SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN Nr 6 1970

Kreatursbeskattningen för tredje gången

Av kammarrättsrådet Hans Bylin

De två tidigare artiklarna om kreatursbeskattningen vid kontantredovisat jordbruk återfinns i SN 1961 sid 254 och 1963 sid 245. Rättsläget har visserligen inte förändrats i nämnvärd grad sedan 1963. Med hänsyn till antalet nytillkomna prenumeranter kan det kanske ändå anses försvarligt att åter försöka göra en relativt fullständig och systematisk översikt. En otadlig systematik är dock ett ouppnåeligt mål eftersom de olika grupperna griper in i varandra.

1. Försäljning av djur, som i allmänhet omsätts snabbt

I dessa fall beskattas i regel alla likvider vid försäljning, vilket alltså också gäller vid total utförsäljning. Sådana djur som omsätts snabbt har nämligen karaktär av "varulager". Skattefri realisation kan därför endast förekomma i fråga om stamdjur, d v s avelsdjur och amkor. Stamdjuren kallas också levande inventarier.

A. Svin och andra "smådjur"

Svinbesättningarna omsätts numera hastigare än förr, vilket syns ha medfört skärpta krav på utredning om djurens karaktär av stamdjur. Det räcker inte med ett påstående att försäljningen omfattat så och så många modersuggor utan det måste vara utrett att det är fråga om avelsdjur. Se t ex RÅ 1965 Fi 1566 (SN 1966 sid 127) och RÅ 1967 Fi 179 (RN I 1967 nr 4:2). — Angående får se RN I 1964 nr 1:8.

B. Nötkreatur

Om kor och ungdjur inte hör till mjölkdjursbesättning gäller i stort sett samma regler som för "smådjuren". Till den gruppen räknas t. ex. biffkor.

Amkor ansågs tidigare inte utgöra inventarier, vilket framgår av RR:s utslag i ett mål angående förhandsbesked (se Skattetidn, RR-utslag 1963 sid 16).

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

Numera torde emellertid amkor accepteras såsom stamdjur, se RN I 1966 nr 4:4 c). Utredningen i det enskilda fallet måste visa att de såsom amkor betecknade djuren utgjort stamkor. Så var ej förhållandet i rättsfallet RÅ 1968 Fi 394. Det var taxeringsintendenten som förde talan men han hade godkänt två amkor. Frågan om amkorna var alltså inte uppe i RR, som dock genom sitt skrivsätt markerade att man ansåg att stamdjur saknades i detta fall. Detta får emellertid inte tolkas som om amkor överhuvud inte accepteras såsom stamdjur.

I ett senare rättsfall gällde frågan andra stamdjur än amkor d. v. s. avelsdjur, RÅ 1969 Fi 576 (SN 1969 sid 551 spalt 2). Omständigheterna var följande.

1954 köpte D och hans bror 15 biffkor och uppfödde på grundval av dessa en göddjursbesättning, som vid slutförsäljningen omfattade 26 kor och 75 ungdjur. Trots att utredningen var ganska bristfällig godtog RR 15 kor såsom stamdjur, men en ledamot var skiljaktig. Han ansåg att det inte var tillräckligt utrett att det funnits egentliga stamdjur. I stället ville han medge s. k. kompensationsavdrag d. v. s. avdrag för beräknat inköpspris för de ursprungligen inköpta 15 korna.

Uttrycket kompensationsavdrag kräver kanske en närmare förklaring. Om en lantbrukare skall börja att föda upp göddjur eller livdjur för försäljning får han avdrag för inköpskostnaden då han börjar verksamheten. Inköp av omsättningsdjur anses alltså inte såsom nyuppsättning. Tidigare medgavs emellertid inte avdrag i sådant hänseende utan rätten till avdrag har tillkommit genom utveckling av rättspraxis. Det finns därför ännu jordbrukare, som ursprungligen inte fått avdrag för första inköpet av omsättningsdjur. Eftersom all försäljning av sådana djur alltsedan tillkomsten av rättsfallet RÅ 1962 ref 16 alltid beskattas går han miste om ett avdrag. För att få kompensation är det därför vanligt att sådana skattskyldiga vid slutförsäljningen yrkar avdrag för den ursprungliga inköpskostnaden, kompensationsavdrag.

