SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 7/1959 **Årg. 9**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Om substansminskning

Av bitr. taxeringsintendenten Erik Lilliesköld

Praxis har sedan länge godkänt substansminskningsavdrag. Populära framställningar ha gjort sitt bästa för att sprida denna princip så att i våra dagar hart när varje grusgropsägare yrkar ett sådant avdrag. Det är emellertid förlåtligt, om han inte alltid har klart för sig vad han har rätt att yrka avdrag för. Det är väl tveksamt om myndigheterna har det. Klarläggande är ett alldeles för pretentiöst ord för denna uppsats men den är åtminstone avsedd att redovisa nuläget — sista ordet är säkert inte sagt än av skattedomstolarna.

Intäkternas beskattning.

Man bör till en början göra klart för sig att grus — liksom bl. a. lera — är en del av själva fastigheten av den typ som kallas *naturtillgångar* och att utnyttjande av fastighetens naturtillgångar direkt omnämnts i anvisningarna till 21 § KL såsom exempel på binäring till jordbruk. Där talas om sådan i sammanhang med jordbruk bedriven förvärvsverksamhet som avser att med utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar utvinna en biförtjänst. När kommunalskattelagen skrevs — det är nu mer än 30 år sedan — hade framför allt väggruset icke tillnärmelsevis samma begärlighet som nu. Även en i förhållande till jordbruket proportionellt sett omfattande grusförsäljning anses vara binäring till jordbruk, ur jordbrukarens synpunkt. Det kan ifrågasättas om försäljning av grus från en jordbruksfastighet över huvud taget kan hänföras till annat inkomstslag än jordbruk. Stöd för en sådan uppfattning torde finnas i anv. till 18 § KL, som direkt reglerar det fall att en rörelseidkare använder annan fastighet i sin rörelse, medan motsvarande bestämmelse

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:01

saknas i fråga om jordbruksfastighet. I punkt 4 anv. till 21 § KL stadgas vidare att, om skattskyldig i någon av honom bedriven rörelse använt produkter från egen eller av honom brukad fastighet, värdet av produkterna skall räknas som intäkt av jordbruk, jordbrukets binäringar eller skogsbruk, medan däremot samma värde får avräknas som omkostnad i rörelsen. Skattedomstolarna torde också slå vakt om denna princip.

På goda grunder tvivlar jag emellertid på att denna distinktion uppehålles i underinstansernas praxis. Många handelsträdgårdsmästare torde taxeras för rörelseinkomst trots att deras fastigheter vid fastighetstaxeringen bedömas som jordbruksfastighet. RN har i beslut om förhandsbesked den 11/9 1956 rörande substansminsknigsavdrag lämnat denna fråga öppen. Nämnden har där bl. a. sagt: "För den händelse av sökanden bedriven verksamhet med utvinning av grus från ifrågavarande område finnes böra hänföras till rörelse —". Förhandsbeskedet gällde dock jordbruksfastighet. Sandström har i sin bok om inkomst av rörelse (3:e uppl. sid 99) uttryckt sig så att det är "närmast ägnat att förvåna att dylik intäkt aldrig skall kunna hänföras till rörelse," därvid han påvisar att försäljning av jordens beståndsdelar enl. 3 § anv. till bevillningsförordningen undantagsvis kunde hänföras till särskild näring men att denna bestämmelse i anv. utan motivering bortföll i KL.

Det kan synas oväsentligt att uppehålla sig vid dessa detaljer, men inkomstslagets art kan få mycket stor betydelse för grusägarens avdragsrätt. Med hänsyn till underinstansernas nyss påtalade praxis i andra sammanhang måste ytterligare en passus i anv. till 21 § KL återges: "Drives åter sådan verksamhet i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maskiner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal är verksamheten att hänföra till rörele." Av lagrummets därefter uppräknade exempel avser intet naturtillgångar. Till förebyggande av missförstånd bör det kanske inskjutas, att frågeställningen här enbart gäller grusägarens åtgärder. Normalt gör ju grusägaren ingenting för själva exploateringen utan har genom kontrakt med en grusförsäljningsfirma eller vägentreprenör antingen försålt en viss kvantitet grus eller upplåtit rätt att utnyttja grustaget under viss tid. För grusfirman eller vägentreprenören är grusutvinningen klart hänförlig till rörelse.

