# Något om avdrag för substansminskning vid beräkning av inkomst av fastighet

*Av bitr. taxeringsintendent Stig Arnling*

Bestämmelser om avdrag för substansminskning i förvärvskällan jordbruksfastighet återfinns i punkt 8 anv. till 22 § KL vad gäller inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder, varvid hänvisning göres till motsvarande bestämmelser vid rörelse (p. 8 anv. till 29 § KL). Att jordbruksinkomsten redovisas bokföringsmässigt är dock undantag; för den stora gruppen med kontantmässig redovisning finns inga bestämmelser angående substansminskning, vilket medfört att man beträffande dessa skattskyldiga tidigare varit osäker på om de överhuvud vore berättigade till avdrag för substansminskning. Genom rättsavgöranden i högsta instans har tvivlet på att avdrag för substansminskning vid kontantmässig redovisning vore tillåtet — även efter tillkomsten av 1951 års lagstiftning om bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet — helt skingrats, men detta hindrar dock ej att andra osäkerhetsmoment föreligger i fråga om substansminskningsavdrag vid inkomst av jordbruksfastighet. Sådana framkommer framförallt vid fastställandet av det avskrivningsunderlag, som alltid måste finnas för att man skall kunna göra en tillfredsställande beräkning av avdraget för substansminskningen; de svårigheter som härvid möter har ofta rent praktisk karaktär. Även beträffande avdrag för substansminskning vid beräkning av inkomst av rörelse föreligger osäkerhetsmoment. Dessa är dock ej så besvärande som de i fråga om jordbruksfastighet.

**Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet**

Inkomst av jordbruk förblir samma inkomstslag, oavsett om deklarationen skett efter kontantmässiga eller bokföringsmässiga grunder. Det synes mig därför vara konsekvent, att man i praxis ej fäster avseende vid redovisningsformen för frågan huruvida substansminskningsavdrag kan medgivas eller icke. Allt talar även för att beräkningen av substansminskningsavdraget skall göras på samma sätt oberoende om redovisningen varit kontantmässig eller bokföringsmässig. Med andra ord bör det lilla som har skrivits i förarbetena till 1951 års lagändring, varigenom p. 8 i anvisningarna till 22 § KL tillkom, kunna tillmätas giltighet även för den kontantmässiga redovisningsformen. Denna lagändring har tillkommit på förslag av 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga, som i sitt betänkande (SOU 1946:29) med förslag till ändrade bestämmelser i fråga om taxering av inkomst av jordbruksfastighet å sidan 231 säger följande. "I punkt 8 har upptagits en bestämmelse av innehåll, att avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar å jordbruksfastighet, såsom stenbrott, grustag m m skall bestämmas enligt de grunder, som angivas i punkt 8 av anvisningarna till 29 §. Följande beräkningsmetod synes därvid kunna komma till användning. Till utgångspunkt torde kunna tagas det värde, som vid fastighetstaxeringen åsatts tillgång, varom här är fråga. Avdrag bör ske i form av



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:14

avskrivning med skäligt belopp om och i den mån tillgången utnyttjas. Då svårighet föreligger att bedöma varaktighetstiden för en tillgång av här åsyftat slag, synes avdrag böra få ske för vad som under året uttagits ur tillgången. Avskrivningsplan i vanlig mening kan alltså här ej ifrågakomma, utan till grund för avdragets beräknande får läggas en utredning i förut angivna hänseenden." I anledning av denna passus i betänkandet anförde departementschefen i propositionen (1951 nr 191 sid 166) följande: "Vad de sakkunniga anfört giver mig icke anledning till annan erinran än att 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." I motsats till de sakkunniga poängterar alltså departementschefen, att det à priori är anskaffningskostnaden som skall ligga till grund för substansminskningsavdraget. Även om detta icke direkt framgår av uttalandet, torde ej finnas anledning att räkna anskaffningsvärdet från annan tidpunkt än den för förvärvet av fastigheten. Vid utvinningen av en fyndighet förlorar fastighetsägaren en del av det kapital, som han nedlagt vid fastighetsförvärvet, och det torde endast vara för denna förlust som han bör kompenseras genom avdrag. Substansminskningsavdraget skulle alltså beräknas efter en metod, likartad med den som användes vid värdeminskningsavdrag för skog vid innehav av fastighet, vilken jämförelse får anses ligga nära till hands eftersom det i båda fallen gäller avdrag vid avyttrandet av naturtillgångar, om än med den skillnaden att skogen i motsats till grus, lera och dylikt är en avkastningsbar tillgång.

