Om inkomsttaxering vid grusförsäljning

Av förste taxeringsintendenten Erik Lilliesköld

I sin artikel om taxerings- och ersättningsfrågor rörande materialfyndigheter (denna tidskrift sid. 215 ff) har fil. mag. Tord Ingmar lämnat en saklig och intresseväckande framställning av olika typer av grusfyndigheter, förutsättningar för deras exploaterande och faktorer som bör påverka bestämmandet av deras taxeringsvärden. Det kan beklagas att författarens kunskaper och uppslag inte kommit redan 1965 års allmänna fastighetstaxering till del. Sannolikt har uppskattningen av grusfyndigheternas både faktiska värde och lämpliga taxeringsvärde bedömts ojämnt i fastighetstaxeringsnämnderna, kanske även i fastighetsprövningsnämnderna. De senare har dock haft möjlighet att i någon mån medverka till enhetlighet i bedömningen. Vissa anvisningar syftande till likformighet inom länen torde för övrigt ha givits av antingen fastighetsprövningsnämnden eller vederbörande taxeringsintendent. Ingmars påpekande att orden "grustäkt" och "grustag" bör förbehållas fyndigheter, där täkt påbörjat, förtjänar att understrykas liksom hans uttalande att endast de fyndigheter, där täkt pågår eller exploateringstillstånd i varje fall lämnats, bör åsättas särskilt förmånsvärde. Även om den allmänna fastighetstaxeringen är över för denna gång, kan det vara skäl att vid den årliga inkomsttaxeringen av uttaget grus och därav föranledda avdrag för substansminskning ha Ingmars synpunkter i tankarna. Sambandet mellan åsatt förmånsvärde för en grusfyndighet och bestämmandet av substansminskningsavdrag vid dess exploaterande har visserligen hittills visat sig vara ringa men det synes troligt att redan den ökade uppmärksamhet som torde ha ägnats naturtillgångarna och särskilt grusfyndigheterna vid senaste allmänna fastighetstaxering kan ge denna en ökad betydelse även för inkomstttaxeringen. Härom skall den följande framställningen handla.

Till intäkt av *jordbruksfastighet* hör enligt 21 § d) kommunalskattelagen bl a intäkt genom avyttring eller annan användning av vissa fastighetens beståndsdelar såsom sten, torv, grus, lera och dylikt. Enligt lagtexten hänföres dylik intäkt till "intäkt av annat slag" än "intäkt av jordbruk med binäringar". Enligt punkt 2 anvisningarna till 21 § utgör dock förvärvsverksamhet, som avser ett utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar "binäring till jordbruk", så vida inte verksamheten drives i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maskiner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal. Då föreligger *rörelse*. Denna gränslinje mellan jordbruksfastighet och rörelse är måhända ej alltid lätt att dra i praktiken men det är viktigt, att inkomst av t ex grus- och lertäkt hänföres till rätt inkomstslag såsom framgår av det följande.

Om den som bedriver rörelse använt "produkter" från egen jordbruksfastighet i rörelsen, skall värdet av produkterna räknas som intäkt av jordbruksfastighet men samma värde får avräknas som omkostnad i rörelsen (punkt 4 anv. till 21 § och punkt 1 anv. till 29 §). Här talas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:28