För att i någon mån fullständiga bilden bör det kanske också nämnas att om grusägaren *försäljer själva marken* med grus, alltså avhänder sig en del av fastigheten, den därvid erhållna likviden aldrig kan beskattas annat än som intäkt av skogsbruk, om området är skogbärande, eller som realisationsvinst (närmast teoretiskt). Icke blott försäljning av grus (utan samband med försäljning av marken) utan även upplåtelse av en nyttjanderätt — genom arrendeavtal jämlikt 1 kap. 7 § nyttjanderättslagen — utgör skattepliktig inkomst. Det avtal jordägaren slutit med en grusexploatör är för övrigt ofta nog så diffust skrivet att det inte klart framgår om försäljning av grus eller upplåtelse av en nyttjanderätt föreligger. I sina renodlade former torde försäljning avse en bestämd myckenhet medan ett avhändande av själva dispositionsrätten får hänföras till arrendeavtal. Om det är fråga om upplåtelse av nyttjanderätt för en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:01

tid av minst två år och arrendet har karaktär av engångsersättning är förordningen om ackumulerad inkomst tillämplig.

Substansminskningsavdrag.

Vad som kan berättiga ett särskilt substansminskningsavdrag är naturligtvis substansens — grus, lera etc. — karaktär av kapitaltillgång. I det hänseendet kan man jämföra gruset med skogen, men en skillnad finns dock: Gruset är rent teoretiskt en kapitaltillgång som icke lämnar avkastning utan minskas i och med utnyttjandet, medan skogen lämnar ränta på kapitalet genom sin tillväxt.

Bestämmelser om avdrag för substansminskning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet finnas i p. 8 anv. till 22 § KL i fråga om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder, därvid hänvisning göres till motsvarande bestämmelser vid rörelse (p. 8 anv. till 29 § KL). I praxis har avdrag medgivits även i fråga om jordbruk, vars inkomst redovisas enligt kontantprincipen (RR 5/11 1957 och 2/9 1958). Härigenom har ett osäkerhetsmoment bortfallit och man kan koncentrera sig på frågorna om rätt inkomstslag och avskrivningens storlek.

Vid rörelse och jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder skall enligt ovannämnda lagrum substansminskningsavdraget ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som så avpassas, att *anskaffningsvärdet* blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. I anskaffningsvärdet skall inräknas icke blott vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten utan jämväl kostnader för dess exploatering. Skall då anskaffningsvärdet bestämmas med utgångspunkt från tiden för förvärvet av fastigheten eller från exploateringens början? Skall i detta hänseende skillnad göras mellan *jordbruk* och *rörelse,* i förstnämnda fall mellan jordbruk med *bokföringsmässig redovisning* och sådana som deklarera enligt *kontantprincipen?* — Föreligger rörese, ligger parallellen med tomtförsäljningsrörelse nära till hands; tidpunkten för rörelsens början är avgörande. Utan direkt legalt stöd gäller detta i praxis även det fall — det vanligaste — att jordstyckningsrörelse emanerar från en för jordbruk utnyttjad jordbruksfastighet i samma ägares hand. Här föreligger eller presumeras föreligga ett ändrat inkomstslag för den del av fastigheten som ingår i rörelsen. Någon omtaxering av marken anses inte krävas och torde heller icke normalt ske i praktiken.

Vi acceptera emellertid tesen att jordbruksfastighet icke kan ingå i rörelse och ha då att välja mellan två möjligheter. Antingen har verksamheten de facto karaktär av självständig rörelse (och då skulle grusfyndigheten rätteligen taxeras om som annan fastighet) eller också är grusutvinningen binäring till jordbruket och taxeras som inkomst härav. (Inom parentes kan här påpekas att *21 § KL* skiljer på (b) intäkt av *jordbruk med binäringar* och (d) intäkt av *annat slag,* till vilken sistnämnda grupp avyttring av grus hänföres, medan grusförsäljning *enligt anv.* till samma paragraf räknas som *binäring* till jordbruk.)

Om grusförsäljning har karaktär av binäring till jordbruk och alltså inte medför någon förändring av inkomstslaget, saknas vid tillämpning av kontantprincipen rent teoretiskt anledning att räkna anskaffningsvärdet från annan tidpunkt än den för förvärvet av fastigheten. Så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:01

skedde också i båda de av RR åren 1957 och 1958 avgjorda målen. I båda fallen torde dock respektive fastighet ha förvärvats genom köp icke alltför långt före exploateringens början och i åtminstone det senare målet hade förebringats utredning som visade att såväl säljare som köpare av fastigheten vid ägarbytet räknat med ett visst värde av grustäkten. En sannolikhetsberäkning av såväl det totala ingångsvärdet som kubikmassan grus förelåg. Ingångsvärdet dividerat med volymen ger direkt det avdragsgilla beloppet per kubikmeter.