Av den förra artikeln framgick att RR i ett fall 1961 medgivit kompensationsavdrag men att tre rättsfall från 1962 med motsatt utgång varslade om att avdrag kanske inte skulle komma att medges i framtiden (SN 1963 sid 248—250). Senare rättsfall synes bekräfta att majoritet saknas inom RR för kompensationsavdrag. Sådant avdrag vägrades nämligen inte bara i det tidigare i annat sammanhang omnämnda rättsfallet RÅ 1968 Fi 394 utan också i ett annat fall, RÅ 1969 Fi 1017 (SN 1969 sid 653), jfr även RÅ 1969 Fi 576 ovan.

2. Försäljning då jordbrukare bedrivit kreatursskötsel i form av mjölkproduktion i förening med uppfödning av djur till försäljning, s k blandad besättning

En blandad besättning består av en omsättnings- eller uppfödningsdel samt en inventariedel. Den senare omfattar mjölkdjursbesättningen med dess rekryteringsunderlag. Till inventariedelen räknas också omsättnings- eller uppfödningsdelens stamdjur.

Såsom nämnts skall all likvid för de i omsättningsdelen ingående djuren beskattas. Om det inte klart framgår hur många av de i slutförsäljningen ingående dju-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

ren, som varit avsedda för slakt eller för försäljning såsom livdjur, måste man döma av indicier. Man beaktar därvid bl. a. förhållandet mellan antalet kor och ungdjur samt åldersfördelningen ävensom de försäljningar, som skett under tidigare år. Man kan också få ledning av uppgifterna om kvantitet såld mjölk. Motsvarande bedömning förekommer vid partiell realisation.

A. Förhållandet mellan antalet kor och ungdjur såsom indicium

I de fall förhållandet mellan antalet kor och ungdjur varit vägledande för gränsdragningen mellan inventariedel och omsättningsdel synes fortfarande förhållandet ett ungdjur per ko vara vägledande. Så t. ex. godkände RR förhållandet 1:1 beträffande en besättning i Östergötland. Taxeringsintendenten invände förgäves att RR:s praxis innebar att två ungdjur på tre kor ansågs utgöra rekryteringsunderlag i mellersta Sverige, RÅ 1969 Fi 748 (SN 1969 sid 605). Förhållandet 1:1 godtogs också i rättsfallet RÅ 1969 Fi 1012 (SN 1969 sid 652, utslag 6/5 1969).

Beträffande besättningar i mellersta Sverige ser det ut som om RN tillämpar eller har tillämpat en hårdare linje än RR. Det förefaller dock som om denna inställning inte vunnit gehör i RR. I vart fall rättfärdigar utgången i de två sistnämnda rättsfallen inte ett antagande att man skall tillämpa en snävare gräns beträffande kreatursbesättningar i mellersta Sverige.

Förhållandet 1:1 är emellertid inte heligt utan särskilda omständigheter i det enskilda fallet kan föranleda annan bedömning. Se t. ex. RN I 1966 nr 4:4 b) där RN med hänvisning till att besättningen hörde hemma i mellersta Sverige endast godkände ett rekryteringsunderlag, som motsvarande 2/3-delar av antalet kor. RR ändrade visserligen inte det slut vartill RN kommit men man godkände inte RN:s skäl. RR åberopade i stället den skattskyldiges innehav av ungdjur sedan 1958. Den tilltänkta försäljningen skulle äga rum 1965. RR:s utslag anses böra tolkas så att man i det enskilda fallet skall bedöma rekryteringsunderlaget med hänsyn till den skattskyldiges innehav av ungdjur genom åren, då detta är utrett.

Speciella omständigheter torde också ha föranlett utgången i RÅ 1967 Fi 2. Här godtog RN också endast 2/3-delar av antalet kor såsom rekryteringsunderlag för en besättning i mellersta Sverige. RR lämnade den skattskyldiges talan utan bifall. Det är visserligen vanskligt att läsa ut vad som ligger bakom då RR skriver utan bifall i stället för ej ändring. I detta fall torde skrivsättet bottna i det förhållandet att den skattskyldige avsevärt ökat besättningen inför försäljningen. Den 31 december 1961 hade han åtta kor och tio ungdjur med vid den tilltänkta försäljningen 1966 utgjorde besättningen 16 kor och lika många ungdjur.

