SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 2–3/1958 **Årg. 8**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Några aktuella frågor vid kontantredovisning av jordbruksinkomst

Av jur. kand. pol. mag. Leif Mutén.

I. Tillgodgörande av jordbrukets avkastning genom gåva.

Det brukar sägas, att när jordbrukare tillgodogjort sig värdet av djur genom att skänka bort dem till sina barn, skatteplikt såsom för naturauttag från jordbruket uppkommer i samma mån som skatteplikt skulle förelegat för den händelse samma tillgångar avyttrats, d. v. s. tillgångarna motsvarat avkastning, vars avyttring konstituerat löpande försäljning. I det första av de på denna punkt vägledande rättsfallen, RÅ 1945 ref. 41, hade en jordbrukare Ö. till sina barn, vilka icke synes ha bedrivit jordbruk eller hästhandel, bortgivit sex hästar, utgörande avkastning av Ö :s hästavel. Ett par av djuren hade under de närmaste åren försålts av Ö. i barnens namn. Ö. beskattades för det beräknade värdet av djuren det år de gavs bort.

Man ansåg således inte samma princip tillämplig som i RÅ 1935 ref. 33 gällt beträffande avverkningsrätt till skog, nämligen att frågan om rätt beskattningsår avgöres med hänsyn till tidpunkten för likviderna till barnen. Det torde likaledes förhålla sig så i 1945 års mål, att man ansett det vara fråga om ett tillgodogörande av jordbrukets produkter och icke någon "skentransaktion", ty hade en sådan ansetts föreligga, skulle beskattning skett först då Ö. sålt djuren i barnens namn.

I ett senare referatmål på området, RÅ 1950 ref. 27, bekräftades principen. Här hade en jordbrukare skänkt bort en ko till sin dotter, som var gift med en lantbrukare. Han beskattades för kons värde, som han således ansågs ha tillgodogjort sig som avkastning. Andra rättsfall av intresse är t. ex. RÅ 1947 not. 512, avse-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

ende beskattning för värdet av bortskänkt jaktbyte, och RÅ 1955 not. 755. I sistnämnda fall hade en hemmansägare skänkt sina barn ¾ i ett sto, som kort efter gåvobrevets överlämnande sålts. Likviden skulle erläggas delvis samma år, delvis nästföljande år. Medan hemmansägaren ansågs kunna beskattas för allenast den under beskattningsåret erlagda delen av köpeskillingen, till den del denna belöpte på den av honom behållna fjärdeparten i stoet, ansågs han därutöver skattskyldig för hela värdet vid tiden för gåvan av de till barnen överlåtna andelarna. RR fäste alltså inte något avseende vid att barnen inte erhållit full likvid vid försäljningen av sina andelar förrän ett senare år. Liknande utgång blev det även i målet RÅ 1955 not. 1637 (SN 1956 s. 75), där en jordbrukare till en gift dotter bortgivit 2 kor och 2 kalvar, dock utan att minska besättningen med mer än ett djur.

De nämnda rättsfallen kan ses i sammanhang med den diskussion, om inkomstbeskattning vid gåvodisposition, omfattande även rörelsebeskattningens område, som fördes i Sv. Sk.-tidn. åren 1948—51.[1] Den där uppdragna frågeställningen fick med utslaget i RÅ 1955 ref 41 (SN 1956 sid. 77) ett ganska utförligt svar för rörelsebeskattningens del. Såvitt nu är i fråga resolverade RR, att byggmästare, som till sina barn bortgivit fastigheter, ingående som omsättningstillgångar i deras rörelse, var skattskyldiga för skillnaden mellan fastigheternas verkliga värde och det för dem gällande bokförda värdet. Därmed hade för rörelsebeskattningens del klargjorts, att inkomstbeskattning för gåvouttag ur rörelse icke, som närmast Hedborg gjort gällande, begränsas till gåvor, liggande inom ramen för ett normalt förfogande över rörelsens varor eller produkter.

