

Nr 18

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om rätt att vid taxering till skatt för inkomst av jordbruksfastighet åtnjuta avdrag för s. k. substansminskning.

(2: a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 44 av herrar *Spetz* och *Nord* samt II: 53 av herr *Andersson* i Långviksmon *m. fl.* har hemställts,

»att riksdagen måtte besluta att i 22 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen måtte insättas en mening av följande lydelse: 'värdeminskning av naturtillgångar å jordbruksfastigheten, såsom stenbrott, grustag och dylikt, genom deras tillgodogörande',

samt att denna lag träder i kraft redan beträffande 1957 års taxering».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför inte lämnas i det följande, hänvisa till motionen I: 44.

Allt från sin tillkomst år 1928 har kommunalskattelagen i 29 § innehållit en bestämmelse att vid beräkning av intäkt av rörelse avdrag får ske för värdeminskning å naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott och dylikt genom deras tillgodogörande. Enligt punkt 8 av anvisningarna till nämnda paragraf får avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av dylika naturtillgångar ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som så avpassas, att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Därvid skall iakttagas, att i anskaffningsvärdet inräknas inte 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., allt i den mån dessa kostnader inte fått avdragas såsom kostnader i den löpande driften.

Några liknande bestämmelser om avdrag från intäkt av *jordbruksfastighet* fanns däremot inte före år 1951. Det oaktat medgavs emellertid i praxis avdrag för substansminskning även i sådana fall, då intäkten genom naturtillgångens tillgodogörande enligt 21 § första stycket d) kommunalskattelagen var hänförlig till intäkt av jordbruksfastighet. Sålunda medgav regeringsrätten (RÅ 1939 not. Fi 385) avdrag för substansminskning genom lertäkt å jordbruksfastighet.

I betänkande med förslag till ändrade bestämmelser i fråga om taxering av inkomst av jordbruksfastighet samt lag om jordbruksbokföring föreslog 1943 års jordbrukssakkunniga att inkomst av jordbruksfastighet alltid skulle taxeras efter bokföringsmässiga grunder. I fråga om avdrag för substansminskning föreslogs bestämmelser av samma innebörd som de för rörelse gällande.

I propositionen nr 191 till 1951 års riksdag föreslog Kungl. Maj:t att inkomst av jordbruksfastighet liksom tidigare borde bestämmas enligt den s. k. kontantprincipen. Under vissa förutsättningar skulle jordbrukare äga rätt att bli taxerad efter bokföringsmässiga grunder, om han underkastade sig skyldighet att föra räkenskaper. I anslutning härtill förordades i propositionen vissa ändringar bl. a. i kommunalskattelagen. I fråga om avdrag från intäkt av jordbruksfastighet bibehölls de gällande bestämmelserna i 22 § 1 och 2 mom. oförändrade, men i ett nytt 3 mom. stadgades att, därest inkomst av jordbruksfastighet beräknades enligt bokföringsmässiga grunder, skulle i stället för eller utöver vad i 1 och 2 mom. i motsvarande hänseende stadgats bestämmelserna i 3 mom. gälla. Enligt sistnämnda bestämmelser skulle avdrag bl. a. få göras för värdeminskning av naturtillgångar å jordbruksfastigheten, såsom stenbrott, grustag och dylikt, genom deras tillgodogörande. I punkt 8 av anvisningarna till 22 § föreslogs vidare en föreskrift att i dylikt fall bestämmelserna i punkt 8 av anvisningarna till 29 § i fråga om avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar i rörelse skulle äga motsvarande tillämpning.

Riksdagen godtog, efter förslag av bevillningsutskottet i dess betänkande nr 63, i förevarande hänseende Kungl. Maj:ts förslag i oförändrat skick.

I ett av riksskattenämnden den 11 april 1956 meddelat förhandsbesked (se riksskattenämndens meddelanden 1956 nr 5) förklarade nämnden att den intäkt sökanden i ärendet erhöll genom ifrågasatt försäljning av ett till grustäkt avsett område om 12 500 kvadratmeter icke skulle utgöra för honom skattepliktig inkomst annat än till den del försäljningssumman jämlikt 21 § första stycket c) kommunalskattelagen kunde vara att hänföra till intäkt av skogsbruk. Riksskattenämnden förklarade vidare, att, om sökanden själv bedrev grustäkt å området under sådana förhållanden att verksamheten var att anse såsom binäring till det av sökanden bedrivna jordbruket, skulle sökanden — vid det förhållandet att inkomsten av jordbruket redovisades enligt den s. k. kontantprincipen — icke vara berättigad åtnjuta avdrag för värdeminskning av grusfyndigheten. Besvär anfördes inte hos regeringsrätten över det meddelade förhandsbeskedet. Inte heller har i mål avseende 1954 års taxering, då 1951 års lagstiftning tillämpades första gången, eller senare års taxering frågan eljest varit föremål för regeringsrättens prövning.