endast om produkter, inte om fastighetens beståndsdelar, vartill ju bl a grus hänföres i 21 § d). För en och samma skattskyldig och en och samma fastighet torde utvinning av naturtillgångar aldrig kunna föranleda beskattning såsom både inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse. Själva uttaget av produkterna från jordbruksfastigheten beskattas alltid som intäkt av jordbruksfastighet. Om fastighet endast användes för uttagande av råmaterial till stenhuggeri eller för torv-, grus- eller lertäkt som med hänsyn till omständigheterna i övrigt är att hänföra till rörelse, bör fastigheten taxeras såsom *annan fastighet*. Gäller verksamheten endast del av fastigheten, bör denna del taxeras som annan fastighet. Till skillnad från jordbruksfastighet kan annan fastighet ingå i rörelse och utgör då inte särskild förvärvskälla (18 §). Möjlighet att överföra fastighet eller fastighetsdel från jordbruksfastighet till annan fastighet torde föreligga även under löpande taxeringsperiod under därför givna förutsättningar. Någon lantmäteriförrättning synes inte erforderlig. Däremot torde för omtaxering erfordras, att naturtillgångens varaktighet beräknas sträcka sig minst till nästa allmänna fastighetstaxering. Det bör redan här framhållas, att frågan om rörelse skall anses föreligga med därav följande beskattningskonsekvenser inte avgöres av fastighetens beskattningsnatur och alltså inte av en överföring vid fastighetstaxering från jordbruksfastighet till annan fastighet. Även i fråga om annan fastighet gäller nämligen att intäkt genom försäljning eller annat tillgodogörande av fastighetens alster eller naturtillgångar beskattas som inkomst av annan fastighet om fastigheten inte användes i ägarens egen rörelse (24 § 1 mom). Å andra sidan bör den omständigheten att en fastighet taxerats som jordbruksfastighet ehuru den rätteligen borde taxeras som annan fastighet inte utesluta att inkomst av grustäkt taxeras som rörelse.

Avyttras fastighets beståndsdelar är det uppenbart, att det kapital som fastigheten representerar minskar. Kapitaluttag utgör principiellt inte någon inkomst och skall därför inte heller inkomstbeskattas. Tekniskt sker detta genom *avdrag för substansminskning* vid inkomsttaxeringen. Dylik avdragsrätt torde länge ha varit erkänd i praxis även i fråga om jordbruksfastighet. En laglig reglering av denna avdragsrätt skedde först i samband med den 1951 tillkomna möjligheten att redovisa inkomst av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder. Då infördes i punkt 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen en hänvisning till punkt 8 av anvisningarna till 29 §, som har följande lydelse: ”För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m m får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som så avpassas, att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Härvid iakttages, att i anskaffningsvärdet inräknas icke blott vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten utan jämväl de kostnader, som nedlagts för fyndighetens exploaterande, såsom exempelvis för upptagande av schakt vid gruva eller anläggning av utfartsvägar vid stenbrott m m dyl., allt i den mån dessa kostnader icke fått avdragas såsom kostnader i den löpande driften”. Det bör här inskjutas, att redovisning enligt bokföringsmässiga grunder inte medför någon förändring beträffande inkomstslaget. Utvinning av naturtillgångar å jordbruksfastighet beskat-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:28

tas som inkomst av jordbruksfastighet vare sig redovisningen är kontantmässig eller bokföringsmässig. Vidare kan det förtjäna påpekas, att bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning inte medfört någon ändring av den redan tidigare godtagna rätten till substansminskningsavdrag vid inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantmetoden. Detta fastslogs av regeringsrätten i utslag 5.11.1957 (RÅ 1957 ref. 44).

Ett flertal rättstvister under senare år har visat att beskattningen av grus- och lertäkt etc har varit och fortfarande är osäker i flera avseenden. Redan den omständigheten att försäljning av naturtillgångar alltid beskattas, medan försäljning av marken med dessa naturtillgångar mestadels kan ske skattefritt — undantag realisationsvinst och inkomst av växande skog — innebär en konfliktkälla ur fastighetsägarens synpunkt, inte minst därigenom att möjligheterna till ett frånsäljande av mark är begränsade. Skatteplikten för intäkter av försålda naturtillgångar å fastighet torde normalt föreligga även vid tvångsavyttring av något slag (RÅ 1963 not 1413). Jfr dock RÅ 1960 ref 9, där en del av ersättning för sand, grus och lera, som upptagits medelst muddring från en under havsytan belägen del av en jordbruksfastighet, av regeringsrättens majoritet ansågs avse gottgörelse för den skada som åsamkats fastigheten genom att en badstrand förstörts av muddringen; den delen ansågs icke utgöra skattepliktig intäkt.

