# Om taxering av jordbruksinkomst

*Av länsrevisor E. Borg*

I en artikel i Skattenytt nr 12/1953 s. 289 ff. har t. f. landskamreraren C. A. Norgren behandlat den nya lagstiftningen om taxering av jordbruksinkomst. Då de nya bestämmelserna säkerligen komma att skapa åtskilliga problem, när de nu fr. o. m. årets taxering skola börja tillämpas, vill jag härnedan i anslutning till nämnda artikel taga upp vissa frågor till behandling.

**Substansminskningsavdrag.**

Enligt Norgren (s. 293—4) skulle rätten till avdrag för värdeminskning å naturtillgångar endast stå öppen för jordbrukare med bokföringsmässig vinstberäkning. Denna uppfattning har stöd i författningens ordalag, 22 § 3 mom. K. L. jämte anv. p 8. Enligt hittills tillämpad praxis har dock substansminskningsavdrag medgivits i förvärvskällan jordbruksfastighet utan stöd av särskild författningsföreskrift och därvid synes vinstredovisningssättet, kontant- eller bokföringsmässig vinstberäkning, ej ha haft någon betydelse. Är avsikten att de nya lagbestämmelserna skola bryta denna praxis vad gäller kontantprincipen? I det förslag, som 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga på sin tid avgav, återfinnes en bestämmelse angående substansminskningsavdrag av samma innehåll som den, som upptagits i den nya författningen, men kommitténs förslag byggde på den grundförutsättningen, att samtliga jordbrukare skulle taxeras efter bokföringsmässiga grunder. Departementschefen följde emellertid ej kommitténs förslag i denna del, utan han ville endast lagfästa och reglera den rätt till dylik vinstberäkning, som redan ansågs föreligga i praxis (prop. 191/1951 s. 48—49). Kommitténs förslag till författningsbestämmelse angående substansminskningsavdrag upptogs emellertid som nämnts i den nya författningen och på sådant sätt, att den endast avsåge den bokföringsmässiga vinstberäkningen. Någon motivering härtill synes ej ha lämnats vare sig i propositionen eller bevillningsutskottets betänkande. Om nu lagstiftarnas mening verkligen varit att åstadkomma en ändring i avdragsrätten vad gäller kontantprincipen, borde väl dock detta ha kommit till uttryck på något sätt i förarbetena, särskilt som huvudsyftet med de nya bestämmelserna endast varit det ovan angivna och det därjämte förutsatts, att ett stort antal lantbrukare skulle fortsätta att deklarera efter kontantprincipen även efter de nya bestämmelsernas ikraftträdande.

F. ö. har i ovannämnda moment även införts ett stadgande om att avdrag må göras för "förlust, som uppstått i förvärvskällan och ej är att hänföra till kapitalförlust". Med den inledande formulering, som momentet erhållit, skapar ett dylikt stadgande mera förvirring än klarhet. Med ledning av innehållet i p. 8 av anvisningarna till 22 § kan man möjligen draga den slutsatsen att stadgandet åsyftar att poängtera, att begreppet kapitalförlust ej skulle vara detsamma vid den bokföringsmässiga som den kontantmässiga vinstberäkningen. Det bör dock observe-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

ras, att redan i 20 § K. L. jämte anv. p. 5 lämnas för samtliga förvärvskällor bestämmelser angående kapitalförlust och enligt dessa bestämmelser skall vad som i detta avseende gäller för rörelse *äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor*.

**Kostnad för fältinventarier.**

Såsom Norgren framhållit kunna fältinventarier ej hänföras till lager men möjlighet föreligger ändock att — vid bokföringsmässig redovisning — såsom en särskild tillgångspost vid bokslutet upptaga vissa kostnader för växande gröda. Sålunda är det tillåtet enligt bevillningsutskottet (nr 63/1951 s. 44—45) att balansera kostnader för utsäde och handelsgödsel till grödor, vilka skördas under nästföljande bokföringsår, samt vidare kostnader för ackordsarbete under förutsättning att fråga är om grödor, vilka för skötsel under växttiden kräva mycket ackordsarbete, såsom sockerbetor och andra rotfrukter. För att dylika kostnader skola kunna balanseras fordras dock, att noteringarna i räkenskaperna göras så specifikt, att det klart framgår vilka kostnader, som hänföra sig till det kommande året.