Likväl kan icke endast från tiden före 1955 utan även därefter ett par rättsfall förtecknas, där jordbrukares disposition över djur och produkter för gåva till anhörig lämnats obeskattad. I rättsfallet RÅ 1948 ref. 60 hade en jordbrukare skänkt sin son som förtida arv bl. a. 1 häst, 3 kor, 1 kviga och 2 kalvar, som sonen behövde i samband med sin etablering som arrendator. Faderns besättning hade vid beskattningsårets ingång utgjort 4 hästar (därav 2 unghästar), 8 kor och 6 ungdjur, och vid beskattningsårets utgång bestod den av 3 hästar (därav 2 unghästar), 6 kor och 5 ungdjur. Även om det kan hållas för sannolikt, att en avyttring motsvarande gåvan skulle ha betraktats som löpande försäljning, fritogs givaren av skattedomstolarna från inkomstbeskattning för djurens värde. KR motiverade sitt utslag: "Som B. genom ifrågavarande överlåtelse icke kan anses hava förvärvat någon skattepliktig inkomst . . .", men RR ändrade motiveringen och skrev: "Enär med avseende å omständigheterna i målet ifrågakomna belopp 2.735 kr. icke kan anses utgöra för B. skattepliktig inkomst . . ." I den mån man för nuvarande läge kan dra någon slutsats från detta rättsfall, skulle det möjligen kunna vara den, att RR ansett sig kunna fästa avseende vid omständigheter, sammanhängande med mottagarens användning av den skänkta egendomen. De givna kreaturen utgjorde i mottagarens hand anläggningstillgångar, d. v. s. de var avsedda att stadigvarande behållas på gården, inte att omsättas. Det synes i varje fall inte ha kunnat uteslutas, att sedermera en större del eller hela be-

[1] Sv. Sk.-tidn. 1948 s. 284 (Lagergren), 1949 s. 261 (Hedborg), 1950 s. 7 (Bratt), 1951 s. 20 (Hedborg), s. 87 (Bratt), s. 281 (Löfgren).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

sättningen genom arv skulle övergå på sonen. Det kunde då tyckas mindre skäligt, att en successiv överföring av besättningen från far till son skulle bli skattemässigt ofördelaktigare än en total äganderättsövergång. Visserligen kunde fadern snabbt återuppbygga besättningen utan att bli beskattad för dess tillväxt, men en sådan möjlighet hade tilläventyrs även sonen. Reflexioner av detta eller liknande slag kan ha föranlett, att djuren ansetts som av B. överlåtna anläggningstillgångar, ehuru de skatterättsligt vid normal avyttring torde ha blivit betraktade som avkastning.

Ett sneglande på mottagarens förhållanden synes även ha varit motivet för utslaget i RÅ 1957 not. 730. I samband med sonens övertagande av jordbruket hade E. gratis till denne överlåtit ett spannmålslager, värt c:a 5.000 kr. Hade han i stället sålt det till sonen, torde skatteplikten ha varit klar (RÅ 1957 not. 1184, SN 1957 s. 279). RR ansåg emellertid nu värdet av gåvan "icke tillgodogjort under sådana omständigheter, att det utgjort skattepliktig intäkt". Denna utgång torde lättast förklaras med att sonen, om vilken intet annat synes ha upplysts än att han tillämpade kontantprincipen, vid avyttring av lagret skulle komma att bli beskattad för intäkten utan möjlighet att göra avdrag för något anskaffningsvärde. Därigenom skulle, om fadern beskattades för gåvans värde, i viss mening en dubbelbeskattning uppkomma. Samma dubbelbeskattning skulle inte äga rum, om sonen icke vore jordbrukare, eftersom en eventuell försäljning av de bekomna produkterna icke normalt skulle bli beskattad (det skulle då vara med tillämpning av 35 § 2 mom. 2 st. KL, men fråga är, om inte RR även här skulle kunna finna en väg att undvika dubbelbeskattning, t. ex. genom bestämmande av fångesmannens ingångsvärde till det inkomstbeskattade värdet vid uttag ur förvärvskällan). Inte heller skulle den ha kunnat bli aktuell, om sonens inkomstredovisning skett enligt bokföringsmässiga grunder. I jordbruk, varav inkomsten redovisas bokföringsmässigt, skall nämligen, i likhet med vad fallet är i rörelse, såsom ingångsvärde för gåvofångna anläggningstillgångar jämlikt punkt 3 b, 4 st. anv. till 29 § KL upptas tillgångarnas allmänna saluvärde vid tiden för överförandet till förvärvskällan — en regel, vars tillämpning torde utsträckas även till omsättningstillgångar. För de fall, där ett direkt sammanhang mellan fångesmannens och gåvotagarens bokföring är stadgat, nämligen vid benefikt fång av hela rörelsen, kan någon dubbelbeskattning icke heller komma i fråga för skänkt egendoms del.