Den fråga som tilldragit sig största intresset i praxis är den hur avdrag för substansminskning skall bestämmas i det enskilda fallet. Här uppstår ett flertal spörsmål, av vilka några torde ha fått ett någorlunda säkert svar i praxis, andra inte.

Inkomst av jordbruksfastighet

I Kungl. prop. 1951 nr 191, som låg till grund för bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning, anförde departementschefen (sid. 166), att underlag för avskrivning å naturtillgång borde vara (1) anskaffningskostnaden om denna kan visas, i andra hand (2) särskilt värde som åsatts tillgången och i tredje hand (3) uppskattat skäligt värde. Att i första hand anskaffningskostnaden skulle utgöra underlag för avskrivning av naturtillgång synes tyda på att *tiden för förvärvet av fastigheten* skulle vara avgörande för avskrivningsunderlagets bestämmande såvitt gäller inkomst av jordbruksfastighet. Genom utslag av RR hösten 1965 kan det nu anses definitivt fastslaget, att avskrivningen skall räknas med utgångspunkt från denna tid. I utslag den 13 oktober 1965 förklarade RR i tre olika mål rörande avdrag för värdeminskning av grusfyndighet vederbörande berättigad till dylikt avdrag med utgångspunkt från fyndighetens värde vid hans förvärv av fastigheten. Av de skattskyldiga i dessa mål hade K. Olsson köpt sin fastighet 1943 och börjat sälja grus 1955. L. V. Larsson hade förvärvat sin fastighet genom arv 1943, upptäckt grusfyndigheten långt senare och börjat sälja grus i större omfattning först 1958. KR ville lägga sistnämnda tid till utgångspunkt för värdeminskningsavdragets bestämmande. RR sade uttryckligen ifrån, att Larsson ej var berättigad beräkna avdrag för värdeminskning av grusfyndigheten från denna tid utan från 1943. Det tredje fallet gällde B. E. J. Hallgren, som förvärvat sin fastighet 1950 och börjat grusförsäljning 1957. KR jämställde hans grusutvinning med rörelse och ansåg allmänna saluvärdet 1957 utgöra grustagets anskaffningsvärde därför att Hallgren re-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:28

dovisade sin inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. RR resolverade: "Det förhållandet, att Hallgren redovisar sin inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, kan ej föranleda, att Hallgren vid sin inkomsttaxering skall erhålla avdrag för substansminskning beräknat å ett avskrivningsunderlag motsvarande grustagets värde vid försäljningens igångsättande år 1957.

Hallgren får däremot anses berättigad till avdrag för substansminskning av grustaget med belopp, beräknat med hänsyn till det värde, som fyndigheten hade vid tiden för Hallgrens förvärv av fastigheten år 1950."

Om utgångspunkten för bestämmande av fyndighets värde således kan sägas vara fastslagen till tiden — fastighetens förvärvande — så kan inte själva värdet anses vara bestämt därmed. Redan departementschefens uttalande ovan antyder att man bör räkna med åtminstone tre olika möjligheter. Till en början måste man slå fast om värdet är bundet av någon yttre ram, t ex köpeskilling eller taxeringsvärde. Sedan tillkommer värderingen inom dessa gränser.

I fråga om *köpt* fastighet torde det kunna antagas att köpeskillingen bildar den yttre ramen, men frågan om avskrivningsunderlag vid en till underpris förvärvad fastighet torde ej ha prövats. Vid *arv* torde taxeringsvärdet bilda den yttre ramen (RR 23.9.1965 rörande Hillström och 13.10.1965 rörande L. V. Larsson). Vid *gåva* måste läget för närvarande betecknas som osäkert (RÅ 1962 not 1664 och RR 2.11.1965 rörande Ulla Carlsten).