**Anskaffningsvärde och skattemässigt restvärde för byggnader.**

Å sid. 295 anför Norgren att avskrivningsunderlaget för byggnader med fasta inventarier alltid är anskaffningskostnaden om denna kan visas men, i efterföljande stycke, att denna kostnad skall minskas med tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag. Norgren synes ej här göra åtskillnad mellan anskaffningsvärde och skattemässigt restvärde. I p. 2 av anv. till 22 § finnes huvudregeln angående värdeminskningsavdragets beräknande. Avdraget skall i princip beräknas på anskaffningskostnaden, och detta gäller vare sig kontantprincipen eller den bokföringsmässiga vinstberäkningen begagnas. I övergångsbestämmelser, intagna efter 18 § K. L., lämnas vissa föreskrifter angående beräkning av byggnads värde, men dessa bestämmelser angiva blott till vilket belopp byggnads värde vid beskattningsårets ingång — ingångsvärdet — skall upptagas. Detta värde skall enligt övergångsbestämmelserna upptagas till anskaffningskostnaden minskad med åtnjutna värdeminskningsavdrag. Denna föreskrift torde sålunda icke avse annat än att bestämma ett skattemässigt restvärde vid beskattningsårets ingång, och någon inskränkning kan därigenom ej ske i ovannämnda huvudregel, nämligen att det årliga värdeminskningsavdraget skall beräknas på anskaffningskostnaden. Väljer man emellertid att beräkna värdeminskningsavdraget med ledning av ingångsvärdet i stället för anskaffningskostnaden bör detta givetvis påverka avskrivningsprocentens storlek.

**När skall anskaffningskostnaden anses visad?**

Norgren anför på sid. 295 att det vanligaste är att anskaffningskostnaden ej kan visas "eftersom köpehandlingar ej brukar upptaga värde å jord och byggnader var för sig". Menar Norgren med det citerade uttrycket att om dylika särskilda värden finnas upptagna i köpehandlingarna, dessa värden skola läggas till grund för taxeringen? I propositionen (s. 120) framhölls att byggnader och jord höra intimt samman och att det därför är svårt att göra en uppdelning av taxeringsvärdet. Lika svårt är det säkerligen att uppdela den för en fastighet erlagda köpeskillingen. Om i



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

köpehandling hädanefter kommer att göras en uppdelning på jord och byggnader, måste denna synbarligen ske efter mycket godtyckliga grunder och blott i syfte att bereda en köpare skattemässiga fördelar, samtidigt som den ej medför några konsekvenser för säljaren. En sådan uppdelning kan därför ej anses ha tillräckligt verklighetsunderlag, och det synes ej rimligt, att man vid beskattningen skulle fästa avseende vid att en dylik formalitet iakttagits vid köpets ingående. Ur civilrättslig synpunkt är en uppdelning meningslös. Måhända har Norgren haft i tanke vad som brukar tillämpas vid skogsbeskattningen, nämligen att som värde på skog kan godkännas ett i köpehandling angivet belopp. Man synes dock ej kunna göra jämförelser med vad som gäller vid skogsbeskattningen. Skogen kan nämligen som artskild från fastigheten i övrigt relativt lätt värderas för sig, och vid en försäljning av fastigheten behandlas skogen i sin helhet skattemässigt som en produkt, i det att hela köpeskillingen för skogen skall redovisas som intäkt (att samtidigt ett särskilt avdrag för värdeminskning kan medgivas är en annan sak). Det kan därför antagas att värdet å skogen i köpehandling blir riktigare avvägt med hänsyn till att det i regel har betydelse icke blott för köparens utan även för säljarens taxering, varför det vid skogsbeskattningen finns större anledning att giva köpehandlingens bestämmelser vitsord.