Man kan möjligen sammanfatta det sagda så, att RR i sådana fall, där gåvan motsvarar avkastning, vars försäljning skulle medfört inkomstbeskattning, visserligen anser skatteplikt principiellt kunna föreligga, men inte känner sig bunden av denna regel, när en strikt tillämpning av den skulle medföra en beskattning av samma intäkt både hos gåvogivare och gåvotagare. Rättsfallsmaterialet synes emellertid ännu för ofullständigt för en närmare bestämning av reglernas räckvidd.

Vad skogsbeskattningen beträffar har rättsutvecklingen, som redan antytts, gått en annan väg. Som Helmers påvisat (Kringgående av skattelag, sid. 462 ff.) har RR med den praxis, som uttryckes i prejudikatet RÅ 1935 ref. 33, och som tillämpats i en lång rad andra rättsfall,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

ansett skattepliktig inkomst uppkomma för givare av avverkningsrätt till barn i samma takt som barnen uppburit likvider för avverkningsrätterna. Man har sålunda icke betraktat övergången av äganderätten till genom gåva upplåten avverkningsrätt som ett sådant tillgodogörande av produkter från fastigheten, varför skatteplikt föreligger. I den mån man skulle kunna tala om en för dessa fall vägledande princip, annan än den svårligen för alla tillämpliga, att rättsskipningen bortser från vad som verkligen är en skentransaktion, skulle denna gå ut på att beskatta givaren för den avkastning varifrån han faktiskt, nämligen genom det uppnådda försäljningsresultatet, visats avstå. Det kan ytterligare anföras — synpunkten har antytts av Bratt (Sv. Sk.-t. 1950 s. 19) — att genom denna praxis gåvogivares och gåvotagares sammanlagda inkomstbeskattning icke blir hårdare än den skulle blivit, om gåvogivaren hade skänkt bort nettoavkastningen i pengar efter skatt i stället för avverkningsrätten som sådan. Ty bestämmelserna om rätt beskattningsår för avverkningsrätt möjliggör en fördelning på flera år, som icke vore tänkbar, om såsom för skatteplikten avgörande rättsfaktum betraktades allenast gåvoöverlåtelsen och inte barnens avyttring.

Det kan nämnas, att sedan RR i tre rättsfall 1955 (not. 373, 1459 och 1638) formulerat sina utslag så, att en återgång till den i två rättsfall före 1935 (RÅ 1926 not. 192 och 1934 not. 532) tillämpade regeln om beskattning av skattepliktigt uttag vid gåva av avverkningsrätt synts tänkbar, har RR med RÅ 1956 not. 335 gjort klart, att man tills vidare står fast vid praxis från RÅ 1935 ref. 33.

II. Kreatursrealisation.

Lilliesköld har i denna tidskrift (1953 s. 100—111) givit en till stora delar ännu aktuell redovisning av praxis för bedömning av frågor om realisation eller löpande försäljning. I detta avsnitt skall endast några punkter tas upp, där nytt rättsfallsmaterial kan komplettera eller möjligen modifiera Lilliesköld slutsatser. Samma reservation, som Lilliesköld fogat till dessa, är, kanske i än högre grad, på sin plats här. Omständidgheterna är i varje särskilt fall så växlande att några säkra slutsatser svårligen kan dras av enstaka rättsfall.