Något ingångsvärde bestämt från en senare tidpunkt var alltså icke aktuellt i de nu relaterade fallen. Men ponera att fastigheten förvärvats genom *arv* — då kan man naturligtvis gå på bouppteckningsvärdet = taxeringsvärdet — eller köp för mycket *lång tid tillbaka,* då ingen som helst tanke på grusförsäljning, kanske inte ens någon uppfattning om grusfyndighetens existens förelåg. Vi förutsätter att grusets värde vid förvärvet var praktiskt taget = 0. Är det då rimligt eller ens rätt enligt nuvarande bestämmelser att vägra substansminskningsavdrag? — Då bör ingen förnuftig jordägare i den situationen sälja grus eller upplåta rätt till grustäkt utan i stället försälja marken (om detta med hänsyn till byggnadsplan el. dyl. är möjligt) med grus eller också själv för säkerhets skull begära omtaxering av den aktuella delen av fastigheten till annan fastighet och driva grusförsäljningsrörelse i egen regi.

Det synes mig föga rationellt att formella hinder — allra minst om de äro följd av lagtolkning — skola behöva föranleda dispositioner, som inte betingas av andra förnuftsskäl än skattetänkande. Jag skulle därför vilja dra en lans för en principiell likställighet mellan jordbruk och rörelse även ifråga om utgångspunkten för substansminskningsavdragets bestämmande. Om hela fastigheten inklusive grustaget säljes, så är det väl ingen tvekan att köpeskillingen bestämmes med hänsyn till grusets råsubstansvärde, vilket — om förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning icke föreligga — alltså överlåtes skattefritt. Detta är i och för sig inget bärande skäl för den av mig föreslagna linjen men i alla fall värt beaktande.

För närvarande torde emellertid stöd i skatteförfattningarna saknas för en sådan uppfattning som jag ovan velat anmäla som önskvärd ur materiell synpunkt. Ägare av jordbruksfastighet, som vill åtnjuta substansminskningsavdrag, är nog för närvarande hänvisad till att förebringa sannolikhetsbevisning rörande grusets värde vid tidpunkten för förvärvet av fastigheten. För egen del anser jag att detta bör gälla även i fråga om fastighet som taxeras enligt bokföringsmässiga grunder. Jag stöder detta antagande på den omständigheten att redovisningsformen inte medför en ändring av inkomstslagets beskaffenhet. Inkomst av jordbruk övergår inte i och med den bokföringsmässiga redovisningen till inkomst av rörelse. Det torde dock saknas anledning att svära vid någon profet i denna fråga. I förarbetena till 1951 års lagändring, varigenom p. 8 i anv. till 22 § KL tillkom, uttalade sig departementschefen väl om olika värden som kunde läggas till grund för avdragets beräknande men ej om tidpunkten för fastställande av detta värdeunderlag (prop. 1951 nr 191 sid. 166). Han anförde sålunda:

"Vad de sakkunniga anfört giver mig icke anledning till annan erinran än att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:01

underlag för avskrivning å naturtillgång bör vara anskaffningskostnaden om denna kan visas. Ofta torde det emellertid vara svårt att förebringa utredning om hur mycket av inköpspriset för en jordbruksegendom som belöper på naturtillgången. I dylika fall bör, om tillgångar åsatts särskilt värde, detta läggas till grund för avskrivningen. I annat fall bör som avskrivningsunderlag tjäna uppskattat skäligt värde å tillgången."[1]

Det bör kanske framhållas, att vare sig ingångsvärdet anknyter till tidpunkten för fastighetsförvärvet eller till tiden för verksamhetens startande bevisningen om grusets värde måste kunna ske fritt utan att den skattskyldige skall behöva vara bunden av om grusfyndigheten påverkat fastighetens taxeringsvärde eller ej.[2] Om så skett är detta naturligtvis ett indicium för att gruset hade ett självständigt värde vid tiden för fastighetstaxeringen, ev. alltså redan vid förvärvet.

Nu är det så i praktiken, att det många gånger är svårt att uppskatta en grusfyndighets storlek exakt. Man kan i denna situation tänka sig ett — låt vara restriktivt beräknat — schablonavdrag i likhet med vad som åtminstone i underinstanserna tillämpas vid beräkning av inkomst av jordstyckningsrörelse. Det är möjligt att man med en sådan metod lättare skulle kunna anpassa avdragets storlek till en skälig anpart av det aktuella grusets värde, som för högklassigt byggnadsgrus lär kunna uppgå till ett 8—10 gånger högre belopp än för det billigaste väggruset. Någon rekommendation av schablonmetoden avses dock inte. Mutén har i 'sin gradualavhandling "Inkomst eller kapitalvinst" (sid. 219) framhållit, att RR inte någonsin synes ha velat formulera sina utslag så, att därur skulle kunna inhämtas ett uttryckligt godkännande av schablonmässig procentberäkning utan fastmer betraktat en dylik som en nödfallsutväg vid bristfällig utredning.