**Schablonberäkning av anskaffningsvärde och restvärde.**

Enligt p. 2 av anv. till 22 § K. L. gäller att om anskaffningskostnaden ej kan visas, skall som byggnads värde anses två tredjedelar av det *under beskattningsåret* gällande taxerade jordbruksvärdet (ev. minskat med värde å skogsmark, naturtillgångar och särskilda förmåner på sätt framgår av författningen). Bestämmelsen har utformats kategoriskt, några jämkningsmöjligheter ha ej givits, när detta alternativ för bestämmande av avskrivningsunderlaget begagnas. Skattemässigt restvärde skall ej uträknas, och ändring av taxeringsvärdet medför automatiskt ändring i avskrivningsunderlaget.

Det har emellertid skapats en rätt för jordbrukare att övergå till att beräkna värdeminskningsavdrag å en framkonstruerad anskaffningskostnad, då verklig kostnad vid själva övergången ej kan visas. Det gäller därvid att först bestämma ett *värde å byggnader vid beskattningsårets ingång*. Enligt övergångsbestämmelserna p. 2 och 4 skall detta värde vid 1954 års taxering upptages till ⅔ av det vid *1952 års allmänna fastighetstaxering* åsatta jordbruksvärdet (ev. minskat med värde å skogsmark m. m.). Möjlighet finnes emellertid att bestämma detta ingångsvärde efter annan grund *men endast under förutsättning att särskilda omständigheter därtill föranleda*. Som exempel härpå har i propositionen nämnts, att byggnaderna kunna vara av särskilt dålig eller särskilt god beskaffenhet. Norgren anser (s. 296) att denna undantagsregel skulle gälla blott för jordbrukare, som taxeras efter räkenskaper, men av punkt 4 framgår att så ej torde vara fallet. Hur skall nu ingångsvärdet bestämmas om en jordbrukare deklarerar för exempelvis kalenderåret 1953 och förbättringskostnader nedlagts på byggnader under 1952, alltså efter den tidpunkt till vilken den allmänna fastighetstaxeringen hänför sig? Enligt Norgren skulle han i avskrivningsunderlaget utan vidare kunna få medräkna alla förbättringar, som skett "efter fastighets-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

taxeringen". Hava kostnaderna varit så stora, att de föranlett omtaxering av fastigheten år 1953, lär väl möjlighet till jämkning av schablonvärdet föreligga, men mera tveksamt blir det, om kostnaderna varit mindre. Av avgörande betydelse synes vara om det med ledning av 1952 års taxering bestämda schablonvärdet *totalt sett* kan anses vara skäligt eller ej.

När sålunda ett ingångsvärde bestämts, skall detta tillika anses utgöra *anskaffningsvärde vid beskattningsårets ingång,* och detta värde kan sedan påbyggas med efter årets ingång nedlagda kostnader för ny-, till- eller ombyggnad i enlighet med de regler som gälla, då anskaffningsvärdet i sin helhet visats.

Avskrivningsunderlaget kan sålunda, om jag skall sammanfatta det ovan anförda, bestämmas enligt tre alternativ. Det kan bestämmas med ledning av *antingen* den verkliga kostnaden *eller* det taxeringsvärde, som gäller för beskattningsåret ifråga, *eller också* på grundval av ett ingångsvärde bestämt enligt schablon men påbyggt med verkliga kostnader. Det enligt någon av dessa tre metoder beräknade avskrivningsunderlaget avser byggnads *totala värde,* alltså *inkl.* fasta maskiner och andra *fasta inventarier.* Därest fasta inventarier ha relativt högt värde och kortare varaktighet än den egentliga byggnaden, kan jordbrukare yrka att å dylika inventarier erhålla särskilt värdeminskningsavdrag, beräknat efter högre procentsats än som tillämpas för byggnaden i övrigt (se prop. s. 121). Han kan då antingen visa de fasta inventariernas anskaffningskostnad eller, om så ej är möjligt, göra en skälighetsuppskattning av deras värde (om dessa två sätt kombineras med ovannämnda tre metoder för bestämmande av det totala byggnadsvärdet erhållas sex typfall). Med ledning härav göres en uppdelning av det totala byggnadsvärdet (anskaffnings- resp. restvärdet) dels på byggnad i egentlig mening, dels på fasta inventarier. Norgren (s. 296) synes emellertid delvis ha en annan uppfattning. Om jag ej missförstått honom så menar han, att då byggvärdet bestämts enligt schablon — men ej då verklig kostnad visats — skall värdet å fasta inventarier tilläggas i stället för enligt ovan avdragas från byggnadsvärdet. En sådan uppfattning synes varken konsekvent eller rimlig och något stöd för att den är riktig torde författningen ej lämna.

