

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 6/1961

Årg. 11

DISTRIBUTÖR AV

MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Grundförbättring eller underhåll

Några anmärkningar och rättsfall avseende jordbruksfastighet

Av förste taxeringsinspektören Stig Sagnert

Enligt svensk skattelagstiftning betraktas i princip överlåtelse av fast egendom, vilken i ägarens hand utgör anläggningstillgång, såsom en skattefri kapitalomsättning. Härav följer att varken kostnaden för förvärvet av egendomen eller kostnaden för dess förbättring kan medgivas till avdrag. I förvarande hänseende gäller enhetliga regler, ehuru något olika formulerade, såväl beträffande jordbruksfastighet som annan fastighet och rörelse. Enligt särskilda stadganden i 22, 25 och 29 §§ KL får sålunda avdrag ej göras för ny-, till- eller ombyggnad å en fastighet eller för grundförbättring därå.

Byggnad och tillgång av grundförbättrings natur.

På sätt framgår av författningstexten har grundförbättring icke avseende å byggnad. Med grundförbättring förstås helt enkelt åtgärder, som syftar till att varaktigt förbättra "grunden" å en fastighet; uttrycket grunden då använt i betydelsen mark, jordmån, tomt. I 22 § 2 mom. KL nämns som exempel på grundförbättrings-

ringsåtgärder nyodling, vattenavledning och sjösänkning och av punkt 7 av anvisningarna till 22 § framgår, att som en grundförbättringsåtgärd skall betraktas nyanläggning av täckdikning.

Av de angivna exemplen kan möjligen dragas den slutsatsen, att det inte är föräntat med större svårigheter att avgöra vad som är byggnad respektive tillgång av grundförbättrings natur. Regelmässigt är väl så inte heller förhållandet. I det enskilda fallet kan emellertid gränstragningen vara nog så besvärlig.

En av anledningarna härtill är otvivelaktigt att KL bygger sitt fastighetsbegrepp på det civilrättsliga begreppet fast egendom. I förarbetena till 1895 års lag angående vad till fast egendom är att hänföra uttalas bl. a., att ordet byggnad bör fattas i vidsträckt bemärkelse. Sålunda avses enligt motiven med byggnad "alla genom människohand å jorden medelst timring, murning eller på annat därmed jämförligt sätt uppförda konstruktioner". Det erinrades därvid om, att t. ex. broar, bryggor, järnvägsanläggningar, vattenled-

ningar, laxpator och ålkistor benämndes byggnader. Även i lagberedningens förslag till Jordabalk I (SOU 1947: 38 s. 86) uttalas, att till byggnader är att hänföra murar, broar, bryggor samt vissa andra transportanläggningar och torde över huvud kunna räknas alla slags uppbyggda konstruktioner.

Möjligen kan det råda en viss tveksamhet om huruvida begreppet byggnad skatterättsligt omfattas av en så vidsträckt definition som enligt det ovan anförda. Anmärkas må sålunda, att när i deklarationsblanketterna för jordbruksfastighet (Formulär 4 a och b) skiljes mellan underhåll av inventarier, byggnader och markanläggningar, angives som exempel på markanläggningar bl. a. broar. I praxis har emellertid brygga ansetts utgöra byggnad (RÅ 1949 ref. 40). Däremot har en bensinanläggning bestående av en under jordytan belägen, å fundament vilande cistern och av en ovan jord fast monterad mätapparat med pump ej hänförs till byggnad (RÅ 1947 ref. 27). Om emellertid vid dylik anläggning finnes uppförd en byggnad skall såväl bensinbehållare som mätapparat såsom tillbehör inräknas i värdet å byggnaden (RÅ 1934 ref. 26). Att byggnad skall sträcka sig ovan jordytan är heller inte nödvändigt (RÅ 1957 ref. 4). Ytvattendammar, belägna å egen mark och åstadkomna genom jordvallar, på insidan åtminstone delvis klädda med natursten, för uppsamling av vatten för stads vattenverk, har ansetts hänförliga till byggnad (RÅ 1936 not 205). En intags- och regleringsdamm vid sprängd tunnels övre mynning har ansetts utgöra byggnad men däremot har själva tunneln ej hänförs till byggnad (KR utslag 16/1 1941).