Utgången i de två sistnämnda fallen framför allt RR:s skrivsätt i rättsfallet RN i 1966 nr 4:4 b) talar för att antagandet om rättsläget är riktigt, d v s att "tumregeln 1:1" inte bara gäller i södra delen av landet utan också i mellersta Sverige om inte speciella förhållanden föreligger.

Särskilda omständigheter kan också föranleda att relationen 1:1 frångås åt andra hållet d v s att ett större rekryteringsunderlag accepteras, vilket kan beläggas med

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

en hänvisning till RN I 1967 nr 6:2. RN godtog i det fallet 1 1/4 ungdjur per ko såsom rekryteringsunderlag i Malmöhus län, med hänsyn till intensiteten och kvaliteten av den djurproduktion som sedan en längre tid bedrivits på egendomen.

B. Medeltalsberäkning såsom indicium

I regel börjar den skattskyldige vid nyuppsättning inte med en fullt utbyggd kreatursbesättning utan denna ökas i stället under årens lopp. Härigenom tillkomna djur räknas vid avveckling inte utan vidare till omsättningsdjur utan kan liksom mjölkdjursdelen i övrigt realiseras skattefritt om mjölkdjursbesättningen innehafts mer än fem år. Till avvecklingstillfället uppskjuten löpande försäljning räknas däremot inte till skattefri realisation. I den förra artikeln konstaterades sammanfattningsvis följande (SN 1963 sid 253). "Enbart den omständigheten att en medeltalsberäkning visar att en kreatursbesättning ökat genom uppfödning, utgör i regel inte tillräcklig anledning att beteckna avyttring såsom löpande försäljning". Detta torde fortfarande gälla.

Även här kan naturligtvis särskilda omständigheter föranleda undantag så att en medeltalsberäkning kan komma att läggas till grund vid uppskattning av den del, som skall hänföras till skattefri realisation. En markant uppladdning kan t. ex. medföra att den del som överstiger medeltalet hänförs till löpande försäljning. Så var förhållandet i RN I 1963 nr 7:2, där besättningen mellan 1955 och 1962 ökat från 9 kor och 11 ungdjur till 15 kor och 25 ungnöt.

I följande två fall underkändes medeltalsberäkning såsom indicium. RN I 1966 nr 4:4 a), där följande omständigheter förekom.

RN godtog försäljning av 40 kor och lika många ungdjur såsom realisation. Taxeringsintendenten invände att besättningen vid normal ökning bort omfatta 33 kor och samma antal ungdjur eller alternativt 35 kor och 35 ungdjur. RR lämnade hans besvär utan bifall. — Ökningen torde ha ansetts för ringa för att föranleda ändring i RN:s beslut.

I det andra fallet, RÅ 1969 Fi 1094, noteras följande omständigheter.

1956 utgjorde besättningen 2 kor och 15 ungdjur och 1960 16 kor och 40 ungdjur. 1961 och i början av 1962 sålde den skattskyldige besättningen, som då omfattade 24 kor och 21 ungdjur av honkön samt 23 göddjur. Han hänförde endast göddjuren till löpande försäljning. Hans avsikt hade varit att hålla 20—25 kor samt ungdjur. På grund av hans brors sjukdom hade den skattskyldige tvingats sälja besättningen just som djurantalet skulle stabiliseras. Han framhöll att det ej var ovanligt att kornas antal ökade språngvis, vilket berodde på ojämnhet i utslaktning samt förhållandet mellan kvig- och tjurfödslar m. m. PN godtog den skattskyldiges yrkande. Hos KR och RR yrkade TI att endast 16 kor och 16 ungdjur skulle hänföras till skattefri realisation. RR ansåg emellertid att det, med hänsyn till vad som upplysts bl. a. rörande anledningen till försäljningen, inte gavs tillräcklig anledning att anse att avyttringen av kreatursbesättningen var att hänföra till löpande försäljning till större del än beskattningsmyndigheterna funnit.

