan och varje form för värdeminskningssavdrag måste därför innebära ett framsteg. Härtill kommer de speciella krav på enkelhet i regler och tillämpning som måste uppställas beträffande förvärvskällan jordbruksfastighet. Ehuru dessa krav främst dikteras av hänsynen till alla de skattskyldiga, vilka redovisar inkomsten av fastigheten enligt den s. k. kontantprincipen (99 procent), är det också av icke oväsentlig betydelse för taxeringskontrollen att enkla och lättillämpade regler såvitt möjligt tillskapas. Enligt de sakkunnigas mening är granskningen av den mängd intäkts- och utgiftsposter, som förekommer på en jordbruksbilaga upprättad enligt kontantprincipen, för närvarande så tidsödande och krävande att alla skäl talar för att söka förenkla granskningsförfarandet, när det gäller spørsmål av här föreliggande art. Genom en dylik målsättning vinnes också på sikt ökat utrymme för intäktskontroll, vilket får anses vara den mest angelägna uppgiften vid all deklarationsgranskning.

Enligt de sakkunnigas mening tillgodoser ett avskrivningssystem med relativt kort avskrivningstid rimliga krav på förbättringar på förevarande område. De sakkunniga föreslår därför, att kostnad för anläggning av täckdikning skall få avskrivas genom årliga värdeminskningssavdrag enligt avskrivningsplan och anläggningskostnaden fördelas som omkostnad med lika stora belopp på tio beskattningsår i följd.

Rätten till värdeminskningssavdrag skall, enligt förslaget, i princip förbehållas den, som själv haft kostnad för anläggning av täckdikning. Har täckdikningsanläggning genom köp, hyte eller därmed jämförligt fång eller har anläggningen annorledes, t. ex. genom arv, övergått till ny ägare innan anläggningskostnaden avskrivits föreslås, att nye ägaren skall få övertaga vad som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet av anläggningskostnaden. Därvid föreslås, att avskrivning för nye ägaren skall ske i den ordning, som gällt för fångesmannen, d. v. s. nye ägaren skall »övertaga» företrädarens avskrivningsplan. Därefter anföres i promemorian.

På sätt framgår av avskrivningsregeln kan värdeminskningssavdraget icke förskjutats, därest skattskyldig icke kunnat utnyttja det på beskattningsåret enligt avskrivningsplanen belöpande avdraget. Eburu som skäl för en dylik ordning icke torde kunna åberopas vad i det hänseendet gäller för bl. a. byggnader och s. k. fasta inventarier å jordbruksfastighet, måste enligt de sakkunnigas mening praktiska skäl utesluta en förskjutningsrätt. Bestämmelser om förskjutningsrätt, vilka lämpligen borde utformas på samma sätt som skett beträffande förefintligt stadgande beträffande inventarier i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, skulle avsevärt försvåra tillämpningen och komplicera avskrivningsplanerna. Enligt de sakkunnigas mening skulle en sådan ordning omöjliggöra, att avskrivningsreglerna tillämpades vid kontantmässig inkomstredovisning av jordbruk, varigenom en reform på förevarande område blev utan praktisk betydelse. Möjligheterna till förlustutjämnning och den omständigheten, att skattskyldig normalt under alla förhållanden under sin verksamhetstid kommer att tillgodoföras högre avdrag än som motsvarar anläggningens förslitning, torde också kunna anföras som skäl mot en dylik förskjutningsrätt.

Med hänsyn till den korta avskrivningstid som föreslås, har de sakkunniga ansett, att anledning saknas att medge rätt till utrangeringsavdrag i egentlig mening. Skulle undantagsvis inträffa, att täckdikningsanläggning på grund av slitning eller därmed jämförlig orsak förlorat sitt värde innan anläggningskostnaden avskrivits, skall detta dock, enligt de sakkunniga, ej utgöra hinder för en fortsatt avskrivning av anläggningskostnaden enligt planen. De sakkunniga tillägger.

Införandet av bestämmelser om värdeminskningssavdrag för täckdikningsanläggningar nödvändiggör en omarbetning av gällande punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Det må anmärkas, att med den föreslagna nya lydelsen icke avsetts att utvidga avdragsrätten för ersättningsanskaffning enligt gällande rätt. I författningsförslaget har de sakkunniga dock ersatt ordet »omläggning» med »utbyte», vilket bättre torde återspegla gällande praxis i fråga om exempelvis brunnar. Det må också anmärkas, att ehuru principiellt rätten till värdeminskningssavdrag bundits till jordbruksfastighet hinder enligt de sakkunnigas mening likväl ej bör

föreligga att medge sådant avdrag för täckningsanläggning å annan fastighet, i den mån där förekommer sådan anläggning. Däremot skall av skäl som tidigare anförts rätt till värdeminskningsavdrag ej föreligga för täckta avlopp eller annan vattenavledning. Slutligen må framhållas, att därest skattskyldig erhållit statsbidrag eller annat bidrag för anläggning av täckdikning, avskrivningsunderlaget skall reduceras med bidraget och avskrivning sålunda ske å nettokostnaden.

Enligt de sakkunnigas mening innebär ett värdeminskningssystem i enlighet med vad nu föreslagits väsentliga fördelar för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Sålunda är regeln om en tioårig avskrivningstid, enligt promemorian, ägnad att stimulera till nyinvesteringar för att öka jordbrukets lönsamhet. Vidare vinnes genom den korta avskrivningstiden den fördelen, att övergången från ersättningsanskningsavdrag till avdrag för värdeminskning göres smidig och att »ärvda» avskrivningsunderlag blir undantag, varigenom utredningssvårigheter i samband med ägarskiftet undviks. Den i lag bundna avskrivningstiden utesluter, enligt de sakkunnigas mening, också varje tvist vid taxeringen rörande avskrivningsprocentens storlek. Genom att reglerna är enkla att tillämpa underlättas taxeringskontrollen och avskrivningssystemets utformning möjliggör ett hänsynstagande till gällande regler för kontantmässig inkomstredovisning av jordbruk.

### Remissyttrandena

Såsom redan av tidigare återgivna remissyttranden framgår har några remissinstanser ifrågasatt om inte avskrivningsreglerna borde omfatta även andra former av vattenavledning än täckdikning. Sålunda anser bl. a. *länsstyrelsen i Örebro län, Stockholms läns och stads hushållningssällskap, Örebro läns hushållningssällskap* samt *lantbrukshögskolan och statens lantbruksförsök* att förslaget borde ha omfattat all vattenavledning, dikning och invallning och inte enbart täckdikning. Det framhålles att åtgärder för förhindrande av översvämning och skörde-skador skulle vidtagas i större utsträckning om avskrivningsrätt föreläge för kostnader för all vattenavledning.

I flera remissyttranden framhålles, att begreppet täckdikningsanläggning måste närmare definieras. *Lantbrukets skattdelegation* uttalar i detta hänseende.

I författningstexten har avskrivningsunderlaget definierats som kostnad för anläggning av täckdikning. Denna definition torde kunna vålla vissa svårigheter vid den praktiska tillämpningen, eftersom någon närmare avgränsning av vad som är att hänföra till täckdikningsanläggning inte gjorts i författningstexten. Inte heller i promemorian har de sakkunniga närmare berört detta problem. I promemorian har emellertid uttalats, att rätt till värdeminskningsavdrag inte skall föreligga för täckta avlopp eller annan vattenavledning. Detta uttalande i förening med formuleringen av författnings-

texten torde i många fall leda till svårigheter vid bestämmandet av avskrivningsunderlaget. Enligt delegationens mening bör därför täckdikningsanläggning även innefatta täckt avlopp, som är direkt anslutet till täckdikningen. En komplettering av författningstexten av denna innebörd är önskvärd.

Liknande uttalande göres av *lantbruksstyrelsen*.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att i anläggningskostnaden för täckdikningsanläggning ofta ingår jämväl kostnader för avloppstrummor o. d. Det torde bli svårt att i praktiken verkställa gränsdragning mellan själva täckdikningsanläggningen och dylika avlopp. Länsstyrelsen anser därför, att även avlopp från täckdikningsanläggning bör inräknas i avskrivningsunderlaget för densamma. Enligt *länsstyrelsen i Västernorrlands län* kommer förslaget att tillskapa åtskilliga svårösta gränsdragningsproblem. Sålunda kommer det, enligt länsstyrelsen, måhända att framstå såsom oegentligt att kostnaden för iordningställandet av öppna diken till vattenavledning från täckdiken icke omfattas av avdragsrätten.

*Lantbrukshögskolan* och *statens lantbruksförsök* understryker behovet av en definition av begreppet täckdikningsanläggning och anför.

I moment 3 av anvisningarna till 22 § i utredningens förslag talas om kostnad för anläggning av täckdikning samt om täckdikningsanläggning. I utredningen finns dock icke klart definierat vad som skall menas med täckdikningsanläggning eller vad som skall hänföras till kostnad härför och utgöra avskrivningsgrund. Det kan först konstateras att i den rad av anläggningar för vattnets avledande från jordbruksfastighet som är erforderliga är det mycket svårt att draga gränser mellan olika kategorier. Alla sådana, från den lilla rännilen i skogen, skogsdiket, backdiket, vågdiket, vattenintaget (stensil, brunn), grendiket, stamdiket, täckta avloppet, öppna avloppet etc. utgör integrerande delar av systemet. Täckdikningsanläggningen kan på grund härav inte anses sluta vid en viss bestämd rördimension eller en bestämd dikessektion. Icke heller kan man räkna med att ett avlopp har obegränsad varaktighet.

I konsekvens härav synes det riktigaste vara att i täckdikningsanläggning inkluderas för täckdikningen erforderliga avlopp och att mom. 3 första meningen av anvisningarna till 22 § omformades sålunda: *Kostnad för anläggning av täckdikning och för denna erforderliga avlopp må jämväl avdragas genom årliga värdeminskningssavdrag*. En dylik utformning av anvisningarna skulle samtidigt eliminera riskerna för tvister rörande täckdikningsbegreppet.

*Sveriges jordägareförbund* anser, att alla rörsystem inom den odlade arealen bör omfattas av avskrivningsreglerna. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* påpekar, att de sakkunniga ej berört frågan, huruvida rätten till avskrivning är avsedd att omfatta jämväl å nyodling anlagd täckdikning, och att tveksamhet därför kan uppkomma härutinnan vid den praktiska tillämpningen av de föreslagna reglerna.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* påpekar, att det enligt promemorian inte är avsett att rätten till värdeminskningssavdrag skall omfatta även täckta avlopp eller annan vattenavledning. Enligt länsstyrelsens mening torde ej heller skäl föreligga för en sådan utvidgning. Länsstyrelsen anför.



Begreppet täckdikning i punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen i dess nuvarande lydelse torde enligt allmänt språkbruk och gängse uppfattning inom såväl doktrin som rättstillämpning icke hittills ha ansetts innebripa jämväl täckta avlopp eller vattenavledningsföretag. Såvitt kan utläsas ur de motioner eller uttalanden av bevillningsutskottet, där kritik framförts mot gällande bestämmelser och förbättrade regler efterlysts, har man ej avsett en sådan utsträckning av täckdikningsbegreppet. En dylik tolkning torde även få anses falla utanför det egentliga och av förslagsstäl-larna utförligt redovisade syftet med förslaget. Skulle med den givna be-greppsbestämningen gränsdragningssvårigheter uppkomma, torde dessa få lösas i praxis. Det vill emellertid förefalla länsstyrelsen som en välbetänkt åtgärd, om, därest förslag till lagstiftning i enlighet med promemorian kom-mer att föreläggas riksdagen, frågan om innebörden av begreppet täckdik-ning i det sammanhanget kunde göras till föremål för ett särskilt uttalande. Någon ändring av lagtexten synes knappast erforderlig eller ens lämplig.

Frågan om avdragsrätt för reparation och underhåll av diken beröres i det av riksskattenämnden avgivna yttrandet. Nämnden konstaterar att enligt huvudstadgandet i 22 § kommunalskattelagen, som enligt de sak-kunnigas förslag skulle kvarstå oförändrat, må avdrag göras för reparation och underhåll av diken. Nämnden fortsätter.

Såsom objektet för värdeminskingsavdrag angiva de sakkunniga täck-dikningsanläggning. Med anläggning torde de sakkunniga ha avsett såväl ny-anläggning som omläggning. Av promemorian framgår ej, huruvida de sak-kunniga avsett att göra åtskillnad mellan reparation och omläggning av täck-dike. De föreslagna bestämmelserna kunna i dessa avseenden komma att medföra tillämpningssvårigheter. Om t. ex. öppna diken omläggas till täck-diken skulle kunna göras gällande, att kostnad motsvarande reparation av de öppna dikena vore att anse såsom en på en gång avdragsgill reparations-kostnad, medan återstoden av anläggningskostnaden utgjorde underlag för värdeminskingsavdrag. Gränsen mellan omläggning av redan befintligt täckdike och reparation av dylikt dike är även svårbedömbär. Därest värde-minskingsavdrag skall medgivas i fråga om täckdikningsanläggning, bör enligt riksskattenämndens mening — för att icke tillämpningen av beskatt-ningsreglerna skall compliceras — i den anläggningskostnad, som skall ut-göra underlag för värdeminskingsavdraget, inräknas jämväl reparations-och underhållskostnad. Härigenom skulle också i möjligaste mån risken för dubbelavdrag elimineras. En regel med nu angivet innehåll bör inflyta i lag-texten.

Flera remissinstanser ifrågasätter om inte avdrag borde medgivas på en gång, då fråga är om mindre kostnader för täckdikningsanlägg-ningar och skogsvägar. Sälunda framhåller riksskattenämnden, att de sak-kunniga ansett motiverat att medgiva avdrag för kostnad för täckdiknings-anläggning i form av värdeminskingsavdrag i stället för i form av ersätt-ningsanskaffning främst med hänsyn till investeringskostnadernas storlek. Emellertid torde det, fortsätter nämnden, icke vara ovanligt att kostnaderna i det enskilda fallet allenast uppgår till tämligen obetydliga belopp. Så kan ofta vara fallet när en täckdikningsanläggning berör ett flertal fastigheter eller blott en mindre del av en fastighet. Det synes nämnden uppenbart, att för dylika fall ett obligatoriskt system med värdeminskingsavdrag är ägnat

att komplicera såväl deklarations- som taxeringsförfarandet utan att avsedda fördelar i beskattningshänseende åstadkommes för de skattskyldiga. Med utgångspunkt från de sakkunnigas lagstiftningsförslag synes problemet, enligt nämndens mening, enklast kunna lösas på så sätt, att värdeminskningssavdrag endast medgives därest anläggningskostnaden i det enskilda fallet — varmed här avses brukningsenheten — överstiger visst belopp, under det att kostnad understigande detta belopp blir avdragsgill på en gång. *Länsstyrelsen i Hallands län* förordar att, om kostnaden understiger 2 000 kronor, densamma får avdragas på en gång. Enligt *länsstyrelsen i Kopparbergs län* bör gränsen sättas vid 500 kronor. Även *Stockholms läns och stads hushållningssällskap* anser att småbelopp bör få avdragas på en gång. *Länsstyrelsen i Örebro län* ifrågasätter, om inte anläggningskostnaderna bör uppgå till ett visst minimibelopp för att desamma skall få avdragas i form av värdeminskningssavdrag.

Vad de sakkunniga uttalat därom att — om statsbidrag utgått — avskrivningsunderlaget skall beräknas med utgångspunkt från den skattskyldiges nettokostnad och sålunda efter avdrag för uppbyggt bidrag har i regel inte mött någon erinran från remissinstansernas sida. *Kammarrätten, riksskattenämnden* samt *länsstyrelserna i Stockholms, Hallands och Västmanlands län* anser, att principen bör komma till uttryck i lagtexten. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* påpekar, att kontrolluppgifter inte lämnas för utgående bidrag och att det därför ur taxeringssynpunkt vore lyckligast, om sambandet mellan avdragens storlek och bidragen kunde undvikas.

Det helt övervägande antalet remissinstanser har med hänsyn till praktiska skäl tillstyrkt den av de sakkunniga föreslagna avskrivningsprocenten och avskrivningstiden. Det framhålles dock att den föreslagna avskrivningsprocenten innebär en favör för innehavare av jordbruksfastighet. Några remissinstanser bl. a. *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Kopparbergs och Västernorrlands län* uttalar farhågor för att den korta avskrivningstiden kan föranleda att bestämmelserna i vissa fall utnyttjas för att erhålla icke skattepliktiga realisationsvinster vid försäljning av jordbruksfastighet.

*Lantbruksstyrelsen* anser att — då investeringarna i täckdikningsanläggningar ofta är av betydande storlek — det vore önskvärt med hänsyn till inkomstvariationerna inom jordbruket att avskrivning får ske efter en mera anpassningsbar plan så att avdraget — 1/10 av kostnaden per år — skall kunna göras av den skattskyldige under tio valfria år av en period av högst femton år i följd. *Stockholms läns och stads hushållningssällskap* framhåller, att en avskrivningstid av tio år i de flesta fall torde vara lämplig. Ibland kan det dock vara bättre om, såsom nu är fallet vid ersättningsavdragen, hela avskrivningen finge göras under ett år. Enligt hushållningssällskapet borde därför den skattskyldige få välja mellan omedelbar avskrivning eller avskrivning under tio år.

Några remissinstanser anser den föreslagna avskrivningsprocenten alltför

generös. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att avdraget i princip bör bestämmas med hänsyn till den genomsnittliga varaktighetstiden. *Länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Kalmar län* förordar att avskrivningstiden bestämmas till tjugu år. *Länsstyrelsen i Stockholms län* tillägger, att en avskrivningstid på tjugu år även skulle ge större möjligheter för de skattskyldiga att effektivt utnyttja avdragen i sådana fall, då förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst icke kan tillämpas på grund av att förlusten ej uppgår till 1 000 kronor eller då ortsavdrag icke kan helt utnyttjas. Enligt *länsstyrelsen i Västmanlands län* skulle ett årligt värdeminskningssavdrag av fem procent vara bättre motiverat. En sådan avskrivning torde däremot, framhåller länsstyrelsen, måhända inte utgöra en tillräcklig stimulans till täckdikningar.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* påpekar, att man vid övervägande av förslaget icke kan bortse från att å jordbruksfastighet nedlagda täckdikningskostnader, vilka ofta uppgår till avsevärda belopp, skall beaktas vid fastighetstaxeringen som en värdeökande faktor vid bestämmande av taxerade jordbruksvärdet. Vid inkomsttaxeringen beräknas i övervägande antalet fall avdrag för värdeminskning av driftbyggnader i denna förvärvskälla till en procent av nämnda värde, varigenom de skattskyldiga på denna väg i realiteten erhåller avdrag för värdeminskning även å kostnader för täckdikningsanläggningar. Om de därutöver tillerkännes värdeminskningssavdrag enligt de sakkunnigas förslag, kommer, framhåller länsstyrelsen, dubbelavskrivning att ske å dylika anläggningar.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* framhåller, att det naturligen kan vara föremål för delade meningar, vilken tidrymd man bör välja vid en schablonmässig avskrivning. Länsstyrelsen fortsätter.

Med viss rätt synes kunna göras gällande att en tioårig avskrivning är välvilligare än man från de skattskyldigas sida räknat med. I de motioner till 1955 års riksdag, vari framställdes yrkanden om rätt till avskrivning av täckdikningar och andra grundförbättringar, föreslogs en 20-årig avskrivningstid. För den kortare perioden talar en större enkelhet i tillämpningen och framför allt hänsynstagandet till den betydande grupp skattskyldiga, som enligt gällande rätt har omedelbar avdragsrätt vid omläggning av täckdikning.

I det särskilda utlåtande som bifogats yttrandet från *lantbrukshögskolan* och *statens lantbruksförsök* ifrågasättes, om inte avskrivningssystemet i fråga om täckdikningsanläggningar borde utformas efter delvis andra linjer än utredningen föreslagit. I utlåtandet anföres.