Vattenledning, som framdragits genom annan tillhörig mark, har inte hänförs

till fastighet (RÅ 1932 ref. 63). Bolag har erhållit avdrag för värdeminskning å en fjärrvärmeledning med 2 procent av anskaffningskostnaden eller med samma procent som för byggnad (RÅ 1956 not 1535). Stad har vägrats avdrag för värdeminskning å stadens vattenverk tillhöriga vattenledningar (RÅ 1956 ref. 34). I övrigt må beträffande den rikhaltiga praxis som föreligger på förevarande område hänvisas till sammanställningar i skattelitteraturen (se t. ex. Skattenytt 1956 s. 346—372). Från senare praxis må antecknas regeringsrättens utslag 1959 not 1181, enligt vilket kylaggregat i fryshusförening tillhörig fryshusbyggnad ansetts utgöra tillbehör till byggnaden. Vidare må nämnas regeringsrättens utslag 1960 ref. 3, enligt vilket en av bilproducent för uppförande planerad experiment- och provningsanläggning, vilken skulle användas vid provning av olika motorfordons tekniska egenskaper och bestå av bl. a. en omkring 2.500 meter lång och 7 meter bred bana, bildande en sluten slinga, samt innanför banan en fullständigt horisontell s. k. skidpad inte ansetts utgöra byggnad utan i beskattningshänseende vara att hänföra till grundförbättring och kostnaderna för densamma förty inte avdragsgilla, vare sig på en gång eller i form av årliga värdeminskningssavdrag.

Sistnämnda rättsfall är särskilt ägnat att belysa den skatterättsliga betydelsen av att skilja mellan å ena sidan byggnad och tillbehör till byggnad och å andra sidan anläggningar av annan art av fast egendoms natur. I fråga om byggnad och tillbehör till byggnad medger sålunda svensk skattelagstiftning avdrag för värdeminskning under det att sådant avdrag inte får åtnjutas beträffande tillgångar av grundförbättrings natur.

Begreppet underhåll.

Från bruttointäkt av jordbruksfastighet må enligt 22 § 1 mom. KL avdrag göras för, bland annat, kostnader för reparation och underhåll av stängsel och diken även som kostnader för skogs vård och underhåll, såsom vägunderhåll, skyddsdikning med mera dylikt. Till avdragsgill underhållskostnad räknas jämlikt punkt 7 av anvisningarna till 22 § bland annat även kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, varemot avdrag inte 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. Av andra stycket ifrågavarande anvisningspunkt framgår, att med skyddsdikning å skogsmark, därför avdrag får ske, avses sådan dikning, vars syfte huvudsakligen är att vidmakthålla skogens avkastningsförmåga och hindra skogsmarkens försumpning m. m.

Ehuru vår skattelagstiftning beträffande tillgångar av grundförbättrings natur inte medger avdrag för värdeminskning, framgår av de nu återgivna bestämmelserna, att till avdragsgill underhållskostnad räknas, bland annat, även kostnad för omläggning av förut anlagd täckdikning. I motsats till vad gäller exempelvis byggnader medges sålunda avdrag såsom för reparation även för det fall hela den förutvarande anläggningen ersättes med en ny. Enligt kommunalskattelagen kan avdrag för vidmakthållande av en tillgång, som trots underhåll förbrukas, ifrågakomma antingen i form av värdeminskningssavdrag eller genom avdrag för er-

sättningsanskaffning. Enär underhållsavdraget beträffande täckdikningar utformats såsom ett ersättningsavdrag följer härav, att avdrag för värdeminskning inte samtidigt kan ifrågakomma. Såsom av den följande rättsfallsredogörelsen torde framgå, äger avdragsregeln beträffande täckdikningar generell tillämpning beträffande alla sådana tillgångar av grundförbättrings natur, vilka anses kunna vara underkastade förslitning och regeln gäller inte blott i fråga om jordbruksfastighet utan även beträffande annan fastighet och rörelse.

Några rättsfall av intresse.

