

Är bestämmelserna som reglerar övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst föråldrade i vad avser ingångsvärden å djur och inventarier ?

Diskussionsinlägg av förste taxeringsrevisor C.-H. Hillerbrand

Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till lagen den 7/12 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen skall för skattskyldig, som efter år 1953 övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, värdet å djur respektive inventarier upptagas till belopp, motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av djur respektive inventarier. Kan denna kostnad icke visas, skall värdet å befintliga djur och inventarier, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, upptagas till belopp, som motsvara de värden, som av riksskattenämnden fastställts närmast före det första räkenskapsårets ingång.

Det kan måhända anses förmätet, att — såsom gjorts i rubriken — ifrågasätta, att dessa bestämmelser, som trädde i kraft vid 1954 års taxering, redan skulle vara föråldrade. Icke desto mindre nödgas jag för egen del obetingat svara ja på den ovan framkastade frågan. Jag vill dock framhålla, att jag härmed ej vill påstå, att bestämmelserna ifråga varit felaktiga vid tidpunkten för dessas tillkomst. Anledningen är i stället att söka dels i ändring i praxis beträffande skatteplikt för djurlikvider och avdrag för djuranskaff-

ning resp. avdrag för ersättningsanskaffning för inventarier, dels ock ändring i jordbrukets produktionsinriktning.

Den nu gällande lagstiftningen om bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst bygger i huvudsak på ett av 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga år 1946 framlagt betänkande med förslag härom. Bestämmelserna återfaller således på jordbrukets struktur i mitten på 1940-talet och då rådande praxis ifråga om beskattning av jordbruksinkomst.

Vad jag i denna artikel främst vill taga upp till diskussion är bestämmandet av *ingångsvärdet å djur* vid övergång till bokföringsmässig redovisning. Ordalydelsen ger närmast vid handen, att huvudregeln härvidlag är att djuren skall tagas upp till "den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av djur". Endast för det fall, att denna kostnad ej kan visas, skall värdet å de vid övergångsårets ingång *befintliga* djuren beräknas enligt riksskattenämndens schablon. Att bestämmelserna bör tolkas på detta sätt framgår av de sakkunnigas författningsförslag, som här återges.

"Vad angår djurbeståndet må värdet därå vid övergångsårets ingång upptagas

enligt någon av följande beräkningsgrunder.

a) Kan den skattskyldige visa den verkliga kostnaden för nyuppsättning av djurbeståndet i dess helhet, skall denna kostnad upptagas såsom ingångsvärde . . .

b) I övriga fall skola djuren, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas till de värden, som i särskild ordning fastställas . . .”

Departementschefen biträdde de sakkunnigas förslag i denna fråga enligt vad som framgår av följande uttalande i positionen.

”Vad angår djurbeståndets värdering vid övergången bör — såsom de sakkunniga framhållit — som ingående lager, varför avdrag äger åtnjutas, få upptagas kostnaden för nyuppsättning av djur, där est denna kostnad kan visas. Då så torde kunna ske endast mera sällan, synes annan möjlighet icke föreligga, än att hela djurbeståndet — oavsett om det härrör från nyuppsättning eller egen uppfödning — värderas schablonmässigt.”

Emellertid synes dessa bestämmelser i praktiken ha givits den tolkningen, att djurbeståndets ingångsvärde skall upptagas enligt riksskattenämndens schablon eller till nyuppsättningskostnaden, *om denna är högre*. Förhållandet kan möjligen bero på att de sakkunniga synes ha förutsatt, att endast den skattskyldige skulle kunna visa nyuppsättningskostnaden. Fall kan dock förekomma, där nyuppsättningen ej ligger längre tillbaka i tiden än att aktuella deklARATIONER alltjämt finns bevarade, vari lämnats uppgift om de verkliga kostnaderna för nyuppsättning av djur. Att de skattskyldiga vid beräkning av ingångsvärdet å djur regelmässigt tillämpat riksskattenämndens schablon beror ju på att denna oftast är oerhört gynnsam för de skattskyldiga.

Spörsmålet aktualiseras främst, då en

köttproducerande jordbrukare övergår till bokföringsmässig redovisning. För enkelhetens skull kan såsom exempel tagas ett fall, där mjölkproduktion ej alls förekommer. Om en jordbrukare, som tidigare drivit kreaturslöst jordbruk eller som ej alls drivit jordbruk, gör gällande, att han skall inrikta sig på enbart köttproduktion och därför under ett år inköper ett 50-tal ungdjur för 10.000 kr, torde han vara berättigad till avdrag för denna nyanskaffningskostnad (RÅ 1953: ref. 54). Efter tre—fyra år kan han ha ett djurbestånd å c:a 100 djur, för vilka han vid taxering erhållit avdrag ej blott för inköpskostnaden utan även för uppfödningkostnaderna. Om denne jordbrukare övergår till bokföringsmässig redovisning och därvid yrkar avdrag för ingångsvärde å djur enligt riksskattenämndens schablon med 60.000—70.000 kr, måste väl sägas, att det hela är orimligt. Exemplet är givetvis extremt men ingalunda enbart teoretiskt. Dylika fall — låt vara i mindre proportioner — har redan uppmärksammats. Hur skall man då komma till rätta med sådana i lagstiftningen oförutsedda och därför ej reglerade fall? Att utan vidare godtaga förhållandet torde vara omöjligt. En utväg synes mig vara att ”rida” på uttrycket *nyuppsättning* i lagbestämmelserna. Då de djur, varom här är fråga, ej varit föremål för nyuppsättning, bör vid tillämpning av huvudregeln något ingångsvärde å djuren ej få avräknas för övergångsåret. Dessa djur är ju ej djur i den gamla bemärkelsen = levande inventarier utan har karakteren av förnödenheter för driften i likhet med utsäde m m. Häremot kan onekligen den invändningen göras, att det endast torde ankomma på den skattskyldige att visa nyuppsättningskostnaden och att, om han ej gör detta, schablonregeln skall