C. Andra indicier

Inköp av kreatur, särskilt av ungdjur, kan liksom förhållandet mellan antalet kor och ungdjur ses som indicium på att besättningen också omfattar omsättningsdjur. I en del fall kan ren kreatursbandel förekomma jämsides med hållande av mjölk-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

djursbesättning. Stundom förefaller det som om försäljning av ungdjur, som inköpts för att sedan säljas efter uppfödning också kallas handel med kreatur. Det kan diskuteras om handel är en adekvat benämning (jfr SN 1963 sid 251—252). Förordningen om skyldighet för pälsdjursuppfödare, kreatursh andlare m. fl. att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering gäller i vart fall inte lantbrukarnas verksamhet genom uppfödning och i samband därmed försäljning av husdjur, se proposition nr 49/1966 sid 18. Var man än drar gränsen mellan kreatursh andel i konventionell mening och försäljning av djur, som köpts för uppfödning och försäljning, kan dessa fall dock med fördel här tas tillsammans.

För gränsdragningen mellan mjölkdjurs- och omsättningsdelen eller den s. k. handelsdelen blir indicier ofta avgörande, t. ex. statistik över mjölkförsäljning, köpta och sålda djur samt medeltalet för mjölkdjuren.

Statistik över köpta och sålda djur samt intäkterna från mejeri torde ha bidragit till att RR i rättsfallet RN I 1965 nr 5:1 hänförde 20 kor och 20 ungdjur av normal ålderssammansättning till skattefri realisation. RN hade däremot — under framhållande av att den skattskyldige idkat handel med kreatur — ansett all försäljning såsom löpande. — I RÅ 1965 Fi 1868 kan statistiken över mjölkförsäljningen ha föranlett att en del av försäljningen av kreatur ansågs utgöra skattefri realisation. Det kan nämnas att RR inte använde RN:s uttryck "handel" utan i stället skrev "bedrivit, förutom mjölkproduktion, inköp och försäljning av nötkreatur". — RÅ 1968 Fi 1734 rörde en skattskyldig, som enligt KR:s utslag bedrev både mjölkproduktion och handel med kreatur. Han sålde alla djur 1959 men mjölkproduktionen upphörde redan året innan. Vid årsskiftena omfattade besättningen i regel 6—4 kor, vilket torde ha varit avgörande för utgången. Både KR och RR ansåg nämligen att försäljning av sex djur utgjorde skattefri realisation.

Ett specialfall utgör RÅ 1969 Fi 1095 (SN 1969 sid 652). Den skattskyldige bedrev både mjölkproduktion och faktisk kreatursh andel. Han köpte nämligen djur av lantbrukare, vilka djur direkt efter inköpet lastades på bil och kördes till slakteri. Den skattskyldige ansåg att försäljning av fyra kor utgjorde skattefri realisation, vilket godtogs av TN och PN. Taxeringsintendenten invände att djuren inte fördelats mellan jordbruket och rörelsen på ett tillförlitligt sätt. Detta påstående utgjorde tydligen inte tillräckligt skäl för att KR och RR skulle bifalla taxeringsintendentens yrkande att all försäljning skulle anses såsom löpande. Det kan nämnas att försäljning av mjölk förekommit under beskattningsåret och dessförinnan. Målet gällde beskattningsår innan nyssnämnda förordning trätt i kraft, vilket dock torde saknat betydelse för utgången.

3. Försäljning av mjölkdjursbesättning eller mjölkdjursdel av blandad besättning

De besvärligaste problemen uppkommer om endast en del av besättningen säljs, s. k. partiell realisation. Sådan realisation föreligger också om skattskyldig med blandad besättning säljer mjölkdjursdelen. Svårigheter kan emellertid också uppstå vid total försäljning av en inte blandad besättning.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

A. Total realisation

De inledningsvis antydda svårigheterna sammanhänger med att den sista försäljningen vanligen inte endast omfattar realisation utan också s. k. sparad löpande försäljning. Gränsdragningen måste i allmänhet ske med stöd av indicier, t ex statistik över tidigare försäljningar eller andra omständigheter, som kan indicera löpande försäljning. Se t. ex. RÅ 1966 Fi 1204 (SN 1967 sid 230), som gällde taxering 1959 och där följande omständigheter förekom.