Även om det är gott och väl att man vet att anskaffningskostnaden vid förvärvet skall utgöra underlag för substansminskningsavdraget, är det emellertid sällan som det finnes en köpesumma eller ett taxeringsvärde för enbart fyndigheten. De flesta substansminskningsavdrag gäller förmodligen grustäkter som öppnats på grund av det ökade vägbyggandet, och det näringsfång som grusförsäljningen innebär har i varje fall beträffande de mindre grustäkterna mera sällan förutsetts vid förvärvet. I sådana fall då något direkt angivbart anskaffningsvärde ej föreligger för själva grustäkten får man istället — som departementschefen uttalat — söka uppskatta skäligt värde å fyndigheten. Frågan uppstår då hur en dylik uppskattning skall åstadkommas. En enligt min mening härvid användbar metod, som nära följer "anskaffningskostnadsprincipen", är att man först beräknar hur stor del av värdet av fastigheten i sin helhet, som vid tidpunkten för exploaterandets början belöper på fyndigheten. Härigenom erhåller man ett kvotvärde för fyndigheten (1/10-del, 1/5-del eller vad det nu kan vara), som man sedan för erhållandet av anskaffningsvärdet (skäliga värdet) för fyndigheten återför på anskaffningskostnaden för *hela* fastigheten (vid köp erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det taxeringsvärde efter vilket stämpelplikten beräknats). En dylik proportionering bör kunna ske på liknande sätt som vid åsättande av särskilt taxeringsvärde för fyndigheten. Därest man



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:14

beräknar anskaffningsvärdet för fyndigheten på detta sätt uppkommer som regel anskaffningsvärden även för fyndigheter, som ej voro kända vid tiden för fastighetsförvärvet. Att i sistnämnda fall något anskaffningsvärde ej åsättes fyndighet medför — såvida ej gäller särskilt små sådana — ett materiellt otillfredsställande resultat.[1] Är köpesumman ej specificerad på särskilt anmärkta tillgångar, bör den nämligen även kunna avse vid köpet dolda sådana. Man bör väl inte heller vid bedömningen bortse från att den skattskyldige vid exploaterandet av en fyndighet förminskar dess värde, och att denna värdeminskning ej blir mindre därigenom att den skattskyldige ej kände till fyndigheten vid förvärvet av fastigheten. Om än de referat som föreligga över regeringsrättens utslag beträffande substansminskningsavdrag är ganska knapphändiga, förefaller det som om regeringsrätten ej heller fäst betydelse vid frågan om den skattskyldige vid fastighetsförvärvet känt till fyndigheten.

Det ligger i sakens natur att skattskyldig, som önskar komma i åtnjutande av substansminskningsavdrag, måste vara beredd att positivt medverka till åstadkommande av det erforderliga underlaget för ett dylikt avdrag, även om man normalt inte kan begära att han utan ha blivit upplyst härom skall veta vilka uppgifter som tillmätes relevans i sammanhanget. I ett taxeringsmål angående substansminskning å grustäkt som jag för en tid sedan varit med om att handlägga, åberopade den skattskyldige, att han betalt ett avsevärt överpris för fastigheten med hänsyn till att denna hade en grusås, och anförde som stöd för denna uppgift, förutom den procentuella skillnaden mellan köpeskilling och taxeringsvärde, att i försäljningsannonsen för fastigheten särskilt angivits förekomsten av grus. Tillika kunde den skattskyldige i detta fall påvisa, att han i fastighetsdeklarationen till 1957 års allmänna fastighetstaxering gjort en anteckning om att överpris betalts för fastigheten med hänsyn till tillgången på grus (egentligen hade nog denna anteckning bort ha föranlett fastighetstaxeringsnämnden att åsätta grusfyndigheten särskilt taxeringsvärde, vilket dock icke skett). Uppgifter av denna art har givetvis stor betydelse vid bestämningen av avskrivningsunderlaget, då den skattskyldige härigenom åstadkommer en sannolikhetsbevisning för att en förhållandevis hög anpart av fastighetsvärdet belöper å fyndigheten. Men det bästa är naturligtvis om vid köpeavtalets ingående bestämmes ett särskilt anskaffningsvärde för fyndigheten.