Vid upphörande med jordbruk och avyttring i samband därmed av hela kreatursbesättningen föreligger för nötkreaturens del realisation, och detta gäller även ungdjuren — dock knappast, om det är fråga om en göddjursbesättning, som regelmässigt varje år utbytes (Jfr RÅ 1953 ref. 54, se nedan).

Däremot synes den av Lilliesköld påpekade praxis att betrakta smågrisar, gödsvin och höns som omsättningstillgångar, vilkas avyttring alltid medför skatteplikt, ha blivit ytterligare befäst, och i åtminstone ett fall har den kommit att ställas under prövning även där jordbruket upphört. I detta fall (RÅ 1957 not. 26, SN 1957 s. 189) ansåg RR, avvikande från KR, att ett belopp om 747 kronor för 9 grisar, tydligen smågrisar, som erhållits i samband med avyttring av en jordbruksfastighet, var skattepliktigt — till skillnad, f. ö., från belopp erhållna för sådana enligt den skattskyldiges uppgift utomordentligt varaktiga förnödenheter som tomsäckar, krakstörar och enstakar.

När skattskyldiga utan att upphöra med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

jordbruket gjort sig av med höns-, får- och svinbesättningar, har beträffande hönsen (liksom även ankor) hela besättningen, beträffande fåren och svinen alla djur utom det för en besättning av aktuell art normala antalet stamdjur ansetts utgöra omsättningstillgångar för vilka skatteplikt förelegat vid avyttringen (RN medd. 5:3 1953, 4:6 1956 och 7:1 1954).

En fråga som nu synes vara i hög grad tveksam, är den, hur långt principen att anse realisation föreligga vid avyttring helt eller till väsentligaste delen av en besättning på grund av epizooti numera kan anses sträcka sig. Lilliesköld anför såsom vägledande RÅ 1931 ref. 19 och 1943 not. 977. I båda fallen hade det rört sig om en så gott som total avyttring på grund av mul- och klövsjuka och båda fallen avsåg besättningar, vari ingått både nötkreatur och svin, i förra fallet även fjäderfä. I referatmålet hade alla tvångsavyttrade svin varit gödsvin, men det vill synas, som om de åtminstone utgjort större delen av besättningen. I 1943 års mål synes likaledes ersättningarna ha avsett gödsvin, men här var vid beskattningsårets utgång såvitt kan bedömas t. o. m. något mer än hälften av svinbesättningen kvar. I båda fallen förklarades ersättningen icke till någon del ha utgjort skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet. Det måste emellertid betvivlas, att sedan t. o. m. vid upphörande av jordbruk avyttring av fjäderfä, gödsvin och andra får än stamdjur beskattats, principerna från de nämnda rättsfallen kan upprätthållas.

Samtidigt måste det emellertid påpekas, att bestämmelserna för övergång till bokföringsmässig redovisning är sådana, att en svinägare med realisationsplaner med fördel kan gå över till dylik innan han realiserar. Han synes nämligen då icke kunna förvägras rätt att — för den händelse det icke kan förebringas utredning om att hans verkliga nyuppsättningskostnad för besättningen varit en annan — såsom ingående balans uppta RN:s normvärden även för gödsvin, fjäderfä etc. Principen att även vid kontantredovisning betrakta dessa djur som omsättningstillgångar synes icke ha beaktats av lagstiftaren vid 1951 års jordbruksstaxeringsreform.

Den nämnda epizootiregeln, som i regel torde verka till de skattskyldigas fördel, i det att den icke avdragsgilla nyanskaffningskostnaden för en frisk besättning vid successiv uppbyggnad väl oftast understiger den skattefria intäkten (inkl. statlig ersättning, jfr RN medd. 4:3 1952) vid tvångsslakt, upprätthålles, såvitt man kan bedöma (RÅ 1956 not. 111) fortfarande konsekvent, även där nyanskaffningskostnaden överstiger intäkten. Om någon regel att laga efter skälighet tycks det uppenbarligen icke vara fråga.