N. frånträdde arrende i mars 1959 och sålde då samtliga kvarvarande kreatur. Likviden för 8 kor, 2 dräktiga kvigor och 3 ungdjur hänfördes till skattefri realisation vid taxeringen 1960. N. hade emellertid redan under 1958 sålt 11 nötkreatur, varav 5 kalvar. I deklarationen 1959 uppgav han såsom intäkt likviden för 9 nötkreatur, varav 5 kalvar. Likviden för 2 kor hänförde han däremot till skattefri realisation, eftersom han ansåg realisationen ha börjat redan 1958. De fyra kor som han avyttrade 1958 såldes visserligen till fyra olika köpare men detta bör inte ha påverkat utgången, som innebar att samtliga instanser betraktade all försäljning 1958 såsom löpande. Det avgörande torde ha varit det förhållandet att antalet djur ökat vid utgången av 1957.

B. Partiell realisation

Endast den omständigheten att en lantbrukare väsentligt minskar sin besättning medför inte att försäljningen anses såsom partiell realisation. Han måste också göra sannolikt att minskningen blir bestående. Ofta visar det sig att minskningen blott varit tillfällig. Några år efter försäljningen har besättningen kanske i stort sett samma antal djur som tidigare. I så fall har det inte varit realisation utan maskerad eller sparad löpande försäljning. Risken för att en lantbrukare får sådan försäljning betraktad såsom realisation finns alltid. Den är kanske särskilt stor om han minskar mjölkdjursbesättningen för att övergå till uppfödning av liv- eller slaktdjur med befintlig ras. Efter försäljningen kan han nämligen ofta utan svårighet återgå till mjölkproduktion i samma omfattning som förut.

Det krävs därför stark bevisning för att en partiell utförsäljning skall anses såsom realisation. D. v. s. så stark en bevisning nu kan bli som oftast måste grundas på indicier. Omständigheterna i det enskilda fallet får stor betydelse vid bedömningen. Det ligger därför i sakens natur att rättspraxis aldrig kan synas fullt klar och entydig. För den utomstående framstår den kanske ofta i sämre dager än vad den förtjänar. Man bör emellertid beakta att olika personer sällan kommer till samma resultat i gränsfall. Därmed inte sagt att nuvarande rättspraxis som den kommer till synes i olika instanser och som den tolkas av det allmännas representanter är höjd över all kritik.

Medeltalsberäkning och annan statistik t. ex. över inköp och försäljning av djur samt mjölkförsäljning

Om besättningen vid försäljningen avsevärt överstiger medeltalet för de närmast föregående åren kan detta liksom i de vid 2. B anmärkta fallen indicera löpande försäljning. Om så är fallet behöver inte hela ökningen utan vidare anses såsom

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

löpande. Se t. ex. RÅ 1969 Fi 1015 där medeltalet för kor och totala antalet djur utgjorde 15 respektive 33. Vid utgången av året före försäljningen omfattade besättningen 16 kor och 20 ungdjur och vid försäljningen 26 kor och 30 ungdjur. Av dessa såldes alla utom 2 kor. Med hänsyn till besättningens sammansättning under tidigare år ansåg RR att avyttring av 17 kor och lika många ungdjur motsvarade skattefri realisation, d. v. s. man förklarade att försäljningen av 7 kor och 13 ungdjur utgjorde löpande försäljning. Två ledamöter var emellertid skiljaktiga. I ett annat fall, 1969 Fi 552, såldes 21 kor och 28 ungdjur medan 1 ko behölls. Ökningen i förhållande till genomsnittet var något mindre än i föregående fall. RR:s utslag innebar att åtminstone 16 kor och motsvarande antal ungdjur hänfördes till realisation d v s PN:s beslut fastställdes efter besvär av taxeringsintendenten. Såsom motivering åberopade PN omfattningen av inköp av djur under de senaste åren samt den redovisade ringa löpande försäljningen under beskattningsåret (rättsfallet hör egentligen till avsnittet 2 B).