Att med ledning av skattedomstolarnas utslag söka bilda sig en uppfattning om gällande rätt inom ett visst taxeringsområde är alltid vanskligt. Det ligger i sakens natur att så måste vara fallet. Oftast är ju i målen fråga om en bedömning av olika omständigheter och att utan tillgång till handlingarna i målet, draga bestämda slutsatser om rättsläget är regelmässigt inte tillrädligt. Särskilt i fråga om avdragsrätten för tillgångar av grundförbättrings natur torde anledning finnas att mana till försiktighet. Detta beror inte bara på att gränsdragningen mellan vad som skall anses som byggnad eller tillbehör till byggnad och anläggningar av grundförbättrings natur såsom ovan anförts 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 några av-

göranden som kan vara ägnade att belysa rättstillämpningen och gör inte 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. Vid övergång till ett system med värdeminskningssavdrag slipper man ju dylika problem.¹ I RÅ 1946 not 572 hade omlagts en täckdikning, därvid gärdsel och trätrummor 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

¹ Ofta synes denna grundläggande skillnad mellan ersättningsanskaffnings- och värdeminskningssavdrag även på sakkunnigt håll kunna bli föremål för anmärkningsvärd missuppfattning. Sålunda har påståtts, att även vid ett system med värdeminskningssavdrag skulle kunna göras gällande, att, om tex öppna diken omlägges till täckdiken, kostnad motsvarande reparation av de öppna diken vore på en gång avdragsgill reparationskostnad. Denna uppfattning kan inte vara riktig. Vid ett system med värdeminskningssavdrag är det självfallet utan betydelse om en tillgång av samma eller liknande slag tidigare funnits (jfr vad som gäller beträffande byggnad och döda inventarier i jordbruk). En helt annan sak är, vilken hänsyn som bör tagas till befintliga anläggningar i samband med övergången från ersättningsanskaffningsavdrag till ett system med värdeminskningssavdrag. Sistnämnda spörsmål synes kunna lösas antingen med ingångsvärden eller, såsom skattelagssakkunniga föreslagit, med ett system som möjliggör snabb avskrivning, varigenom någon påtaglig försämring för de skattskyldiga, som enligt gällande regler har omedelbar avdragsrätt ju inte uppkommer.

kronor, motsvarande vad det skulle kostat att rensa de öppna diken. Avdraget medgavs. Däremot har skattskyldig, som inköpt rör för 15.048 kronor för omläggning av öppna diken till täckdiken inte erhållit avdrag för någon del av denna kostnad trots återopande av att upprensning av de gamla diken skulle dragit minst samma kostnad som omläggningen, enär, såvitt av utredningen framgick, 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 inte fick till någon del avdragas (RÅ 1956 not 351). I RÅ 1959 not 1373 upplystes, att viss till den skattskyldiges jordbruksfastighet hörande åkerjord, vilken varit föremål för torrläggning på 1890-talet, ånyo torrlagts genom ett åren 1934 och 1935 genomfört vattenavledningsföretag. Vid en år 1952 företagen nivåavvägning konstaterades, att en del av den torrlagda marken varit föremål för sammansjunkning och bortodling med 30 - 40 cm., till följd varav jorden, trots att underhållet inte eftersatts, ej längre eller endast med svårighet kunde brukas som åker. Regeringsrätten (2 ledamöter) medgav ”med hänsyn till i målet förekomna omständigheter” avdrag med 5.000 kronor av yrkat avdrag, 12.676 kronor, för kostnader för vissa pumpanordningar, vilka klaganden anskaffat i syfte att genom pumpning dels återställa den torrläggningsgrad, som uppnåtts genom det tidigare vattenavledningsföretaget, dels och kunna rörlägga samtliga diken inom torrläggningsföretaget. (En ledamot kom till samma slut, enär kostnaderna för pumpanordningarna fick anses avdragsgilla i vad de belöpte på själva torrlägg-

ningen men däremot inte i vad de var hänförliga till rörläggning av dikena samt det fick antagas att av sagda kostnader åtminstone 5.000 kronor belöpte på torrläggningen. En ledamot: ej utredning). I RÅ 1960 not 135 medgavs avdrag med yrkade 2.113 kronor för kostnader för deltagande i Rone myrs dikningsföretag av år 1950, enär av handlingarna i målet fick anses framgå, att den i ifrågavarande dikningsföretag ingående marken genom tidigare företag blivit torrlagd och att 1950 års företag i allt fall inte inneburit mera än ett återställande av den torrläggningsgrad, som uppnåtts genom de tidigare företagen.