Av utredningen framgår ej vad som skall förstås med anläggningskostnad, men torde väl därtill räknas direkta utgifter för material och löner. Har särskild entreprenör anlåtats torde hela denna kostnad vara att betrakta som anläggningskostnad. Har anläggningen utförts med egen lejd arbetskraft, skall givetvis lönekostnad medräknas till de delar, den belöper på täckdikningen. Däremot torde brukarens egen eller andre makens arbetskraft ej böra medtagas och ej heller hemmavarande barns, som ej anses tillhöra arbetspersonalen. I den mån produkter eller råämnen från den egna

fastigheten använts torde även dessa belopp, vilka skall redovisas som intäkt i deklarationen, vara att anse som anläggningskostnader. Rätteligen skulle väl även andel i indirekta kostnader (traktorer, specialmaskiner o. d.) medräknas, och härvidlag bleve beräkningarna olika för de fall att kontantprincip eller bokföringsmässig inkomstberäkning komme till användning. Systemet medför sålunda krav på arbets- och maskintidsredovisning.

För att åstadkomma förenklingar för de skattskyldiga vid upprättande av deklarationerna, speciellt för det stora flertalet som tillämpar kontantprincipen, och för att underlätta skattemyndigheternas kontroll, ifrågasättes i utlåtandet, huruvida icke anläggningskostnader som icke utgöres av materialkostnader, borde få med en gång avdragas såsom omkostnad, medan materialkostnaden skulle avskrivas under en 25-års period med fyra procent per år. Detta skulle, uttalas vidare, innebära att cirka 60 procent av den totala anläggningskostnaden omedelbart bleve avskriven. Om, såsom föreslagits, förvärvare av fastighet inte kan få annat ingångsvärde på anläggningen än företrädares oavskrivna restvärde, kan även vid mycket snabb avskrivning stat och kommun ej undandragas skatteinkomster härigenom. För systemet talar, framhålles i utlåtandet, även den omständigheten, att olika skattskyldiga därigenom komme att få en mera likartad behandling. Den som utför arbetet genom egen arbetsinsats och med egna maskiner kommer inte att ur skattesynpunkt erhålla någon gynnsammare behandling än den som lejer arbetare och maskiner för anläggningens utförande. Därefter anföres.

Som framgår av de rättsfall som de sakkunniga refererat synes avdrag för arbetskostnader tämligen allmänt medges vid omläggning från öppna till täckta diken, då de öppna dikena varit i behov av upprensning. Vid omläggning av tidigare befintliga täckdikningssystem har förutom arbetskostnaden även materialkostnaden till största delen varit avdragsgill. För att animera till en rationell organisation av täckdikningsverksamhetens bedrivande bör de ovan angivna reglerna kompletteras med en bestämmelse av innebörd, att om den skattskyldige så önskar, kan de kostnader som enligt huvudregeln är omedelbart avdragsgilla i stället uppföras på en avskrivningstablå att fördelas under högst fem år med för varje år valfri andel. Det kan också ifrågasättas, huruvida man skulle behöva tillämpa 25-åriga avskrivningsplaner på materialkostnader av ringa storlek. För att uppnå smidighet vid taxeringsarbetet kunde i så fall materialkostnader ej överstigande förslagsvis 1 000 kr. få behandlas på samma sätt som arbetskostnaderna. I den mån statsbidrag erhållits skulle detta i första hand avräknas på det belopp som finge omedelbart avdragas.

De sakkunnigas förslag att värdeminskningsskatt avdrag icke skall få förskjutas har i regel tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Länsstyrelsen i Kalmar län* och *Kalmar läns södra hushållningssällskap* anser dock att en förskjutning av icke utnyttjade värdeminskningsskatt avdrag bör tillåtas. *Sveriges skogsägareförbund* framhåller, att förskjutningsrätt bör medgivas jordbrukare med bokföringsmässig inkomstredovisning.

Icke heller har i regel från remissinstansernas sida några erinringar gjorts

mot förslaget att utrangeringsavdrag i egentlig mening ej skall medgivas. Enligt *kammarrätten* synes det dock, då utrangering verkligen konstaterats — exempelvis om anläggningen upprivits och totalt omlagts — vara riktigare att medgiva ett utrangeringsavdrag omedelbart.

De sakkunnigas förslag, att — då jordbruksfastighet byter ägare — den nye ägaren skall få övertaga vad i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet av anläggningskostnaden, har även i regel godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Sålunda anser t. ex. *kammarrätten* att det föreslagna systemet har betydande fördelar och säger sig i huvudsak inte ha något att erinra mot detsamma. *Länsstyrelsen i Örebro län* säger sig däremot hysa viss tvekan inför förslaget i denna del, enär en av de främsta anledningarna till att införa värdeminskingsavdrag varit att åstadkomma en jämnare beskattning för den, som fått vidkännas anläggningskostnaden i fråga, och detta skäl oftast inte föreligger beträffande ny ägare. Då det emellertid ej heller bör ifrågakomma att avdragsrätten skall helt eller delvis bortfalla vid överlåtelse av fastigheten och då det inte alltid torde vara möjligt för den tidigare ägaren att utnyttja avdraget under det sista beskattningsår han innehar fastigheten, säger sig länsstyrelsen dock inte vilja motsätta sig den föreslagna bestämmelsen. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* påpekar, att det kan tänkas uppkomma sådana fall att den nye ägaren inte äger kännedom om att oavskrivet värde å täckdikningsanläggning förelegat för den tidigare ägaren av fastigheten. Enligt länsstyrelsens mening bör därför beskattningsmyndigheterna ex officio tillerkänna den nye ägaren värdeminskingsavdrag enligt företrädarens avskrivningsplan.

Några remissinstanser anför dock kritiska synpunkter mot förslaget att avskrivningsunderlaget skall få övertagas, då fastighet byter ägare. Sålunda anför *riksskattenämnden*.

Frågan huruvida ett värdeminskingsavdrag skall anses knutet till subjektet eller till objektet torde icke vara helt klarlagd vare sig i lagstiftning eller praxis. De sakkunniga föreslå reservationslöst, att värdeminskingsavdrag för täckdikningsanläggning må kunna övergå till ny ägare vid överlåtelse av fastighet. Rent principiellt synes det riksskattenämnden betänkligt att på de av de sakkunniga åberopade grunderna lagfästa en dylik ordning i dessa speciella fall. Även ur praktiska synpunkter synas de föreslagna bestämmelserna om övergång av skattemässiga restvärden å ny ägare av fastighet icke önskvärda. Svårhemästrade tillämpningsproblem kunna exempelvis uppkomma för det fall att en fastighet en eller flera gånger övergår till ny ägare under pågående skatteprocess angående storleken av tidigare ägares anläggningskostnad för täckdikning. Av beskattningsnämnd för visst beskattningsår godkänt avskrivningsunderlag är vidare icke res judicata för senare beskattningsår. De praktiska problem, som kunna uppkomma vid tillämpningen av de av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna om övertagande av restvärden, finner riksskattenämnden vara av den storleksordningen att nämnden icke kan biträda lagstiftningsförslaget i denna del. Möjligen skulle ett övertagande av ett restvärde kunna accepteras, då fastig-

het byter ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Vid köp, byte eller därmed jämförligt fång synes någon form av ut-rangeringsavdrag för överlåtaren i stället kunna övervägas.

Liknande synpunkter framföres av *länsstyrelserna i Hallands och Väster-norrlands län*.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* anser, att den främsta anledningen till det framlagda förslaget om införande av ett avskrivningssystem för vissa an-läggningar i jordbruk är att åstadkomma en jämnare beskattning för den, som fått vidkännas kostnaderna i fråga. Denna synpunkt är emellertid ej längre aktuell, sedan fastigheten övergått å ny ägare. Enligt länsstyrelsens mening synes det ligga närmare till hands att i ett dylikt fall låta överlåta-ren avräkna det skattemässiga restvärdet från till exempel köpeskillingen för fastigheten vid beräkning av uppkommen realisationsvinst. Härför talar såväl rättviseskäl som önskemålet att icke onödigtvis komplicera taxerings-förfarandet med nya specialregler.

Frågan om beräkningen av eventuell skattepliktig *realisations-vinst* vid försäljning av jordbruksfastighet har berörts i ett par yttranden. Sålunda anför *kammarrätten*.

Enligt anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen får vid beräkning av realisationsvinst avdrag för omkostnad ske för bl. a. förbättring av egen-dom. Hittills har jämlikt anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen punkt 7 även total omläggning av täckdikningsanläggning icke ansetts såsom för-bättring utan såsom underhåll i motsats till vad som gäller för byggnad, i vilket fall nybyggnad anses föreligga då byggnad rives och ersättes med ny. Enligt de sakkunnigas förslag skall för täckdikningsanläggning tillämpas samma system som nu gäller för byggnad. Ordet »förbättring» i anvisningar-na till 36 § kommunalskattelagen får då annan innebörd beträffande täck-dikningsanläggning än tidigare. Å andra sidan skall omkostnadsbeloppet för förbättringar minskas med åtnjutna värdeminskningssavdrag. Då saken icke berörts av de sakkunniga kan den möjligen misstolkas i det praktiska taxe-ringsarbetet.

Liknande synpunkter anföres av *länsstyrelsen i Östergötlands län*.

*Riksskattenämnden* framhåller, att en fråga, som de sakkunniga över-huvud icke synes ha berört, är huru avdragsrätten för kostnaderna för täck-dikning skall regleras, därest *arrendator* bekostat anläggningen. Så-som de sakkunniga utformat lagtexten, torde såväl arrendator som jordägare samtidigt kunna erhålla avdrag för hela anläggningskostnaden, arrendatorn i form av engångsavdrag och jordägaren i form av värdeminskningssavdrag.

*Sveriges jordägareförbund* anser, att en samordning med arrendelagens bestämmelser bör äga rum.

De sakkunnigas uttalande att — ehuru rätten till värdeminskningssavdrag principiellt bundits till jordbruksfastighet — hinder likväl ej bör föreligga att medge sådant avdrag för täckdikningsanläggning å *annan fastig-het* i den mån där förekommer sådan anläggning, har i regel godtagits eller

lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Kammarrätten*, som säger sig dela de sakkunnigas uppfattning, ifrågasätter om saken inte bör förtydligas genom lämpligt tillägg i de bestämmelser i kommunalskattelagen, som reglerar beskattningen av dylik fastighet.

### *Departementschefen*

Enligt de sakkunnigas förslag skall kostnaden för nyanläggning och omläggning av täckdikning få avskrivnas med tio procent per år under tio på varandra följande år. Någon rätt att förskjuta ett inte utnyttjat avdrag till ett senare år skall enligt förslaget inte föreligga. Ett avdrag som icke kunnat utnyttjas vid taxeringen ett år kan dock få åtnjutas ett senare år i form av förlustavdrag. Vidare innebär förslaget att utrangeringsavdrag i egentlig mening icke skall få åtnjutas. Om en anläggning utrangeras innan den är tillfullo avskriven, får avdrag för avskrivning å anläggningen även efter utrangeringen åtnjutas i enlighet med den ursprungliga avskrivningsplanen. Har den skattskyldige erhållit statsbidrag eller annat bidrag för täckdikning får avdrag för avskrivning åtnjutas endast å den del av anläggningskostnaden, som bestritts av den skattskyldige själv. Om fastighet byter ägare, skall den nye ägaren enligt förslaget få övertaga den tidigare ägarens avskrivningsplan.

Såsom jag redan i den allmänna motiveringen framhållit kan jag, främst med hänsyn till önskvärdheten av att stimulera till ökad täckdikningsverksamhet, tillstyrka, att rätt till avskrivning å dylika anläggningar införes i skattelagstiftningen. Självfallet kan, som några remissinstanser påpekat, samma skäl med visst fog åberopas för att medgiva avskrivningsrätt även å kostnader för andra åtgärder avseende vattenavledning m. m. Den större frågan om avskrivningsrätt å andra anläggningar av grundförbättrings natur än täckdikningar och skogsvägar kan emellertid, som jag redan framhållit, icke prövas på grundval av nu föreliggande utredning.

Om avskrivningsregler, på sätt nu förordats, införes för en speciell form av vattenavledning, nämligen täckdikning, är det nödvändigt att i möjligaste mån definiera begreppet täckdikningsanläggning. Såsom några remissinstanser framhållit kan vid den praktiska tillämpningen uppkomma vissa svårigheter att avgöra vad som är att hänföra till täckdikning.

De sakkunniga har i begreppet täckdikningsanläggning endast inbegripit de arbeten som utföres på åkern men däremot inte de för denna täckdikning erforderliga avloppen. Såsom länsstyrelsen i Malmöhus län påpekat torde en sådan definition av begreppet täckdikningsanläggning överensstämma med allmänt språkbruk och gängse uppfattning. En täckdikningsanläggning kan emellertid, såsom framhålles i yttrandet från lantbrukshögskolan och statens lantbruksförsök, inte anses sluta vid en viss bestämd rördimension eller en bestämd dikessektion. Det torde därför ofta vara svårt att avgöra var en täckdikning slutar och var täckta avlopp tar vid.

Möjligt är att svårigheterna att bestämma avskrivningsunderlaget skulle

bli mindre om man, som lantbruksstyrelsen och lantbrukets skattedelegation förordar, låter täckdikningsanläggning även innefatta täckt avlopp, som är direkt anslutet till täckdikningen. Med hänsyn härtill och då det i viss mån kan synas naturligt att dylika täckta avlopp betraktas som en del av täckdikningsanläggningen vill jag inte motsätta mig att avskrivningsreglerna även får omfatta kostnader för täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning fram till huvudavlopp. Detta innebär att i den kostnad, som får avskrivas, skall inräknas kostnader för såväl sugdiken som stamdiken men däremot icke huvudavlopp även om detta är täckt. Den täckdikningsanläggning som här avses slutar således vid huvudavloppet men kan ändock i vissa fall avse täckta avlopp utanför den egna fastigheten. Det ligger i sakens natur att i täckdikningsanläggning inte skall inräknas öppna diken.

Även med den av mig nu förordade bestämningen av begreppet täckdikningsanläggning kan i vissa fall svårigheter antagas uppkomma, då det gäller att avgöra var täckdikningsanläggning slutar. I dylika fall synes det lämpligt att beskattningsmyndigheterna inhämtar yttrande i frågan från vederbörande lantbruksnämnd. Gränsdragningsproblemen torde inte vara större än att de i regel utan svårighet kan bemästras.

Den kostnad, som skall kunna avskrivas, avser kostnaden för såväl nyanläggning som istandsättande och omläggning av täckdikning. Här inbegripes även täckdikning som göres å nyodling. Däremot kan jag inte finna att anledning föreligger att föreslå ändring i fråga om rätten till direkt avdrag för reparations- och underhållsarbeten å täckningsanläggning och låta även dylika kostnader omfattas av avskrivningsreglerna. Beträffande täckdikningar torde reparations- och underhållskostnaderna i regel vara mycket obetydliga t. ex. rensning och byte av enstaka rör. Detta arbete utföres normalt av den egna arbetskraften å gården och kostnaderna härför synes av såväl praktiska som principiella skäl böra få omedelbart avdragas. Några gränsdragningsvårigheter torde regelmässigt icke behöva uppkomma. Med hänsyn till vad riksskattenämnden anfört därom, att det vid omläggning av öppna diken till täckdiken skulle kunna göras gällande, att en del av kostnaden — nämligen motsvarande vad det skulle ha kostat att iordningställa de öppna dikena — vore att anse som på en gång avdragsgill reparationskostnad, vill jag framhålla, att hela kostnaden givetvis är att hänföra till nyanläggning av täckdikning. Kostnaden skall därför i sin helhet aktiveras och avskrivas.

Några remissinstanser har ansett att mindre kostnader för anläggning av täckdikning och skogsvägar bör få avdragas på en gång. Detta förslag kan jag inte biträda. Man bör för nu ifrågavarande anläggningar inte införa en annan metod än man har beträffande andra slag av tillgångar, som göres till föremål för avskrivning. Beträffande exempelvis inventarier är det inte anskaffningskostnadens storlek utan varaktighetstiden som är avgörande för om kostnaden skall aktiveras och avskrivas eller få på en gång avdragas som omkostnad. Då det gäller täckdikningsanläggningar och skogsvägar är det fråga om tillgångar med lång varaktighetstid.



Vad de sakkunniga föreslagit beträffande avskrivningsprocent och avskrivningstid har tillstyrkts av flertalet remissinstanser. Det inger dock, såsom framhållits i några remissyttranden, allvarliga betänkligheter att medgiva avskrivning på tio år, då tillgångens varaktighet i regel överstiger femtio år. Emellertid är en betydande del av åkerarealen i vårt land redan täckdikad och de kostnader, som kommer att avskrivas enligt de föreslagna reglerna, utgöres följaktligen till icke oväsentligt del av kostnader för omläggning av täckdikning. Dylika kostnader är enligt nuvarande beskattningsregler avdragsgilla på en gång. Med hänsyn härtill och då det bl. a. av praktiska skäl inte bör ifrågakomma att föreskriva olika avskrivningsregler för kostnader för nyanläggning och för omläggning av täckdikning vill jag inte motsätta mig att avskrivningstiden bestämmes till tio år.

I regel torde en avskrivning med tio procent kunna utnyttjas vid inkomsttaxeringen. Skulle så undantagsvis inte bli fallet, kan avdraget åtnjutas ett senare år i form av förlustavdrag. Sedan rätt till förlustutjämning införts i skattelagstiftningen bör avskrivningsregler inte kompliceras med rätt att förskjuta icke utnyttjade avdrag. Med hänsyn härtill kan jag ej heller tillstyrka lantbruksstyrelsens förslag att avskrivning skall få göras under tio valfria år av en period av högst femton år i följd. Det förhållandet att värdet av täckdikningsanläggningen kan påverka det taxerade jordbruksvärdet och därigenom öka avskrivningsunderlaget för byggnader torde få accepteras.

I den kostnad för nyanläggning och omläggning av täckdikning, som skall göras till föremål för avskrivning, bör i princip inräknas såväl direkta som indirekta kostnader. Till direkta kostnader hör t. ex. material, arbetslöner, maskinhyror, kostnader för lejda transporter och till indirekta t. ex. andel i kostnader för egna maskiner, som använts i arbetet, inklusive — då inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder — även andel i avskrivning å dessa maskiner. Det torde emellertid av praktiska skäl ofta böra godtagas att i avskrivningsunderlaget endast inräknas de direkta kostnaderna och att de indirekta kostnaderna, som i regel är obetydliga, avdrages som omkostnad. Om arbetet med täckdikningen helt eller delvis utförts av arbetspersonalen på gården, kan det stundom vara svårt att beräkna hur stor del av lönekostnaderna, som belöper på arbetet med täckdikningen. En ungefärlig uppskattning torde här ofta få godtagas. I anläggningskostnaden skall självfallet inte inräknas något värde av den skattskyldiges egen eller andre makens arbetsinsats och ej heller hemmavarande barns, som ej anses tillhöra arbetspersonalen. Har arbetet helt eller delvis utlämnats på entreprenad, skall givetvis hela ersättningen till entreprenören göras till föremål för avskrivning.

I det särskilda utlåtande, som bifogats yttrandet från lantbrukshögskolan och statens lantbruksförsök, har ifrågasatts om inte anläggningskostnad, som ej utgöres av materialkostnad, borde få avdragas som omkostnad, medan materialkostnaden skulle avskrivas under en 25-årsperiod med fyra

procent per år. Detta förslag kan jag inte biträda. Täckdikningsanläggningar utföres numera ofta som entreprenadarbeten och det finnes ingen anledning att i dylika fall göra en uppdelning av entreprenadkostnaden. Inte heller bör det ifrågakomma att ha en olika behandling i beskattningshänseende av de skattskyldiga som utfört arbetet i egen regi och de som utlämnat arbetet på entreprenad.

En annan fråga, som de sakkunniga inte berört, är när en kostnad för täckdikningsanläggning skall upptagas på avskrivningsbilagan och göras till föremål för avskrivning. När det gäller jordbruk med bokföringsmässig redovisning synes den för beskattningsåret bokförda kostnaden böra göras till föremål för avskrivning. I och för sig skulle det vara naturligt att avskrivning sker första gången det år anläggningen är färdig. En täckdikningsanläggning torde emellertid ofta utföras i etapper och färdigställandet av anläggningen kan därför i vissa fall taga flera år. Man torde i regel kunna undvika tillämpningssvårigheter om man låter den på varje år belöpande anläggningskostnaden bilda avskrivningsunderlag.