En minskning från 6 till 2 kor vid övergång till slaktdjursproduktion 1958 ansågs utgöra partiell realisation i rättsfallet RÅ 1967 Fi 1311. I deklarationerna för 1962—1966 redovisade den skattskyldige inte någon mjölkförsäljning. Detta torde ha bidragit till att beskattningsdomstolarna trodde på hans påstående att försäljningen föranletts av omläggning av driften samt att den nya inriktningen av driften skulle bestå. I ett annat, snarlikt fall, RÅ 1969 Fi 349, förekom motsatt utgång vid övergång till uppfödning av göddjur. Beträffande försäljningen av mjölk fick man här endast veta att någon sådan inte förekommit året efter det att kreaturens antal minskat. Till utgången kan möjligen det förhållandet ha bidragit att besättningen syntes öka igen efter några år. Det förefaller emellertid som om samma tendens kan spåras i det förstnämnda fallet. För en utomstående syns därför dessa två fall illustrera påståendet att rättspraxis aldrig kan förefalla fullt klar och entydig. Det kan tilläggas att en ledamot var skiljaktig i det sista fallet.

Ombyggnad av ladugård

Ändring av ladugårdsbyggnad vid övergång till svinavel eller till uppfödning av göddjur kan vara ett indicium på realisation. Förändringarna är emellertid ofta inte mer genomgripande än att byggnaden lätt kan ändras till att åter inrymma en mjölkdjursbesättning. Andra omständigheter sedda tillsammans med det förhållandet att kostallet ändrats kan emellertid medföra att det väger över till förmån för realisation.

Detta kan belysas med en hänvisning till rättsfallen RÅ 1965 Fi 1190 och 1966 Fi 1235. I båda fallen ändrades ladugårdarna vid ändrad inriktning av driften. I det första fallet ansågs en del av försäljningen motsvara skattefri realisation medan hela försäljningen hänfördes till löpande försäljning i det andra fallet. Bortsett från att skilda ledamöter deltog i avgörandena kan skillnaden i utgång ha föranletts av att besättningen i det sistnämnda fallet två år efter försäljningen ökat till ungefär samma omfattning som den haft tidigare. Det kan nämnas att en ledamot i RR

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

var skiljaktig i det första fallet. — I sådana och liknande indiciefall har KR och RR möjlighet att begagna sig av den s. k. eftersynen, vilket underlättar bedömningen i dessa instanser. Jfr RÅ 1967 Fi 1311 ovan, som också utgör ett exempel på eftersyn.

Arealminskning m. m.

Minskning av kreatursbesättning i samband med att brukningsdelens areal minskat kan utgöra indicium på att försäljningen utgjort skattefri realisation. Men i så fall måste minskningen av arealen vara så betydande att man i framtiden inte kan hålla ungefär samma besättning som förut. Om så inte är fallet kan liksom vid ändring av ladugård andra omständigheter emellertid bidra till att försäljningen räknas såsom realisation.

Sådana bidragande omständigheter förekom i RÅ 1968 Fi 1262 (SN 1969 sid 100) där den skattskyldige på grund av jordbrukets dåliga lönsamhet tagit plats såsom snickare och samtidigt arrenderat ut en tredjedel av åkerarealen. RR förklarade att försäljningen av kreatur motsvarade skattefri realisation i enlighet med den skattskyldiges yrkande eftersom han minskat besättningen väsentligen (från 5 kor och 2 ungdjur till 2 kor och 2 ungdjur) samt eftersom det saknades anledning att anta att omläggningen endast var tillfällig.

I rättsfallen RÅ 1967 Fi 1315 och RR:s utslag den 3 september 1969 angående Andrén (SN 1970 sid 64) utgjorde minskningen av areal inte tillräcklig anledning för att hänföra försäljningen till skattefri realisation. I det första fallet hade arealminskningen inte medfört tillräcklig förändring av kreatursbeståndet. Innan försäljningen utgjorde detta 7 kor och 4 ungdjur men efter två år var detta uppe i 6 kor och 1 ungnöt. — Enligt RR:s motivering i det andra fallet hade någon realisation inte varit för handen eftersom den skattskyldige sålt ungefär samma antal djur under beskattningsåret som under de närmast föregående åren. Det kan också ifrågasättas om minskningen från 6 kor och 3 ungdjur till 4 kor, kan anses ha varit väsentlig.