Beträffande den inre ramen kan konstateras, att varken beskattningsnämnder — åtminstone som regel — eller skattedomstolar känt sig bundna av huruvida något särskilt förmånsvärde åsatts en viss fyndighet eller ej. Har dylikt värde åsatts, bör uppskattningen underlättas, men det synes inte rimligt att ett vid fastighetstaxering, sannolikt på summariska grunder, åsatt förmånsvärde skall få en avgörande betydelse för blivande värdeminskningsavdrag. Om fastighetstaxeringen skett på sätt Ingmar förordat i ovannämnda artikel, torde det finnas större anledning än för närvarande att utgå från fastighetstaxeringens värden.

Ett exempel på hur ett avskrivningsunderlag kan beräknas inom ramen för ett taxeringsvärde visar ovannämnda utslag den 13.10.1965 rörande L. V. Larsson. RR förklarade här att avdraget för substansminskning inte borde beräknas till högre belopp än PN medgivit och PN hade i sin tur bifallit vederbörande Ti:s talan i målet. Ti anförde följande: Klaganden hade förvärvat ifrågavarande fastighet genom bodelnings- och arvskiftes-handling den 10 april 1943. Med hänsyn härtill och då någon anskaffningskostnad för fastigheten icke visats, syntes den för klaganden gällande anskaffningskostnaden kunna beräknas till belopp motsvarande fastighetens taxeringsvärde vid arvlåtarens frånfälle. Detta värde hade enligt fastighetslängden uppgått till 26.700 kronor. Vid fastighetstaxeringen hade grusfyndigheten icke varit åsatt något särskilt värde. Klaganden hade vidare under utredningen i målet uppgivit, att grusfyndigheten upptäckts lång tid efter klagandens förvärv av fastigheten samt att uttag av grus i någon större omfattning påbörjats först år *1958*. Hela fastigheten hade av klaganden beräknats ha ett värde vid denna tid av cirka 150.000 kronor, varav 30.000 kronor beräknats belöpa på grusfyndigheten. Med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:28

godtagande av klagandens värderingar härutinnan kunde således värdet av grusfyndigheten beräknas till 1/5 av hela fastighetens värde, då fyndigheten börjat exploateras. Substansminskningsavdrag å grustag skulle i princip beräknas med hänsyn till anskaffningskostnaden för grustaget. Såsom ovan påpekats funnes för klagandens vidkommande icke någon direkt påvisbar anskaffningskostnad för grustaget. Man syntes emellertid kunna beräkna anskaffningskostnaden till 1/5 av det för klaganden gällande anskaffningsvärdet för hela fastigheten, 26.700 kronor, eller cirka 5.400 kronor. Då den totala grusmängden enligt klagandens uppgift uppginge till cirka 70.000 kubikmeter kunde substansminskningsavdraget beräknas till cirka 8 öre per kubikmeter. Med hänsyn till vad ovan anförts ansåge sig taxeringsintendenten icke kunna tillstyrka, att avdrag för substansminskning å grustaget beräknades efter högre belopp än 10 öre per kubikmeter.

Det ligger i sakens natur att avskrivningen sker i takt med vad som uttages under ett visst år. I förhandsbesked RN 1961 nr 5:2 förklarade t ex RN att avdraget skulle beräknas med hänsyn till vad som under året uttagits ur fyndigheterna. Den omständigheten att avdrag icke yrkats vid tidigare exploatering av en fyndighet torde emellertid ej medföra att avdragen till denna del fryser inne. Tvärtom medgives i praxis avdrag för substansminskning som belöper på tidigare beskattningsår (Sv.Sk.T. 1960 års rättsfallssamling sid. 28, där RÅ 1960 not 1841 kommenteras, samt RÅ 1962 not 1453). Avdrag för substansminskning får alltså *förskjutas*.