gälla. Enligt denna skall ju värdet å *befintliga djur* avräknas såsom ingående lager. Med hänsyn till ordalydelsen i författningen synes dock tveksamt, om ej en skattskyldig kan påtvingas att tillämpa huvudregeln. Frågan är väl, om ej det skrivna ordet får gälla här lika väl som ifråga om de generella räntesubventionerna. Skulle emellertid den påtvingade "nyuppsättningsmetoden" ej vinna gehör, torde ändock en möjlighet återstå. Enligt lagbestämmelserna skall, om nyuppsättningskostnaden ej kan visas, värdet å befintliga djur upptagas enligt riksskattenämndens schablon, "*där ej särskilda omständigheter till annat föranleda*". I dylika fall föreligger dock särskilda omständigheter i allra högsta grad. Att taxeringsmyndigheterna med hänvisning till sådana särskilda omständigheter skall kunna reducera helt felaktiga ingångsvärden synes odiskutabelt. Departementschefen anför härom i propositionen följande.

"Vidare böra taxeringsmyndigheterna — såsom de sakkunniga föreslagit — äga rätt att jämka ingångsvärdet för att komma till rätta med fall, då åtgärd vidtagits för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig en högre nyuppsättningskostnad än som synes rimligt."

Att bestämmelserna om avdrag för ett enligt riksskattenämndens schablon beräknat ingångsvärde å djur nästan undantagslöst innebär överkompensation i förhållande till såväl den ursprungliga nyuppsättningskostnaden som en till nuvärde uppräknad sådan, torde vara fullt klart för alla parter. Detta har även varit uppenbart för lagstiftarna, varför en "normal" överkompensation ej bör eller torde kunna föranleda något ingrepp från taxeringsmyndigheternas sida. Givet är dock,

att uppenbara missbruk av bestämmelserna måste stävjas.

Här har hittills endast berörts frågan om bestämmelsernas inverkan på en enbart köttproducerande jordbrukare. Vad blir då resultatet för en jordbrukare, som bedriver både kött- och mjölkproduktion? Hur skall förfaras med andra "förbrukningsdjur" än ungnöt, exempelvis svin, får, ankor och höns? Skall sådana smådjur över huvud taget få medräknas vid beräkning av ingångsvärdet?

Först må erinras, att dessa smådjur under 1940-talets första hälft skattemässigt torde ha behandlats på samma sätt som kor d v s avdrag medgavs i regel ej vid den första uppsättningen av dylika djur. Jordbrukstaxerings-sakkunniga torde därför aldrig ha föresvävat den tanken, att en jordbrukare vid övergång till bokföringsmässig redovisning skulle kunna ha en mängd djur utan att någon gång ha gjort en kapitalinvestering, för vilken avdrag ej erhållits vid taxering. Detta framgår bl a av de sakkunnigas redogörelse för då gällande beskattningsregler. Jag citerar: "Enligt nu gällande regler för beräkning av inkomst av jordbruk får vidare avdrag ej ske för kostnader för uppsättning av kreatur å en fastighet i samband med påbörjande, utvidgning eller annan förändring av jordbruksdriften." Då enligt praxis avdrag numera medgives även för "nyuppsättning" av "förbrukningsdjur", bör enligt min mening avdrag för dessa djur ej få åtnjutas ytterligare en gång i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning. (Dock skall givetvis fyrfotade avelsdjur medräknas i ingångsvärdet.) Med hänsyn till lagtextens ordalydelse torde dock vid tillämpning av schablonvärderingen avdrag svårigen kunna vägras för sådana "förbruk-