**Vid beräkning av inkomst av rörelse**

Nyssnämnda metod angående uppskattning av skäligt ingångsvärde vid substansminskningsavdrag har endast avseende å sådan verksamhet, som sker i form av binäring till jordbruk. När fråga däremot är om exploatering under rörelsemässiga former torde numera stå klart (RR:s utslag den 13/2 1962; förhandsbesked RN nr 4:6 1962) att en dylik skälighetsberäkning bör ske med utgångspunkt från det värde en fyndighet kan påräknas representera, om denna vid verksamhetens igångsättande i sin helhet försäljes till en och samma köpare. Emellertid måste tillstås att mycket talar för att man även i

[1] Detta framstår klart om man beaktar att KL tolererar skattefria realisationsvinster. Starka skäl talar därför för att man skall tillämpa samma metod vid beräkning av substansminskning vid jordbruksfastighet som vid rörelse, jfr nedan.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:14

motsvarande fall vid binäring i jordbruk bör få tillerkänna avdrag efter ett "beräknat anskaffningsvärde" som är lika med fyndighetens värde vid exploateringens början, särskilt som den skattskyldige lätt torde kunna åstadkomma detta genom att avstycka fastighetsdelen med naturtillgången och det i övrigt ur rättvisesynpunkt får anses angeläget att samma bestämmelser gäller för såväl jordbruksfastighet som rörelse och annan fastighet. Man måste beklaga att regeringsrätten ej hade anledning att ta ställning till den frågan i förenämnda förhandsbesked. Det är att hoppas att frågan snarast klarlägges.

Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget får man försöka taga reda på hur stor tillgången är, d v s på ett ungefär hur många m³ sten, grus etc som denna representerar. Självfallet måste det härvidlag ofta röra sig om ett rent bedömande. Har man emellertid fått fram en någorlunda säker uppgift även i detta hänseende, är det ju härefter lätt att räkna fram anskaffningskostnaden per m³, och den skattskyldige får sedan avdrag med detta belopp alltefter det antal m³ som varje år tages från fastigheten.

Det är emellertid långtifrån alltid som den skattskyldige förmår göra ens en mycket grov uppskattning av fyndighetens kubikinnehåll, vilken brist naturligtvis i hög grad försvårar beräkningen av substansminskningsavdraget. Eftersom de årliga värdeminskningsavdragen sammanlagt ej får överstiga anskaffningsvärdet är naturligtvis på sin plats, att man bedömer ett avdrag ganska restriktivt när man ej alls erhåller kännedom om hur stor del av fyndigheten som avyttrats under beskattningsåret. Eftersom avdragen måste ske efter de för fallet individuella betingelserna kan ju någon avdragsnorm ej rekommenderas, men torde ej vara ovanligt att avdrag i sådana fall med bristfälligt beräkningsunderlag endast medgives med några ören per kubikmeter. I taxeringsarbetet erfar man inte sällan att skattskyldiga som önska erhålla substansminskningsavdrag upptager avdraget till en procentuell andel av försäljningsintäkten. I några fall jag känner till har avdrag yrkats mel 15 % av denna intäkt, varvid som grund för detta procenttal åberopats ett regeringsrättsutslag av den 9/2 1960 (dödsboet efter Alma Wibom) enligt vilket försäljning av grus skett under beskattningsåret med 21.230 kronor och avdrag för substansminskning erhållits med 3.000 kronor mot yrkade 6.369 kronor, utgörande 30 % på bruttointäkten (med hänsyn till försäljningens omfattning kan verksamheten ha bedömts som rörelse; fastigheten synes ha varit taxerad som annan fastighet). Även om det medgivna avdraget i detta fall i det närmaste motsvarar 15 % av bruttointäkten torde regeringsrätten uppenbarligen ej ha avsett att härigenom sanktionera någon schablonmässig procentberäkning, vilket inte minst framgår av att det medgivna avdragsbeloppet i motsats till det yrkade är procentuellt ojämnt i förhållande till bruttoinkomsten. I flera regeringsrättsutslag har för övrigt avdragen upptagits till jämna tusentals kronor, vilket får anses tyda på att utredningarna i målen endast givit möjlighet till en mycket grov skälighetsuppskattning av de medgivna avdragen. Enligt min mening får man vid skälighetsuppskattning inte beräkna avdrag för substansminskning efter viss procent på intäkten. En sådan beräkning påverkas nämligen av penningvärdets förändringar vilket är principiellt felaktigt.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:14

