SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 9/1959 **Årg. 9**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Värdeminskningsavdrag för döda inventarier i jordbruk med kontantmässig inkomstredovisning

Förslag av sektion inom skattelagssakkunniga

Av Förste taxeringsinspektören Stig Sagnert.

Under senare år har i riksdagen motionsvis framställts åtskilliga yrkanden rörande olika spörsmål inom området för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Vissa av dessa frågor har överlämnats till skattelagssakkunniga för utredning; beträffande andra frågor har vederbörande bevillningsutskott förutsatt att de skulle komma att av de sakkunniga upptas till övervägande i samband med pågående översyn av skattelagstiftningen. Av detta senare slag är frågan om rätt jämväl för jordbrukare, vilka taxeras enligt kontantprincipen, att åtnjuta avdrag för värdeminskning av döda inventarier.

Utredningen av vissa spörsmål rörande inkomstberäkningen i förvärvskällan jordbruksfastighet handhaves sedan 1958 av en särskild sektion inom skattelagssakkunniga med landskamreraren C. A. Norgren vid länsstyrelsen i Malmöhus län såsom ordförande. I en nyligen avgiven promemoria föreslår sektionen införande av bestämmelser om värdeminskningsavdrag å maskiner och andra dylika inventarier i jordbruk med kontantmässig inkomstredovisning.

Innebörden av gällande regler.

Som bekant kan inkomst av jordbruksfastighet beräknas antingen enligt den s. k. kontantprincipen eller enligt bokfö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:34

ringsmässiga grunder. Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen får enligt gällande regler avdrag för inventarier uteslutande ske i form av direkta avdrag för nyanskaffning vid utbyte. Sålunda stadgas i 22 § 1 mom KL att avdrag må göras för anskaffning av levande och döda inventarier till ersättning för avyttrade, utrangerade eller genom olycksfall eller kreatursjukdom förlorade. Innebörden av denna regel klargöres närmare i anvisningarna till nämnda paragraf, varav framgår, att såsom driftkostnad icke får avföras kostnad för anskaffande av sådana inventarier, till vilka motsvarighet förut icke funnits å fastigheten. Beträffande döda inventarier säges sålunda, att om en lantbrukare inköper exempelvis lokomobil, traktor, elektrisk motor eller andra maskiner av annan art än dem han förut haft, så är detta att hänföra till nyuppsättning, varför kostnaden ej får avräknas som driftkostnad. Nyuppsättning och nyanskaffning kan samtidigt föreligga exempelvis om äldre maskin ersättes med ny av annan och dyrbarare konstruktion. I dylikt fall säger lagen "upptages såsom driftkostnad det belopp, som skulle belöpa å en den förbrukade maskinen motsvarande ny sådan". Mot nu nämnda avdragsregel svarar bestämmelsen i 21 § KL att vad som erhålles genom löpande försäljning av inventarier skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Syftemålet med avdraget för nyanskaffning är sålunda, att slitning av inventarierna kompenseras i efterskott, då det nedslitna redskapet ersättes med ett nytt. Av denna anledning medgives icke avdrag för den ursprungliga anskaffningskostnaden av inventarier. Häremot svarar skattefriheten enligt 21 § KL vid realisation av inventariet, t. ex. vid avflyttning från fastigheten. Är det nya redskapet i bättre skick än det gamla var, då det skaffades, är avdragets innebörd dessutom (Lindström i Svensk skattetidning 1955 s. 25) att i förskott ersätta det nya redskapets slitning till det stadium, där det ersatta redskapet befann sig då det skaffades. Den omständigheten att det utbytta inventariet förvärvats begagnat betyder sålunda icke, att avdrag skall vägras för någon del av anskaffningskostnaden för ett nytt eller i bättre skick varande inventarium av samma slag. Är det nya inventariet begagnat men av annan och dyrbarare konstruktion, bestämmes dock avdraget till vad ett i motsvarande mån som det anskaffade begagnat inventarium av samma slag som det utbytta skulle kostat (RÅ 1957 ref. 29).

Bristerna i nuvarande ordning.