ningsdjur”, om ej särskilda omständigheter i övrigt föreligger. Problemet blir betydligt svårare, då fråga är om en normal nötkreatursbesättning innehållande såväl stamdjur som ungdjur. Att kategoriskt vägra avdrag för ungdjurens värde torde vara uteslutet och även felaktigt, då nyuppsättningen ofta består av såväl mjölkdjur som ungdjur. Visserligen kan invändas, att nyuppsättningen oftast omfattar ett mindre antal djur än som sedan visar sig utgöra normalbeståndet, varför endast en del av ungdjuren borde få medtagas vid beräkning av ingångsvärdet. Förhållandet är dock delvis beaktat därigenom att riksskattenämndens värden å djur är 20 % lägre än marknadspriserna, vilken reduktion tillkommit just på grund av att det vid övergångsårets ingång befintliga djurbeståndet inkluderar ett antal å fastigheten uppfödda djur. Det torde emellertid ej vara helt ovanligt, att en jordbrukare några år före övergången till bokföringsmässig redovisning ”samlar på sig” en stor mängd ungdjur för att kunna tillgodoräkna sig ett högt ingångsvärde. I dylika fall är givetvis fråga om sådan åtgärd från den skattskyldiges sida, som enligt departementschefens ovan citerade uttalande bör föranleda ingripande från taxeringsmyndigheterna. Att avgöra i vilken mån det för höga ingångsvärdet i sådana fall bör reduceras är betydligt svårare. Måhända kan den av riksskattenämnden tillämpade ”1,5 × ko-regeln” här komma till användning. Det torde dock kunna ifrågasättas, om ej denna är alltför gynnsam för den skattskyldige.

Det är ägnat att förvåna, att — mig veterligt — inga skatteprocesser om ingångsvärde å djur seglat upp i skattedomstolarna under de sju år, som bestämmelserna varit i kraft. Delvis beror detta gi-

vetvis på att jordbrukarna ej visat något större intresse för övergång till denna redovisningsmetod, så länge realisationsvinstreglerna gällt vid avyttring — helt eller delvis — av nötkreatursbesättningarna. Det har av förklarliga skäl varit mera lockande att vart 7—8 år kunna göra en skattefri utförsäljning av hela djurbeståndet. Antalet jordbrukare, som efter år 1953 övergått till bokföringsmässig redovisning, torde därför vara förhållandevis ringa. Sedan möjligheterna till skattefri realisation avsevärt beskurits genom den ändrade inställning till dylika frågor, som redovisats främst av riksskattenämnden och regeringsrätten, torde dock kunna förväntas ett betydligt livligare intresse från jordbrukarnas sida för övergång till bokföringsmässig redovisning. Det torde emellertid ej vara helt oriktigt att påstå, att de uteblivna skatteprocesserna i någon mån även beror på att taxeringsmyndigheterna i alltför hög grad slentrianmässigt godtagit nästan vilka ingångsvärden som helst.

Mer förvånande är att 1953 års skatteflyktskommitté i sin år 1959 avgivna ”Promemoria med förslag till lagstiftning rörande beskattning av djur vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt den sk kontantprincipen” — såvitt jag kunnat finna — ej anvisat några utvägar för att komma till rätta med de här skisserade spörsmålen. Kommittén har visserligen något berört nuvarande praxis ifråga om avdrag för ”förbrukningsdjur” men ej dragit konsekvenserna härav vid utformandet av övergångsbestämmelserna, som helt överensstämmer med dem, som reglerar övergången till bokföringsmässig redovisning. Även enligt de av skatteflyktskommittén föreslagna övergångsbestämmelserna torde sålunda en jordbrukare vid

beräkning av ingående lagervärde å djur kunna få medräkna värdet å samtliga "förbrukningsdjur".

Vad gäller bestämmandet av ingångsvärdet å *inventarier* vid övergång till bokföringsmässig redovisning föreligger ej samma problem som beträffande djuren — döda inventarier förökar sig i vart fall ej. Emellertid förekommer väl även här det förhållandet, att rena förbrukningsartiklar — åtminstone i menige mans ögon — får medräknas i ingångsvärdet å inventarierna. Har någon aktiv taxeringsman någonsin sett en deklaration, där inköp av tomsäckar, säckhållare, värpreden, krakstörar m fl dylika artiklar hänförs till nyuppsättning? Även beträffande större jordbruksmaskiner kan en orimlig överkompensation uppkomma, exempelvis för en jordbrukare, vars nyuppsättning av maskiner och inventarier nästan uteslutande består av begagnade sådana. Den ändring i praxis som skett ifråga om avdrag för ersättningsanskaffning av inventarier, kan även leda till för den skattskyldige alltför gynnsamt ingångsvärde. En jordbrukare, som vid förstagångsköp av en självgående skördetröska gjort gällande, att denna helt eller till huvudsaklig del ersatt dels en befintlig — i huvudsak uttjänt men dock funktionsduglig — traktor, dels ett stationärt tröskverk och dels en självbindare, vilka äldre maskiner samtliga behållas såsom reservmaskiner, torde vid anskaffningen av skördetröskan ha kommit i åtnjutande av ej oväsentligt avdrag. Trots detta torde det vara svårt att vid senare övergång till bokföringsmässig redovisning förvägra honom att upptaga angivna maskiner enligt riksskatte-nämndens schablon i ingångsvärdet och sålunda medgiva honom ytterligare avdrag för dessa reservmaskiner, till och med

kanske med högre belopp än dessa ursprungligen betingat. Dylika förhållanden har medfört, att jordbrukare, som övergått till bokföringsmässig redovisning, kunnat tillgodoräkna sig ingångsvärden å inventarier, som knappast stått i rimlig proportion till de verkliga investeringarna. Om dessa höga inventarievärden även tillämpades vid förmögenhetstaxeringen, skulle nog nästan varje "bokföringsbonde" statistiskt redovisas som "stor-kapitalist".