Om inkomsten av jordbruket redovisas enligt kontantprincipen, bör det vara den under året betalade kostnaden för täckdikningsanläggningen, som skall upptagas på avskrivningsbilagan. Detta innebär att även kostnader för arbeten, som utförts före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna, omfattas av avskrivningsreglerna, om betalningen sker under beskattningsår, då dessa regler tillämpas. Risken för dubbelavdrag torde emellertid lättast kunna undvikas, om man även här konsekvent tillämpar kontantprincipen. Vad nu sagts synes inte behöva komma till uttryck i lagtexten. Det får ankomma på riksskattenämnden att utfärda erforderliga anvisningar som t. ex. återges å avskrivningsbilagan.

Avdrag medges med tio procent från och med det år, då kostnaden uppföres å avskrivningsbilagan. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än tolv månader skall avdraget i motsvarande mån jämkas.

Avskrivningsunderlaget bör, på sätt de sakkunniga föreslagit, i förekommande fall minskas med statsbidrag och andra bidrag, som den skattskyldige erhållit för utförande av anläggningen i fråga. Endast kostnad, som den skattskyldige själv bestritt, får avskrivas. Då kostnad för täckdikningsanläggning uppföres på avskrivningsbilaga och avdrag yrkas för avskrivning, synes det lämpligt att beskattningsmyndigheterna tar kontakt med vederbörande lantbruksnämnd för kontroll av att avskrivningsunderlaget blir riktigt beräknat bl. a. med hänsyn till eventuella statsbidrag.

Då en fastighet byter ägare, skall enligt de sakkunnigas förslag den nye ägaren få övertaga den avskrivningsplan för täckdikningsanläggningar, som gäller för den tidigare ägaren. Ett sådant övertagande av avskrivningsplan synes kunna godtagas, när förvärvet av fastigheten sker annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Liknande bestämmelser gäller, då inventarier i samband med förvärv av den rörelse, vari de nyttjas, er-

hålles på dylikt sätt. Däremot kan jag av såväl principiella som praktiska skäl inte tillstyrka, att en motsvarande ordning lagfästes för de fall, då fastigheten förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. I dylika fall bör i stället den tidigare ägaren det år fastigheten försäljes få åtnjuta avdrag på en gång för vad som återstår oavskrivet i beskattningsavseende av anläggningskostnaden. För den jordbrukare, som tillämpar bokföringsmässiga grunder, uppkommer i regel sådan skattepliktig vinst vid försäljning av jordbruksfastighet med levande och döda inventarier att avdraget kan utnyttjas. Har inkomsten av fastigheten redovisats enligt kontantprincipen och vinsten vid försäljning av levande och döda inventarier på grund härav inte är skattepliktig, kan däremot eventuellt inträffa att avdraget överstiger skattepliktiga intäkter. Bestämmelserna om förlustutjämning ger dock vissa möjligheter att utnyttja avdraget ett senare år.

Då de kostnader, som nedlagts å täckdikningsanläggningar, kan verka höjande på köpeskillingen för fastigheten, kunde övervägas att, som länsstyrelsen i Kopparbergs län föreslagit, låta det skattemässiga restvärdet för dylika anläggningar få avräknas endast från eventuell skattepliktig realisationsvinst vid försäljningen. Emellertid kommer i avskrivningsunderlaget även att ingå kostnader för omläggning av täckdikning, vilka kostnader enligt nu gällande beskattningsregler är avdragsgilla på en gång vid inkomsttaxeringen. Med hänsyn härtill anser jag mig kunna tillstyrka att det vid försäljningen kvarstående skattemässiga restvärdet får avdragas vid beräkningen av inkomsten av fastigheten.

Den förordade övergången från ersättningsanskaffningsavdrag till värdeminskingsavdrag i fråga om täckdikningsanläggningar påverkar inte arrendators avdragsrätt för av honom utförda täckdikningsarbeten å arrenderad fastighet. Arrendatorn har liksom hittills omedelbar avdragsrätt för kostnaden för dylika arbeten oavsett om fråga är om reparation och underhåll eller nyanläggning eller omläggning av täckdikning. Arrendatorn beskattas för eventuell ersättning från jordägaren för täckdikningsarbetet vid arrendets frånträdande. Utgiven ersättning är för jordägaren självfallet att betrakta som sådan kostnad för täckdikningsanläggning, som får avskrivas med tio procent per år.

Om en avskrivningsrätt för täckdikningsanläggningar införes på sätt jag nu förordat, kommer, som bl. a. kammarrätten framhållit, ordet »förbättring» i anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen att få en annan innebörd beträffande täckdikningsanläggning än tidigare. Vid beräkning av realisationsvinst får således avdrag göras för kostnader för såväl nyanläggning som omläggning av täckdikning, dock att omkostnadsbeloppet skall minskas med åtnjutna värdeminskingsavdrag inklusive avdrag för vid försäljningen kvarstående restvärde.

De sakkunnigas uttalande, att rätt till avdrag för avskrivning bör föreligga även då täckningsanläggning utföres av ägare av annan fastighet

än jordbruksfastighet, har lämnats utan erinran av remissinstanserna. Att avskrivningsrätt införes för täckdikningsanläggningar inom jordbruket är emellertid betingat av att dylika anläggningar där är av stor omfattning och kostnadskrävande. Om en täckdikningsanläggning i något undantagsfall utföres på en fastighet, som inte är taxerad som jordbruksfastighet, torde kostnaden i regel vara relativt obetydlig. Avskrivningsreglerna skulle därför få mycken liten betydelse för ägare av annan fastighet. På grund härav anser jag mig i vart fall icke för närvarande kunna tillstyrka att man i skattelagarna uttryckligen reglerar avskrivningsrätt i fråga om täckdikning å annan fastighet. Gränsdragningen mellan täckdikning och annan vattenavledning å annan fastighet torde för övrigt ofta vara svår att göra.

I punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen stadgas för närvarande att till avdragsgill underhållskostnad räknas, bland annat, även kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, varemot avdrag icke får ske för nyanläggning av täckdikning. Vidare stadgas att — därest omläggning av täckdikning på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga är till viss del att hänföra till grundförbättring — avdrag ej får ske för mer än vad en omläggning med enahanda material som det gamla skulle kostat. Dessa bestämmelser synes böra utbytas mot ett stadgande av innebörd, att kostnad för iståndsättande och omläggning av täckdikning inte till någon del är att hänföra till avdragsgill underhållskostnad.

Det bör understrykas att, beträffande andra markanläggningar än täckdikning, gränsdragningen emellan avdragsgill underhållskostnad och icke avdragsgill kostnad för grundförbättring givetvis skall ske efter samma principer som hittills tillämpats av beskattningsdomstolarna.

#### IV. Skogsvägar

##### *Gällande rätt*

I det föregående har redogörelse lämnats för kommunalskattelagens bestämmelser angående rätt till avdrag bl. a. för kostnader för skogs vård och underhåll, såsom vägunderhåll, skyddsdikning med mera dylikt. Därvid har framhållits att kostnad för skyddsdikning å skogsmark är avdragsgill. Beträffande praxis på detta område må nämnas regeringsrättens avgörande 1956 ref 33, enligt vilket avdrag medgavs för hela kostnaden för skogsdikning, enär det finge antagas att skogsdikningen delvis utgjort iståndsättande av ett förut befintligt dikningssystem »och även i övrigt väsentligen tjänat till skydd mot hotande försumpning av skogsmarken».

Kostnad för omläggning av väg har enligt hittillsvarande praxis icke ansetts avdragsgill. I RÅ 1947 not 894 vägrades sålunda avdrag för omläggning av infartsväg, oaktat det yrkade avdraget motsvarade det belopp som det enligt intyg av sakkunnig skulle kostat att reparera den gamla vägen. Vad

skogsvägar angår synes praxis entydig. Avdrag för anläggande av skogsvägar har sålunda vägrats i RÅ 1953 not 47. I regeringsrättens avgörande 1954 not 574 vägrades bolag avdrag för kostnader för anläggande av skogsvägar trots bolagets argumentering, att dels vägarna måst byggas för endast tillfällig användning vid framforsling av brännved under kriget och att vägarna givits sådan sträckning att de icke gagnade bolagets anskaffning av industrivirke och dels att åtminstone en tredjedel av kostnaden utgjort överpris på grund av kriget. Vidare må nämnas RÅ 1956 not 1610, enligt vilket avdrag vägrades med 14 090 kronor för del i kostnad för nyanläggning av skogsbilväg, trots att enligt den skattskyldiges uppgift kostnaden varit nödvändig för skogsintäkternas förvärvande samt att i vägarbetet ingått istånd-sättande av cirka sju kilometer gammal basväg till transportdugligt skick. Slutligen må antecknas regeringsrättens utslag den 30 augusti 1960 i anledning av besvär över av riksskattenämnden den 20 maj 1960 meddelat förhandsbesked. I ärendet upplystes bl. a., att sökanden ägde vissa jordbruksfastigheter, vilka omfattade en total areal av 1 815 hektar, därav 979 hektar produktiv skogsmark. Enligt en år 1957 upprättad skogsvårdsplan för fastigheterna hade föreslagits ett virkesuttag under en tioårsperiod av cirka 43 000 kubikmeter. Enligt skogsvårdsplanen hade 35 procent av skogen en ålder av 100—119 år, 46 procent 120—140 år och 8 procent över 140 år. Sökanden, som planerade att anlägga en cirka 12 kilometer lång skogsbilväg å fastigheterna, beräknade att en enkel dylik väg skulle kunna bli grovbruten, dränerad och nöjaktigt grusad för ett pris av 7 å 8 kronor per sträckmeter. Vägen skulle bli fullt användbar för virkestransporter vintertid och personbilstrafik sommartid, då den vore upptorkad. Vägen beräknades kosta 90 000 å 100 000 kronor. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida kostnaden för vägen utgjorde för honom avdragsgill omkostnad. Riksskattenämnden fann i meddelade förhandsbeskedet ifrågakomna väganläggning vara att anse såsom grundförbättring. På grund härav förklarade riksskattenämnden kostnaden för anläggande av vägen icke utgöra för sökanden vid inkomsttaxeringen avdragsgill utgift. Regeringsrätten fann ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

För grundförbättringsåtgärder å arrenderad mark föreligger, som förut framhållits, avdragsrätt. Av senare regeringsrättsavgöranden må här endast nämnas RÅ 1959 not 1871, enligt vilket skattskyldig vid beräkning av inkomst av jordbruksfastigheter, som han arrenderade av sin son, erhöll avdrag med yrkade 3 308 kronor för nyanläggning av en skogsväg för virkestransporter.

### *Skogsvägbyggandets omfattning, kostnader m. m.*

I promemorian framhålles, att enligt Skogsstatistisk årsbok utgjorde år 1957 den totala längden permanenta enskilda bilvägar, som framgår genom skogsmark eller så nära (200 m) dylik mark, att virke kan släpköras fram till och uppläggas vid dessa vägar:

Norrland och Kopparbergs län .....	43 000 km
Övriga Sverige .....	79 000 km
Riket	122 000 km

År 1943 angavs det mest angelägna behovet av skogsvägar, såsom det bedömdes av skogsvårdsstyrelserna, till sammanlagt omkring 16 500 kilometer med en beräknad byggnadskostnad av 75 miljoner kronor. Under den därpå följande tidsperioden fram till år 1956 byggdes emellertid omkring 25 000 kilometer skogsvägar. Trots detta utvisade då en av skogsvårdsstyrelserna på begäran av 1955 års skogsvårdsutredning gjord beräkning ett ytterligare behov av omkring 40 000 kilometer stamvägar med en byggnadskostnad av 900 miljoner kronor.

I fråga om omfattningen av skogsvägbyggandet under senare tid hänvisar de sakkunniga till en sammanställning av vissa uppgifter hämtade ur förenämnda årsbok. Denna sammanställning torde som *Bilaga 2* få fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Om man vill erhålla ett mått på skogsbrukets nettokostnader för anläggandet av skogsbilvägar, måste man, påpekar de sakkunniga, minska bruttokostnaderna med erhållna statsbidrag. Sedan flera år utgår nämligen statligt stöd till anläggning av skogsväg. Här om anföres i promemorian.

År 1933 inrättades för att lindra rådande arbetslöshet ett anslag för statsbidrag till väg- och flottledsbyggnader i skogar i enskild ägo, det s. k. skogsvägsanslaget. Denna bidragsverksamhet hade dock under flera år en relativt blygsam omfattning. Sedermera bortogs det med bidraget förenade villkoret, att vägbyggandet skulle medverka till att minska arbetslösheten och på framställning av 1936 års skogsvårdsutredning ökades skogsvägsanslaget från och med budgetåret 1941/42 huvudsakligen för att underlätta landets bränsleförsörjning.

År 1943 avgav samma utredning förslag till ändrade bestämmelser för statsbidrag till skogsbilvägar. Som följd härav genomfördes en differentiering av vägarna i stamvägar och övriga skogsvägar och infördes viss underhållsskyldighet på statsunderstödda skogsvägar. I huvudsaklig överensstämmelse med detta förslag utfärdades den kungörelse (1943: 530), som sedan dess i huvudsak legat till grund för bidragsgivningen. Även från norrländska skogsproduktionsanslaget liksom från kommuner och landsting har bidrag till vägbyggnader utgått. I det följande behandlas dock endast bidrag från skogsvägsanslaget.

Bidrag kan, framhåller de sakkunniga, utgå till tre kategorier.

*Kategori A* innefattar enskilda personer, som äger fastighet eller fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde av högst omkring 100 000 kronor. Har ägaren väsentliga inkomster, som ej härflyter från hans fastighet, t. ex. av särskilt yrke, hänföres han dock till kategori B.

*Kategori B* innefattar under A nämnda undantag samt övriga enskilda personer.

*Kategori C* innefattar juridiska personer såsom kommuner, bolag, allmänningar m. fl. utom vissa allmänningar i Västerbottens och Norrbottens läns

lappmarker, vilka är särskilt nämnda i 1947 års kungörelse (nr 287) och som skall hänföras till A.

De sakkunniga återger i detta sammanhang ett utdrag ur skogsstyrelsens tillämpningsföreskrifter beträffande skogsvägsanslaget. Därav framgår bl. a. följande.

Följande procentsatser tillämpas vid bidragsgivning:

	Kat. A	Kat. B	Kat. C
Stamväg . . . . .	50 %	50 %	25 %
Annann skogsväg . . . .	40 %	25 %	25 %

I fråga om sådan stamväg, som genom att den i båda ändar ansluter till genomfartsvägar eller på annat sätt medför stor allmännytta, liksom om andra särskilda skäl föreligger, må dock även för kategori C bidrag utgå med 50 %.

Bidrag till markägare av kategori C beviljas huvudsakligen endast i sådana fall där denne ingår som delägare i företag, vilket med hänsyn till övriga delägares insats bör stödjas.

Högre bidrag än 50 % för stamväg och 40 % för annan skogsväg kan beviljas först efter Kungl. Maj:ts prövning i varje särskilt fall.

### *De sakkunnigas förslag*

I promemorian konstateras, att i regeringsrättens praxis avdrag icke medgivits ägare av jordbruksfastighet för kostnad för anläggande av skogsväg å fastigheten. Icke heller har rätt till avdrag för ersättningsanskaffning av sådan väg ansetts föreligga. Den i punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen meddelade bestämmelsen, att till avdragsgill underhållskostnad skall räknas bl. a. även kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, vilken bestämmelse i praxis icke begränsats till täckdikningsanläggningar, har sålunda, framhåller de sakkunniga, enligt hitillsvarande praxis icke ansetts kunna tillämpas i fråga om skogsväg eller annan väg. De sakkunniga fortsätter.

Emellertid synes i tillämpningen en del beskattningsnämnder ha intagit en välvilligare ståndpunkt. Från 1955 års skogsvårdsutrednings betänkande angående skogsbrukets vägfrågor (s. 56) må sålunda antecknas, att enligt vad utredningen erfarit hade avdrag medgivits med upp till 30 procent av anläggningskostnaden för större skogsbilvägföretag i södra Norrland, som delvis ersatt och följt äldre, dock ej bilfarbara fäbodvägar. Vidare hade för vägar anlagda i samband med bränslekrisen under andra världskriget viss avskrivning medgivits med motivering att vägarna tillkommit för ett tillfälligt veduttag.

Enligt vad de sakkunniga inhämtat genom allmänna ombudet hos Mel-lankommunala prövningsnämnden medger även denna nämnd visst avdrag för kostnad för skogsbilväg. På grundval av en år 1956 inom nämndens kansli verkställd undersökning rörande vissa bolags kostnader för permanenta skogsbilvägar, som färdigstälts under åren 1951—1955, samt väglängden för de olika vägsträckorna godtager sålunda nämnden, att anläggningskostnaden för permanenta skogsbilvägar avdrages intill ett belopp av 8 kronor per längdmeter. I den mån statsbidrag erhålles för anläggande av

skogsvägar medgives dock icke avdrag för skogsägarens egen del av anläggningskostnaden. Det avdragsgilla beloppet synes ha bestämts med beaktande av att kostnaderna för anläggande av s. k. tunga skogsbilvägar enligt undersökningen varierade mellan 15 och 25 kronor per längdmeter och att 8 kronor per meter motsvarande maximal anläggningskostnad för enklare vägar.

Beträffande kostnad för vintervägar samt andra vägar, som är av så enkel beskaffenhet att de får växa igen sedan de utnyttjats vid avverkning av visst område, torde det, konstaterar de sakkunniga, vara en allmän uppfattning att sådan kostnad utgör avdragsgill driftkostnad.

I promemorian erinras om, att vår skattelagstiftning bygger på den huvudprincipen, att man beskattar »inkomst» men ej »kapitalförvärv» och medger avdrag för »driftförluster» men ej för »kapitalförluster». Då överlåtelse av fast egendom i princip betraktas såsom en skattefri kapitalomsättning följer härav, att varken den ursprungliga anskaffningskostnaden för egendomen eller kostnaden för dess förbättring kan medgivas till avdrag. Endast i den mån egendomen på grund av förslitning förlorar i värde medges som regel avdrag för förvärvskällans återställande i sitt ursprungliga skick. Även kostnader för åtgärder, som har till syfte att förebygga eller förhindra dylik värdeminskning, kan berättiga till avdrag. Sålunda tillåtes, påpekar de sakkunniga, på sätt framgår av punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen avdrag för skyddsdikning å skogsmark, därvid med skyddsdikning avses sådan dikning, vars syfte huvudsakligen är att vidmakthålla skogens avkastningsförmåga och hindra skogsmarkens försumpning m. m. De sakkunniga anför därefter.

Då i regeringsrättens praxis avdrag icke medgivits för kostnad för anläggande av skogsvägar synes mot bakgrunden av det nyss sagda förklaringen härtill vara, att vägar med normalt underhåll icke anses underkastade förslitning och att därför varje kostnad för anläggande eller omläggning av väg bör betraktas såsom en kostnad för förbättring av den fasta egendomen och som sådan enligt kommunalskattelagens ovan angivna huvudprincip icke avdragsgill.

Av innehållet i de motioner angående rätt till avdrag för skogsbilväg som i det föregående omnämnts, framgår emellertid, att motionärerna funnit gällande regler otillfredsställande och att till stöd för denna uppfattning åberopats flera skäl. Sålunda har bl. a. anförts, att anläggandet av skogsbilvägar vore ägnat att öka den skattskyldiges intäkter och att avdrag av denna anledning borde medgivas. En dylik grund för avdragsrätt synes emellertid icke hållbar. I den mån intäktsökningen möjliggjorts genom åtgärder, som medfört en ökning av »kapitaltillgångens» värde, kan avdragsrätt för kostnaden för åtgärderna icke föreligga. En dylik avdragsrätt måste förutsätta en utvidgning av inkomstbegreppet beträffande fast egendom och kan icke motiveras med utgångspunkt från nu gällande inkomstbegrepp.