Såsom tidigare anmärkts är kostnad för skyddsdikning å skogsmark avdragsgill. Beträffande praxis på detta område må nämnas regeringsrättens avgörande 1956 ref. 33, enligt vilket avdrag medgavs för hela kostnaden för skogsdikning, enär det fick antagas att skogsdikningen delvis utgjort iståndsättande av ett förut befintligt dikningssystem ”och även i övrigt väsentligen tjänat till skydd mot hotande försumpning av skogsmarken”.

Beträffande avdragsrätten för kostnader för stenröjning må antecknas, att avdrag i ett fall medgivits för viss mindre del av totalkostnaden för röjning av stora s. k. jordfasta stenar utan förbindelse med berggrunden, vilka under årens lopp blivit synliga ovanför markytan (RÅ 1958 not 934, 935). Av regeringsrättens avgörande 1958 ref. 9 framgår emellertid, att sådan kostnad inte är avdragsgill, om den orsakats av den skattskyldige genom åtgärder av grundförbättrings natur. I rättsfallet vägrades sålunda avdrag, enär väl i målet kunde anses upplyst att stenröjningen påkallats av att odlingsjord blivit stembunden genom sättningar i de lösa jordlagren,

men utredningen tillika gav vid handen, att berörda sättningar framkallats av vattenavledningsföretag under sådana omständigheter att stenröjningen borde anses såsom ett led i den genom samma företag åstadkomna grundförbättringen.

Angående frågan om rätt till avdrag för kostnader för brunn må nämnas, att avdrag medgivits för kostnader för fördjupning av äldre brunn, vars vattentillgång från början varit tillfredsställande men vilken sinat till följd av att t. ex. jordlagret blivit utsuget på vatten genom upptagande av andra brunnar i grannskapet eller genom täckdikning å angränsande marker och liknande åtgärder, som påverkat grundvattnet. Även utgifter för grävning av ny brunn i stället för utsinad sådan har ansetts utgöra avdragsgill kostnad. En riktlinje för avdragsrätten har därvid varit, att avdrag medgivits med belopp motsvarande kostnaden för återställande av förut befintlig vattentillgång å fastigheten. Från den rikhaltiga praxis som förekommer på förevarande område må här för belysande av rättstillämpningen omnämnas följande.

I regeringsrättens avgörande 1953 not 1960 medgavs avdrag med skäliga ansedda 2.000 kronor av en totalkostnad om sammanlagt 10.000 kronor för arbete med brunnsborring till avsevärt djup. I skälen för utslaget anförde regeringsrätten följande. ”Klaganden har i målet obestritt uppgivit, att den äldre å fastigheten befintliga brunnen tidigare fungerat tillfredsställande och lämnat rikligt med vatten av god kvalitet men att efterhand på grund av markbearbetning m. m. vattentillgången minskat och att samtidigt därmed kvaliteten av vattnet så nedgått, att detsamma blivit oanvändbart, ävensom att tillfredsställande vattenförsörjning icke

kunnat åstadkommas genom fördjupning eller annan förbättring av denna brunn. Vid angivna förhållanden och då i målet ej gjorts gällande att försämringen av brunnen berott på åtgöranden, för vilka klaganden haft att svara, får klaganden anses berättigad till avdrag med belopp, motsvarande den kostnad upptagande av ny, med den äldre likvärdig brunn skulle dragit.”