Att inom den nuvarande lagstiftningens ram komma helt till rätta med här påtalade mindre lyckade konsekvenser av gällande bestämmelser om beräkning av ingångsvärde å djur och inventarier vid övergång till bokföringsmässig redovisning torde knappast vara möjligt. Det synes därför nödvändigt, att en översyn av lagstiftningen på detta område kommer till stånd. De mest stötande konsekvenserna torde elimineras, om föreskrift därvid införes, att vid beräkning av ingångsvärde å djur endast stamdjur och — ifråga om nötkreatur — ungdjur i den mån dessa kan anses utgöra erforderligt rekryteringsunderlag till stamdjuren få medräknas. Huvudregeln vid värderingen bör vara den ursprungliga nyuppsättningskostnaden — eventuellt uppräknad till nuvärde. Endast för det fall det visar sig omöjligt att räkna fram en sådan, bör en schablonvärdering av befintliga djur exklusive "förbrukningsdjur" få tillämpas. Det bör dock eftersträvas, att schablonvärderingsreglerna icke regelmässigt medför för den skattskyldige gynnsammare resultat. Tvärtom bör jordbrukarna stimuleras att söka visa den ursprungliga nyuppsättningskostnaden för djuren. Även vad gäller inventarierna bör i första hand nyuppsättningskostnaden för dessa få upptagas som av-

skrivningsunderlag. Det torde dock vara nödvändigt att även ifråga om inventarier införa ett alternativ med schablonmässig värdering av befintliga funktionsdugliga inventarier, där nyuppsättningskostnaden uppenbarligen ej kan visas. Dessa schablonregler bör emellertid göras mindre gynnsamma än vad nu är fallet.

Diskussionsinlägg av civilekonom Folke Nilsson, Sveriges Lantbruksförbund

Vid kritik av de nuvarande bestämmelserna om ingångsvärden å djur och inventarier vid övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst kan man så länge som två redovisningsmetoder finnes för beräkning av jordbruksinkomst inte bortse från hur beskattningsläget ter sig vid den vanligen tillämpade redovisningsmetoden, kontantprincipen. Det är vidare inte möjligt att kritisera bestämmelserna om ingångsvärden å djur och inventarier blott med utgångspunkt från några specialfall utan utgångspunkten måste vara förhållandena då en normaljordbrukare skall övergå till bokföringsmässig redovisning. Lagstiftarna har liksom vid annan skattelagstiftning haft normalfallet för ögonen. Hillerbrand har i alltför ringa utsträckning beaktat dessa synpunkter. Han synes inte heller ha klart för sig den kraftiga minskning av djurbeståndet som skett under de sista decennierna och som till större delen genomförts av de jordbrukare som ännu är aktiva. För att något klargöra den faktiska utvecklingen på djursidan vill jag lämna några uppgifter.

*Husdjursantal
enligt den officiella statistiken*

(I 1.000-tal)

	1937	1951	1959
Hästar	633	412	229
Kor, oxar och tjurar	1.957	1.645	1.383
Ungnöt (över 1 år)	563	486	618
Kalvar (under 1 år)	466	480	579

Av sammanställningen framgår, att antalet hästar samt antalet kor m m väsentligt minskat under den aktuella perioden. Denna utveckling pågår alltjämt. Minskningen av berörda djurgrupper har praktiskt taget genomgående gjorts med tillämpning av kontantmässig redovisning, vilket torde ha medfört, att minskningen, som skett successivt, i allmänhet blivit beskattad. Undantag är fall av total utförsäljning på grund av ändrad produktionsinriktning. Minskningen av antalet hästar torde sålunda till övervägande del ha skett med skattekonsekvenser. Endast i viss utsträckning har en del av nedgången motsvarats av taxeringsmässigt avdrag vid traktorköp. Liknande beskattningsläge inträder då en jordbrukare successivt minskar sin mjölkdjursbesättning ned till en nivå som gör det möjligt för honom att själv eller med hjälp av familjen sköta besättningen. Denna utveckling är vanlig sedan bristen på arbetskraft och lönestegringen medfört svårigheter att hålla lönsamheten uppe vid anlitande av utomstående arbetskraft. I dessa fall har ej sällan nyuppsättning skett med betydligt större antal djur än som finns kvar vid en övergång till bokföringsmässig redovisning eller vid en slutlig avyttring. Minskningen av djur under innehavet har således beskattats utan att motsvarande avdrag erhållits för nyuppsättningskostnad. Samma läge uppstår också då en lantbrukare

under sin verksamhetstid minskar sin mjölkdjursbesättning och ökar sin slaktdjursuppfödning — något som under senare tid skett i stor utsträckning.

Denna utveckling bestyrks också av en undersökning rörande antalet kor och ungdjur per 100 hektar åker vid olika tidpunkter under 1940- och 1950-talen, vilken verkställdes inom Sveriges Lantbruksförbund och som byggt på material från Lantbruksstyrelsens jordbruksekonomiska undersökning och från Sveriges Lantbruksförbunds Driftsbyrås bearbetning av driftsbokslut. Av utrymmesskäl kan det siffermässiga resultatet av undersökningen inte införas här.