Som skäl för avdragsrätt har, framhåller de sakkunniga, vidare åberopats, att anläggandet av skogsvägar för skogsägaren hade ungefär samma betydelse som anskaffandet av en maskin för en rörelseidkare. Då den senare enligt gällande lagstiftning äger rätt att göra avdrag för maskinen i form av årliga avskrivningar, borde detsamma få ske för skogsägaren.



Icke heller denna grund för avdragsrätt synes, enligt de sakkunnigas mening, tillräckligt motiverad. Att värdeminskningsavdrag medgives för maskiner beror på att dessa genom användning i förvärvskällan trots normalt underhåll förslites och så småningom förlorar sitt värde. En jämförelse med maskiner synes därför förutsätta, att även skogsvägarna anses underkastade förslitning. Att så skulle vara förhållandet har, framhåller de sakkunniga, emellertid icke gjorts gällande i motionerna.

Även om de anförda skälen för avdragsrätt sålunda, enligt de sakkunnigas mening, kan föranleda erinringar torde dock, framhållas i promemorian, såsom riksdagens bevillningsutskott vid skilda tillfällen uttalat, anledning föreligga att ställa den frågan, huruvida gränsdragningen mellan avdragsgill driftkostnad och icke avdragsgill grundförbättring enligt nuvarande bestämmelser skett på ett i alla avseenden tillfredsställande sätt. I det hänseendet anför de sakkunniga följande.

Det synes till en början böra anmärkas, att under de mer än trettio år som gått sedan gällande kommunalskattelag tillkom stora förändringar skett ifråga om driftförhållandena inom skogsbruket. Såsom av det inledningsvis anförda framgick hade under 1920-talet byggandet av särskilda skogsbilvägar knappast mer än försöksvis påbörjats. Anläggandet av skogsvägar avsedda för lastbilstransporter innebar då, såsom 1955 års skogsvårdsutredning framhållit, en genomgripande förändring av driftformen, som resulterade i en höjning av skogens värde. Eftersom man då antog, att vägarna skulle ha obegränsad varaktighet, om de blott underhölls, fick skogsväganläggningen karaktär av grundförbättring av liknande slag som förbättring av produktionsbetingelserna genom torrläggning. Det var emellertid fortfarande ett val mellan två driftformer. Den rikliga tillgången på skoglig arbetskraft och hästar gjorde det möjligt att driva skogsbruket på hävdvunnet sätt med långa transporter fram till avsättningsort, bilfarbar väg eller flottled. Nu är läget helt annorlunda. Något val står egentligen ej längre öppet. Bristen på arbetskraft och hästar samt arbetspersonalens fullt legitima krav på andra boendeförhållanden än förut framtvingar en utbyggnad av skogsbilvägnätet. Härmed får kostnaden för denna åtgärd mer och mer karaktären av driftkostnad, nödvändig för inkomstens förvärvande och bibehållande. Utan denna utbyggnad riskerar nämligen skogsägaren att skogens värde försämras.

Det torde vidare, framhållas i promemorian, kunna konstateras, att i de norra delarna av landet en fortlöpande övergång skett från flottning i biflottleder till virkestransport å skogsbilvägar. Förklaringen härtill är, enligt de sakkunniga, icke endast att vägtransporterna bl. a. på grund av möjligheterna till direktkörning ofta är mer lönande än flottningen och ger helt andra förutsättningar för kontinuerlig virkestillförsel till fabriker utan är också att söka i flottledernas betydelse för el-kraftutvinningen. Att vattnet icke särskilt behöver avtappas under flottningsperioden utan kan magasineras och tappas vid senare behov, är sålunda av väsentlig betydelse för denna produktion.

Även andra omständigheter är emellertid, enligt de sakkunnigas mening, ägnade att ge skogsvägarna karaktär av mer eller mindre obeständiga anläggningar. Många vägar i skogsbygden tillkommer sålunda för exploatering

av ett befintligt virkeskapital och icke för ett långsiktigt behov. Även om en väg efter en femårsperiod av skogsexploatering och skogsreproduktion icke blir erforderlig för virkesutdrivning på årtionden, kräver de moderna transportmedlen dock ofta att vägen utföres i hög klass. Då det emellertid kan förutsättas att nästa gång virkestransporter blir aktuella en väsentlig del av vägvärdet i dylika fall gått förlorat, synes det, enligt de sakkunniga, rimligt, att ett visst hänsynstagande till denna värdeminskning sker vid beskattningen. Att detta i än högre grad gäller beträffande sådana vägar, som bygges för kalhyggen eller i anledning av stormfällan och där nästa avverkning kan beräknas ligga inemot 100 år framåt i tiden, synes de sakkunniga uppenbart.

Det ligger vidare i sakens natur, att i ett rikt förgrenat skogsbilvägnät några vägar av olika anledningar måste nedläggas eller givas en annan sträckning. Då anläggandet av en ny väg till ersättning för en utrangerad icke berättigar till avdrag, måste detta ofta, enligt de sakkunnigas mening, framstå såsom obilligt. Därefter anföres i promemorian.

När det gäller rätten till avdrag för ersättningsanskaffning av inventarier vid kontantmässig inkomstredovisning av jordbruksfastighet har rättstillämpningen intagit den ståndpunkten, att avdrag medgives för utbyteskostnad även då densamma föranletts av ändrade driftmetoder och förändringar med hänsyn till teknikens utveckling. Sålunda må erinras om, att avdrag sedan länge tillåtits för byte av hästar mot traktor, att skördetröska delvis ansetts ersätta självbindare och tröskverk samt att avdrag medgivits för inköp av arbetsvagn med gummihjul, som anskaffats för att ersätta äldre arbetsvagn med järnhjul, enär det numera kunde anses vara inom jordbruket normalt att gummihjulsvagn anskaffades såsom ersättning för en eller flera äldre järnhjulsvagnar och i förekommande fall andra körredskap av äldre typ samt vid detta förhållande sådant ersättningsköp varom i målet var fråga, ändå att det förutsatt viss kostnadsökning, icke till någon del kunde anses hänförligt till **nyuppsättning**.

Med hänsyn till vad sålunda gäller beträffande avdragsrätten för ersättningsanskaffning av döda inventarier i jordbruk med kontantmässig inkomstredovisning, synes, enligt de sakkunnigas mening, med fog kunna göras gällande, att vid beskattningen viss hänsyn borde kunna tagas till sådana vägbyggnadskostnader, som föranletts av den ekonomiska utvecklingen inom skogsbruket.

Ehuru sålunda flera skäl kan sägas tala för en uppmjukning av gällande regler i förevarande hänseende, möter enligt de sakkunniga — när det gäller skogsvägar och andra tillgångar av grundförbättrings natur — speciella svårigheter att inom ersättningsanskaffningsreglernas ram tillgodose dylika önskemål.

Den främsta anledningen härtill torde, framhållas i promemorian, vara att ersättningsanskaffningsavdraget för dylika tillgångar i motsats till vad gäller döda inventarier vid kontantmässig inkomstredovisning av jordbruk är bundet till fastigheten och icke gjorts beroende av vad ägaren haft på egendomen. Den omständigheten att en ny ägare av fastigheten kan göra gällan-

de avdragsrätt för kostnad för ersättningsanskaffning av tidigare å fastigheten befintlig tillgång, begränsar i hög grad möjligheterna till en uppmjukning av gällande regler och leder principiellt till att endast fysisk förslitning kan beaktas. Att fastställa tidpunkten för utrangering av skogsvägar eller att taxeringstekniskt kontrollera riktigheten av en påstådd ersättningsanskaffning av sådan väg måste också anses helt uteslutet. Därefter anför de sakkunniga.

Uppenbarligen kan emellertid mot ett system med värdeminskingsavdrag resas allvarliga erinringar. Ett dylikt system förutsätter normalt möjlighet till en någorlunda tillförlitlig bedömning av den framtida utvecklingen. Att svårigheterna för en sådan bedömning på förevarande område är påtagliga, torde icke kunna bestridas. Även om det sålunda för närvarande icke är ovanligt att vägar, som byggts under efterkrigstiden, är oekonomiska, exempelvis därför att de är för kurviga, för kuperade eller för dåligt grundade, och även om fog kan finnas för antagande att utvecklingen i framtiden kommer att leda till ändrade krav på vägtyper och vägutförande eller har andra ting att hänvisa till, synes det uppenbart, att en mera tillförlitlig bedömning av denna utveckling icke är möjlig. Det kan därför givetvis ifrågasättas, huruvida det kan anses förenligt med gällande inkomstbegrepp för fast egendom att beakta omständigheter av tidigare angivet slag.

Emellertid bör enligt de sakkunnigas mening svårigheterna att lösa inkomstbegreppet för fast egendom icke leda till att de skattskyldiga går miste om en avdragsrätt som enligt allmän uppfattning är befogad. Med hänsyn härtill och då millimeterrättvisa på detta område olika skattskyldiga emellan icke torde kunna åstadkommas, har de sakkunniga ansett sig böra föreslå ett system med värdeminskingsavdrag även för skogsbilvägar. De sakkunniga fortsätter.

Emellertid möter också vid bestämmandet av avskrivningsunderlaget stora svårigheter. Ehuru vissa skogsbilvägar av skäl som ovan anförts kan förlora eller minska i värde och avdragsrätt för återställande av ursprungliga värdet sålunda bör föreligga, synes det icke med fog kunna påstås, att värdeminskning sker å alla skogsbilvägar. Uppenbarligen kan avskrivningsunderlaget därför icke bestämmas till belopp motsvarande den faktiska anläggningskostnaden för alla sådana vägar. I avsaknad av annan tillförlitlig grund för en fördelning av anläggningskostnaden på avdragsgill och icke avdragsgill del har de sakkunniga stannat för den av vissa beskattningsnämnder redan tillämpade metoden, att schablonmässigt bestämma avskrivningsunderlaget till en tredjedel av anläggningskostnaden under beskattningsåret för skogsbilvägar. De sakkunniga föreslår, att det sålunda framräknade beloppet skall avskrivas inom en tidrymd av 10 år i enlighet med reglerna för avskrivning å täckdiktningensanläggningar. Beträffande den närmare innebörden av dessa regler får de sakkunniga hänvisa till vad ovan anförts under avsnittet om täckdiktningensanläggningar.

Med hänsyn till att avskrivningsunderlaget skall fastställas till en tredjedel av anläggningskostnaden, uppkommer frågan hur i tillämpningen skall förfaras, då skattskyldig uppburit statsbidrag eller annat bidrag för byggande av skogsvägar. Då enligt de sakkunnigas mening övervägande skäl talar för att i dylikt fall avskrivningsunderlaget beräknas med utgångspunkt

från den skattskyldiges nettokostnad och sålunda efter avdrag för uppburet bidrag, har de sakkunniga stannat för att föreslå en sådan ordning, oaktat de principer som legat till grund för statsmakternas bidragsgivning härigenom i viss mån rubbas.

Jämlikt 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning må under vissa förutsättningar investeringsfond för skogsbruk tagas i anspråk för bl. a. kostnader för anläggande av skogsvägar. Införandet av regler om rätt till värdeminskingsavdrag för skogsvägar synes, enligt de sakkunnigas mening, icke erfordra någon ändring av bestämmelserna i denna förordning. Emellertid framhåller de sakkunniga, att den omständigheten att sådan fond tagits i anspråk för anläggande av skogsvägar icke bör inverka på rätten att beräkna avskrivningsunderlaget till en tredjedel av anläggningkostnaden; dock att avskrivningsunderlaget aldrig får överstiga den del av kostnaden som återstår efter avdrag för i anspråk tagen investeringsfond.

### *Remissyttrandena*

Det helt övervägande antalet remissinstanser har tillstyrkt eller lämnat utan erinran utredningens förslag att en del av anläggningkostnaden för skogsvägar skall få avskrivas vid inkomsttaxeringen.

Några remissinstanser förordar dock en lösning efter den metod, som tillämpats av mellankommunala prövningsnämnden, nämligen ett visst avdragsbelopp per längdmeter anlagd skogsväg. Sålunda ifrågasätter riksskattenämnden om icke vid val av schablonmetod för bestämmande av avdrag för skogsvägar den av mellankommunala prövningsnämnden tillämpade metoden, sådan den återgivits i promemorian, såväl ur materiella som praktiska synpunkter vore att föredraga framför den av de sakkunniga föreslagna. Ur materiell synpunkt synes denna metod, enligt nämndens mening, tillfredsställande därigenom att den skulle medföra helt avdrag för de billigare vägarna, som kan antagas ha ringa varaktighet, och förhållandevis mindre avdrag för de dyrare, mera permanenta vägarna. Storleken av den avdragsgilla kostnaden torde, framhålles vidare, lämpligen kunna fastställas genom anvisningar av nämnden. Liknande synpunkter anföres av länsstyrelsen i Hallands län, som tillägger, att för närvarande ett avdragsbelopp av 4—5 kronor per längdmeter synes skäligt. *Kammarrätten* anför i denna fråga följande.

Invändningar kunna förvisso resas ur såväl principiell som taxeringsteknisk synpunkt mot införande av en avdragsrätt i fråga om kostnader för anläggande av skogsvägar. Med hänsyn till den av de sakkunniga berörda utvecklingen på skogsbrukets område under de senaste årtiondena anser dock kammarrätten i likhet med de sakkunniga önskvärt, att en sådan avdragsrätt genomföres. Då emellertid kostnaden för anläggande av skogsvägar, såsom de sakkunniga även framhållit, alltmera kommit att få karaktären av driftkostnad, synes det kammarrätten vara att föredraga, att den schablonmässigt bestämda avdragsrätten utformas såsom en rätt till avdrag

för viss del av anläggningskostnaden såsom löpande omkostnad. Den praxis, som enligt uppgift i den remitterade promemorian tillämpats av vissa beskattningsnämnder, torde därvid kunna tjäna såsom ledning. Kammarrätten hemställer därför, att förslaget i denna del omarbetas i enlighet härmed.

Enligt *skogshögskolan* och *statens skogsforskningsinstitut* måste det betecknas som riktigare att värdeminskningsavdrag får göras på sätt som tillämpats av mellankommunala prövningsnämnden, d. v. s. med ett i absoluta tal fixerat belopp per längdmeter väg. Därefter anföres.

Detta belopp bör avse den normala utbyggningskostnaden för en permanent skogsbilväg, utbyggd till den för driftsformen inom ifrågavarande område lägsta standarden. Denna kostnad kan variera regionalt liksom för olika vägprojekt och torde f. n. ligga mellan 10 och 20 kronor per meter väg. Såsom de sakkunniga emellertid framhålla, kan någon millimerrättvisa av praktiska skäl ej uppnås, varför man gått in för ett schablonavdrag. Detta schablonavdrag kan anpassas till förhållandena inom olika regioner och bör kunna bli föremål för justering med vissa tidsintervall på grund av inträffade tekniska och ekonomiska förändringar. En lämplig anordning synes vara, att schablonavdraget bestämmas av riksskattenämnden.

I det särskilda utlåtande som bifogats yttrandet från *lantbrukshögskolan* och *statens lantbruksförsök* framhålles, att behovet av värdeminskningsavdrag på s. k. stamvägar naturligtvis kan ifrågasättas. Med erforderligt underhåll torde icke någon värdeminskning på dessa kunna förulbestämmas. Givetvis kan, framhålles vidare, genom fastighetsregleringar och ändrad transportteknik anlagda vägar helt eller delvis förlora sitt värde, men att i förväg fixera ett belopp härför torde icke vara möjligt. I den mån statsbidrag utgår för anläggandet av sådana vägar torde än mindre något värdeminskningsavdrag vara motiverat. Därefter anföres.

I fråga om andra skogsbilvägar däremot, i synnerhet sådana som tillkommit för speciella drivningar framstår det motiverat att betrakta anläggningskostnaden såsom driftkostnad. Den av taxeringsorganen i praktiken i allmänhet godkända principen, att vintervägar samt andra vägar som är av så enkel beskaffenhet att de får växa igen sedan de utnyttjats vid avverkning av visst område synes fullt riktig. På samma sätt synes det vara motiverat att för vissa andra enklare vägar medge avdrag för anläggningskostnaden dock med ett maximerat belopp per sträckmeter väg. (Sådant maximumbelopp kunde årligen fastställas av riksskattenämnden.)

För att undvika tvister till vilken grupp av vägar en viss anläggning skall hänföras kan det måhända vara lämpligt att, såsom mellankommunala prövningsnämnden f. n. tillämpar, medge avdrag på alla slags permanenta skogsbilvägar med ett belopp motsvarande det maximala avdraget för enklare vägar. (I den mån statsbidrag erhålles för anläggningen medgives dock icke avdrag för skogsägarnas egen del av anläggningskostnaden.) Härigenom animerar man också till en fortsatt rationalisering inom skogsbruket vilket för landet i dess helhet är av synnerlig betydelse. Vanligtvis är det större bolag som får sina skatteärenden handlagda av den mellankommunala prövningsnämnden och får väl ifrågavarande praxis anses avpassad efter deras behov. Huruvida reglerna kan sägas vara direkt tillämpliga även på det mindre skogsbruket där kanske vägbyggnader till viss del utföres av brukaren själv med hjälp av egna maskinella hjälpmedel kan ej utan vidare avgöras. Därjämte kan det för bondeskogsbruket vara önskvärt med möjlig-

het till fördelning av den avdragsgilla kostnaden på flera år, t. ex. en femårsperiod.

*Skogsvårdsstyrelsen i Blekinge län* förordar dels att anläggningskostnader upp till åtta kronor per längdmeter godtages som omedelbart avdragsgilla, dels att hälften av resterande kostnader får avskrivas under en tidrymd av tio år. Genom ett sådant förfarande vinner man, framhåller styrelsen, att hela kostnaden för de mera tillfälliga vägarna förblir avdragsgill och att den skattemässiga behandlingen av de permanenta vägarna blir rättvisare.

*Domänstyrelsen* däremot framhåller, att det av mellankommunala prövningsnämnden tillämpade schablonavdraget för vissa bolag av 8 kr./m i praktisk tillämpning kan medföra icke önskvärda konsekvenser. Det synes, enligt styrelsen, som om skattetänkandet vid planläggning och byggande av skogsvägar haft till följd, att man sökt om möjligt bygga vägarna för en kostnad som så litet som möjligt överstiger 8 kr./m. Dessa vägar har där efter efterhand genom »förstärkt underhåll» successivt förbättrats till för transporten nöjaktig standard.

*Kooperativa förbundet* anser att de sakkunnigas förslag i visst hänseende är en sämre lösning av problemet än den praxis som tillämpas av mellankommunala prövningsnämnden. Förbundet fortsätter.

Om avdraget nämligen såsom i hittillsvarande praxis fastställes till ett bestämt belopp per vägmeter, innebär detta, att en relativt större andel av kostnaden blir avdragsgill för enklare och därmed i regel mindre varaktiga vägar än för dyrbarare projekt. Variationerna ifråga om anläggningskostnaden för skogsvägar och vägnas varaktighet torde emellertid vara mycket stora och beroende av olika faktorer, varför det måhända icke är praktiskt eller lagtekniskt möjligt att genomföra en lagstiftning av samma innebörd som den här berörda praxis. Det torde därför vara nödvändigt med en schablon enligt lagförslaget.

*Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden* anser för sin del, att de sakkunnigas förslag att medgiva avdrag med viss bråkdel av anläggningskostnaden i regel torde leda till ett ekonomiskt riktigare resultat än att medgiva avdrag för ett fast bottenbelopp. Därefter anföres.

Vägbyggnadskostnaderna växlar starkt, bl. a. på grund av varierande markförhållanden. Kostnaden för skogsvägar kan även påverkas av det allmänna vägnätets täthet. I de delar av vårt land, där det allmänna vägnätet är glest, är skogsbilvägarna ofta mycket längre än i andra delar med tätare vägnät. I landsdelar med glest allmänt vägnät ställes därför större krav på vägnas snabbhet, vilket torde vara en bidragande orsak till att vägkostnaden pr meter är högre där än i trakter med tätare allmänt vägnät. Ett system med avdrag för viss bråkdel av vägkostnaden torde därför leda till rättvisare resultat än ett system med fast bottenavdrag.

