

Nr 31

Bevillningsutskottets betänkande med anledning av motioner rörande beskattningen av inkomst från grus-, torv- eller lertäkt.

(2:a avd.)

I de likalydande motionerna I: 258 av herrar *Brundin* och *Strandberg* samt II: 330 av fru *Sundberg m. fl.* har hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär förslag till sådan ändring av kommunalskattelagen att markägare eller annan som har intäkt av grus-, torv eller lertäkt får avsätta viss del av intäkten till ett s. k. återställningskonto utformat i enlighet med de principer som framförts i motionerna.

Gällande rätt m. m.

Intäkt genom avyttring eller annan användning av vissa beståndsdelar till fastighet såsom sten, torv, grus, lera o. d. utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse.

För substansminskning vid tillgodogörande av naturatillgångar får enligt punkt 8 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp. Motsvarande bestämmelse gäller enligt punkt 8 av anvisningarna till 22 § i fråga om jordbruksfastighet för vilken inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I praxis medges emellertid sedan gammalt avdrag för substansminskning även i fråga om jordbruk med kontantredovisning.

Underlag för beräkning av avdrag för substansminskning skall vara anskaffningskostnaden om denna kan visas. I andra hand kan avdraget beräknas på ett särskilt värde som åsätts tillgången och i tredje hand på ett uppskattat värde. Avdrag bör ske med belopp så avpassat att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Den omständigheten att avdrag inte yrkas ett år innebär inte att avdraget till denna del går förlorat. I praxis medges nämligen avdrag också för substansminskning som belöper på tidigare år. Avdrag för substansminskning kan alltså förskjutas.

Frågan om rätt för grusexploatör till avdrag för framtida kostnader för iordningställande av mark, som varit föremål för exploatering, har vid två tillfällen behandlats av riksskattenämnden.

1. I det ena fallet (RN nr 6/1962 p. 5) förklarade nämnden en ekonomisk förening inte vara berättigad till avdrag för avsättning för täckande av framtida kostnader för iordningställande av exploaterad mark. Som motivering anfördes att länsstyrelsen inte meddelat föreläggande eller föreskrift innebärande skyldighet för föreningen att, till begränsande eller motverkande av grusföretagets menliga inverkan på landskapsbilden, iordningställa de markområden på vilka föreningen bedrev grustäkt.

2. Det andra fallet (RN nr 6/1967 p. 5) avsåg ett bolag som under ett antal år bedrivit grustäktsverksamhet på två fastigheter (X och Y) vilka tillhörde en person (A), som tillika ägde 494 av de 500 aktierna i bolaget. Bolaget bedrev grustäktsverksamhet i stor omfattning också på andra fastigheter, vilka inte ägdes av A. Bolagets omsättning hade för ettvarvt av de fyra senaste räkenskapsåren uppgått till mellan 2,5 och 3,5 milj. kr.

Bolaget, som enligt avtal med A hade att svara för samtliga sådana kostnader för återställande av grustäktsområdet inom fastigheterna X och Y, vilka enligt naturvårdslagen kunde åläggas fastighetsägaren, anhöll om förhandsbesked om bolaget vid 1968 års taxering kunde erhålla avdrag med 30 000 kr. för avsättning till framtida kostnader för ifrågavarande återställningsarbeten.

Riksskattenämnden meddelade följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att sökandebolagets kostnader för ifrågavarande återställningsarbeten på fastigheterna X och Y beräknats till omkring 30 000 kr. Riksskattenämnden finner vidare, att bolaget bedriver grustäktsverksamhet i stor omfattning på vissa andra fastigheter och att bolagets genomsnittliga årsomsättning de senaste fyra åren uppgått till bortåt 3 milj. kr. Vid angivna förhållanden förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke är berättigat att vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för avsättning för framtida kostnader för återställningsarbeten på fastigheterna X och Y.

Motionerna

Motionärerna framhåller att kostnaderna för de återställningsarbeten, som enligt 1964 års naturvårdslag exploatören har att utföra och som ofta utgör en förutsättning för tillstånd att exploatera en fyndighet, normalt inte kan dras av vid den årliga inkomsttaxeringen. I stället kommer de att i sin helhet belasta exploatören då verksamheten är avslutad. Motionärerna anser att exploatören bör medges möjlighet att säkerställa att kapital finns tillgängligt när täktverksamheten är avslutad. På grund härav och av skatte-tekniska hänsyn förordar motionärerna därför att exploatör erhåller rätt att — under den tid verksamheten pågår — avsätta viss del av inkomsten till en fond för täckande av återställningskostnaderna. I den mån fonden sedan används för återställande av marken bör medlen vara befriade från

beskattning. Eventuellt kvarstående kapital efter åtgärdens genomförande bör däremot beskattas som ackumulerad inkomst.

Utskottet

Intäkt genom avyttring eller annan användning av vissa beståndsdelar till fastighet såsom sten, torv, grus, lera o.d. utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar får avdrag ske med skäligt belopp. Uttryckligt stadgande härom finns bara i fråga om inkomstkällorna rörelse och jordbruksfastighet med bokföringsmässig redovisning. I praxis har emellertid rätt till avdrag för substansminskning ansetts föreligga också i fråga om jordbruksfastighet med kontantredovisning.

Motionärerna har aktualiserat frågan om rätt för grusexplotör att göra avdrag för framtida kostnader för iordningställande av mark som är föremål för exploatering. De förordar ett system innebärande rätt för den, som har intäkt av grus-, torv- eller lertäkt, att avsätta viss del av intäkten till ett »återställningskonto».