De sakkunniga har funnit gällande metod med ersättningsanskaffningsavdrag bristfällig i flera avseenden. Avdragsregelns innebörd att först i efterskott kompensera slitningen av inventarier genom avdragsrätt i samband med utbyte medför sålunda, att det skattemässiga årsresultatet blir missvisande, eftersom årsomkostnaden för ett inventarium givetvis är lägst den på året belöpande förslitningen därav. Regeln drabbar också särskilt hårt nystartande jordbrukare. Genom att avdrag icke erhålles för nyuppsättningskostnaden missgynnas sålunda nyföretagsamheten inom jordbruket och försvåras möjligheterna till konsolidering av nystartade företag.

Mot gällande regler kan vidare riktas den anmärkningen, att de sällan leder till målet. Sålunda kan det inträffa att avdrag

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:34

överhuvud icke kommer ifråga. Detta blir fallet om lantbrukaren upphör med jordbruksdrift innan något utbyte av inventarier ägt rum. Men även om utbyte av inventarier skett under årens lopp blir slutresultatet på grund av det vid avdragsmetoden gällande inkomstbegreppet ofta antingen skattefri vinst eller icke avdragsgill förlust. Självfallet söker lantbrukaren ej sällan eliminera de för honom ogynnsamma verkningarna av avdragsmetoden genom att från början anskaffa ett begagnat inventariebestånd. Härigenom möjliggöres ju skattefri avyttring vid upphörande av jordbruksdriften av ett inventariebestånd, som är bättre än det ursprungligen anskaffade. Särskilt i tider med sjunkande penningvärde är detta uppenbarligen fördelaktigt. Möjligheten att genom inköp av i det närmaste nedslitna inventarier skaffa sig skattemässiga fördelar går dock understundom längre än som är driftekonomiskt försvarbart och innebär risker för att handeln med begagnade inventarier får en snedvriden och osund inriktning.

En omständighet som i hög grad försvårat tillämpningen av gällande bestämmelser om avdrag för ersättningsanskaffning är den tekniska utvecklingen på lantbruksmaskinernas område. Såsom i denna tidskrift påtalats (Mutén, årgång 1955, s. 81 o. f.) har detta i första hand skett därigenom, att äldre inventarier fått nya motsvarigheter med tekniska förbättringar av prishöjande karaktär, samtidigt som äldre typer mer eller mindre försvunnit ur marknaden. I andra fall har svårigheterna uppstått genom att helt nya inventarier tillkommit, vilka helt eller delvis övertagit äldre typers funktioner. I promemorian exemplifieras svårigheterna i rättstillämpningen med några rättsfall från senare tid och det konstateras sammanfattningsvis, att avdragen för ersättningsanskaffning av döda inventarier numera tillhör de mest svårbemästrade problemen vid kontantmässig inkomstredovisning av jordbruk och skogsbruk. I den praktiska tillämpningen blir i regel dessa frågors handläggning hos taxeringsmyndigheterna så krävande i fråga om sakkunskap och kännedom om praxis att uppenbara risker föreligger för slumpmässiga avgöranden genom skilda bedömanden olika taxeringsnämnder emellan. Att åstadkomma en förbättring i detta hänseende genom allmänna anvisningar till taxeringsnämnderna eller att rätta flertalet fel tjänstemannamässigt torde vara ogenomförbart.

Olägenheterna med det nuvarande avdragssystemet får också en särskild tyngd med hänsyn till den långt drivna mekanisering, som kännetecknar dagens jordbruk. I promemorian upplyses att medan antalet traktorer vid senaste världskrigets slut utgjorde cirka 20.000 antalet för närvarande uppgår till omkring 145.000. Vad skördetröskorna beträffar har deras antal under samma tid stigit från omkring 500 till över 20.000.

Möjligheterna till ändring.

Då nuvarande inkomstbeskattning av jordbruk infördes år 1910 kunde självfallet fordringarna på underlag för deklarationen ifråga om anteckningar och räkenskaper icke ställas för högt. Vederbörande departementschef fann av denna anledning gällande avdragsmetod vara att föredraga framför ett avskrivningssystem. Uppenbart är också att den valda avdragsformen med dåtida ringa maskinella utrustning var enkel att tillämpa och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:34

i stort sett gav ett tillfredsställande resultat. Såsom de sakkunniga påvisat, är förhållandena i sistnämnda hänseende numera väsentligt annorlunda. Men även beträffande underlaget för deklarationen ställes numera betydligt strängare krav än tidigare på den skattskyldige. Formligt uttryck för skyldigheten att föra anteckningar, räkenskaper eller liknande finns nu i 20 § 1956 års TF. Ehuru bestämmelsen icke närmare reglerar vilka kategorier skattskyldiga som berörs eller hur anteckningsskyldigheten skall fullgöras, kräves beträffande såväl icke bokföringsskyldiga rörelseidkare som jordbrukare ofta nog ganska fullständiga räkenskaper.