Bottenavdragssystemet har emellertid den fördelen, att gränsdragningen mellan tillfälliga vägar för vilka kostnaden får omkostnadsföras och bestående vägar förenklas och att ett tröskelproblem försvinner. Tröskelproblemet framgår av följande exempel. Anläggningskostnaden för en skogsväg kan antagas uppgå till 5 kr. pr meter. Det kan vara tveksamt, om den är en tillfällig eller permanent väg. Betraktas den såsom tillfällig väg, får hela an-

läggningskostnaden avdragas; anses den vara permanent får allenast en tredjedel avskrivas.

Även om det helt övervägande antalet remissinstanser, som redan nämnts, tillstyrkt de sakkunnigas förslag om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning å kostnader för skogsvägar är meningarna om hur stor del av anläggningskostnaden, som bör få avskrivas, mycket delade.

De sakkunnigas förslag att en tredjedel av anläggningskostnaden skall göras till föremål för avskrivning, tillstyrkes eller lämnas utan erinran av *överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Södermanlands, Blekinge, Malmöhus, Västmanlands, Kopparbergs, Västernorrlands, Jämtlands och Norrbottens län, allmänna ombudet hos mellankommunala provningsnämnden, Svenska landstingsförbundet, Kalmar läns norra hushållningssällskap, Malmöhus läns hushållningssällskap och Älvsborgs läns norra och södra hushållningssällskap* samt *hushållningssällskapen i Örebro och Kopparbergs län*. Även *kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelsen i Hallands län* samt *lantbrukshögskolan och statens lantbruksförsök*, vilka — som redan nämnts — i första hand förordar en annan lösning av frågan om avdragsrätt för kostnader för skogsvägar, lämnar i princip förslaget att en tredjedel av kostnaden skall få avdragas utan erinran. *Länsstyrelserna i Östergötlands, Kristianstads, Göteborgs och Bohus, Värmlands och Gävleborgs län*, som antingen avstyrkt de sakkunnigas förslag i vad avser avskrivning å skogsvägar eller yrkat ytterligare utredning, har icke ifrågasatt att en större del av kostnaden än en tredjedel skulle få avskrivas.

Några remissinstanser anser att rätten till avskrivning bör avse en större andel av anläggningskostnaden än de sakkunniga föreslagit utan att närmare ange hur stor del av kostnaden som bör få avskrivas. Hit hör *lantbruksstyrelsen, småbrukarnas riksförbund, skogsvårdsstyrelserna i Uppsala* samt *Göteborgs och Bohus län*. Inom *Östergötlands läns hushållningssällskap* har olika meningar uttalats om storleken av den andel som bör få avskrivas.

Följande remissinstanser anser att hälften av anläggningskostnaden bör få avskrivas, nämligen *länsstyrelserna i Stockholms och Västerbottens län, skogsvårdsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Kalmar och Värmlands län* samt *Västerbottens läns hushållningssällskap*. *Skogsvårdsstyrelsen i Blekinge län* anser, som redan framhållits, att hälften av den kostnad som överstiger åtta kronor per längdmeter bör få avskrivas. Enligt *Kooperativa förbundet* bör två tredjedelar eller i vart fall hälften av anläggningskostnaden få avskrivas.

Följande remissinstanser anser att två tredjedelar av anläggningskostnaden bör få avskrivas, nämligen *länsstyrelserna i Kalmar och Örebro län, lantbrukets skattedelegation, Sveriges industriförbund, Skogsvårdsstyrelsernas förbund, skogsvårdsstyrelserna i Kopparbergs, Gävleborgs och Jämtlands län* samt *hushållningssällskapen i Kristianstads, Hallands*

och Göteborgs och Bohus län. Skogsvårdsstyrelsen i Örebro län anser att hela eller i vart fall två tredjedelar av kostnaden bör få avskrivas.

Skogsvårdsstyrelsen i Hallands län och lantbruksnämnden i Norrbottens län uttalar sig för att t r e f j ä r d e d e l a r av kostnaden bör få avskrivas.

Följande remissinstanser slutligen anser att hela anläggningskostnaden bör få avskrivas, nämligen *skogsstyrelsen, domänstyrelsen, skogshögskolans lärarråd samt statens skogsforskningsinstitut, Sveriges skogsägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges jordägareförbund, skogsvårdsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Kristianstads, Malmöhus, Älvsborgs, Västmanlands, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, Stockholms läns och stads hushållningssällskap, Kalmar läns södra hushållningssällskap och Västmanlands läns hushållningssällskap.*

De skäl, som åberopas för att en större del av anläggningskostnaden än de sakkunniga föreslagit skall få avskrivas, är i huvudsak desamma som de sakkunniga andragit som skäl för införande av avskrivningsrätt. Det anföres sålunda att skogsvägarna på grund av den tekniska utvecklingen, som synes fortgå i ett alltmer accelererat tempo, är underkastade värdeminskning och att kostnaderna för anläggande av skogsvägar numera får anses som driftkostnader. Anläggning av skogsvägar fyller samma funktion som skyddsdikning. Det betonas att bristen på manuell arbetskraft efter hand föranlett ändrade metoder för virkesutdrivningen och nödvändiggjort nya transportsystem. Arbetskraftens obenägenhet att åtaga sig dåligt belägna huggningar utom rimligt avstånd från bilvägar gör att allt större arealer blir ekonomiskt oåtkomliga om ej vägar bygges. Byggandet av vägar utgör därför en förutsättning för skogsprodukternas tillvaratagande och för trygghet av råvarutillförseln till skogsindustrierna. Det svenska skogsbruket arbetar i hård internationell konkurrens.

Det betonas vidare att allmännyttan av skogsvägarna är betydande och att det torde höra till undantagen att den höjning av fastighetens kapitalvärde, som väganläggningarna föranlett, motsvarat mer än en mindre del av anläggningskostnaden. En skogsväg bygges ofta när hopsparade virkesförråd står inför avverkning; sedan det avverkningsmogna förrådet uttagits får vägen minskad betydelse under längre eller kortare tid på grund av skogens ålderssammansättning. Det framhålles även att för enskilda skogsvägar, vilka på grund av begränsade bidragsanslag ej kommer i åtnjutande av statsbidrag för skogsvägar, måste det anses stötande att avdrag vid beskattningen ej får göras ens till den del av kostnaden som motsvarar bidrag, vilka skulle utgått om tillräckliga anslag funnits.

Från remissyttrandena må här följande återgivas.

*Skogsstyrelsen* framhålles att skogsbilvägarnas varaktighetstid givetvis är svår att bedöma men att den, under förutsättning att de underhålles i oförändrad standard, inte torde variera mer än vad de sakkunniga angivit i fråga om täckdikningsanläggningar, d. v. s. mellan 10 och 100 år. Den



genomsnittliga varaktighetstiden för skogsvägar torde enligt styrelsen vara kortare än som angivits för täckdikning, 50 år. Enligt *domänstyrelsen* visar erfarenheten att det vid kalkylering av skogsvägar är felaktigt att räkna med längre amorteringstid än för huvudvägar 40 år och för sekundärvägar på fastmark 20 år. Styrelsen erinrar om att avdrag medges vid taxeringen för skyddsdikning å skogsmark, därvid med skyddsdikning avses sådan dikning, vars syfte huvudsakligen är att vidmakthålla skogens avkastningsförmåga och hindra skogsmarkens försumpning m. m. Styrelsen fortsätter.

Enligt styrelsens uppfattning måste anläggning av skogsvägar till mycket stor del anses fylla exakt samma funktion. Skogsvägnätens utbyggnad motiveras nämligen i hög grad av de ökade krav på förbättrade arbetsförhållanden för skogsarbetarna som den sociala utvecklingen medfört. Om man försummar att bygga ut skogsvägar så att rimliga gångvägsavstånd erhållas, kan man ej få arbetskraft för vård och avverkning av skogen och dess värde försämras. Vidare ingår anläggning av skogsvägar som ett led i den rationalisering av skogsdriften, som tar sig uttryck i mekanisering av transporter. Denna fortgående rationalisering är i sin tur en nödvändig förutsättning för att skogsnärningen, som arbetar i en hård internationell konkurrens, skall kunna bibehålla sin lönsamhet i en tid, då den mänskliga arbetskraften blir allt dyrare. Man är alltså genom den fortgående sociala utvecklingen nödgad att anlägga skogsvägar för att vidmakthålla skogens värde.

Liknande synpunkter anföres av *Sveriges skogsägareförbund* som tillägger att det inte finnes anledning att i avskrivningshänseende ställa skogsvägarna i ett mindre gynnsamt skatteläge än täckdikning. Följden kan bland annat bli att i de kombinerade jord- och skogsbruken, d. v. s. den i särklass vanligaste brukningsformen, investeringarna i högre grad än vad nu är fallet inriktas på det mindre räntabla jordbruket till förfång för skogsbruket, en utveckling, som förbundet finner föga ändamålsenlig eller förenlig med den allmänt accepterade jordpolitiken.

*Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* uttalar, att mot full avskrivning av kostnaderna för skogsbilvägar givetvis kan erinras att dylika vägar — även om deras egenskap av driftkostnader kan anses väsentligt — därjämte har ett visst kvarstående nyttovärde vid skogens skötsel. Förbundet fortsätter.

Vid diskussion härom bör uppmärksammas, att något nyttovärde för det stora antal vägar, som på grund av ändrat vägsystem icke kommer att underhållas eller användas för transporter, torde vara svårt att fastslå. Därtill kommer att trafikabla skogsbilvägar även utnyttjas för turism, brandskydd och för militärt bruk, i vilka fall det allmänna utan motprestation får anses ha fördel av sådana enskilda vägar.

Vid bedömningen av föreliggande beskattningsfråga torde även förtjäna beaktas, att för biltransporterna på enskilda vägar principiellt icke borde uttagas drivmedelsskatt. Då i praktiken detta icke låter sig genomföra och inte heller ett restitutionsförfarande anses möjligt, bör denna uppenbara merbeskattning på drivmedel för skogsbrukets transporter i förevarande sammanhang räknas skogsbruket tillgodo.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller att de i Norge från och med år 1953 gällande avskrivningsreglerna beträffande skogsvägar utgör exempel på att en fullständig avskrivningsrätt icke ansetts oförenlig med ett inkomst-

begrepp likartat med det i vårt land tillämpade. Delegationen anför därefter.

I Norge medges avdrag enligt Riksskattestyrets anvisningar, vilka har följande lydelse (enligt J. E. Thomle, Skattelov for landet, Oslo 1957).

»Skogsbilveier anlagt efter 1. januar 1953 og farbare med lastebil hele året, unntatt eventuelt i førefallet . . . 1—4 %.

Traktorveier av mer varig karakter samt enklere lettbygde skogsveier som er farbare med lastebil bare en kortere tid av året, anlagt efter 1. januar 1953 . . . . . 4—6 %.

Med skogsbilvei forstås en vei som er bygget for transport av skogsvirke med lastebil og som er farbar med lastebil hele året, unntatt eventuelt i førefallet.

Utgifter til anlegg av enklere traktorveier samt vinterbilveier som anlegges for engangs- eller noen få års drift, forutsettes å kunne føres direkte til utgift. Av praktiske grunner bør også utgifter ved anlegg av lettbygde skogsveier av mer varig karakter tillates utgiftsført når den del av anleggsomkostningene som ikke dekkes av investeringsmedler eller statsbidrag, utgjør et forholdsvis beskjedent beløp sett i relasjon til de samlede omkostninger.»

Flera remissinstanser betecknar de sakkunnigas förslag såsom mycket förmånligt för skogsägarna. Såsom exempel kan anföras följande uttalande av *länsstyrelsen i Malmöhus län*.

Vid bestämmande av avskrivningsunderlaget för permanent skogsväg — i de sakkunnigas diskussion betecknat skogsbilväg — föreligger uppenbarligen vissa svårigheter att finna en hållbar norm. Det förhåller sig otvivelaktigt så, att långt ifrån alla skogsvägar av permanent karaktär är underkastade någon värdeminskning. Det torde, som tidigare framhållits, snarare kunna ifrågasättas, om vid normalt underhåll någon förslitning i egentlig mening förekommer. Beträffande den ekonomiska varaktigheten är vidare en tillförlitlig bedömning av den framtida utvecklingen knappast möjlig. Med hänsyn till de osäkra faktorer, som sålunda måste läggas till grund för ett övervägande, och då osäkerheten i ej obetydlig grad torde gälla frågan i vilken mån värdeminskning över huvud sker, torde knappast kunna anföras bärande skäl för avskrivning å mer än en tredjedel av anläggningskostnaden. Det kan i detta sammanhang erinras om, att beträffande vägar av mera tillfällig karaktär eller eljest av enklare beskaffenhet, exempelvis vintervägar, kostnaden enligt allmän uppfattning torde betraktas såsom avdragsgill driftkostnad. Såvitt länsstyrelsen kan finna, bör de sakkunnigas avvägning betecknas såsom välvillig.

I detta sammanhang vill länsstyrelsen ifrågasätta, om de sakkunniga avsett att avskrivningsrätt skall föreligga i sådana fall, då skattskyldig är ägare till en enstaka eller ett par mindre skogsvägar, som är av förstklassig beskaffenhet. Tillräckliga skäl förefaller, enligt länsstyrelsens mening, knappast finnas att medge avskrivning i dylika situationer. Ett visst utrymme för prövning av omständigheterna i det enskilda fallet förefaller därför lämpligen böra tillskapas genom ändring av författningstexten. Detta synes, enligt länsstyrelsen, kunna ske genom att för avskrivningsrätt förutsättes, att särskilda omständigheter icke till annat föranleda.

Några remissinstanser t. ex. *länsstyrelsen i Västernorrlands län* säger sig

kunna instämman i de sakkunnigas förslag i medvetande om att detsamma innebär en kompromiss mellan flera motstridiga önskemål och betraktelsesätt.

*Skogsvårdsstyrelserna i Stockholms och Kristianstads län* anser att som villkor för avdragsrätt bör gälla att vägens sträckning godkänts av skogsvårdsstyrelsen.

Utredningens förslag angående avskrivningsprocent och avskrivningstid har i regel godtagits eller lämnats utan erinran. *Lantbruksstyrelsen* förordar dock att avskrivning bör få ske med en tiondedel av kostnaden per år under tio valfria år under en period av högst femton år i följd. *Skogshögskolans lärarråd* och *statens skogsforskningsinstitut* anför.

De sakkunniga föreslå vidare, att värdeminskningsavdraget skall avskrivnas med lika stora belopp på tio beskattningsår i följd. Förslaget överensstämmer med de regler, som utformats för värdeminskningsavdrag å täckdikningsanläggning. De sakkunniga synas härvid ej ha observerat den skillnad, som föreligger mellan jordbruk och skogsbruk. I jordbruket komma med naturnödvändighet intäkterna från en fastighet att inflyta varje år. Så är emellertid icke fallet inom skogsbruket, speciellt beträffande mindre skogsfastigheter. Intäkterna komma här periodiskt. Det är vidare ur kostnadssynpunkt angeläget att engångsuttag göras på större arealer i ett sammanhang i stället för upprepade årliga avverkningar på mindre arealer. Av denna anledning föreslås, att värdeminskningsavdrag för skogsvägar får göras inom 10 år, men att skogsägaren själv får välja, på vilket sätt avdraget skall fördelas på de olika åren. Sålunda bör rätt föreligga att draga av hela beloppet under ett år.

Liknande uttalanden göres av *skogsvårdsstyrelserna i Kristianstads och Örebro län*.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* förordar att avskrivningstiden bestämmas till tjugu år. *Länsstyrelsen i Kalmar län* däremot anser att — då motiveeringen för avdraget är att anläggningskostnaden får anses som en direkt driftkostnad — avdragsprocenten bör sättas högre än för täckdikningen, som normalt är underkastad förslitning — eller förslagsvis 10—15 procent.

*Skogsvårdsstyrelsen i Uppsala län* anser att en väsentligt större del av kostnaden än en tredjedel bör få avskrivas eventuellt med en motsvarande förlängning av avskrivningstiden. Enligt *skogsvårdsstyrelsen i Södermanlands län* bör en avskrivning å hela kostnaden kombineras med en något längre avskrivningstid än 10 år. *Skogsvårdsstyrelsen i Jämtlands län* gör följande uttalande.

Skogsvårdsstyrelsen föreslår att avskrivning må göras med 65 % av nettokostnaden för skogsvägar på så sätt att:

Vägar av basvägsnatur, alltså ej hårdgjorda vägar, med en anläggningskostnad av 4: — — 12: —/lm väg, successivt avskrevs med 65 % under en 5-årsperiod i samband med skogsdrivning.

Vägar av permanent typ, alltså hårdgjorda vägar, med en anläggningskostnad av 15: — kr. och uppåt (medelpriset kanske rör sig om 25: — å 30: —

kr. efter 1961 års prisnivå) successivt avskrevs med 65 % under en 15-årsperiod.

Härvid skulle eftertraktas en så långt möjligt jämn avskrivning. Dock torde det vara orealistiskt att räkna med jämna avskrivningar om  $1/5$ , resp.  $1/15$  då det av många olika orsaker kan vara omöjligt att göra uttag ur skogen varje år. Det kan vara fråga om ett samgående mellan markägare, för att få ned de fasta kostnaderna. Vissa år finns ej köpare på produkten etc. En viss jämkning skulle därför erfordras på så sätt att avskrivning, som p. g. a. ej verkställd avverkning, icke kunnat utnyttjas vid en kommande avverkning, dock senast bör ske inom 15 år från vägens byggande. Ex. en permanent väg = avskrivningstid 15 år sker uttag 1, 3, 7, 9, 12, 15 året. I detta fall borde avskrivningen vara: 1:a drivningen  $1/15$ , 2:a drivningen  $2/15$ , 3:e drivningen  $4/15$ , 4:e drivningen  $2/15$ , 5:e drivningen  $3/15$  och 6:e drivningen  $3/15 = 15/15$ .

Enligt skogsvårdsstyrelsens förmenande ligger en viss risk i att avskrivningsdelen av vägkostnaden sättes alltför låg. Framför allt inverkar detta på att i ett sammanhang få vägen utbyggd till önskad standard. Risken är att vägen gives ett alltför enkelt utförande vid anläggningstillfället, medan underhållet, som räknas som avdragsgillt, i stället blir enormt stort. Att det sedan totalt sett ställer sig ekonomiskt ogynnsammare att utbygga standarden successivt, är en sak, som, enligt styrelsens mening, förbises i sammanhanget. Även är det, enligt styrelsen, i många fall ogörligt att erhålla en lika god väg enligt detta förfaringsätt, som om vägen i ett tempo utfördes i önskad standard. Härtill kommer en massa dolda fördyringar i samband med transporter på dessa vägar, såsom mindre lass, lägre hastigheter, dyrare drivmedel.

Flera remissinstanser framhåller att det är nödvändigt att begreppet skogsväg definieras så klart som möjligt för undvikande av missförstånd. Sålunda anför riksskattenämnden.

Riksskattenämnden finner begreppsbestämningen i vad avser värdeminskningssubjektet oklar. I sina överväganden tala de sakkunniga endast om skogsbilvägar. I lagförslaget användes däremot det vidsträcktare begreppet skogsvägar. Det synes oklart huruvida denna utvidgning av värdeminskningssubjektet varit avsiktlig. Ur praktiska synpunkter synes riksskattenämnden det vidsträcktare begreppet ändamålsenligast. Åtskilliga svårigheter vid gränsdragning mellan skogsbilvägar och icke skogsbilvägar eller tillfälliga och permanenta vägar skulle kunna undvikas med en dylik begreppsbestämning. Den innebär emellertid att även kostnaden för rent tillfälliga vägar, som nu är helt avdragsgill, blir avdragen endast med en tredjedel. Vill man undvika denna konsekvens måste en gränsdragning ske mellan tillfälliga och mera varaktiga vägar. Utformningen av en sådan gränsdragning torde i så fall böra närmare övervägas, varvid de norska beskattningsreglerna på området synas vara av intresse.

Skogsstyrelsen anser att eventuella skattebestämmelser rörande skogsväg även bör få gälla annan enskild väg, som av den skattskyldige användes för virkestransport. Lantbruksnämnden i Norrbottens län framhåller.