Ett annat fall där arealminskningen inte heller utgjorde tillräcklig grund för skattefri realisation är RÅ 1966 Fi 1234, där följande omständigheter förekom.

Den skattskyldige frånträdde ett arrende om 34 tunnland åker och köpte i stället en fastighet med en åkerareal av 24 tunnland. I samband med arealminskningen krympte besättningen från åtta kor och 12 ungdjur till sex kor och lika många ungdjur. Först året därpå då den skattskyldige sålde återstående djur på grund av att han blivit sjuk räknades det som realisation. Varje försäljning sågs alltså för sig eftersom de var föranledda av skilda orsaker. Det var alltså inte successiv realisation. Att den första försäljningen inte räknades såsom realisation torde kunna förklaras med en hänvisning till att besättningen kunde öka igen. Det kan också ifrågasättas om minskningen från åtta kor och 12 ungdjur till sex kor och lika många ungdjur kan anses såsom väsentlig.

I RÅ 1969 Fi 350 (SN 1969 sid 542) utgjorde den skattskyldiges ålder, 75 år, indicium på att den minskning av besättningen, som skett under två år — successiv realisation — skulle bli bestående.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

Av brand föranledd minskning av kreatursbesättning

Om en väsentlig del av en besättning säljs på grund av brand och besättningen sedan ökas genom *inköp* torde dessa transaktioner i regel betraktas såsom realisation respektive nyuppsättning. Realisation ansågs dock inte föreligga i följande fall, RÅ 1968 Fi 1265 (Sn sid 99—100) där besättningen sedan åter ökades genom uppfödning.

Genom försäljning efter brand nedbringade den skattskyldige besättningen från 14 kor och lika många ungdjur till fyra kor och nio ungdjur. Men redan några år efter försäljningen ökade han besättningen genom uppfödning till det före branden vanliga antalet djur. Det kan nämnas att han också några år innan försäljningen minskat antalet djur från 15 kor och 12 ungdjur till åtta kor samt lika många ungdjur. Dessa omständigheter föranledde RR att bifalla taxeringsintendentens yrkande att hela försäljningen skulle anses såsom löpande. Två ledamöter var emellertid skiljaktiga. Motsvarande utgång i ett tuberkulosfall, RÅ 1965 Fi 1867, som normalt bort föranleda skattefri realisation. Den skattskyldige hade nämligen på grund av föreläggande av veterinärstyrelsen sålt större delen av besättningen. Försäljningen ansågs emellertid såsom löpande eftersom besättningen skulle ökas till normal storlek med den kvarvarande delen såsom underlag.

Ytterligare ett brandfall avgjordes av RR den 26 november 1969, vilket gällde besvär av H. Ascard. Också i detta fall såldes en väsentlig del av besättningen men den skattskyldige skulle eller kunde åter bringa upp besättningen till förutvarande omfattning genom uppfödning på grundval av kvarvarande djur. Avyttringen ansågs därför följdriktigt såsom löpande försäljning. Såväl taxeringsintendentens argumentering som PN:s motivering är allmänt hållna och kan föranleda missförstånd. Intendenten framhöll att en försäljning enligt praxis utgjorde löpande försäljning om den var föranledd av tillfälliga förhållanden. PN ansåg att det inte visats att försäljningen av kreatur skulle komma att innebära en definitiv förändring av djurbeståndet. Dessa uttalanden ger inte belägg för de principer som praxis åtminstone tidigare under en lång tid uppställt. Försäljning av en väsentlig del av en besättning på grund av kreaturssjukdom torde nämligen anses såsom realisation, vilket kom till uttryck i rättspraxis redan genom rättsfallet RÅ 1931 ref 19. Detta gällde åtminstone ännu 1959, se t ex RÅ 1957 Fi 943 och 1959 Fi 1020, jfr 1963 sid 259. Avsteg härifrån har emellertid förekommit då besättningen återställts på grundval av *kvarvarande djur,* se t ex det ovan anmärkta fallet RÅ 1965 Fi 1867, där den skattskyldige upplyste att han skulle öka besättningen till samma storlek som tidigare genom uppfödning från den egna stammen.