Såsom skäl för sitt ståndspunktstagande i fråga om slitningsavdragets utformning åberopade departementschefen år 1910 också, att stora svårigheter esomoftast skulle möta att utreda den årliga slitningsprocenten å de olika slagen av inventarier. Betydelsen av en sådan utredning torde ha sammanhängt med följande.

Då värdeminskningsavdrag för inventarier infördes år 1910 vid beräkning av inkomst av rörelse eller yrke meddelades i lagen icke bestämmelser angående beskattningen av vinster eller avdrag för förluster vid avyttring av inventarier. Självfallet var inventariernas varaktighetstid och slitningsprocentens storlek då en huvudfråga vid bestämmande av värdeminskningsavdraget. När det gäller rörelse hade man i praxis redan under 1890-talet i allt större utsträckning medgivit avdrag för värdeminskning å inventarier och i denna förvärvskälla fanns sålunda en viss erfarenhet beträffande dessa frågor. Så var däremot icke förhållandet i fråga om jordbruk. Som bekant har utvecklingen beträffande inkomstbegreppet sedermera gått via en beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag till en beskattning såsom intäkt av rörelse av hela vinsten vid försäljning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Motsvarande fullständiga beskattning gäller vid bokföringsmässig inkomstredovisning av jordbruksfastighet. På grund härav föreligger numera uppenbarligen vid ett avskrivningssystem icke samma behov av en exakt avpassad slitningsprocent som tidigare.

Även om sålunda de ursprungliga skälen mot införande av regler om avdrag för värdeminskning numera förlorat sin huvudsakliga tyngd, kan likväl enligt de sakkunnigas mening andra skäl tala mot införande av dylika bestämmelser.

Det konstateras sålunda till en början, att 1951 års lagstiftning om rätt till bokföringsmässig inkomstredovisning icke fått den omfattning som från flera håll ansetts önskvärd. Sålunda har verkställd undersökning givit vid handen, att allenast cirka 2.500 (1 %) av totala antalet brukningsenheter i riket, cirka 250.000, utnyttjar möjligheten att redovisa inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Förklaringen härtill torde vara att söka bl. a. i det förhållandet, att redovisning enligt kontantmetoden ger möjlighet till skattefri realisation av djur. De sakkunniga konstaterar, att det ligger utanför utredningsuppdraget att föreslå ändrade regler härutinnan. I promemorian understrykes dock, att den skattemässiga behandlingen av djurbeståndet har samband med här förevarande spörsmål.

En viktig förutsättning för införande av värdeminskningsavdrag för döda inventarier i jordbruk med kontantmässig inkomstredovisning är självfallet, att kontantmetoden även framdeles erfordras vid sidan av den bokföringsmässiga redovis-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:34

ningen. De sakkunniga erinrar i det hänseendet om, att departementschefen år 1951 som skäl för regler om frivillig bokföringsmässig redovisning anförde bl. a., att det kunde befaras att i varje fall de mindre lantbrukarna skulle ha mycket svårt att utan sakkunnig hjälp upprätta riktiga deklarationer med räkenskapsmässig redovisning. Enligt de sakkunnigas mening äger detta uttalande alltjämt sin giltighet. Det måste nämligen trots en intensifierad yttre rationalisering av jordbruket antagas, att ett betydande antal småbruk kommer att bestå under lång tid framöver. För många av dessa torde kontantprincipen vara den praktiskt enda användbara redovisningsmetoden.