Utredningen har icke tagit upp frågan om avskrivning av kostnader för anläggning av ägovägar i jordbruket. Enligt lantbruksnämndens bestämda uppfattning gäller för lantbrukets ägovägar i många avseenden samma förhållande som för skogsbilvägarna. Jordbrukstekniken utvecklas, maskinerna kräver större och bärkraftigare vägar, fastigheternas storlekar ändras snabbt, varför vägar, som anlagts för relativt kort tid sedan, idag inte längre erfordras. Därtill kommer att somliga vägar ha karaktären av både skogsbilväg och ägoväg. En uppdelning av kostnaderna för den ena eller andra transporten måste bli mycket svår. Det synes ej heller tillfredsställande att två vägtyper av tämligen likartad karaktär ur avdragssynpunkt skall behandlas olika. Nämnden får därför föreslå att för jordbrukets ägovägar värdepminskningsavdrag får göras efter samma grunder som föreslagits för skogsbilvägar.

*Näringslivets skattedelegation* betonar, att bestämningen av begreppet skogsväg bör, för att svårigheter icke skall uppstå vid tillämpningen av de föreslagna punkterna 4 och 9 i anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, vara entydig. Vägens karaktär och ändamål bör därför, enligt delegationen, i punkt 4 så exakt som möjligt komma till uttryck i ordvalet. Därefter anföres.

Den svenska uppdelningen av vägtyperna överensstämmer väsentligen med vad det norska Riksskattestyret uttalat i sin ovan citerade anvisning. Den grupp, som i Sverige omfattar hästbasvägar, traktorbasvägar och bilbasvägar, faller sålunda utanför den norska definitionen av skogsbilväg, vilken senare överensstämmer med vad som här i landet brukar kallas 9-månaders skogsväg. Vi föreslår i enlighet härmed, att uttrycket »permanent skogsväg» införes i punkt 4 andra stycket. Härigenom klargöres vid tillämpningen av punkt 9 att ersättningsanskaffningsprincipen icke skall tillämpas beträffande vägar av sådan typ. Ett omedelbart omkostnadsförande av basvägarna skulle, såsom nu också sker, jämväl äga rum framdeles. Vägens ändamål, i förslaget uttryckt genom orden »för utforsling av skogsprodukter från skog» är något för snävt angivet. Ett tillägg förslagsvis formulerat »för personal- och materialtransport för skogsbruk samt för utforsling — — —» skulle innebära en adekvatare bestämning.

En definition av detta innehåll torde, enligt delegationens mening, endast i enstaka fall föranleda gränsdragningssvårigheter. I det övervägande antalet fall kommer några svårigheter icke att uppstå. Redovisningstekniskt låter sig nämligen, framhållas vidare, denna fördelning på olika vägtyper väl genomföra. I sammanhanget understrykes, att den förordade definitionen av skogsväg är klart begränsad gentemot andra vägtyper såsom hygdvägar, varför något tolkningsproblem ej uppkommer i detta hänseende.

*Sveriges skogsägareföreningars- riksförbund* säger sig förutsätta att, såsom hittills varit fallet, kostnaderna för enklare vägar, som erfordras för verkets utdrivning med häst eller traktor, är helt avdragsgilla då de uppkommer, medan avskrivningsförfarande tillämpas för de mera kostsamma och varaktigare skogsbilvägarna. Ett klarläggande uttalande vid ärendets slutliga avgörande i detta avseende bör enligt förbundet vara av värde för de skattskyldiga och taxeringsmännen. *Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden* gör följande uttalande.

Enligt utbildad praxis får kostnader för vintervägar och vägar som är av så enkel beskaffenhet att de sannolikt får växa igen sedan de använts för en hyggesavverkning avdragas som driftkostnad. S. k. stickspår av några hundra meters längd, som iordningställes från stamvägar för lastbilskörning, varigenom lunningen förkortas, är ofta sådana enklare vägar. De sakkunniga torde inte ha avsett att skärpa avdragsbestämmelserna för sådana vägar, men definitionen på skogsvägar i lagtexten har blivit sådan, att kostnaden för byggandet av även enklare vägar skulle bli avdragsgill med allenast en tredjedel. Lagtexten torde därför böra ändras.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller att det kan diskuteras om icke begreppet skogsväg bör begränsas till vägar av någon kvalitet. För iordningställande av provisoriska vägar för rent tillfälliga behov bör, enligt länsstyrelsen, avdrag medgivas såsom för löpande driftkostnad.

Vad som under avsnittet täckdikningsanläggningar återgivits från remissyttrandena i frågor som gäller avdragsrätt på en gång för mindre kostnader och behandlingen av statsbidrag liksom frågor rörande förskjutning av värdeminskningsskatt, övertagande av avskrivningsplan vid byte av fastighet ävensom utrangeringsavdrag har avseende även å de sakkunnigas förslag angående skogsvägar. Vissa uttalanden i dessa frågor har dock direkt anknytning till skogsvägar. Således framhåller *riksskattenämnden* att en mindre kostnad för skogsvägar bör till en tredjedel vara avdragsgill på en gång.

*Skogsvårdsstyrelsen i Värmlands län* ifrågasätter — med hänsyn till att en fastighetsägares andel i ett större skogsföretag med många delägare stundom kan vara mycket liten, kanske mindre än 100 kronor — om ej ett visst lägsta belopp bör fastställas för avdragsrätt. En tioårig uppdelning av små belopp ter sig, enligt styrelsens mening, alltför tungrodd. Även *skogsvårdsstyrelsen i Kopparbergs län* anser att en undre gräns bör sättas för uppdelning av värdeminskningsskatt, t. ex. 200 kronor. Styrelsen fortsätter.

Innebörden härav skulle då bli att en avdragsgill kostnad på 200 kr och därunder får dragas på en gång, en kostnad på 200—400 kr på 2 år, en kostnad på 400—600 kr på 3 år o. s. v. Först om kostnaden överstiger 2 000 kr träder uppdelning på tiondelar i kraft. Härigenom förenklas kontrollen avsevärt, då det stora flertalet avdragsyrkanden skulle bortfalla redan efter några få år.

*Riksskattenämnden* framhåller, att beträffande gränsdragningen mellan underhåll och anläggning av skogsvägar kan uppkomma samma tillämpningsproblem, som riksskattenämnden framhållit i fråga om täckdikningsanläggningar. Härjämte måste, framhåller nämnden, beaktas att — eftersom blott en tredjedel av anläggningskostnaden för skogsväg skulle vara avdragsgill men däremot givetvis hela kostnaden för underhållsarbeten — varje felaktigt överförande av underhållskostnad till anläggningskostnad medför avdragsförlust för den skattskyldige.

*Lantbrukets skattedelegation* anser, att avskrivningsförfarandet bör kompletteras med en rätt till utrangeringsavdrag för kvarstående anläggning.

Enligt *allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden* skulle bestämmelser om rätt till utrangeringsavdrag för skogsvägar få obetydligt praktiskt värde, bl. a. på grund av svårigheterna att förebringa utredning om avdragets storlek.

Frågan om statsbidrag för byggande av skogsvägar har berörts i några yttranden. Sålunda framhåller *länsstyrelsen i Västernorrlands län* att de sakkunniga synes ha avsett att uppbygget statsbidrag eller annat bidrag för byggande av skogsvägar skall avdragas från den totala anläggningskostnaden och en tredjedel av nettot därefter bilda avskrivningsunderlag. Vissa omständigheter kan emellertid, enligt länsstyrelsens mening, tala för att avskrivningsunderlaget i stället bestämmas till belopp, som återstår, sedan en tredjedel av anläggningskostnaden minskats med hela bidraget. Ett ständigt återkommande argument i skattetvister är nämligen, att den som utfört en skogsväg utan anlåtande av statliga bidrag har starkare skäl till avdrag vid beskattningen än den som erhållit statliga bidrag. Även om ett sådant resonemang kan förefalla bestickande, torde det, framhåller länsstyrelsen, icke äga skatterättslig relevans. Bidragen får anses proportionellt belöpa på »avdragsgill» och »icke avdragsgill» anläggningskostnad.

*Lantbrukets skattedelegation* påpekar att statsbidrag till skogsvägar i vissa fall torde utgå från anslag för jordbruksväg. För det fall att vägen har huvudsaklig användning för transporter av skogsprodukter hör, enligt delegationen, den skattemässiga behandlingen inte påverkas av anslagsrubriceringen. Även i detta avseende synes, framhålls i yttrandet, ett klarläggande uttalande vara önskvärt.

*Riksskattenämnden* framhåller att regler också synes böra ges för det fall att innehavare av avverkningsrätt eller arrendator bygger skogsväg. Skogsägaren torde, enligt nämnden, då bli skattskyldig för den ökning som fastighetens värde därigenom kan hava undergått, vilket icke behöver motsvara hela kostnaden för vägen. Han synes böra få värdeminskningssavdrag endast för en tredjedel av det belopp för vilket han blivit beskattad.

### *Departementschefen*

De avskrivningsregler, som de sakkunniga föreslagit för skogsvägar, överensstämmer i stort sett med avskrivningsreglerna för täckdikningsanläggningar. Enda skillnaden är att allenast en tredjedel av kostnaderna för anläggning och förbättring av skogsväg skall kunna avskrivas.

Nuvarande skatteregler innebär i princip att avdrag inte får göras för nyanläggning och förbättring av skogsväg. Endast kostnader för reparation och underhåll är avdragsgilla. Om en skogsväg är av så enkel beskaffenhet att den får växa igen mellan avverkningsperioderna, medges dock avdrag för kostnaderna på en gång såsom driftkostnad. Av den av de sakkunniga lämnade redogörelsen för den praxis i fråga om skogsvägar, som tillämpas av taxe-

ringsnämnder och prövningsnämnder, framgår emellertid att man på sina håll tillämpat betydligt liberalare avdragsregler. Denna uppmjukning av praxis torde få ses som ett uttryck för att man funnit avdragsreglerna alltför restriktiva.

Till grund för nuvarande avdragsregler i fråga om skogsvägar ligger den uppfattningen att permanenta skogsvägar, som underhålls i normal omfattning, inte förlorar i värde. Utvecklingen har, på sätt de sakkunniga och remissinstanserna framhållit, visat att så inte alltid är fallet. Med hänsyn härtill och med hänsyn till önskemålet att stimulera till ökade investeringar i skogsvägar kan jag tillstyrka, att liberalare avdragsregler införes i skattelagarna i fråga om dylika vägar. Vid utformningen av bestämmelserna måste emellertid hänsyn tagas till *dels* att skogsvägarnas varaktighet är svår att bedöma och att många skogsvägar, även med hänsyn tagen till den snabba utvecklingen på transportväsendets område, får anses ha ett bestående värde *dels* att nuvarande skattemässiga vinstbegrepp vid försäljning av fastighet bibehålles oförändrat. På grundval av nu föreliggande utredning kan jag inte tillstyrka att avskrivningsreglerna får omfatta även andra vägar inom jordbruket än skogsvägar.

Flertalet remissinstanser har godtagit de sakkunnigas förslag om införande av ett avskrivningsförfarande i fråga om kostnaderna för skogsvägar. Några remissinstanser förordar dock en lösning efter den metod, som tillämpats av mellankommunala prövningsnämnden, nämligen att avdrag medges för visst belopp per längd meter anlagd skogsväg. Såsom allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden framhållit torde emellertid ett avskrivningsförfarande enligt de sakkunnigas förslag i regel leda till ett ekonomiskt rättigare resultat än den av nämnden tillämpade metoden. Sistnämnda metod torde för övrigt vara svår att tillämpa, då det gäller jordbrukare med kontantmässig redovisning. Jag kan således tillstyrka att avdragsreglerna utformas enligt de sakkunnigas förslag.

Av den lämnade redogörelsen för remissyttrandena framgår, att meningarna om hur stor andel av anläggningskostnaden som bör få avskrivas varit mycket delade. Såsom jag redan framhållit måste emellertid vid utformningen av avdragsreglerna hänsyn tagas till att varaktigheten av skogsvägar är mycket svår att bedöma samt att nuvarande skattemässiga vinstbegrepp vid försäljning av fastighet än så länge skall bibehållas. Med hänsyn härtill talar enligt min mening övervägande skäl för att, i enlighet med de sakkunnigas förslag, låta endast en tredjedel av kostnaden bli föremål för avskrivning. Detta så mycket mer som de sakkunniga icke avsett att inskränka den nu gällande rätten till omedelbart avdrag för kostnaderna för tillfälliga vägar av mycket enkel beskaffenhet. Jag anser mig sålunda i likhet med ett mycket stort antal remissinstanser inte kunna på grundval av nu föreliggande utredning tillstyrka, att en större andel av kostnaden än en tredjedel får avskrivas. Avskrivningsreglerna, som främst torde få betydelse för de stora skogsägande företagen, får i viss mån ses som ett provisorium i avvaktan på allmänna skatteberedningens slutliga förslag.



Ett par av skogsvårdsstyrelserna har ifrågasatt, om man inte som villkor för avskrivningsrätt skulle kräva att vägens sträckning godkänts av skogsvårdsstyrelsen. Även om en dylik prövning av väginvesteringarna skulle vara önskvärd, anser jag mig dock inte kunna förorda att ett sådant villkor för avskrivningsrätt införes i skattelagarna.

Vilken avskrivningsprocent och avskrivningstid, som skall gälla, måste i viss mån bli beroende av hur stor andel av anläggningskostnaden, som skall få avskrivas. Den av utredningen föreslagna avskrivningstiden, tio år, är mycket kort om man tar hänsyn till skogsvägarnas varaktighet. Även om den andel av kostnaden, som får avskrivas, begränsas till en tredjedel är det synnerligen tveksamt om en så kort avskrivningstid kan godtagas. Det synes emellertid önskvärt att de avskrivningsregler, som nu föreslås skola införas för täckdikningsanläggningar och skogsvägar, utformas efter så långt möjligt enahanda grunder. Vid den praktiska tillämpningen är det också en fördel om avskrivningstiden är relativt kort. Jag anser mig därför kunna tillstyrka att avskrivningsreglerna utformas enligt de sakkunnigas förslag men jag vill samtidigt understryka, att den korta avskrivningstiden för täckdikningar och skogsvägar motiveras av helt speciella skäl och kan inte åberopas som stöd för liberalare avskrivningsregler i fråga om andra tillgångar. Med hänsyn till att rätt till förlustutjämning numera föreligger synes man inte behöva befara, att avskrivningarna med en tioårig avskrivningstid blir så stora att avdragen ej kan utnyttjas.

Såsom jag redan nämnt får kostnaden för tillfälliga vägar av enkel beskaffenhet enligt utbildad praxis avdragas som driftkostnad. I denna praxis har de sakkunniga icke avsett att göra ändring. De föreslagna avskrivningsreglerna har avseende endast å de permanenta skogsvägarna. Även enligt min mening bör avdragsrätten i fråga om tillfälliga skogsvägar bibehållas men det bör understrykas att det här endast gäller vägar av så enkel beskaffenhet att de knappast kan kallas vägar i egentlig mening. Såsom allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden i sitt yttrande framhållit avses här vintervägar och vägar, som är av så enkel beskaffenhet att de sannolikt får växa igen sedan de använts för en hyggesavverkning. S. k. stickspår av några hundra meters längd, som iordningställes från stamvägar för lastbilskörning, varigenom lunningen förkortas, är ofta sådana enklare vägar.

De av mig förordade avskrivningsreglerna gäller sålunda skogsvägar av mera varaktig beskaffenhet, d. v. s. de skogsvägar som inte kan betecknas som sådana tillfälliga vägar, för vilka kostnaderna, enligt vad jag nyss framhållit, är omedelbart avdragsgilla. Samma avskrivningsregler måste av praktiska skäl gälla alla varaktiga skogsvägar oberoende av deras beskaffenhet. Begreppet skogsvägar synes i och för sig knappast behöva närmare definieras. Det framgår redan av namnet att fråga är om vägar som i huvudsak tillkommit för att tillgodose skogsbrukets behov. Jag har dock inte något att erinra emot att vägens ändamål anges på sätt

föreslagits i det av näringslivets skattedelegation avgivna yttrandet, d. v. s. att även personal- och materieltransport för skogsbruket innefattas i ändamålsbeskrivningen. I de fall då skogsväg i sin sista del sammanfaller med inägoväg och med utfartsväg från gård, torde vägen till denna del i regel inte vara att anse som skogsväg.

Det belopp, som skall läggas till grund för avskrivning, skall, enligt vad jag nyss förordat, motsvara en tredjedel av hela anläggningskostnaden, d. v. s. kostnaden för nyanläggning och förbättring. I anläggningskostnaden skall givetvis i princip ingå såväl direkta som indirekta kostnader. Då det gäller enskilda fastighetsägare, torde man i regel bl. a. av praktiska skäl få godtaga att endast de direkta kostnaderna medräknas. Detta gäller framför allt när inkomsten av fastigheten beräknas efter kontantprincipen. Beträffande tidpunkten när en kostnad skall uppföras på avskrivningsbilagan torde få hänvisas till vad jag anfört i denna fråga beträffande täckdikningsanläggning. Motsvarande gäller beträffande skogsvägar, dock att endast en tredjedel av kostnaden får avskrivas.

Beträffande frågor som gäller förskjutning av värdeminskningsavdrag, omedelbar avdragsrätt för underhålls- och reparationskostnader och för mindre kostnader, utrangeringsavdrag m. m. då fastighet byter ägare ävensom reducering av avskrivningsunderlaget för erhållna statsbidrag och andra bidrag torde få hänvisas till vad jag anfört beträffande dessa spörsmål i avsnittet om täckdikningsanläggningar. Vad där uttalats har avseende jämväl å skogsvägar. Tilläggas må att någon rätt till utrangeringsavdrag, då en permanent skogsväg utrangeras, bl. a. av praktiska skäl inte kan ifrågakomma. Då statsbidrag utgått för viss skogsväg skall bidraget först avräknas från kostnaden varefter en tredjedel av det överskjutande beloppet får göras till föremål för avskrivning. Det förhållandet att bidrag utgått från anslag för jordbruksväg skall givetvis inte hindra att avskrivningsreglerna blir tillämpliga, därest vägen uppfyller de angivna kraven för skogsväg.

Enligt riksskattenämndens mening borde man även reglera det fall att en skogsägare blir skattskyldig för den ökning av fastighetens värde som förändras av att innehavare av avverkningsrätt eller arrendator bygger skogsväg. Det torde vara mycket sällsynt att innehavare av avverkningsrätt eller arrendator bygger en skogsväg av sådan beskaffenhet att ägaren blir beskattad för värdeökningen. Skulle det fallet inträffa bör givetvis det belopp som beskattas anses som skogsägarens anskaffningskostnad för skogsvägen, av vilken kostnad enligt de nu förordade avskrivningsreglerna en tredjedel får avskrivas. Den beskattade värdeökningen är att likställa med en arrendeinkomst, som fastighetsägaren använt för bestridande av kostnaderna för vägen. Någon uttrycklig föreskrift härom i lagtexten synes inte erforderlig.

## V. Ikraftträdande bestämmelser

### *De sakkunniga*

De sakkunniga föreslår, att bestämmelserna om rätt till värdeminskningsskatt på avdrag å täckdikningsanläggning och skogsvägar skall träda i kraft den 1 januari 1962 och tillämpas första gången vid 1963 års taxering.

I samband med övergången till de föreslagna bestämmelserna uppkommer, framhåller de sakkunniga, spørsmålet huruvida anledning föreligger att fastställa ingångsvärden å redan befintliga täckdikningsanläggningar och skogsvägar. I det hänseendet anför de sakkunniga följande.

Spørsmålet om ingångsvärden kan sägas ha direkt samband med frågan huruvida materiella skattelagar bör ha retroaktiv tillämpning. Sistnämnda fråga diskuterades i proposition nr 79 till 1952 års riksdag med förslag till förordning om konjunkturskatt för år 1952 m. m. Däri uttalade vederbörande departementschef bl. a., att retroaktivitet ingalunda var en ovanlig företeelse inom svensk skattelagstiftning och att man i varje situation fick ställa emot varandra å ena sidan de syften, som man avsåg att nå med en tilltänkt retroaktiv lagstiftning, och de fördelar ett fullföljande av dessa syften kunde förväntas medföra samt å andra sidan de olägenheter i skilda avseenden, vilka onekligen i många fall kunde följa med en ny skattelag som träffade redan intjänade inkomster. Problemet blev med andra ord en avvägningsfråga.