Man torde mot bakgrunden av det anförda kunna konstatera, att den faktiska utvecklingen på djursidan under de sista decennierna inte varit särskilt gynnsam för jordbrukarna. De jordbrukare, som har gått över till bokföringsmässig redovisning eller som står i begrepp att göra det, har i många fall under sin tid som jordbrukare genomgått ovannämnda utvecklingsskede. Det torde inte heller vara så vanligt som Hillerbrand låter framskymta att djurbesättningarna successivt byggts upp genom egen uppfödning. Flerparten av de nuvarande jordbrukarna har övertagit gården efter sin fader eller någon annan nära anförvant och därvid i allmänhet köpt gården med befintliga djur och inventarier. Arrendatorer är ofta på grund av arrendekontraktets utformning tvingade att redan från början hålla normalbesättning på gården.

Bestämmelserna vid övergång till bokföringsmässig redovisning måste självfallet utformas med beaktande av de regler som gäller vid kontantprincipen. Vid sådant förhållande ter det sig naturligt att konstruera ingångsvärden för djur, som

ansluter till det beskattningsläge som skulle uppkommit om jordbrukaren i stället avyttrat sin besättning enligt kontantprincipens regler. Man bör också beakta, att lagstiftningen i någon mån utformats så att övergång till bokföringsmässig redovisning skulle vara gynnsam för jordbrukarna, eftersom statsmakterna ansett det önskvärt att redovisning av jordbruksfastighet i större utsträckning skulle ske efter bokföringsmässiga grunder. Att detta syftemål likväl inte nåtts — allenast 1 procent av landets jordbrukare torde idag redovisa bokföringsmässigt — visar väl bäst, att bestämmelserna inte ansetts vara särskilt positiva. Hillerbrand synes vilja förklara den ringa övergången med att jordbrukarna inte velat avstå från att realisera sina djur skattefritt vart 7—8 år. Idag torde detta endast i undantagsfall vara möjligt, vartill kommer att det helt övervägande antalet jordbrukare inte har ekonomisk möjlighet att ens under några års tid driva jordbruk utan djur. För många är nämligen mjölk- och djurproduktion en ekonomisk nödvändighet.

Efter detta försök till översikt av vad som faktiskt hänt inom jordbruket och vad detta betytt för utformningen av bestämmelserna om övergång till bokföringsmässig redovisning vill jag gå in på detaljkritik av några uttalanden i artikeln. Hillerbrand har den uppfattningen att bestämmelserna om ingångsvärden å djur i praktiken skulle ha givits den tolkningen "att djurbeståndets ingångsvärde skall upptagas enligt riksskattenämndens schablon eller till nyuppsättningskostnaden *om denna är högre*". Något stöd för en sådan tolkning finns inte i lagstiftningen. Enligt min erfarenhet tillämpas bestämmelserna inte heller i praktiken på det sättet. Möjligt är att för den som inte mera ingående

sysslat med hithörande frågor det kan synas som om nyuppsättningskostnaden allenast skulle användas i de fall, då den ger ett högre ingångsvärde än riksskattenämndens schablon. Detta sammanhänger i så fall med att nyuppsättningen, då nyuppsättningskostnaden faktiskt är känd, ligger nära i tiden. Denna kostnad är då självfallet högre än 80 procent av dagens återanskaffningsvärde.

För sin argumentering har Hillerbrand sedan konstruerat ett exempel där han förutsätter inköp av ett 50-tal ungdjur för köttproduktion, vilka sedan används som avelsdjur för uppbyggande av en större besättning. Antagandet att ungdjursinköpet i exemplet skulle medföra avdragsrätt torde vara felaktigt, då avsikten ju varit att använda dessa djur som avelsdjur. I en köttproduktion är avelsdjuren inte avdragsgilla. Vid övergång till bokföringsmässig redovisning inom tid som ligger nära skall självfallet ingångsvärdet inte beräknas enligt riksskattenämndens schablon utan till den faktiska nyuppsättningskostnaden.

Den passus i lagbestämmelserna, som Hillerbrand citerar, att, om nyuppsättningskostnaden inte kan visas, värdet å befintliga djur skall upptagas enligt riksskattenämndens schablon, "*där ej särskilda omständigheter till annat föranleda*" torde endast avse kvalitetsskillnader hos djuren uppåt eller nedåt i förhållande till djur av normal kvalitet. Det citerade departementschefsuttalet torde blott vara tillämpligt i fall av orimligt överpris t ex vid slätköp.

Vad gäller "förbrukningsdjur" torde redan den tidigare lämnade översikten visa att många jordbrukare vid övergång till bokföringsmässig redovisning skulle få ingångsvärden på ett lägre antal djur

än som ursprungligen nyuppsatts. Beträffande svin, får, ankor och höns, som också berörts av Hillerbrand, kan man våga påståendet att avdrag vid nyuppsättning av sådana djur i praktiken inte medgivits av taxeringsnämnderna förrän ett stycke in på 1950-talet. De nuvarande jordbrukarna har således i allmänhet en nyuppsättningskostnad också för dessa djur. Vad angår de lantbrukare som därefter gjort nyuppsättning får man i flertalet fall räkna med att dessa kan visa den faktiska nyuppsättningskostnaden.