**Förskjutning av avdrag**

Ett spörsmål som länge varit föremål för tvekan har varit om rätt finnes till förskjutning av substansminskningsavdrag eller med andra ord om avdrag kan medgivas för substansminskning, som belöper på tidigare beskattningsår än det aktuella. Det torde numera i praxis ha klarlagts att så får ske. Sålunda kan nämnas ett utslag i regeringsrätten av den 15/11 1960, där en lantbrukare vid namn S. E. Bäckman medgivits visst substansminskningsavdrag för uttag av grus som gjorts före beskattningsåret. I detta mål hade den skattskyldige i rättidiga besvär till regeringsrätten yrkat avdrag för substansminskning med 3.998 kronor, räknat efter 10 öre per kbm, för under beskattningsåret sålda 39.988 kbm. Efter besvärstidens utgång framställde han yrkande om ytterligare höjning av avdraget för substansminskning, varvid han åberopade att hänsyn borde tagas även till sådana uttag av grus som gjorts före beskattningsåret men tidigare inte föranlett avdrag vid taxeringar. I sitt utslag medgav regeringsrätten avdrag med 4.198 kronor eller med 200 kronor utöver vad som först yrkats. Att höjningen stannade vid detta belopp synes ha berott på att regeringsrätten ej kunde bifalla den skattskyldiges yrkande om nedsättning av taxeringen utöver ramen för besvärsyrkandena i de rättidiga besvären. I detta fall hade nämligen den skattskyldige även yrkat förhöjning av ett bilkostnadsavdrag med 400 kronor. Genom att regeringsrätten endast ökade bilkostnadsavdraget med 200 kronor fanns möjlighet att medgiva ett förskjutet substansminskningsavdrag med samma belopp.

**Efterskrift**

*Sedan ovanstående artikel gått i press har regeringsrätten meddelat utslag i två mål angående avdrag för substansminskning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Det första målet avgjordes den 21 november 1962, besvär av Hols, Siene och Horla församlingars pastorat. Utredning saknades om kvantitet eller värde av beräknade uttag. PN och KR som ansett att pastoratet vid 1957 års taxering haft inkomst genom grusförsäljning till belopp av 57.227 kr, vägrade avdrag. Pastoratet framhöll, att det var orimligt att fordra utredning om anskaffningsvärdet då fastigheterna hade tillhört pastoratet i århundraden. RR medgav avdrag med 1.500 kr. Då det ej var känt när pastoratet börjat att tillgodogöra sig fastigheternas grus torde utgången innebära, att RR utgått från ett såsom skäligt ansett värde. Med hänsyn till att pastoratet år 1939 erhållit stiftsnämndens tillstånd att försälja grus har möjligen 1939 års taxeringslängd tjänat som underlag för beräkningen; särskilt värde var emellertid då inte åsatt grustaget.*

*Det andra målet avgjordes den 5 december 1962, besvär av C. O. Curman. Den skattskyldige, som förvärvat fastigheten genom gåva, började en kort tid därefter att sälja grus. Han fick avdrag för substansminskning efter 1 kr/m³, vilket motsvarade mer än två gånger fastighetens taxeringsvärde. Med hänsyn till arten av C:s förvärv och övriga omständigheter torde man emellertid inte kunna dra några generella slutsatser av utgången i målet. — Jfr även Lilliesköld, Skattenytt 1959 s. 201.*

*Red.*



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:14