1952 års bevillningsutskott anslöt sig i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 22 till detta uttalande och tillstyrkte propositionen men yttrade därvid bl. a., att utskottet på det kraftigaste ville understryka, att utskottet i princip var av den uppfattningen, att retroaktivitet icke utan alldeles särskilda skäl borde tillgripas. Med hänsyn till sistnämnda uttalande får såsom allmän regel anses gälla, att skattelag icke bör ges retroaktiv tillämpning.

Med retroaktiv tillämpning av en författning avses, framhålls i promemorian, en tillämpning som ligger i tiden efter författningens ikraftträdande; det retroaktiva momentet ligger alltså däri, att vid bedömning av förutsättningarna för författningens tillämplighet under denna fortsatta tid hänsyn får tagas även till förhållanden, liggande i tiden före ikraftträdandet.

Det ligger i sakens natur att motviljan mot retroaktivitet är särskilt stor, därest en skatteförfattning, utfärdad ett visst år och innefattande ändringar till de skattskyldigas nackdel i fråga om inkomstberäkningen, göres tillämplig i fråga om tidigare års taxeringar. Vad som här anses stötande är, framhåller de sakkunniga, givetvis, att det i detta fall är fråga om ändring av förvaltningsrättsliga beslut, vilka redan vunnit rättskraft.

Ehuru spørsmålet om retroaktiv tillämpning av skattelag närmast tar sikte på det förhållandet, att reglerna i ny skattelag är strängare än dittillsvarande regler, torde frågan, enligt de sakkunnigas mening, kunna bli aktuell även i ett läge, då ändringar i skattelag sker till de skattskyldigas fördel. Om nya skatteregler till de skattskyldigas nackdel icke bör ges tillbakaverkande kraft bör nämligen, fortsätter de sakkunniga, detsamma principiellt gälla beträffande skatteregler till de skattskyldigas fördel.

Det är bl. a. mot bakgrunden av det nu sagda de sakkunniga bedömt frågan om behovet av ingångsvärden å täckdikningsanläggningar och skogsvärd vid en övergång till de föreslagna bestämmelserna om värdeminskningsskavdrag för dylika anläggningar.

I promemorian erinras om att 1943 års jordbrukstaxerings-sakkunniga be-  
träffande täckdikningsanläggningar föreslog, att nuvarande system med avdrag för ersättningsanskaffning skulle utbytas mot regler om avdrag för värdeminskning å ett beräknat anläggnings- och underhållskapital. Vidare återges i promemorian följande uttalande av nämnda sakkunniga i fråga om reglerna vid övergången till av dem föreslaget system.

Vad beträffar frågan om beräkning av anläggnings- och underhållskapi-  
talet vid övergången till här föreslagna bestämmelser hava de sakkunniga övervägt möjligheten att fastställa ett ingångsvärde å befintliga täckdikningsanläggningar. Därvid ha de sakkunniga emellertid funnit att en individuell prövning torde vara omöjlig att genomföra i praktiken med hänsyn till det stora antal fastigheter, varom här är fråga. Att schablonmässigt fastställa ett ingångsvärde torde ej heller låta sig göra med hänsyn till de olika förhållanden i fråga om täckdikning, som råda beträffande skilda fastigheter. De sakkunniga hava därför funnit, att hänsyn icke kan tagas till de kostnader för täckdikning, vilka före övergången nedlagts å en jordbruksfastighet. Detta torde icke innebära något ogynnsamt i förhållande till nuvarande regler, enligt vilka icke något avdrag får ske för sådana kostnader. De av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna om avdrag för underhåll och värdeminskning av täckdikningsanläggning skola följaktligen endast tillämpas å sådan anläggning, som utföres efter bestämmelsernas ikraftträdande.

Under remissbehandlingen framhölls emellertid i vissa yttranden, att ingångsvärde borde få räknas även för äldre täckdikningsanläggningar. Så skedde, framhålles i promemorian, exempelvis i yttranden, avgivna av Stockholms och Blekinge läns hushållningssällskap. Länsstyrelsen i Kronobergs län fann starka skäl tala för en uppmjukning av de föreslagna bestämmelserna. Svenska lantarbetsgivareföreningen anförde, att det icke var mer än skäligt, att någon kompensation beredd jordbruket för de kostnader, som faktiskt nedlagts på jordbrukets fastigheter i grundförbättringar i syfte att ernå lägre driftkostnader och bättre produktion; därest ingångsvärde icke erhöles skulle detta säkerligen åstadkomma stor irritation bland jordbrukarna och även skogsägarna. Länsstyrelsen i Uppsala län samt Jönköpings, Västmanlands och Jämtlands läns hushållningssällskap ävensom Sveriges lantbruksförbund framhöll, att efter därom framlagd utredning skäligt ingångsvärde borde medgivas.

Lantbruksstyrelsen framhöll, att värdet av anläggning utförd med rör efter år 1938 borde beaktas. Hallands läns hushållningssällskap ansåg, att hänsyn borde tagas till anläggning som kunde styrkas vara utförd under förslagsvis de tio senaste åren. Kronobergs läns hushållningssällskap fann skäligt, att avskrivning medgavs för efter förslagsvis år 1935 nedlagda och av deklaranten styrkta täckdikningskostnader, i den mån dessa ej vid övergången fick anses amorterade enligt den procentsats, som därefter skulle

gälla. Skaraborgs läns hushållningssällskap yttrade, att ingångsvärde borde upptagas för anläggning utförd efter år 1938 enligt vederbörligen upprättad plan. I de fall kostnaderna för sådana anläggningar icke kunde styrkas, borde som ingångsvärde kunna fastställas ett visst värde per hektar. Östergötlands och Älvsborgs läns norra hushållningssällskap föreslog, att ingångsvärde skulle beräknas för anläggning utförd enligt plan under de tio senaste åren. Sistnämnda hushållningssällskap framhöll jämväl, att för de år dräneringen vid bestämmelsernas ikraftträdande redan utnyttjats en amortering av 2 procent för år möjligen syntes böra avräknas å anläggningskapitalet. Stiftsnämnden i Skara gav uttryck åt i huvudsak samma uppfattning. I promemorian anföres därefter.

Ehuru sålunda jordbrukstaxerings-sakkunniga övervägt att fastställa ingångsvärde å befintliga täckdikningsanläggningar och vissa remissinstanser föreslagit ingångsvärde å äldre anläggningar har såsom ovan framgått skälen härför icke närmare redovisats. Enligt de sakkunnigas mening kan emellertid ett skäl antagas ha varit, att enligt det av jordbrukstaxerings-sakkunniga föreslagna systemet avskrivningen skulle anpassas efter anläggningens beräknade varaktighetstid och att förslaget därför innebar en väsentlig försämring av avdragsmöjligheterna för de skattskyldiga, vilka enligt gällande regler hade omedelbar avdragsrätt för omtäckdikningskostnader. Den omständigheten, att även underhållskostnaderna skulle bli föremål för avskrivning, verkade självfallet i samma riktning.

Enligt de sakkunnigas mening är emellertid förhållandet när det gäller det nu framlagda förslaget väsentligt annorlunda. Rätten att avskrika anläggningskostnaden på tio år innebär enligt de sakkunnigas mening icke någon försämring av avdragsmöjligheterna för nu nämnda skattskyldiga i förhållande till gällande regler. Genom att anläggningskostnaden får fördelas på flera år undanröjes väsentliga nackdelar med det nuvarande avdragssystemet. Den föreslagna korta avskrivningstiden ger också normalt möjligheter för den som utfört anläggningen att draga av kostnaden för densamma under sin verksamhetstid. Med hänsyn härtill och då rätten till omedelbart avdrag för underhållskostnader bibehålles samt någon utvidgning av inkomstbegreppet icke föreslås, kan, framhållas i promemorian, berättigade krav på compensation från de skattskyldiga, som enligt gällande regler har omedelbar avdragsrätt för kostnader för omläggning av täckdikning, knappast föreligga. Därefter anföres.

Om sålunda de sakkunnigas förslag får anses på ett smidigt sätt ansluta till gällande ersättningsanskaffningsregler vid omläggning av täckdikning, kan motsatsen sägas gälla beträffande behandlingen i avdragshänseende av nyanläggningskostnader. Medan enligt gällande rätt sådana kostnader icke är avdragsgilla skall ju enligt förslaget även nyanläggningskostnad få avskrivas inom en tidrymd av tio år. Även om, såsom inledningsvis anförts, ändrade regler till de skattskyldigas förmån principiellt icke bör ges tillbakaverkande kraft, synes det uppenbart, att därest så förmånliga avdragsregler införes att gälla från en viss bestämd dag, en alltför skarp gräns drages mot förutvarande regler.

För att förhindra detta och göra övergången smidigare föreslår de sakkunniga, att viss hänsyn skall tagas till kostnader för nyanläggning av

täckdikning, som nedlagts å fastigheten inom fem år före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Sålunda föreslås, att skattskyldig ägare till fastigheten i dylikt fall skall ha rätt att, vid taxering för inkomst av fastigheten som verkställes första gången efter utgången av år 1962, såsom oavskriven anläggningskostnad upplaga följande andel av nyssnämnda nyanläggningskostnad, nämligen om kostnader nedlagts under beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1958, en sjättedel av nyanläggningskostnaden; år 1959, två sjättedelar; år 1960, tre sjättedelar; år 1961, fyra sjättedelar och år 1962 fem sjättedelar av nyanläggningskostnaden.

Enligt de sakkunnigas mening åstadkommes genom en dylik ordning en rimlig avvägning mellan de skattskyldigas intressen och de krav på kontrollmöjligheter, som från taxeringsmyndigheternas sida måste uppställas. I sistnämnda hänseende anmärkes i promemorian, att den valda tidsperioden möjliggör att ingångsvärdena kan kontrolleras mot de uppgifter om nyanläggningskostnader, som skattskyldig lämnat i tidigare deklarationer, eftersom dessa alltjämt finns i behåll hos taxeringsmyndigheterna.

Vad nu sagts om ingångsvärden å täckdikningsanläggningar föreslås få motsvarande tillämpning i fråga om skogsvägar. Med hänsyn till sättet för avskrivningsunderlagets bestämmande för dylika anläggningar föreslås dock, att allenast en tredjedel av anläggningskostnaden under femårsperioden skall få betraktas såsom nyanläggningskostnad.

När det gäller skogsvägarna understrykes särskilt av de sakkunniga, att ingångsvärden självfallet skall vägras sådana skattskyldiga, som av vissa beskattningsnämnder tidigare erhållit avdrag vid anläggande av skogsvägar efter grunder som i huvudsak överensstämmer med de sakkunnigas förslag. Det torde få ankomma på vederbörande taxeringsintendenter att bevaka, att dylika skattskyldiga icke ånyo erhåller avdrag i form av ingångsvärden.

Vad slutligen beträffar det merarbete förslaget om ingångsvärden kan föranleda för taxeringsmyndigheterna framhålls i promemorian, att omfattningen av nytäckdikningen och skogsvägbyggandet visserligen varierar starkt olika län emellan men att antalet värderingsfall ändå får bedömas bli så ringa i varje taxeringsnämnd, att några mera betydande olägenheter för nämnderna icke torde behöva uppkomma. Det anmärkes vidare, att kontrollen av ingångsvärdena mot tidigare redovisade nyanläggningskostnader lämpligen kan ske i form av eftergranskning under taxeringsintendentens ledning och att taxeringsnämndernas arbete därför i huvudsak kan inriktas på en formell granskning av avskrivningsplanerna. Exempel på avskrivningsplaner har fogats vid promemorian.

### *Remissyttrandena*

Flertalet remissinstanser har i princip tillstyrkt eller lämnat utan erinran de sakkunnigas förslag till övergångsbestämmelser. De remissinstanser som förordat, att en större andel av anläggningskostnaden för skogs-

vägar än de sakkunniga föreslagit skall läggas till grund för avskrivning, har i regel förutsatt att den större andelen även skall gälla i fråga om övergångsbestämmelserna.

Några remissinstanser uttalar dock allvarliga betänkligheter mot de föreslagna övergångsbestämmelserna. Sålunda ifrågasätter riksskattenämnden huruvida tillräckligt starka skäl kan anses föreligga för övergångsbestämmelser, innebärande retroaktiv tillämpning i enlighet med förslaget. Nämnden fortsätter.

Praktiska svårigheter vid tillämpningen av föreslagna övergångsbestämmelser skulle uppkomma i de fall fastighet bytt ägare något av övergångsåren. I dylika fall skulle tillkomma komplikationer utöver dem riksskattenämnden ovan framhållit i samband med sin kritik över föreslagna bestämmelser om överföring av värdeminskningsskatt på ny ägare av fastighet. Beträffande en retroaktiv tillämpning av lagstiftningen gäller i än högre grad vad ovan anförts att bestämmelserna allenast böra avse fall där den nye ägaren förvärvat fastigheten på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Även i övrigt torde en retroaktiv tillämpning i enlighet med de sakkunnigas förslag medföra svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Det torde nämligen i betydande utsträckning förekomma att ofullständiga uppgifter om kostnad för nyanläggning lämnas i deklARATIONERNA.

De sakkunniga framhålla att vid bestämmande av ingångsvärdena å skogsvägar avdrag skall vägras sådana skattskyldiga, som av vissa beskattningsnämnder tidigare erhållit avdrag vid anläggande av skogsvägar efter grunder som i huvudsak överensstämmer med de sakkunnigas förslag. Euhuru materiellt sett en dylik justering av ingångsvärdena ligger i sakens natur, torde densamma icke kunna ske utan uttryckligt stadgande därom. En justering av ingångsvärdena synes å andra sidan böra omfatta även skattskyldiga, som må ha erhållit avdrag enligt andra grunder än de, som överensstämmer med de sakkunnigas förslag. Övergångsbestämmelserna ha vidare utformats så att vid bestämmande av avskrivningsunderlaget för täckdiktningens anläggning hänsyn icke tages till det avdrag, motsvarande beräknad kostnad för reparation av befintliga öppna diken, som den skattskyldige redan må ha erhållit.

Länsstyrelsen i Stockholms län säger sig inte kunna finna att de sakkunniga anfört bärande skäl för de föreslagna retroaktiva övergångsbestämmelserna beträffande anläggningskostnaderna. Skulle desamma accepteras synes de böra kompletteras med föreskrifter om hur och under vilket antal år beräknad oavskriven anläggningskostnad skall få avskrivas.

Länsstyrelsen i Värmlands län framhåller att som allmän regel får anses gälla, att skattelag icke utan alldeles särskilda skäl bör ges retroaktiv tillämpning. Sådana skäl synes, enligt länsstyrelsens mening, ej vara för handen i förevarande fall. Därefter anföres.

De föreslagna avdragsreglerna är i och för sig så förmånliga för de skattskyldiga, att redan detta talar mot att de ges retroaktiv verkan. Under alla förhållanden bör denna begränsas till kostnader, som nedlagts av ägaren själv. I de föreslagna bestämmelserna stadgas ej en sådan begränsning utan rätt synes enligt dem föreligga för skattskyldig att medräkna även kostnader, som nedlagts av t. ex. arrendator eller tidigare ägare till fastigheten.

Länsstyrelsen anser sig vidare böra påpeka, att i de säkerligen talrika fall, då de skattskyldiga underlåtit lämna uppgifter i tidigare deklarationer om före bestämmelsernas ikraftträdande verkställda nyanläggningskostnader, det icke blir möjligt eller i vart fall mycket svårt för taxeringsmyndigheterna att effektivt kontrollera av de skattskyldiga uppgivna ingångsvärden å anläggningarna.

Även länsstyrelsen i *Kopparbergs län* ifrågasätter lämpligheten av att bestämmelserna ges retroaktiv verkan. Bl. a. måste hänsyn tagas till det merarbete, som härigenom skulle uppkomma för taxeringsnämnderna vid övergången. Därest det likväl anses önskvärt med övergångsbestämmelser av angiven innebörd, synes dessa enligt länsstyrelsens mening böra utformas så, att som avskrivningsunderlag icke må medräknas kostnader, som inom den angivna tidrymden nedlagts av till exempel en arrendator eller tidigare ägare till fastigheten.

Länsstyrelsen i *Hallands län* ifrågasätter om inte övergångsbestämmelsen bör begränsas till att avse de fall, då anläggning under övergångstiden varit i samma ägares hand eller övergått till ny ägare genom arv.

*Lantbrukets skattedelegation* anser att ytterligare ett års anläggningskostnad borde kunna beaktas. Vid övergångstillfället finns nämligen tillgängliga sex års deklarationer utöver den aktuella deklarationen. Delegationen anser därför att ingångsvärdet bör fastställas med beaktande av de sex sista beskattningsårens anläggningskostnad. Delegationen tillägger.

Den av de sakkunniga föreslagna avtrappningsregeln synes vara onödigt restriktiv. Enligt delegationens uppfattning vore det skäligt att med utgångspunkt från den föreslagna avskrivningstiden beräkna ingångsvärdet för det första året till 40 procent av anläggningskostnaden, för det andra året till 50 procent o. s. v. Tröskeln blir visserligen mera markerad med ett dylikt förfarings sätt. Det torde emellertid sakna större betydelse, eftersom en anläggningskostnad, verkställd året före det första av de nu aktuella åren, över huvud inte beaktas oavsett avtrappningsregelns utformning.

Liknande synpunkter anföres av *Göteborgs och Bohus läns hushållnings-sällskap*. Länsstyrelsen i *Malmöhus län* däremot understryker vad de sakkunniga anfört om den betydelse den valda tidsperioden av fem år har för taxeringskontrollen och tillägger.

Vid övergångstillfället finns visserligen tillgängliga ytterligare ett års deklarationer. Vid taxeringsmyndighetens granskning av begärda ingångsvärden kan denna emellertid ej rätt gärna underlåta att jämväl undersöka, om i deklarationen för det år då anläggningskostnaden uppgives ha betalats, kostnaden redovisas och uppgivna intäkter lämnar rimligt överskott till den skattskyldiges levnadskostnader, sedan hänsyn tagits även till nämnda utgift. Skulle så ej vara fallet och skäl ej yppas till underkännande av det begärda ingångsvärdet, torde det få ankomma på vederbörande taxeringsintendent att yrka eftertaxering för det tidigare året.

Länsstyrelsen i *Älvsborgs län* framhåller, att en retroaktiv tillämpning efter fallande skala i vad avser kostnader för nyanläggning torde bli mycket svår att bemästra ur kontrollsynpunkt. Fastän arbetet förutsättes bli



överlämnat till taxeringsintendenten i länet eller till av denne delegerad personal, måste, enligt länsstyrelsen, ifrågasättas, om personalresurserna räcker till. Därefter anföres.

Ehuru antalet utredningsfall måhända ej blir så stort, kommer varje särskilt fall att bli betungande. Det torde nämligen vara mycket vanligt, att de skattskyldiga underlåtit eller förbisett att å jordbruksbilagan angiva nyanläggningskostnader för täckdikning på därför avsedd plats. Erfarenheten har vidare visat, att arbetskostnaderna i vissa fall avdragits bland lönekostnaderna. Även om utgifter för nyanläggningar angivits, kan av deklarationen som regel icke utläsas, huruvida beloppet avser brunnar, diken, stängsel eller skogsvägar. I beloppen kan vidare ingå utgifter, vilka helt eller delvis bestritts med statsmedel.

I det utlåtande som bifogats yttrandet från *lantbrukshögskolan* och *statens lantbruksförsök* göres följande uttalande.