Vad nu sagts gäller normalfallet och det är ju detta fall som lagstiftningen tagit sikte på. Det kan inte bestridas att i enstaka extrema fall det är möjligt utnyttja bestämmelserna på ett sätt som inte avsetts. Detta gäller emellertid inte blott den nu aktuella lagstiftningen utan över huvud all skattelagstiftning. Det är orealistiskt att tro att en skattelagstiftning samtidigt kan vara lämpligt anpassad för de många normalfallen och för de fåtaliga specialfallen.

Ingångsvärdet å inventarier har också något berörts av Hillerbrand. Vad Hillerbrand kallar förbrukningsartiklar får vid kontantprincipen inte behandlas som sådana. Avdragsrätt föreligger alltså inte vid nyuppsättning av dessa inventarier. Om avdrag sedan likväl sker, är det en fråga om skattekontroll och inte om felaktiga bestämmelser vid övergång till bokföringsmässig redovisning. I detta sammanhang bör påpekas, att som tidigare nämnts de flesta jordbrukare övertar gården med inventarier, varvid då också ingår "förbrukningsartiklar". Det av regeringsrätten i vissa fall godkända förfaringssättet med bibehållande av de äldre maskinerna som reservmaskiner och samtidigt hel eller delvis avdragsrätt för nya

maskiner av annan typ leder däremot som Hillerbrand påpekat till ett alltför förmanligt läge vid övergång till bokföringsmässig redovisning. Detta framhölls också av riksskattenämnden i dess remissyttrande över skattelagssakkunnigas år 1959 framlagda förslag om värdeminskningsavdrag å inventarier vid kontantprincipen.

En ändring av bestämmelserna om ingångsvärden på djur och inventarier i enlighet med Hillerbrands förslag skulle medföra, att all övergång till bokföringsmässig redovisning praktiskt taget skulle upphöra. Om de nuvarande bestämmelserna i vissa avseenden kan sägas vara gynnsamma, skulle Hillerbrands förslag skapa materiell orättvisa för det stora flertalet jordbrukare. Detta kan inte vara ett mål att eftersträva.

*Diskussionsinlägg av professor
Leif Mutén*

Det problem, som förste taxeringsrevisor Hillerbrand tagit upp har redan alltför länge nonchalerats. Det är svårt att förneka, att praxis vid gränsdragningen mellan realisation och löpande försäljning har undergått en sådan skärpning, att förutsättningarna för de 1951 beslutade övergångsbestämmelserna väsentligt rubbats. RÅ 1953 ref 54 måste visserligen betraktas med större försiktighet än Hillerbrand gör. I målet hade samtliga inköpta kvigor sålts till slakt redan i augusti under taxeringsåret, varför risken att med dem som grund någon större djurbesättning skulle kunna byggas upp torde ansetts helt eliminerad. Avser någon att uppföda göddjur av egen avel, kan han inte få avdrag

för anskaffning av stamdjur. Men tendensen i de under 50-talet avgjorda målen (jag har behandlat några av dem i Skattenytt 1958 s. 48 ff.) har utan tvivel gått i den riktning, som Hillerbrand gör gällande, låt vara med vissa ojämnheter, t ex RÅ 1958 not 23 och RR:s utslag 1/11 1960 (Hermelin), där successiv realisation av hel fårbesättning erkändes, utan åtskillnad mellan ungtackor och lamm å ena sidan, avelsdjur å den andra. (Se Bylin, Skattenytt 1961 s. 254 ff.)

Speciellt intressanta är kanske de i RÅ 1960 ref 16 citerade förhandsbeskeden, vilka synes ge den officiella bekräftelsen på att åtminstone vissa ledamöter av regeringsrätten är benägna att även vid en total utförsäljning av hela djurbeståndet på en fastighet ta fasta på skedd uppfödning av ungdjur till avsalu och såsom intäkt av löpande försäljning betrakta den del av l.kviden, som avser därav berörda ungdjur. Under rubriken citeras bl a de i samma riktning gående RN 4: 3 a 1958, 3: 2 b, c och d 1959 samt 5: 1 1959, liksom även RÅ 1953 ref 54. Eftersom bl a RÅ 1952 not 934 (se Skattenytt 1953 s. 13) inte citerats, kan man likväl inte vara absolut säker på att utgången skulle blivit densamma vid utförsäljning i samband med jordbrukets upphörande. Men sannolikt skulle det inte gjort någon skillnad.