Av förefintliga rättsfall kan utläsas, att avdrag för substansminskning många gånger "i brist på närmare utredning skäligen må uppskattas till" visst belopp. Även om ett anskaffningsvärde och ett à-pris per m³ — undantagsvis ton — av viss naturtillgång kan fastställas, förmärks en tendens till en viss avjämning uppåt av beloppen. En dylik avjämning kan ha förestavats av praktiska hänsyn men kan också vara ett uttryck för skälighet. I sistnämnda hänseende bör man dock ha i minnet att summan av avdrag inte får överstiga avskrivningsunderlaget. I förarbetena till 1938 års avskrivningsregler för rörelse uttalade 1936 års skattekommitté (SOU 1937:42 sid. 250) att i varje års deklaration bör uppgivas hur stor del av anskaffningsvärdet som återstår i beskattningshänseende oavskrivet. Ett sådant restvärde lär nog endast sällan uppgivas av den skattskyldige, men i förekommande fall bör TO själv anteckna värdet, om han kan. Hur avdragsbeloppet än bestämmes är det väsentligt att avdraget inte sättes till viss procent av köpeskillingen för försålt grus etc men väl till visst belopp per m³. Avdraget bör med andra ord bestämmas i relation till ett fixt avskrivningsunderlag och inte till ett av penningvärdets skiftningar påverkat salupris.

Inkomst av rörelse

Om utvinning av en naturtillgång sker i rörelse, torde tidpunkten för verksamhetens igångsättande normalt vara avgörande för värdeminskningsavdragets bestämmande. I förhandsbeskedet RN 1962 nr 4:6 förklarade RN, att om sökanden exploaterar ifrågakomna grusfyndighet i sådan omfattning och under sådana förhållanden i övrigt, att verksamheten utgör rörelse, sökanden äger vid bestämmandet av inkomsten av rörelsen erhålla avdrag

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:28

för den genom grusutvinningen uppkomna värdeminskningen av fyndigheten samt att sagda avdrag må beräknas med utgångspunkt från det pris, som vid tiden för verksamhetens igångsättande kunnat påräknas vid försäljning till en och samme köpare av grusfyndigheten i dess helhet. Huruvida utgången skulle bli densamma om någon förvärvar en naturtillgång (med eller utan fastighet) i akt och mening att exploatera den genom rörelse men skjuter upp verksamheten är osäkert och synes i varje fall inte ha prövats i praxis. Huruvida verksamheten av den skattskyldige kallas rörelse eller inte saknar betydelse. I förhandsbeskedet RN 1963 nr 6: 5 sammanföll verksamhetens igångsättande inte med den tidpunkt då verksamheten formellt kallades rörelse.

Vid rörelse torde vidare normalt finnas ett anskaffningsvärde i form av köpeskilling. Att kritiklöst godtaga en sådan köpeskilling som avskrivningsunderlag torde dock ej böra komma i fråga. Anskaffningspriset måste prövas.

Att värdeminskningsavdrag kan förskjutas även vid inkomst av rörelse visar RÅ 1961 not 91.

Sedan det numera kan anses fastslaget, att avskrivningsunderlag vid utvinning av naturtillgång i jordbruksfastighet i princip skall hänföra sig till tiden för fastighetens förvärvande medan det beträffande motsvarande verksamhet bedömd som rörelse med åtminstone stor sannolikhet kan sägas att tiden för verksamhetens igångsättande är avgörande för värdeminskningsavdragens bestämmande, aktualiseras frågan om och i så fall hur man kan få inkomsten taxerad som inkomst av rörelse. En ändrad redovisning i deklarationen saknar uppenbarligen självständig betydelse. Om ägaren av en jordbruksfastighet med grusfyndighet vill driva utvinningen härav i rörelsemässiga former och vinna förmånen av det högre avskrivningsunderlag som kan tillkomma rörelseidkare, torde detta kunna ske endast genom en försäljning av fastigheten eller den del av fastigheten, varå grusfyndigheten ligger, till ett annat rättssubjekt, vari han alltså själv är huvudintressent. Jag menar här att verksamhet för grustäkt väl kan rubriceras och taxeras som rörelse utan ett dylikt arrangemang men att i så fall något ändrat avskrivningsunderlag knappast kan påräknas. Denna fråga torde ej ha prövats av skattedomstolarna.