Frågan huruvida ingångsvärden skall fastställas för täckdikningsanläggningar sammanhänger till viss del med avskrivningsunderlagets bestämning. Den metod som permanent avses bli tillämpad vid avskrivningsberäkningen innebär, att innehavaren av en fastighet övertager sin företrädares oavskrivna restvärde å anläggningen vartill skall läggas det belopp, han under sin egen innehavartid nedlagt på sådan anläggning. Vid övergången finns intet sådant restvärde fastställt. Ej heller finns vid övertagandet av fastigheten något värde åsatt på förefintlig täckdikningsanläggning. Det torde sålunda bli nödvändigt att begränsa ingångsvärdena till de kostnader som nedlagts av fastighetsinnehavaren på den vid övergången innehavda fastigheten. Självfallet kan ingångsvärdet ej avse annat än under denna tid utförda nytäckdikningar. Det bör sålunda åligga den skattskyldige att tillfredsställande visa omfattningen av sådan nytäckdikning. Kan den skattskyldige ej visa det belopp, varför avdrag ej medgivits vid inkomsttaxeringen, skall såsom ingångsvärde betraktas den beräknade materialkostnaden. Att endast materialkostnaden i sådant fall kan beaktas, motiveras av, att i flertalet fall även vid nytäckdikning avdrag medgivits för vissa arbetskostnader, liksom att i de fall, då arbetet utförts av brukaren själv, något lönebelopp för eget arbete ej upptagits som intäkt i deklarationen.

Bestämmas ingångsvärdet på sätt nyss sagts, synes ej anledning föreligga att endast beakta kostnader nedlagda under de av de sakkunniga angivna åren före övergången. Att, såsom de sakkunniga föreslagit, därjämte begränsa ingångsvärdet till viss del av de under dessa år som grundförbättring redovisade beloppen, synes än mindre motiverat. Bl. a. skulle detta leda till, att all nytäckdikning inställdes, till dess att de nya reglerna kommit i tillämpning.

### *Departementschefen*

De sakkunniga har föreslagit, att de nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 1962 och tillämpas första gången vid 1963 års taxering. Då av förslaget föranledd författning inte kan utfärdas förrän ett gott stycke in på år 1962 — d. v. s. vid en tidpunkt då redan en del av det beskattningsår gått till ända, för vilket taxering skall ske år 1963 — kan med visst fog göras gällande, att de nya reglerna icke bör träda i kraft förrän den 1 januari 1963 och sålunda första gången tillämpas vid 1964 års taxering. För ett upp-

skjutande av ikraftträdandet till den 1 januari 1963 talar även det förhållandet, att en jordbrukare, som under innevarande år redan påbörjat en omläggning av en gammal täckdikning, får sin avdragsrätt i viss mån begränsad om bestämmelserna skall tillämpas redan vid 1963 års taxering. Enligt äldre bestämmelser är kostnaden avdragsgill på en gång men enligt de nya endast med tio procent per år under en tioårsperiod. Skillnaden mellan en omedelbar avdragsrätt och en avskrivning på tio år synes dock inte vara större än att man kan bortse från denna konsekvens av de nya bestämmelserna. Då det torde vara ett önskemål att den förordade lagstiftningen träder i kraft snarast möjligt, anser jag mig kunna tillstyrka att den får träda i kraft dagen efter den då lagen utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1963 års taxering.

De sakkunniga har ansett att — om man inför så förmånliga avdragsregler, som nu förordats, att gälla från en viss bestämd dag — en alltför skarp gräns drages mot förutvarande regler. För att förhindra detta och göra övergången smidigare föreslår de sakkunniga, att viss hänsyn skall tagas till kostnader för nyanläggning av täckdikning och skogsvägar, som nedlagts å fastigheten inom fem år före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. För detaljutformningen av dessa övergångsbestämmelser har redogörelse nyss lämnats.

De förordade nya avskrivningsreglerna innebär att man för inkomstslaget jordbruksfastighet gör ett avsteg från den i skattelagstiftningen gällande principen att avdrag icke medgives för avskrivning å markanläggningar. Detta avsteg från gällande beskattningsprinciper för en viss grupp av skattskyldiga motiveras främst av en önskan att stimulera till ökade framtida investeringar i täckdikningsanläggningar och skogsvägar. Det föreligger därför, såsom de sakkunniga och vissa remissinstanser konstaterat, inte något annat skäl för en retroaktiv tillämpning av bestämmelserna än att övergången till det nya systemet annars kan framstå som alltför markerad. Jag vill emellertid inte motsätta mig att vissa övergångsbestämmelser utfärdas för att göra övergången mjukare. Dessa bestämmelser får dock inte medföra ett skattebortfall, som kan bli betungande för kommuner och landsting. Med hänsyn härtill och då det berättigade i övergångsbestämmelserna med visst fog kan ifrågasättas, bör hänsyn icke tagas till kostnader, som ligger längre tillbaka i tiden än två år före ikraftträdandet. Jag tillstyrker således att viss andel av kostnaderna för täckdikning och skogsvägar under beskattningsåren 1960 och 1961 får avskrivas. Denna andel synes för beskattningsåret 1960 kunna bestämmas till en tredjedel och för beskattningsåret 1961 till två tredjedelar. I fråga om skogsvägar skall motsvarande andel beräknas å en tredjedel av kostnaden under respektive beskattningsår.

En förutsättning för att avskrivningsrätt skall medgivas även för investeringar, som verkställts innan de nya avskrivningsreglerna blir tillämpliga, måste dock vara att den skattskyldige företer tillfredsställande utredning

som visar, att han under de år, vilka omfattas av övergångsbestämmelserna, haft kostnader för nyanläggning och förbättring av täckdikning och skogsvägar, att kostnaderna inte bestritts av erhållna bidrag samt att avdrag för kostnaderna inte till någon del åtnjutits vid taxeringen. Övergångsbestämmelserna innebär en speciell förmån för de berörda skattskyldiga och det synes därför rimligt att bevisbördan helt lägges hos dessa, vilka har tillgång till utredningsmaterialet. Framhållas må att den som erhållit avdrag för kostnad för nyanläggning av skogsvägar enligt av bl. a. mellankommunala prövingsnämnden tillämpad praxis, d. v. s. med visst belopp per längdmeter, inte får någon avskrivningsrätt för dessa vägar enligt övergångsbestämmelserna.

Det kan emellertid inte förutsättas att den skattskyldige har tillgång till erforderligt utredningsmaterial annat än för den tid han själv ägt fastigheten. Då det för övrigt, som några remissinstanser framhållit, synes naturligt att endast kostnader, som den skattskyldige själv bestritt, bör omfattas av övergångsbestämmelserna, anser jag mig böra förorda att dessa bestämmelser endast skall avse sådana kostnader för anläggning av täckdikning och skogsvägar, som den skattskyldige själv bestritt under den tid han ägt fastigheten. Bedömandet bör vara detsamma oberoende av om fastigheten förvärvats genom arv eller på annat sätt. Såsom ytterligare förutsättning skall, som redan nämnts, gälla, att han kan styrka att avdrag för kostnaderna inte till någon del medgivits vid tidigare års taxeringar. Det är här fråga endast om kostnader, som i princip icke varit avdragsgilla vid taxeringen. I kostnad för förbättring av täckdikning inbegripes således inte sådan kostnad för omläggning av täckdikning, som enligt nu gällande regler hänföres till avdragsgill underhållskostnad. Har avdrag helt eller delvis åtnjutits för kostnad, som i princip icke varit avdragsgill, får icke någon del av kostnaden avskrivas enligt övergångsbestämmelserna. Dessa bestämmelser bör vidare bli tillämpliga endast för den, som äger fastigheten vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering sker år 1963.

Det avskrivningsunderlag, som sålunda beräknas för beskattningsåren 1960 och 1961, uppföres på avskrivningsbilagan vid 1963 års taxering och får avskrivas med tio procent för år på samma sätt som gäller för de investeringar, som göres under beskattningsåret 1962. Om den skattskyldige på grund av omläggning av räkenskapsår ej beskattas för inkomst av fastigheten vid 1963 års taxering, skall avskrivningsunderlaget enligt övergångsbestämmelserna upptagas på avskrivningsbilagan första gången vid 1964 års taxering och avskrivas enligt samma grunder som de investeringar, vilka verkställs under beskattningsåret 1963. En förutsättning för att övergångsbestämmelserna skall bli tillämpliga i detta fall är dock att den skattskyldige äger fastigheten vid utgången av beskattningsåret 1963.

Det belopp, som skall inräknas i avskrivningsunderlaget enligt övergångsbestämmelserna, kommer att beräknas efter olika grunder beroende på om inkomsten av fastigheten under beskattningsåren 1961 och 1962 be-

räknats enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder. Jag torde här få hänvisa till vad jag under avsnittet täckdikningsanläggningar uttalat angående de principer, som bör gälla vid uppförande av belopp på avskrivningsbilagan.

## **VI. Departementschefens hemställan**

Under återopande av vad jag sålunda anfört hemställer jag, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga ett inom finansdepartementet upprättat förslag till *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)*.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

*Gösta Smith*

## De sakkunnigas förslag

till

## Lag

## om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 22 § 1 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges, att till anvisningarna till 22 § samma lag skall fogas två nya punkter, betecknade punkt 3 och punkt 4 av nedan angiven lydelse, att hittillsvarande punkterna 3—8 i nämnda anvisningar skola erhålla nummerbeteckningarna 5—10 på sätt nedan anges samt att nya punkten 9 i samma anvisningar skall erhålla ändrad lydelse på sätt jämväl nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)*

## 22 §

1 mom. Från bruttointäkten  
— — — såsom för:  
allt, som — — — mera sådant;  
värdeminskning, som — — — äro  
underkastade;

undantagsförmåner, pensioner,  
— — — å fastigheten;  
arrende, som — — — av fastig-  
hetens;

ränta å — — — använt kapital;  
speciella skatter — — — det all-  
männa;  
anskaffning och — — — tillhö-  
rande fördelningsledningar.

Har skog — — — tidigare med-  
givits.

Har växande — — — av upplåtelse-  
sen.

Hemmavarande barn, — — — till-  
höra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — —  
nämnda gottgörelse.

*(Föreslagen lydelse)*

## 22 §

1 mom. Från bruttointäkten  
— — — såsom för:

allt, som — — — mera sådant;  
värdeminskning, som — — — äro  
underkastade;

*värdeminskning genom slitning  
och därmed jämförlig orsak, som  
täckdikningsanläggning är underkas-  
tad;*

*värdeminskning å skogsvägar;*  
undantagsförmåner, pensioner,  
— — — å fastigheten;  
arrende, som — — — av fastig-  
heten;

ränta å — — — använt kapital;  
speciella skatter — — — det all-  
männa;

anskaffning och — — — tillhö-  
rande fördelningsledningar.

Har skog — — — tidigare med-  
givits.

Har växande — — — av upplåtelse-  
sen.

Hemmavarande barn, — — — till-  
höra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — —  
nämnda gottgörelse.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 22 § 1 mom. samt av anvisningarna till 22 § se 1959:127.

## (Nuvarande lydelse)

## Anvisningar

## till 22 §

1. Såsom driftkostnad — — — som intäkt.

2. Avdrag medgives — — — om jordbruksfastighet.

3. Såsom speciell — — — (se 20 §).

4. Har skog — — — det ursprungliga.

5. Har växande — — — skogens försäljning.

6. Hemmavarande barn, — — — — — för barnet.

7. Till avdragsgill underhållskost-

## (Föreslagen lydelse)

## Anvisningar

## till 22 §

1. Såsom driftkostnad — — — som intäkt.

2. Avdrag medgives — — — om jordbruksfastighet.

3. *Kostnad för anläggning av täckdikning må jämväl avdragas genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Avdraget skall bestämmas enligt avskrivningsplan och anläggningskostnaden fördelas såsom omkostnad med lika stora belopp på tio beskattningsår i följd.*

*Övergår täckdikningsanläggning till ny ägare, skall vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag och av vad som i beskattningshänseende återstår oavskrivet av anläggningskostnaden så anses som om fångesman och förvärvare utgjort en skattskyldig.*

*Den omständigheten att anläggning, varom här är fråga, genom slitning eller därmed jämförlig orsak förlorat sitt värde, utgör ej hinder för skattskyldig att avskriva anläggningskostnaden i enlighet med bestämmelserna i första stycket.*

4. Avdrag medgives ock för värdeminskning å skogsvägar; dock att allenast en tredjedel av kostnaden för anläggning av sådana vägar må bli föremål för avskrivning. Beträffande värdeminskningsskattavdrag å skogsvägar skola föreskrifterna i punkt 3 äga motsvarande tillämpning.

Med skogsväg förstås i denna lag sådan väg, som huvudsakligen är avsedd för utforsling av skogsprodukter från skog, ävensom till skogsväg direkt ansluten bro eller annan transportanläggning, som icke hänföres till byggnad.

5. Såsom speciell — — — (se 20 §).

6. Har skog — — — det ursprungliga.

7. Har växande — — — skogens försäljning.

8. Hemmavarande barn, — — — — — för barnet.

9. Avdrag må icke, i vidare mån

*(Nuvarande lydelse)*

nad räknas, bland annat, även kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, varemot avdrag icke får ske för nyanläggning av täckdikning. Därest omläggning av täckdikning på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga är till viss del att hänföra till grundförbättring, får avdrag ej ske för mer än vad en omläggning med enahanda material som det gamla skulle kostat.

Skyddsdikning å skogsmark, därför avdrag får ske, avser sådan dikning, vars syfte huvudsakligen är att vidmakthålla skogens avkastningsförmåga och hindra skogsmarkens försumpning m. m.

8. Därest inkomst — — — om jordbruksfastigheten.

*(Föreslagen lydelse)*

än ovan i punkterna 3 och 4 sägs, göras för värdeminskning å markanläggning, men skall å andra sidan kostnad för iståndsättande eller utbyte av försliten annan sådan anläggning än i nämnda punkter avses räknas till avdragsgill underhållskostnad. Därest utbyte på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga är till viss del att hänföra till grundförbättring, får avdrag ej ske för mer än vad ett utbyte med enahanda material som det gamla skulle kostat.

Skyddsdikning å skogsmark, därför avdrag får ske, avser sådan dikning, vars syfte huvudsakligen är att vidmakthålla skogens avkastningsförmåga och hindra skogsmarkens försumpning m. m.

10. Därest inkomst — — — om jordbruksfastigheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1962. I samband med lagens ikraftträdande skall följande iakttagas.

1. Äldre bestämmelser skola tillämpas vid 1962 års taxering, så ock vid eftertaxering för år 1962 eller tidigare år.

2. Har under beskattningsår beträffande vilka taxering verkstälts åren 1958—1962 å skattskyldig tillhörig fastighet nedlagts kostnad för nyanläggning av täckdikning, må den skattskyldige, vid taxering för inkomst av fastigheten, som verkställles första gången efter utgången av år 1962, såsom oavskriven anläggningskostnad upptaga i det följande angiven andel av nyssnämnda nyanläggningskostnad, nämligen såvitt angår det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkstälts

år 1958, en sjättedel av nyanläggningskostnaden;

år 1959, två sjättedelar av nyanläggningskostnaden;

år 1960, tre sjättedelar av nyanläggningskostnaden;

år 1961, fyra sjättedelar av nyanläggningskostnaden; samt

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

år 1962, fem sjättedelar av nyanläggningskostnaden.

Vad nu sagts skall gälla även beträffande å fastigheten nedlagd kostnad för nyanläggning av skogsvägar; dock att i dylikt fall allenast en tredjedel av sådan kostnad skall anses såsom nyanläggningskostnad.



## Bilaga 1

## Statistiska uppgifter i fråga om täckdikning

Län	Täckdikad åkerjord enligt 1951 års jordbruksräkning, ha		Lantbruksnämndernas avslutade täckdikningsförrättningar åren 1952—1959		Procentuell fördelning av den planlagda arealen år 1959		
	med tegelrör	med annat material	totalareal, ha	hektar per år i procent av arealen tegelrörsdikad år 1951	nyttäckdikning	omtäckdikning av	
						planenlig täckdikning	övrig täckdikning
A, B	29 157	6 752	3 753	1,6	92	—	8
C	34 971	7 911	3 654	1,3	97	3	—
D	43 776	9 978	5 193	1,5	43	—	57
E <sup>1</sup>	112 697	18 297	<sup>1</sup> 11 800	<sup>1</sup> 1,3	20	31	49
F	5 610	3 779	1 464	3,3	89	—	11
G <sup>1</sup>	3 837	4 592	1 316	4,3	93	4	3
Hn	6 894	2 718	1 149	2,1	72	—	28
Hs	13 374	5 404	1 065	1,0	82	—	18
I	20 963	12 551	3 822	2,3	46	1	53
K	11 778	1 278	369	0,4	90	10	—
L	62 900	7 474	2 059	0,4	45	11	44
M	163 112	5 581	11 241	0,9	3	94	3
N	45 650	9 304	3 229	0,9	24	16	60
O <sup>1</sup>	15 929	4 561	6 664	5,2	90	—	10
Pn	21 180	4 732	9 799	5,8	100	—	—
Ps	5 615	4 914	1 075	2,4	92	—	8
R	73 828	1 993	32 495	5,5	92	—	8
S	15 795	2 591	9 269	7,3	96	—	4
T	32 351	7 839	3 592	1,4	66	14	20
U	80 657	11 921	6 088	0,9	36	14	50
W	4 537	3 254	1 330	3,7	100	—	—
X	8 819	10 932	2 426	3,4	50	—	50
Y	3 124	3 929	1 590	6,4	60	10	30
Z	2 172	5 539	2 198	12,7	38	5	57
AC	3 284	5 167	5 129	19,5	91	3	6
BD	2 784	2 357	1 150	5,2	100	—	—
Hela riket	824 794	165 348	132 919	2,0	68	13	19

<sup>1</sup> Inklusivt 3 288 hektar planlagda av hushållningssällskapet.

### Statistiska uppgifter i fråga om skogsvägar

#### Färdigbyggda skogsbilvägar åren 1951—1958

År	Km	Därav i procent			
		Krono- skogar	Övriga allmänna skogar	Aktie- bolags- skogar	Övriga enskilda skogar
1958 .....	2 402	20	15	34	31
1957 .....	2 868	17	15	41	27
1956 .....	2 700	18	15	39	28
1955 .....	2 462	14	16	41	29
1954 .....	2 552	15	19	40	26
1953 .....	2 351	14	17	40	29
1952 .....	2 157	12	14	46	28
1951 .....	1 946	18	10	44	28

Den procentuella fördelningen på de i skogsstatistisk årsbok redovisade fem områdena framgår nedan.

#### Procentuell fördelning av färdigbyggda skogsbilvägar åren 1951—1958

År	Procentuell fördelning				
	Övre Norrland	Mellersta Norrland	Nedre Norrland och Dalarna	Mellan- sverige och Småland	Södra och västra kust- länen
1958 .....	19	19	18	36	8
1957 .....	20	20	15	38	7
1956 .....	14	18	16	45	7
1955 .....	14	16	15	49	6
1954 .....	16	15	21	42	6
1953 .....	17	15	20	41	7
1952 .....	9	16	23	43	9
1951 .....	15	10	24	44	7

## Innehåll

<i>Propositionens huvudsakliga innehåll</i> .....	1
<i>Författningsförslag</i> .....	2
<i>I. Inledning</i> .....	5
<i>II. Huvudlinjer i förslaget</i> .....	7
Promemorian .....	7
Bristerna i nuvarande ordning .....	7
Möjligheterna till ändring .....	10
De sakkunnigas förslag i huvuddrag .....	12
Remissyttrandena .....	19
Departementschefen .....	35
<i>III. Täckdikningsanläggningar</i> .....	38
Gällande rätt .....	38
Täckdikningarnas omfattning, värde och varaktighet .....	41
De sakkunnigas förslag .....	43
Remissyttrandena .....	47
Departementschefen .....	55
<i>IV. Skogsvägar</i> .....	60
Gällande rätt .....	60
Skogsvägbyggandets omfattning, kostnader m. m. ....	61
De sakkunnigas förslag .....	63
Remissyttrandena .....	68
Departementschefen .....	79
<i>V. Ikraftträdandebestämmelser</i> .....	83
De sakkunniga .....	83
Remissyttrandena .....	86
Departementschefen .....	89
<i>VI. Departementschefens hemställen</i> .....	92
<i>Bihang. Av de sakkunniga utarbetat författningsförslag</i> .....	93
<i>Bilaga 1. Statistiska uppgifter i fråga om täckdikning</i> .....	97
<i>Bilaga 2. Statistiska uppgifter i fråga om skogsvägar</i> .....	98