En sådan regel skulle man däremot kunna misstänka i ett fall (RÅ 1956 not. 1947—8, SN 1957 s. 119), där en kronoarrendator, vilken med hänsyn till påtvungen ladugårdsombyggnad måst sälja hela sin besättning för att efter ombyggnaden för högre pris skaffa sig en ny, med hänsyn till omständigheterna medgavs att få försäljningen betraktad som löpande. Han beskattades följdriktigt även för den honom som arrendator tillkommande ersättningen för den lidna förlusten. Det bör kanske nämnas, att han ägt besättningen mindre än fem år och förvärvat den för lägre pris än den sålts för, varför vid motsatt utgång frågan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

om tvångsavyttring hade aktualiserats. Man torde nu icke få dra några vida slutsatser av fallet. Arrendator tillkommande ersättning för grundförbättring beskattas ju, och det finns anledning betrakta hans kostnad för byte av kreatursbesättning som ett led i det för övrigt av jordägaren bekostade ombyggnadsarbetet.

När en kreatursbesättning utbyts på grund av brand, har å andra sidan realisation ansetts föreligga, varför merkostnaden för inköp av ny besättning tillika med en traktor till ersättning för innebrända hästar icke blev avdragsgill (RR utslag den 23/10 1957, Johansson). I detta fall beskattades däremot ersättningen för förstörda maskiner och medgavs motsvarande avdrag för nya sådana, varför för deras del någon realisation icke ansågs föreligga. Men när större delen av inventarierna förstörts, blev utgången för deras del en annan (RR utslag den 11/12 1957, Andersson).

Vid successiv avyttring — där bevisningen för att den första försäljningen är ett led i realisationen enligt Lillesköld måste vara mycket stark — kan likväl ett fall citeras, där den visat sig tillräcklig, nämligen RÅ 1956 not. 1654 (SN 1956 s. 119). Den skattskyldige hade arrenderat ut gården från våren 1951. Samma dag som kontraktet skrevs, i november 1950, hade han sålt en kalvfärdig ko till den nye arrendatorn, för att sedan i april 1951 sälja de tre återstående, av vilka den sista dock levererades först i september samma år. Han beskattades ej för någon av försäljningarna. Anmärkningsvärt är även RÅ 1955 not. 90, där en jordbrukare tänkt sluta med jordbruket och auktionera bort hela sin besättning, 13 djur, men inte fick nöjaktigt bud på mer än 9 av dem. Efter den misslyckade auktionen hade enligt vad han uppgav hans planer att övergå till annan verksamhet av andra skäl måst slopas, och han hade så smått börjat bygga upp besättningen igen genom anskaffning av två djur. Likväl ansågs realisation föreligga. Avdrag hade ej yrkats — och naturligtvis ej kunnat medgivas — för de två nyanskaffade djuren.

Ett exempel på successiv realisation är även RÅ 1956 not. 1652, där en besättning, som 1944—47 omfattat c:a 50 djur, år 1948 på grund av arbetskraftsbrist reducerats till 21 djur, därav endast 2 kor. I vanliga fall brukar arbetskraftbrist inte anses vara en sådan bestående anledning, som föranleder till att partiell realisation anses föreligga, men här hade år 1950, då besättningen ökat till 24 djur, varav 13 kor, avyttring skett av hela besättningen i samband med utarrendering av gården. I den omfattning, som gjorts gällande i målet, 16.000 av nära 25.000 kr., ansåg RR 1948 års intäkt avse skattefri realisation.