I RÅ 1959 not 366 hade prövningsnämnden medgivit avdrag för kostnad för fördjupning av brunn med 2.152 kronor. I besvär hos kammarrätten yrkade den skattskyldige, att avdrag i oförmålt hänseende måtte medgivas med 4.152 kronor samt, i andra hand, att avdrag med sistnämnda belopp måtte beviljas för skälig del av summan av kostnaden för fördjupningen av brunnen och kostnaden 3.713 kronor för dess förseende med ledningar m. m., vilka arbeten företagits därför att vattentillgången å fastigheten till följd av torka försämrats och en annan, med ledningar försedd brunn å fastigheten måst nedläggas. Kammarrätten medgav avdrag för kostnader för fördjupning av brunn med 3.152 kronor. Regeringsrätten fann visserligen att vid avdragets bestämmande fick komma i beräkning samtliga slags kostnader för återställande av vattentillgången i lika gott skick som före försämringen, men enär de nya inrättningarna ostridigt innebar jämväl förbättringar och av utredningen inte framgick, att den del av hela kostnaden, som belöpte å enbart ersättningsarbeten, uppgick till högre belopp än det av kammarrätten medgivna avdraget, fastställdes det slut vartill kammarrätten kommit.

Till belysande av kapitalförlustbegreppet på detta område må anmärkas RÅ 1954 not 1343, enligt vilket skattskyldig

vägrats avdrag för kostnader för ny brunn och ny vattenledning till bostads- och ladugårdsbyggnader, vilken kostnad föranletts av att det vid lantmåteriförrättning befunnits att tidigare begagnad brunn varit belägen å annans mark. Mera svår-förståeligt är RÅ 1958 not 2592, enligt vilket avdrag vägrats för kostnader för bergsborrning efter brunnsvatten, ändå att borrningen företagits för att återställa förut befintlig vattentillgång å fastigheten ”enär klaganden upplyst att det sålunda gjorda försöket härutinnan misslyckats och måst uppgivas, samt vid sådant förhållande kostnaderna måste anses som icke avdragsgill kapitalförlust”.

Kostnad för omläggning av väg synes enligt hittillsvarande praxis inte vara avdragsgill. I RÅ 1947 not 894 vägrades sålunda avdrag för omläggning av infartsväg, oaktat yrkade avdraget utgjorde 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 iståndsättande av cirka 7 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, därunder 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 à 8 kronor per sträckmeter. Vägen skulle bli fullt användbar för virkestransporter vintertid och personbilstrafik sommartid, då den var upptorkad. Vägen beräknades kosta 90.000 à 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.

Vad angår skogsbruket föreligger, då fråga ej är om värdeminskning av skog, inte någon principiell skillnad mellan egentligt jordbruk och skogsbruk med hänsyn till avdragsreglerna för nettointäktens be-

räkande. Att de ovan anmärkta rättsfallen i vissa fall avsett avdrag från brutto-intäkterna av skogsbruk torde därför inte innebära någon begränsning i fråga om avgörandenas räckvidd. I fråga om praxis på skogsbrukets område må redogörelsen dock kompletteras med ett rättsfall, som belyser grundförbättringsbegreppets omfattning för skogsbrukets del. I RÅ 1953 not 1507 medgavs sålunda ej avdrag för kostnad för skogsplantering å gammal kalmark, om vilken man ej vet, om den någonsin varit beväxt med skog. Nyodling ansågs i detta fall föreligga. Vidare må antecknas RÅ 1958 not 319, varigenom avdrag vägrats för kostnader för inköp av pilsticklingar.

Redogörelsen må avslutas med ett par avgöranden på rörelsebeskattningsområdet. Att fruktträd är att anse som tillgångar av grundförbättrings natur framgår sålunda av regeringsrättens avgörande 1952 ref 5, enligt vilket vid taxering av handelsträdgårdsrörelse avdrag för värdeminskning av fruktträd inte ansetts kunna medgivas. Rosen- och syrenbuskar i handelsträdgårdsrörelse har med hänsyn till att trädgården försålde s. k. snittblommor från dessa buskar ansetts hänförliga till anläggningstillgångar av fast egendoms natur och ersättning för skada å desamma till följd av bombfällning har inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt i rörelsen (RÅ 1953 ref. 6).

För grundförbättringsåtgärder å arrenderad mark föreligger 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, erhölet avdrag med yrkade 3.308 kronor för nyanläggning av en skogsväg för virkestransporter.