**Bestämmande av värden å djur och byggnader då övergång till bokföringsmässig vinstberäkning skett redan ett tidigare år.**

Då värdena å *djur* äro för lågt upptagna och det sålunda blir nödvändigt med en uppjustering (se Norgren s. 291—2), torde det i första hand ankomma på den skattskyldige att närmare bestämma hur denna skall ske, dock med det villkoret, att den skall ha slutförts vid respittidens utgång. Det årliga "utjämningstilläggets" storlek synes bl. a. böra bero på huru stora den skattskyldiges inkomster före framtagande av dold reserv äro och huru dessa inkomster variera år från år. Om exempelvis den dolda reserven uppgår till 100.000 kr. och den "normala" årsinkomsten understiger 20.000 kr. synes det obilligt ifrågasätta att den skattskyldige ej skall få fördela reserven på mer än 5 år. Likaså kan det verka hårt för den skattskyldige om utjämningstillägget ej skulle få göras mindre ett år, då inkomsten är exceptionellt hög. Möjlighet bör nog finnas att inom ej alltför snäva gränser anpassa tidsfristen och det årliga till-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

lägget med hänsyn till omständigheterna i varje särskilt fall.

Den av Norgren omnämnda metoden i exemplet s. 292 synes vid kraftig lagerminskning ge ett resultat, som kanske ej kan anses stå i god överensstämmelse med författningens värderingsgrunder.

Exempel:

| | Beskattningsårets ingång | utgång |
|---|---|---|
| Djusbeståndets värde enligt riksskattenämndens minimivärden (200 resp. 100 enh. à 1.000 kr.) ..... | 200.000 | 100.000 |
| Dold reserv (100.000 resp. 4/5 av 100.000) ..... | 100.000 | 80.000 |
| Bokfört värde ..... | 100.000 | 20.000 |
| „ à-pris ..... | 500 | 200 |

En sänkning i stället för en höjning av bokförda à-priser kan, som framgår av exemplet, inträffa med Norgrens metod under "utjämningsprocessens" gång, men man synes rimligtvis kunna bortse från detta åtminstone när fråga ej är om större lagerminskningar. Det kan anmärkas, att metoden även giver ett mindre tillfredsställande resultat om det skulle inträffa, att riksskattenämnden under något av "utjämningsåren" kraftigt sänkte minimivärdena.

I stället för att tillämpa nämnda metod kanske det ställer sig enklare för den skattskyldige att förfara så, att han uppskattar hur stor procent det bokförda värdet vid beskattningsårets ingång utgör av det värde, som framkommer vid tillämpning av riksskattenämndens minimivärden. Ofta kan det nog härvid vara tillräckligt att undersöka relationen mellan bokfört värde och minimivärde för de viktigaste lagerposterna och endast konstatera det ungefärliga förhållandet. Befinnes det bokförda värdet uppgå till ex. 50 % av minimivärdena, är det kanske skäligt att höja bokförda värdet vid beskattningsårets slut till 60 % av då gällande minimivärden. En höjning av procentsatsen bör därefter ske år efter år, så att vid respittidens utgång bokförda värdet kommer i paritet med minimivärdena. Även detta beräkningssätt har dock sina brister. Inträffar ex. en större lagerökning under något av utjämnnigsåren bör beaktas, att värdet å själva lagerökningen skall upptagas till 100 % eller fulla minimivärdet.