Vid partiell realisation är det numera vanligt, att såsom anledning till försäljningen uppgives planer på övergång till göddjursproduktion. Det vill synas som om en dylik övergång under förutsättning av så gott som total avyttring av besättningen presumeras vara definitiv. Svårigheter uppkommer emellertid om så stor del av besättningen bibehålles, att densamma genom egen avel inom överskådlig tid kan beräknas kunna bli återuppbyggd. I ett fall (RR utslag den 8/12 1956), där alla mjölkkor skulle säljas, men inga ungdjur, ansåg RN att sökanden icke gjort sannolikt, att den tillämnade försäljningen vore ett led i en stadigvarande driftomläggning, och RR läm-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

nade sökandens besvär utan bifall. Samma blev utgången i RN medd. 1 : 9 b 1957, men i detta förhandsbesked förklarades tillika, att om även ungdjuren såldes, så att av hela besättningen om 48 djur högst två kor bibehölles, realisation skulle anses föreligga. I ett annat fall (RN medd. 5 : 1 a 1956), där sökanden innehade 24 kor och 21 ungdjur, krävde RN att 30 à 35 nötkreatur, däribland samtliga mjölkkor, skulle säljas, för att realisation skulle anses föreligga. Därjämte skulle emellertid även andra uttryck för omläggningens definitiva karaktär vara erforderliga, nämligen omläggning av cirkulationsplanen för jordbruket, minskning av arbetspersonalen och andra dylika faktiska åtgärder. RR, där TI besvärade sig, gjorde ej ändring i förhandsbeskedet. Krav på faktiska åtgärder av nämnt slag torde vanligen uppställas vid detta slags driftomläggning, när fråga icke är om så gott som total utförsäljning av besättningen.

Vid bedömning av dessa fall torde möjligen även hänsyn tas till om de behållna djuren är av göddjursras, i vilket fall återuppbyggnad av en mjölkproducerande besättning genom egen avel kan betraktas som närmast utesluten. I ett fall (RR utslag den 13/10 1955) där besättningen bestod av 45 djur av SRB-ras och 11 av göddjurskorsning, krävde RN förutom faktiska åtgärder av sedvanligt slag även att alla kor av SRB-ras utom 2 måste säljas. I och för sig kan man naturligtvis anmärka, att beträffande hästar övergång från ardenneravel till remontuppfödning inte föranledde att försäljning av 6 ardennerston bland totalt 15 hästar hänfördes till realisation (RÅ 1953 not. 84). Men det får likväl sägas vara en mer väsentlig förändring, när övergång sker från mjölk- till göddjursproduktion.

När övergång skett, torde de producerade slaktdjuren vid kort produktionsperiod kunna hänföras till omsättningstillgångar. I RÅ 1953 ref. 54 medgavs således, sedan en mjölkproducerande besättning helt realiserats, avdrag för inköpta kvigor, vilka under året efter förvärvet alla försålts till slakt. Det hade uppgivits, att förfaringssättet avsågs upprepat år efter år. Fallet illustrerar, liksom de tidigare rättsfallen beträffande svin, får och fjäderfä, att djurkapital med så kort normal omloppstid som ungefär ett år hänföres till omsättningstillgångar.

Skulle en mjölkproducerande besättning återuppbyggas — sedan frågan om realisation eller löpande försäljning icke längre genom reservationsbesvär av TI kan hållas öppen (jfr RN medd. 4 : 2 c 1953) — måste nog vid en följande avyttring de vanliga reglerna för kreatursrealisation likväl följas, eftersom en sålunda uppbyggd mjölkdjursbesättning icke gärna kan betraktas som omsättningstillgång. En RN-ledamot ville f. ö. just med hänsyn härtill icke frita försäljningen i RN medd. 5 : 1 a 1956 från beskattning. Skulle ett förfarande av nämnt slag upprepas, får väl å andra sidan även försäljning av hel besättning anses som löpande med hänsyn till det sätt, varpå kreatursskötseln bedrivits.

III. Inventariebyten.

Det är inte något ovanligt förfarande, att en jordbrukare, som önskar utvidga sitt traktorsbestånd, verkställer operationen på sådant sätt, att han först använder sin gamla traktor till byte mot en ny, varefter han återköper den förra trak-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

torn — som i allmänhet icke torde ha hunnit lämna gården — för det pris, varmed den avräknats i den första bytestransaktionen. Som tidigare nämnts i dessa spalter (SN 1955 s. 84) har KR underkänt ett sådant förfarande, och samma gäller RR (t. ex. utslag den 15/10 1957, Zachrisson). Det går alltså inte att anse nyuppsättningen avse en "reservbeståndstraktor".