Mot bakgrunden av det sagda har de sakkunniga ansett det möjligt, att införa regler om värdeminskningsavdrag för döda inventarier i jordbruk med kontantmässig inkomstredovisning. I syfte bl. a. att icke motverka en mera allmän övergång till bokföringsmässig redovisning, har dock ett avskrivningssystem ansetts böra utformas med särskild tanke på det mindre jordbruket. Med hänsyn till föreliggande möjlighet vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet att välja mellan två redovisningsmetoder, kan nämligen hinder icke föreligga mot att utforma vardera redovisningsmetoden med särskild tanke på vissa grupper av jordbrukare.

De sakkunnigas förslag.

Med ovan redovisad målsättning har det självfallet blivit en huvuduppgift, att söka utforma ett enkelt och lättillämpat avskrivningssystem. Endast om så är möjligt blir ju ett avskrivningssystem praktiskt användbart för det mindre jordbruket.

I promemorian avvisas till en början tankarna på att antingen begränsa en reform till vissa mera dyrbara inventarier eller att införa ett avskrivningssystem vid sidan av gällande regler. På sätt närmare utvecklas är med båda dessa lösningar förbundna avsevärda nackdelar. De sakkunniga föreslår därför att nuvarande regler avskaffas och ersättes med ett obligatoriskt avskrivningssystem vid all kontantmässig redovisning av jordbruksinkomst. Förslaget innebär sålunda en kvantitativt sett omfattande reform, som berör omkring 99 % av alla jordbrukare.

Vid valet av avskrivningsmetod har de sakkunniga undersökt möjligheten att nå överensstämmelse med rörelsebeskattningens regler. Det har dock visat sig, att en lösning inom den nuvarande planenliga avskrivningens ram, som förutsätter årliga avdrag med viss bråkdel av individuellt bestämda värden, icke tillgodoser nödvändiga krav på enkelhet i regler och tilllämpning. Systemet har därför utformats på grundval av de modernare principer, som lagfästs vid den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden.

En nettoavskrivning av denna typ har med hänsyn till den mångfald inventarier, som förekommer i jordbruket, ansetts innebära väsentliga fördelar, då härigenom utredning om vinster och förluster undvikes. En väsentlig förenkling av avskrivningsreglerna vinnes nämligen om inventariebeståndet i dess helhet i avskrivningshänseende betraktas såsom en enhet och avskrivning sker med viss maximerad procent på inventariernas restvärde i stället för på deras anskaffningsvärde.

De sakkunniga har följaktligen utformat ett avskrivningssystem på grundval av nu nämnda principer.

Vad avskrivningsprocenten angår fö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:34

reslås en maximal årlig avskrivning med 15 procent på restvärdet, vilket anses motsvara inemot 10 % vid planenlig avskrivning. Denna avskrivningsprocent anses vara fullt tillräcklig för gårdar med upp till 50 ha åker. Den angivna procenten kan därför sägas täcka mer än behovet för de jordbrukare, för vilka en moderniserad kontantprincip framstår såsom en angelägen lagstiftningsfråga. Då de sakkunniga likväl föreslagit 15 procent som maximal årlig avskrivning är anledningen härtill främst, att ett avskrivningssystem för döda inventarier av skäl som tidigare anförts ansetts böra vara obligatoriskt. Även önskemålet att ge det mindre jordbruket möjlighet att utnyttja smidigheten i restvärdesmetoden har emellertid påverkat valet av avskrivningsprocent. I syfte att mildra förslagets inverkan på skatteunderlaget under övergångsåret har dock för detta år avskrivningsprocenten föreslagits maximerad till 10 procent.

De sakkunniga har funnit att införandet av regler om värdeminskningsavdrag i jordbruk med kontantmässig inkomstredovisning förutsätter att samma inkomstbegrepp i fråga om maskiner m. m. tillämpas som i rörelse och jordbruk med bokföringsmässig redovisning. Härav föranledda krav på kontrollmöjligheter har ansetts kunna tillgodoses genom skyldighet att vid deklarationen foga avskrivningsplan, upptagande uppgifter beträffande vissa av riksskattenämnden utvalda mera dyrbara inventarier samt fullständig specifikation över löpande årets inköp och avyttringar av inventarier, för vilka värdeminskningsavdrag åtnjutes.

Själva beräkningen av värdesminskningsavdraget avses skola ske enligt följande enkla sammanställning å avskrivningsplanen.