I de *förevarande motionerna* framhålles, att genom den tolkning av bestämmelserna om avdrag för substansminskning i förvärvskällan jordbruksfastighet, som sålunda skett i riksskattenämndens förhandsbesked, tidigare praxis frångåtts. Motionärerna anför vidare bl. a. följande. Vare sig

ägaren av en jordbruksfastighet deklarerar efter den ena eller andra metoden är det ostridigt, att fastigheten undergår värdeminskning om vissa naturtillgångar minskas. Mest drastisk framstår riksskattenämndens tolkning, då det är fråga om en engångsföreteelse, t. ex. om ett grustag under en kort tid helt utnyttjas för en vägbyggnad. Det är orimligt att begära, att ägaren för att komma i åtnjutande av rimlig värdeminskning på grund av grustagets försvinnande skall för ett år lägga upp en bokföring, som gör det möjligt att deklarerar enligt bokföringsmässiga grunder. Oskäligheten i taxeringen av hela försäljningssumman vid t. ex. en upplåtelse av rätt till grustäkt framstår klarast, då den jämföres med en försäljning av området. I senare fallet utgår icke någon som helst beskattning därest fastigheten ägts i minst 10 år.

Utskottet. Inkomst av jordbruksfastighet skall enligt kommunalskattelagens regler beräknas antingen enligt den s. k. kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomstberäkning enligt kontantmetoden var länge den enda i lagen tillåtna metoden; först genom lag den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), vilken lag trädde i kraft den 1 januari 1953, infördes i kommunalskattelagen regler om taxering av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

Såsom framgår av den föregående redogörelsen saknades dessförinnan bestämmelser i kommunalskattelagen om avdrag för s. k. substansminskning genom tillgodogörande av naturtillgångar å jordbruksfastighet. Utan direkt stöd av föreskrifter i skattelagarna har i praxis emellertid dylikt avdrag medgivits vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantmässig redovisning. De fall som hittills kommit under regeringsrättens prövning har avsett taxering, å vilken nyssnämnda 1951 års lagstiftning inte ägt tillämpning.

I samband med att regler om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder infördes år 1951 antogs också bestämmelser om rätt till avdrag för värdeminskning genom tillgodogörande av naturtillgångar såsom stenbrott, grustag o. dyl. Bestämmelserna härom återfinns i 22 § 3 mom. kommunalskattelagen och i punkt 8 av anvisningarna till 22 §, vilka lagrum äger tillämpning endast om inkomsten av jordbruksfastigheten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Av förarbetena till 1951 års lagstiftning framgår ej, huruvida det varit lagstiftarens avsikt att avdrag för s. k. substansminskning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet efter lagstiftningens ikraftträdande skulle vara tillåtet endast om inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder och att sålunda den praxis, som före lagstiftningens genomförande tillämpats, skulle brytas. Huruvida numera rätt till avdrag för s. k. substansminskning föreligger, om inkomstberäkningen sker enligt kontantprincipen, är en tolkningsfråga. Denna fråga har riksskattenämnden besvarat nekande i ett av nämnden lämnat förhandsbesked, över vilket besvär inte

anförts. Inte heller har, såvitt utskottet kunnat finna, frågan eljest kommit under prövning i högsta instans.

Det ankommer inte på utskottet att göra något uttalande angående tolkningen av gällande bestämmelser på förevarande område. Enligt utskottets mening bör avgörande i högsta instans avvaktas, innan ställning tas till frågan om en lagändring av den i motionerna angivna innebörden. Utskottet finner därför de föreliggande motionerna inte böra föranleda någon riksdagens åtgärd.

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att de likalydande motionerna I: 44 av herrar Spetz och Nord samt II: 53 av herr Andersson i Långviksmon m. fl. om rätt att vid taxering för inkomst av jordbruksfastighet åtnjuta avdrag för s. k. substansminskning icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 7 mars 1957

På bevillningsutskottets vägnar:

EDGAR SJÖDAHL

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjödahl, Hagberg, Heüman, Spetz, Eriksson, Gustaf Elofsson, Rune Johansson, Niklasson, Oscar Carlsson och Danmans; samt

från andra kammaren: herrar Olsson, Kollberg, Sundström, Allard, Vigelsbo, Wiklund, Henriksson, Magnusson i Borås och Anderson i Sundsvall.