Ett annat slags "saxning" går till så, att en jordbrukare i byte mot en tidigare innehavd traktor inköper en starkare eller på annat sätt bättre traktor, som genom att den köpes begagnad dock icke ställer sig dyrare, än vad en ny traktor av samma typ som den gamla skulle kostat. Vid nästa byte kan han sedan köpa en ny traktor av den starkare typen, eftersom då en traktor av sådan typ redan funnits på gården.

Det går inte att komma åt detta senare förfarande genom en hänvisning till att den utbytta, större traktorn köpts begagnad. Nyanskaffningsavdrag torde nämligen medges även för anskaffning av en ny maskin, som köpts till ersättning för begagnad sådan, om blott den senare vid inköpet varit användbar och i någon utsträckning faktiskt använts på gården (jfr t. ex. RÅ 1955 not. 660 och 1957 not. 839).

RR har emellertid genom RÅ 1957 ref. 29 klargjort, att vid anskaffning av en begagnad maskin till ersättning för en tidigare innehavd frågan om delvis nyuppsättning föreligger skall lösas med hänsyn till vad en i motsvarande mån som den anskaffade begagnad traktor av samma slag som den utbytta skulle kostat. Om man således sålt en traktor av ett märke, av vilket en ny traktor skulle kostat 10.000 kr., och i stället köpt en begagnad traktor, som ny skulle kostat 15.000 kr., för halva priset eller 7.500 kr., kan avdrag vägras för 2.500 kr. av byteskostnaden såsom avseende nyuppsättning, eftersom det kan antas att en i motsvarande mån begagnad traktor av det billigare märket skulle ha kostat endast 5.000 kr. Vid senare utbyte av den inköpta traktorn mot en ny av samma fabrikat kan naturligtvis avdrag normalt icke vägras, varför sammanlagda nyuppsättningskostnaden under operationen i exemplet icke kommer att överstiga 2.500 kr., mot 5.000 kr., om den skattskyldige direkt gett sig på en ny traktor. Men denna oregelmässighet har ju sin motsvarighet beträffande all sådan nyuppsättning, som sker successivt via inköp av en begagnad maskin, och den blir alltså inte en speciell förmån just vid detta slags "saxning".

Ett annat knep, som liksom några av de nu nämnda beskrives i SOU 1951:51 s. 353 som svar på 1949 års skatteutredningsrundfråga till intendenterna, har avvisats av RR. En jordbrukare vägrades (den 15/10 1957, TI ang. Josefsson) avdrag för nyanskaffning till ersättning för en traktor, som han sålt till sin son. Den sålda traktorn hade uteslutande använts på gården, där den kvarstått i två år. Uppgiven anledning till köpet var att sonen tänkt sig att starta maskinstation.

Beträffande avdrag för inköp av skördetröska, som tididgare utförligt behandlats i Skattenytt (1955 s. 81), synes praxis ytterligare ha liberaliserats. Sålunda har ⅔-schablonen frångåtts till den skattskyldiges fördel i ett fall (RÅ 1956 not. 1512), där återanskaffningsvärdena för de delvis avyttrade, delvis till reservbeståndet överförda, gamla maskinerna mycket väsentligt översteg anskaffningskostnaden för den hälftendel av en skörde-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

tröska, som förvärvats. Skördetröskan hade enligt uppgift ersatt de gamla maskinerna till nära 50 % men betingade inte mer i anskaffningskostnad än knappa 40 % av de gamla maskinernas återanskaffningsvärde, varför anskaffningskostnaden helt fick avdragas. I ett annat fall, RÅ 1956 not. 1517, ansågs en skördetröska helt ha ersatt en självbindare och ett tröskverk, för vilka återanskaffningskostnaden ansågs ha överstigit kostnaden för skördetröskan. Samma blev utgången i RÅ 1957:677, där 1 tröskverk och 2 självbindare (varav 1 såld) med sammanlagt återanskaffningsvärde överstigande skördetröskans, ansågs kunna motivera fullt avdrag, 5.950 kr., för den senare.