Tillgångarnas värde vid beskattningsårets ingång	a)	kr 00:—
Anskaffningskostnad för under året förvärvade tillgångar	b)	„ 00:—
Summa av a) och b)	c)	kr 00:—
Försäljningsbelopp för under året avyttrade tillgångar	d)	„ 00:—
Skillnad mellan c) och d) /restvärde/	e)	kr 00:—
Avgår förlustavdrag enligt utredning å bilaga	f)	„ 00:—
Återstående restvärde	g)	kr 00:—
Avdrag för värdeminskning (högst 15 % av beloppet vid g) ..... %	h)	„ 00:—
Tillgångarnas värde vid beskattningsårets utgång /= Skillnaden mellan g) och h)/	i)	„ 00:—

Ett ändrat inkomstbegrepp har föranlett förslag om att bestämmelserna i förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst göres tillämpliga beträffande intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner m. m., vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag är att hänföra till byggnad. Vidare har skattskyldig, som åtnjutit ersättning på grund av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning genom särskild bestämmelse beretts viss möjlighet att fördela sådan ersättning på mer än ett beskattningsår.

Beträffande reglerna för övergången till värdeminskningsavdrag innebär förslaget av skäl som närmare utvecklas att gällande regler i fråga om värdesättningen av inventarierna vid övergång till bokföringsmässig redovisning skall tillämpas. De sakkunniga har dock funnit, att därest ingångsvärdet bestämmes till värden, som fastställes av riksskattenämnden, dessa värden bör motvara allenast 70 % av åter-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:34

anskaffningsvärdena. Nuvarande schablonregel vid övergång till bokföringsmässiga grunder med en tillåten värdering till högst 80 % av återanskaffningsvärdena, föreslås i samband därmed av bl. a. skattetekniska skäl nedjusterad till 70 %. Härför erfordras nytt direktiv till riksskattenämnden från riksdagen med ändring av motsvarande uttalande från år 1951.

För att de taxeringstekniska spörsmål, som uppkommer i samband med en tvångsvis övergång, skall kunna bemästras föreslås, att den skattskyldige ålägges att i samband med avgivande av deklaration under taxeringsåret närmast före det taxeringsår, då bestämmelserna skall tillämpas i första instans, vid deklarationen foga en förteckning över inventarierna vid beskattningsårets utgång med uppgift om deras anskaffningsvärden. Riksskattenämndens värden bör på grund härav vara fastställda i så god tid, att värdena är tillgängliga för den skattskyldige vid förteckningens upprättande.

Förteckningarna avses skola förhandsgranskas av taxeringsassistent eller annan därtill utsedd tjänsteman och därefter förvaras för att överlämnas till påföljande års taxeringsnämnd, som har att fastställa ingångsvärdena i samband med granskning av avskrivningsplanerna.

De föreslagna bestämmelserna om värdeminskningsavdrag föreslås träda i kraft den 1 januari 1961 och tillämpas första gången vid 1962 års taxering.

Kostnaderna.

I fråga om kostnaderna för reformen räknar de sakkunniga med att skattebortfall uppkommer under en viss övergångstid efter ikraftträdandet. Sålunda beräknas maximala skattebortfallet för ett vart av beskattningsåren 1961—1963 uppgå till cirka 50 miljoner kronor, varav stat och kommun får vidkännas vardera hälften, samt för tioårsperioden 1961—1970 genomsnittligt till cirka 30 miljoner kronor, likaledes jämt fördelat å stat och kommun. Därest 15 % avskrivning tillämpas redan från starten, i stället för föreslagna 10 % under ett år och därefter 15 %, ökar skattebortfallet första året för stat och kommun med cirka 25 miljoner kronor för vardera. Emellertid framhåller de sakunniga, att en övergång från ersättningsanskaffningsavdrag till avdrag för värdeminskning under vissa angivna förutsättningar principellt icke leder till ett bestående skattebortfall. På grund av bl. a. att inkomstbegreppet i fråga om beskattningen av vinster vid avyttring av inventarier föreslås ändrat kan på längre sikt en utjämning förväntas inträffa. Tidpunkten härför låter sig emellertid icke beräknas.

Promemorian är för närvarande utsänd på remiss och remissyttrandena skall vara avgivna till den 5 november.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:59:34