Enlig 18 § naturvårdslagen äger länsstyrelse förelägga den som söker täkttillstånd att framlägga täktplan av erforderlig omfattning. Länsstyrelsen kan också meddela sådana föreskrifter att företagets menliga inverkan på landskapsbilden såvitt möjligt begränsas eller motverkas. För att täkttillstånd skall äga giltighet krävs numera i fråga om all täktverksamhet — d.v.s. även sådan som pågick när 1964 års naturvårdslag trädde i kraft — att säkerhet ställs för fullgörandet av sålunda föreskrivna åtgärder. Säkerheten beräknas på grundval av bl. a. täktens bredd, längd och djup samt de restaureringsåtgärder som kan anses erforderliga.

Som framgår av den inledningsvis lämnade redogörelsen har frågan om rätt för grusexplotör till avdrag för framtida kostnader för iordningställande av mark vid två tillfällen varit föremål för behandling i riksskattenämnden. Något regeringsrättsavgörande i frågan föreligger emellertid enligt vad utskottet kunnat finna ännu inte.

Av riksskattenämndens båda förhandsbesked torde inte utan vidare kunna dras den slutsatsen att det skulle vara under alla förhållanden omöjligt att — med avdragsrätt vid taxeringen — avsätta medel för framtida kostnader för återställningsarbeten på täktfastighet. I det ena fallet behövde nämnden över huvud taget inte gå in på frågan om avdrag för avsättning, eftersom — såvitt framgick av utredningen — länsstyrelsen inte meddelat föreläggande eller föreskrift innebärande skyldighet att iordningställa de markområden på vilka grustäkt bedrevs. Även i det andra förhandsbeskedsärendet förelåg speciella omständigheter. Täktverksamheten bedrevs i detta fall av ett bolag på två fastigheter tillhöriga en person, vilken också ägde

494 av de 500 aktierna i bolaget. Bolaget bedrev grustäktsverksamhet i stor omfattning även på andra fastigheter, som inte tillhörde huvudaktieägaren i bolaget, och dess omsättning hade de fyra senaste räkenskapsåren uppgått till mellan 2,5 och 3,5 milj. kr. per år. Att riksskattenämnden inte ansåg bolaget berättigat till avdrag för avsättning kan ha berott på att bolagets åtagande att svara för återställningskostnaderna med hänsyn till storleken av bolagets rörelse beloppsmässigt bedömdes vara av så ringa omfattning att någon avdragsrätt inte ansågs motiverad.

Frågan om avdrag för avsättning till fonder avseende åtaganden för framtida kostnader bedöms av regeringsrätten restriktivt. Endast om åtagandet är av särskild art och omfattning medges avdrag. Detta innebär bl. a. att vederbörande skattskyldig — för att få göra en skattefri avsättning — skall kunna visa att åtagandet för honom kommer att medföra en betydande framtida utgift.

Enligt vad utskottet inhämtat torde det i fråga om rationellt bedriven täktverksamhet vara vanligt att en mycket stor del av återställningsarbetena kan utföras medan täktverksamheten ännu pågår. I normalfallen torde därför det av motionärerna aktualiserade spørsmålet inte innebära några större problem. I den mån en grusexploatör kan visa, att han efter täktverksamhetens slut kommer att åsamkas en utgift för återställningsarbeten, som absolut och relativt sett är betydande, är det enligt utskottets mening inte uteslutet att regeringsrätten kommer att anse honom berättigad att under pågående täktverksamhet göra avsättningar med skäligt belopp för att kunna möta den framtida kostnaden.

Avslutningsvis vill utskottet erinra om att skattskyldig enligt förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst har möjlighet att åtnjuta avdrag för förlust hänförlig till tidigare beskattningsår. Eftersom kostnaden för återställningsarbeten på en grus-, torv- eller lertäkt måste anses utgöra en kostnad i och för täktverksamheten torde underskottet som uppkommer på grund av kostnader för sådana arbeten utgöra sådant underskott på förvärvskälla, som kan utnyttjas som förlustavdrag.

Med det anförda anser utskottet sig ha besvarat motionerna.

Under återopande av det anförda hemställer utskottet

att riksdagen avslår motionerna I: 258 och II: 330, i vad de icke kan anses besvarade genom vad utskottet ovan anfört.

Stockholm den 26 mars 1968

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från f ö r s t a kammaren: herrar John Ericsson (s), Einar Eriksson (s), fröken Ranmark (s), herrar Yngve Nilsson (h), Sundin (cp), Gösta Jacobsson (h), Lundström (fp), Arne Pettersson (s), Stadling (s) och Tistad (fp); samt

från a n d r a kammaren: herrar Allard (s), Vigelsbo (cp), Asp (s), Andersson i Essvik (s), fru Holmqvist (s), herrar Carlstein (s), Larsson i Umeå (fp), Lothigius (h), Öhvall (fp) och Börjesson i Falköping (cp).

Reservation

av herrar *Yngve Nilsson* (h), *Gösta Jacobsson* (h) och *Lothigius* (h), vilka — under åberopande av innehållet i motionerna I: 258 och II: 330 — ansett att utskottet bort hemställa,

att riksdagen med bifall till motionerna I: 258 och II: 330 i skrivelse till Kungl. Maj:t begär förslag till sådan ändring av kommunalskattelagen att markägare eller annan som har intäkt av grus-, torv- eller lertäkt får avsätta viss del av intäkten till ett s. k. återställningskonto i enlighet med de principer som framförts i motionerna.