Enligt de förut omnämnda regeringsrättsutslagen skulle avdrag kunna medgivas även för värdeminskning före beskattningsåret. Outnyttjade avdrag skulle med andra ord inte frysa inne. Om utgången i målen verkligen har denna innebörd är dock ej alldeles säkert.

Sammanfattning.

Ett försök skall här göras att sammanfatta gällande bestämmelser rörande avdrag för substansminskning vid grus- och lertäkt m. m., sådana dessa regler uppfattats ovan. En sammanfattning blir gärna komprimerad och onyanserad. Om detta liksom framställningen ovan inbjuder till

Not 1) 1936 års skattekommitté (S. O. U. 1937 : 42 sid. 250) anförde beträffande substansminskningsavdrag bl. a.: "Någon avskrivningsplan i vanlig mening kan alltså ej här ifrågakomma men väl en utredning rörande det à-pris som kan antagas vara betalt för varje enhet av den uttagna varan. Har denna kalkyl skett efter beräkningsgrund, som visar sig hållbar även i framtiden, bör i allmänhet avdraget år efter år beräknas till samma à-pris för den givna enheten, t. ex. varje ton bruten malm. Uppenbarligen kan emellertid anledning till revidering av den ursprungliga beräkningsgrunden stundom föreligga. I varje fall bör här liksom beträffande inventarier o. dyl. tillses, att ej mer än anskaffningsvärdet får sammanlagt avdragas, vilket bör ha åtminstone den betydelsen, att i varje års deklaration angives huru stor del av nämnda värde som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet."

Redan 1928 års bolagsskatteberedning (S.O.U. 1931 : 40 sid. 249) hade föreslagit, att avdrag för substansminskning — såsom dittills — skulle få ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som borde så avpassas att anskaffningskostnaden blev tillfullo avskriven under den tid tillgången beräknades räcka.

Not 2. En annan sak är att närmast följande allmänna fastighetstaxering måste taga hänsyn till den förebragta bevisningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:01

kritik, är emellertid redan något vunnet. Det är dock främst en önskan att försöka hjälpa tidskriftens stora läsekrets till en i möjligast mån lättfattlig men ändå någorlunda allsidig belysning av spörsmålet som frammanat följande tabellariska uppställning:

1) Intäkter genom försäljning av grus, lera, torv, sten och ev. övriga naturtillgångar äro alltid skattepliktig inkomst.

2) Om naturtillgången tillhör jordbruksfastighet, skall jordbrukarens inkomst hänföras till detta inkomstslag, även om verksamheten är av större omfattning. Jfr dock ovan.

3) Om naturtillgången härrör från annan fastighet, skola intäkterna upptagas som inkomst av rörelse, om förutsättningarna härför i övrigt föreligga. Eljest torde inkomsten vara att hänföra till inkomst av annan fastighet.

4) Avdrag för naturtillgångens värdeminskning är tillåtet vid alla tre nyssnämnda inkomstslag (något fall rörande värdeminskning i annan fastighet känner jag ej, men detta måste ligga i sakens natur; avdrag för värdeminskning av skog å annan fastighet har f. ö. medgivits åtminstone av kammarrätten).

5) Substansminskningsavdraget skall bestämmas med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Tidpunkten för dettas bestämmande är i fråga om rörelse tiden för rörelsens början. Sker försäljningen av naturtillgångar från jordbruksfastighet eller annan fastighet som ej ingår i rörelse, får anskaffningsvärdet tills vidare anknytas till värdet vid tiden för fastighetens förvärvande.

6) Frånsett frågan om tidpunkten för anskaffningsvärdets beräknande bör bevisföringen härom vara fri i den mening tidigare antytts. Utrymme för ett rent schablonmässigt beräknat avdrag anknutet till försäljningspris torde f. n. saknas.

7) Rätt att förskjuta värdeminskningsavdrag föreligger visserligen i fråga om skog men torde i övrigt vara väsensfrämmande för andra inkomstslag än rörelse. Ett fullt klargörande utslag från regeringsrätten i denna fråga bör kanske inväntas innan den kan anses avgjord.

Den kritiske läsaren torde — om han inte visste det redan förut — ha observerat att mycket ännu är oklart ifråga om substansminskningsavdrag vid taxering, framför allt av jordbruksfastighet. I själva verket finns fler frågeställningar än dem som redovisats i denna artikel, som författaren i alla fall hoppas skall ge någon vägledning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:01