Vad gäller lösa inventarier synas några problem ej uppstå i samband med ikraftträdandet av de nya lagbestämmelserna. Det gäller endast att ansluta till de värdeminskningsplaner, som bifogats tidigare års deklarationer. Annat är förhållandet ifråga om *byggnader*. I bokföringen finnes normalt endast ett totalt värde för fastigheten (inkl. jord) redovisat, och upp- och nedskrivningar av detta värde kunna ha skett under årens lopp. Dylika omvärderingar i bokföringen medföra ej några skattemässiga konsekvenser, och huruvida sådana förekommit, kan kanske ej konstateras på grund av att räkenskaperna för tidigare år ej bevarats. Den frågan uppställer sig därför om det taxeringsmässiga restvärdet vid det nu aktuella beskattningsårets ingång skall, då anskaffningskostnaden ej kan visas, beräknas med ledning av 1952 års taxeringsvärde i enlighet med de regler, som gälla för dem som vid årets taxering övergå till bokföringsmässig redovisning, *eller* om ett ingångsvärde bör bestämmas med ledning av det taxeringsvärde, som åsattes vid den fastighetstaxering, som verkställdes närmast före det första räkenskapsårets ingång (jfr övergångsbestämmelserna p. 3), varefter detta ingångsvärde sedan skulle påbyggas med verkliga kostnader för ny-, till- eller ombyggnad under alla år efter



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23

övergången. Författningen eller förarbetena synas ej lämna vägledning i detta avseende, och vilket alternativ, som ställer sig fördelaktigast för den skattskyldige, torde bero på omständigheterna i varje särskilt fall. Den skattskyldige synes ha valrätt. Kan han sålunda visa de verkliga kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad efter den tidpunkt, då övergång till bokföringsmässig vinstberäkning ägt rum, synes han icke böra förvägras att beräkna avskrivningsunderlaget enligt det sistnämnda alternativet. Vare sig den ena eller andra metoden begagnas, torde den dock böra tillämpas konsekvent.

*

*T. f. landskamreraren C. A. Norgren* har i anledning av länsrevisor Borgs inlägg tillställt redaktionen följande:

Jag är tacksam för tillfället att få ytterligare belysa min uppfattning i vissa av de i artikeln behandlade frågorna, men inskränker mig till de fall, där mina tolkningsförslag förmenats sakna stöd i lagstiftningen.

Den första av dessa frågor gäller om jordbrukare med bokföringsmetod har rätt att vid övergången tillägga värdet av fasta inventarier utan att samtidigt reducera schablonvärde å byggnader. Jag har påstått detta och åberopar till stöd härför ordalagen i övergångsbestämmelsen punkt 2 b, där reduktion ej påbjudes. I de sakkunnigas förslag var lydelsen en annan: fasta inventarier skola ej upptagas med särskilt värde vid övergången. Jag kan medge, att min ståndpunkt är inkonsekvent. Varför får ej jordbrukare med kontantmetoden samma förmån? Övergångsbestämmelsen i punkt 4 lägger hinder däremot: använder en sådan jordbrukare schablonvärde har han ju ej övergått till att beräkna avdrag å anskaffningskostnaden. Av samma skäl kan jämkningsregeln enligt punkt 2 b, som är knuten till schablonvärdet, icke få någon tillämpning vid kontantmetoden. Jag är medveten om att min uppfattning att schablonvärdet icke behöver reduceras med värdet å fasta inventarier vid bokföringsmetoden kan gendrivas, då ordalydelsen är mitt enda stöd. Frågan lär få stå öppen till dess svar i sinom tid lämnas av riksskattenämnden eller regeringsrätten.

Den andra frågan gäller rätten för jordbrukare, som tidigare taxerats bokföringsmässigt och nedskrivit djurvärdet, att uppjustera detta värde inom ett mindre antal år. I betänkandet sägs under lämplig övergångstid, förslagsvis högst fem år. Övergångsbestämmelsen ger ingen vägledning. Jag har föreslagit i varje fall fem år och kommit till detta resultat på grund av de sakkunnigas uttalande och genom att töja gängse språkbruk så långt jag vågade, när jag måste lägga första kortet. Det av mig återgivna exemplet är endast ett exempel. Det har valts för att metoden är så enkel att både deklaranten och taxeringsmyndigheten får en tydlig bild av redovisningen.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:23