Mindre givet är det att tillämpningen av p. 3 övergångsbestämmelserna till SFS 1951: 790 behöver bli oberörd av denna utvecklingstendens i praxis. Alldeles uppenbart är det, att en lantbrukare, som med tillämpning av RÅ 1953 ref 54 fått avdrag för hela kostnaden för förvärvet av en göddjursbesättning, till vilken motsvarighet förut ej funnits på gården, inte har stora chanser i en process, där TI gör gällande, att han aldrig haft

någon kostnad för nyuppsättning av djur, medan lantbrukaren själv skulle yrka på tillämpning av RN:s schablonvärden. Men så långt har Hillerbrand nog rätt, att särskilt 1954 års övergång i regel torde ha skett med en i det närmaste automatisk tillämpning av schablonvärdena, och att det tekniskt knappast kan bli mycket anorlunda i framtiden heller, åtminstone inte när det rör sig om besättningar, som satts upp mer än fem år före övergången till bokföringsmässiga grunder.

Därför får man sannolikt åtminstone på längre sikt räkna med att en reform av det slag Hillerbrand föreslår blir nödvändig. Den skulle alltså innebära, att sådana djur, beträffande vilka löpande försäljning skulle anses föreligga även vid total utförsäljning, inte finge upptas till något ingångsvärde vid övergång till bokföringsmässiga grunder. Men möjligen skulle man i dagens läge kunna se ett skäl att skynda långsamt med en sådan reform däri, att det i regel endast torde vara tämligen nyligen uppsatta besättningar, som verkligen etablerats med tillämpning av den i RÅ 1953 ref 54 erkända avdragsrätten. Å andra sidan är det uppenbart, att i samma mån som möjligheterna att göra fullständig skattefri realisation av tex blandade avels- och göddjursbesättningar reduceras, frestelsen ökar att rädda vad som räddas kan genom att före realisationen övergå till bokföringsmässiga grunder. Företeelsen är ju ingalunda okänd, att en skattefri realisation förberedes genom utbyggnad av besättningen, antingen med egen avel eller genom sådana inköp, som kan gå under avdragsgill nyanskaffning.

Nu säger civilekonomen Folke Nilsson, att detta inte alls är något typiskt fall. Vad vi har att göra med skulle i stället vara en

successiv nedgång av landets kreatursbestånd, vilken i största utsträckning tagit formen av beskattad, löpande försäljning. De anförda siffrorna säger dock ingenting härom. Att vi inte haft någon total realisation av hela landets kreatursstam behöver ju inte betyda, att den nedgång, som skett, skulle varit proportionellt fördelad över alla brukningsenheter. Om det verkligen hade varit så, att den typiske jordbrukaren minskat sin besättning gradvis genom löpande försäljningar, medan den skattefria realisationen varit ett undantag, då skulle man nog ha nödgats konstatera, att jordbrukarna haft dåliga rådgivare i sina organisationer, när endast någon enstaka procent gått över till det nya redovisningssystemet. Ty vore förhållandena sådana, som Nilsson gör gällande, hade ju flertalet lantbrukare förlorat på att stå kvar vid kontantredovisningssystemet. I brist på ordentliga belägg för en annan uppfattning tror jag faktiskt mera på dem, som menar, att jordbrukarna avstått från bokföringsmässig redovisning inte bara för att undvika bokföringsarbetet utan även — och detta gäller också jordbrukare med ordnad bokföring, för vilka kontantredovisning reellt innebär ett extra besvär — för att rädda möjligheten till skattefri kreatursrealisation.

En annan punkt i Nilssons inlägg förefaller intressant, nämligen tanken att övergångsbestämmelserna med rätta skulle tillämpas enligt schablonen för att åt jordbrukarna bevara deras välförvärvade rätt att en gång göra en skattefri realisation. Man ser saken så, att den till bokföringsmässiga grunder övergående jordbrukaren skattemässigt behandlas på samma sätt som om han först realiserat och sedan nyuppsatt alla sina djur och inventarier i jordbruket.

Nu kan man väl säga, och det menar väl även Hillerbrand, att detta i stort sett är vad som faktiskt blivit resultatet av övergångsbestämmelsernas schablonmässiga tillämpning. Endast i sällsynta undantagsfall lär den ursprungliga nyuppsättningskostnaden ha kommit till användning annat än på den skattskyldiges yrkande. Men lagstiftningen torde egentligen inte ha åsyftat detta. I så fall skulle man ju också ha bort medgiva de före 1954 bokföringsmässigt redovisade jordbrukarna rätt till skattefri uppskrivning av djurvårderna upp till schablonbeloppen, eftersom de ju med dittills gällande regler trots sin redovisningsmetod haft rätt att göra skattefri realisation av sina besättningar (RÅ 1945 ref 20 — återvunna värdeminskningsavdrag hade likväl beskattats). Krav härpå, framställda just från Lantbruksförbundet, avvisades emellertid i propositionen. Ser man till önskemålet att i första hand ansluta till de verkliga nyuppsättningskostnaderna, var detta riktigt, men betraktar man tillämpningen av övergångsbestämmelserna som den sista chansen i jordbrukarens liv att utnyttja möjligheten till skattefri realisation, var det inte korrekt att beröva de redan förut bokföringsmässigt redovisande jordbrukarna denna förmån.