Försäljning av en del av en fastighet förutsätter en lantmäteriförrättning, vilket torde omöjliggöra flertalet frånsäljningar av själva marken, såvitt gäller ett mindre område. Denna omständighet torde också medföra att grusfyndigheten sällan skattefritt kan säljas till utomstående. Om en avstyckning kan ske eller om hela fastigheten säljes till det ägaren representerande rättssubjektet — som torde kunna vara aktiebolag, handelsbolag eller kommanditbolag — så är köpeskillingens bestämmande av största betydelse för blivande substansminskningsavdrag. Köpeskillingen bör dock inte sättas högre än det faktiska värdet vid överlåtelsetillfället. Som redan påpekats måste anskaffningspriset prövas. Om priset befinnes vara för högt, torde beskattningsmyndigheterna antingen skära ned underlaget eller svara med beskattning för förtäckt utdelning. Vid en eventuell grusutvinning under rörelsemässiga former i jordägarens egen regi påföres som ovan nämnts jordbruket värdet av uttaget grus. En avyttring av fastighets beståndsdelar för alltså med sig helt andra konsekvenser än en avvyttring av även marken.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:28

Rätt avdragsår för viss debiterad skatt m. m.

Av kammarrättsassessorn S. Widmark

Under vårriksdagen 1966 antogs prop. 1966:103 (BevU 42; Rskr 239). Väsentligen avsåg propositionen frågan om rätt år vid inkomsttaxeringen beträffande avdrag för på debetsedel upptagen allmän varuskatt, arbetsgivaravgift m. m. i sådana fall, då den s. k. kontantmetoden tillämpas vid taxeringen. I propositionen föreslogs vidare regler om skatteplikt för restituerad, avkortad eller avskriven sjukförsäkringsavgift samt beträffande skattefrihet för ersättning till vapenfri tjänstepliktig. Slutligen upptog propositionen förslag om redaktionella ändringar av vissa bestämmelser i kommunalskattelagen (KL) och förordningen om statlig inkomstskatt, bl. a. avseende kommunalskatteavdraget. De nya bestämmelserna, vars huvudsakliga innebörd redovisas i det följande, framgår av SFS 1966:274 och 275.

Rätt avdragsår för allmän varuskatt m. m.

Kommunalskatt som påförts skattskyldig under året före taxeringsåret eller, vad gäller tillkommande skatt, beträffande vilken skattskyldig erhållit debetsedel under året näst före taxeringsåret får som bekant dras av vid taxeringen även om skatten inte erlagts. Också debiterad sjukförsäkringsavgift och tilläggspensionsavgift får dras av oavsett om avgifterna betalts under bekattningsåret.

Emellertid tas på debetsedel upp även andra poster som är avdragsgilla, såsom allmän varuskatt för jordbrukare, vissa arbetsgivaravgifter och skogsvårdsavgift. Annuitet på avdikningslån och på förskott för avlösning av frälseränta förs upp på debetsedel. Dessa annuiteter innehåller en räntedel som är avdragsgill vid taxeringen, liksom också ränta på kvar-

Inkomst av annan fastighet

Vid rörelse med utvinning av grus etc. från rörelseidkaren tillhörig fastighet skall denna rätteligen vara taxerad som annan fastighet. Den som äger en annan fastighet och försäljer fastighetens alster eller naturtillgångar utan att detta sker i rörelsemässiga former kan enligt vad redan påpekats taxeras för inkomsten såsom inkomst av annan fastighet. Exempel på fall i praxis utgör RÅ 1961 not 90 med kommentar i Sv.Sk.T. rättsfallssamlingen sid. 32. Att den tidsbestämning av avskrivningsunderlaget som beträffande jordbruksfastighet kommit till uttryck i regeringsrättsutslagen från hösten 1965 även måste gälla annan fastighet kan hållas för visst.

Slutord

Det är min förhoppning att vad jag anfört skall såvitt möjligt vara ett korrekt återgivande av nuläget, ehuru jag är medveten om att tolkning av rättsfall innebär fällor. Några för närvarande osäkra punkter har jag ovan nämnt. Det finns säkert fler och sista ordet har kanske inte sagts än av praxis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:28