Det bör emellertid också nämnas att löpande försäljning respektive ersättningsanskaffning ansågs föreligga i rättsfallet RÅ 1956 Fi 1947 trots att den skattskyldige sålt hela besättningen på auktion. Utgången föranledes emellertid av särskilda omständigheter, vilket klart framgår av RR:s utslag. Dessa var att markägaren — Kungl Maj:t och Kronan — försatt arrendatorn kreatursägaren i en brydsam situation genom att inte ordna för djurens uppställning medan ladugården byggdes om. Utgången bör inte tas såsom intäkt för en ändrad praxis utan torde mot bakgrunden av de speciella omständigheterna få ses såsom ett skälighetsavgörande. Det kan också

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27

nämnas att arrendatorn fick skadestånd av Kronan för förlust genom att han tvingats sälja sin besättning, som han beskattades för.

Ersättningsanskaffning eller nyuppsättning

I p 2 anvisningarna till 22 § KL förekommer ordet nyanskaffning som motsats till nyuppsättning. I dagligt tal föredrar man i allmänhet ordet ersättningsanskaffning, som dessutom mer överensstämmer med lagtexten i 22 § KL. Där sägs nämligen att avdrag medges för "anskaffning av levande eller döda inventarier till ersättning".

Lika väl som man ett år på grund av foderbrist säljer mer djur än vanligt kan man också på grund av ökad fodertillgång ett annat år komma att köpa mer kreatur än vanligt. Sådana tillfälliga dispositioner betraktas inte såsom realisation respektive nyuppsättning utan såsom löpande försäljning respektive ersättningsanskaffning (= nyanskaffning). Se t. ex. RÅ 1966 Fi 1233, där följande kan noteras.

Den skattskyldige fick avdrag av KR för inköp av två kreatur samma år som han genom inköp av en fastighet ökade arealen från 9,7 har till 11,6 har. Han framhöll att den nya fastigheten skulle planteras med skog samt att han köpt kreaturen för att tillvarata överskott av bete. Han sålde dessutom de nyinköpta djuren inom kort tid, det ena redan under beskattningsåret och det andra i början av nästa år. RR ändrade inte KR:s utslag.

Ej heller vann taxeringsintendentens besvär framgång i RÅ 1969 Fi 347. I detta fallet hade kreatursbesättningen visserligen ökat men ökningen hade skett genom uppfödning och inte genom inköp av de djur för vilkas inköpskostnad taxeringsintendenten inte var benägen att medge avdrag. — Det framgår inte av RÅ om de inköpta djuren varit dräktiga. Om så varit fallet förefaller utgången diskutabel.

Skattepliktig realisationsvinst

Total eller partiell, vinstgivande realisation medför inte beskattning om den skattskyldige haft besättningen i fem år. För den händelse att besättningen ökat i normal omfattning genom uppfödning t. ex. under försäljningsåret och de tre föregående åren blir det inte heller någon beskattning för realisationsvinst för den del av likviden, som belöper på den ökade delen av besättningen. En sparad löpande försäljning s. k. uppladdning går dock inte fri utan beskattas såsom löpande försäljning (jfr ovan om uppladdning). Har ökningen inom femårsgränsen däremot skett genom inköp, som ej utgjort ersättningsanskaffning, uppkommer skattepliktig realisationsvinst. Se RÅ 1969 Fi 549, där den skattskyldige innehaft en mjölkdjursbesättning så länge att han i och för sig kunde realisera densamma utan realisationsvinstbeskattning. Han hade emellertid i samband med omläggning av driften under 1960 och fram till hösten 1961 ökat besättningen genom *inköp*. Sistnämnda år tvingades han på grund av sjukdom att minska mjölkdjursbesättningen till en ko. RR förklarade att han skulle beskattas för realisationsvinst för den del av vinsten vid 1961 års försäljning, som belöpte på ökningen av besättningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-26 01:29:27