Om man likväl vill se övergångsreglerna på det sätt Nilsson här gör, torde den logiska konsekvensen icke desto mindre bli att Hillerbrands förslag bör genomföras. Endast därigenom blir det möjligt att åstadkomma uniformitet mellan realisationsreglerna å ena sidan, reglerna om övergång till bokföringsmässig redovisning å den andra. Gör man inte så, blir resultatet, att övergång till bokföringsmässiga grunder kommer att te sig gynnsammare i jämförelse med fortsatt kon-

tantredovisning än fallet var när lagstiftningen kom till. Om ett genomförande av Hillerbrands förslag skulle innebära, att ingen ginge över till bokföringsmässiga grunder längre, kan man ju knappast säga, att detta skulle innebära någon mera remarkabel förändring av läget. Men låter man realisationspraxis utvecklas i restriktiv riktning varigenom de oförändrade övergångsreglerna kommer en omläggning till bokföringsmässig redovisning att te sig allt mer lockande, då har Hillerbrand rätt i sitt påpekande, att risken ökar för ett otillbörligt gynnande av dem, som går över till bokföringsmässiga grunder.

Nu hävdar Nilsson vidare, att endast få torde ha haft glädje av den avdragsrätt för slaktdjursuppsättning, som medgavs i RÅ 1953 ref 54. Det är nog också så, att skärpningen av praxis vid bedömning av kreatursrealisation kan innebära en oegentlighet i många fall, där något avdrag för den ursprungliga anskaffningskostnaden ej medgivits, särskilt när besättningen inte nämnvärt utökats under innehavstiden. I princip borde man ta hänsyn till den faktiska skattemässiga behandling, som den realiserande jordbrukaren rönt vid tidigare nyuppsättning. Men har man bortsett härifrån i realisationspraxis, kan man väl knappast anses förhindrad att så göra även i utformningen och tillämpningen av reglerna för övergång till bokföringsmässiga grunder. Självfallet måste det tillses, att lageruppskrivningen fördelas över några år.

Beträffande inventarier är det glädjande att konstatera enighet om att till reservbeståndet överförda inventarier inte bör räknas in vid bestämningen av ingångsvärde enligt schablon, när redan deras överföring till reservbeståndet motiverat avdrag såsom för ersättning av utrange-

rad maskin. RÅ 1960 ref 2 synes bekräfta, att RR ser saken på detta sätt, när det gäller kontantredovisning och fråga är om ersättning av en gång utrangerade inventarier, vilkas utmönstring tidigare grundat rätt till nyanskaffningsavdrag. Principlösningen borde vara densamma, även om det inte är fråga om utrangering utan en överföring till reservbeståndet, och även om det gäller övergång till bokföringsmässig redovisning. Men det är ett praktiskt komplicerat problem hur man skall kunna hindra, att inventarielistorna vid övergång till sådan redovisning från denna synpunkt blir över hövan fullständiga.

Vill man ompröva normerna på denna punkt, bör det också vara angeläget att undersöka gränsdragningen mellan fasta och lösa maskiner, speciellt beträffande spannmålstorkar. Här är oklarheten besvärande. Likväl synes RN i sina årliga meddelanden om inventarievärden inte ha gjort något allvarligt försök att skilja mellan lösa torkar, som skall tas in till ursprunglig nyuppsättningskostnad eller enligt schablonvärden, och fasta torkar, som skall behandlas enligt reglerna för andra fasta maskiner (se RN 4: 1 1954 och RÅ 1956 not 387).

Det är utan tvivel principiellt otillfredsställande att det skall vara möjligt att såsom skattefri realisation få behandlad avyttringen av ett inventariebestånd, vilket successivt uppbyggs genom avdragsgillt utbyte av billigt förvärvade, begagnade maskiner. Å andra sidan får problemet inte överbetonas. Går inventarieuppsättningen i arv, aktualiseras ju i regel inte frågan. Säljs den tillsammans med gården, kommer förvärvaren kanske inte att

bjuda så högt, eftersom det för hans del kan bli fråga om icke avdragsgill nyuppsättning, nota bene om han inte tillämpar bokföringsmässiga grunder. De senare fallen, och framför allt de fall, då inventarier säljs på auktion, är emellertid många nog för att motivera ett påskyndat reformarbete på området.

Slutligen: är det rimligt att skärpa övergångsbestämmelserna och därmed göra den bokföringsmässiga redovisningsmetoden ännu mindre lockande än förut? Det tycker Hillerbrand, men inte Nilsson. Från kontrollsynpunkt kan det finnas delade meningar om den bokföringsmässiga redovisningens förtjänster, även om man i princip nog i allmänhet anser att den borde förtjäna större spridning än den har nu. Men vägen till detta mål måste i princip vara den, som skattelagssakkunniga och skatteflyktskommittén anvisat, nämligen ett tilltappande av de mest stötande luckorna i kontantredovisningssystemet, så att detta erbjuder mindre, sakligt omotiverad lockelse. Att som popularisering av den bokföringsmässiga redovisningsmetoden acceptera utvecklingen av en praxis, som skulle göra det lönsamt att sista året före realisation hoppa över till det nya redovisningssystemet, förefaller illa motiverat.

Replik har inkommit från Hillerbrand. Denna jämte ev. repliker från de två övriga debattörerna kommer av utrymmesskäl att inflyta senare.