I några fall har fråga om utbyte av bogserad skördetröska mot självgående sådan aktualiserats. Har med bytet en traktor inbesparats, kan återanskaffningskostnaden för denna avdragas (RÅ 1955 not. 1614), och samma ansågs gälla i ett fall, där i samband med övergång till självgående tröska tre stora traktorer utbytts mot tre mindre. Skillnaden i återanskaffningsvärde mellan tre stora traktorer och de tre små, som köpts, fick dras av tillika med återanskaffningsvärdet av den gamla, bogserade tröskan, såsom nyanskaffningskostnad vid tröskbytet (RÅ 1956 not. 1515).

RÅ 1953 ref. 16, där RR, väl närmast under antagande av att järnhjulsvagnar icke längre funnes i marknaden, medgivit avdrag för byte av järnhjulsvagn mot gummihjulsvagn, har ännu icke bildat skola för traktorernas del. En jordbrukare, hade anskaffat gummihjul till en järnhjulstraktor för att kunna köra den på en nyanlagd väg. Järnhjulen fick stå kvar på gården. Av den totala anskaffningskostnaden för gummihjulen, 2.000 kr., hade PN medgivit avdrag allenast med det till 500 kr. beräknade värdet av järnhjulen. Sedan KR medgivit fullt avdrag, fastställde RR på TI:s besvär PN:s beslut (RÅ 1957 not. 1424). Hade däremot någon häst kunnat avvaras tack vare traktorns ökade användbarhet, hade sannolikt utgången kunnat bli en annan, jfr RÅ 1955 not. 72 och 1956 not. 360—1.

Bland övriga inventariebytesfall kan slutligen nämnas RR:s utslag den 15/10 1957, enligt vilket en halmrivare icke ansågs ersätta en halmpress.

IV. Grundförbättring.

Av intresse är i detta sammanhang främst RÅ 1956 ref. 33 (SN 1957 s. 89), i vilket rättsfall den faktiska förekomsten av den skatterättsliga företeelsen "skyddsdikning i skog" (7 punkt anv. till 22 § KL) äntligen blev bevisad. RR medgav avdrag för skogsdikning, som "delvis utgjort iståndsättande av förut befintligt dikessystem och även i övrigt väsentligen tjänat till skydd mot hotande försumpning av skogsmarken...". Det hade gällt att avbryta ett hotande vitmosseangrepp.

Mindre klargörande är tyvärr två andra dikesfall från samma år. I båda fallen (RÅ 1956 not. 351 och 674) hade öppna diken omlagts till täckta, och i båda fallen gällde avdragsyrkandena (till den del de kunde prövas) beräknad upprensningskostnad. Den beräknade arbetskostnaden för sådan upprensning uppgavs i båda fallen överstiga arbetskostnaden för täckdikningen. Fråga var åtminstone i det första fallet om avdrag för någon del av kostnaden för rör. I detta mål vidhöll emellertid RR den gamla tumregeln,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07

att avdrag medgives för arbetskostnad men icke för rör, när en omläggning av detta slag företas.

Härvid stödde sig RR uttryckligen på 22 § KL med anvisningar, dock utan att nämna vilka. Går man till 7 punkt 1 st. anv., utvecklas däri förbudet mot avdrag för grundförbättring så, att "avdrag icke får ske för nyanläggning av täckdikning". Så strikt var emellertid RR:s tolkning icke, att fördenskull hela avdraget sades ha bort vägras (jfr RÅ 1952 not. 1087, där i likartat fall avdrag medgavs för nyanläggning, dock var där endast arbetskostnader aktuella). Alltså får man anta, att i stället nästa sats varit avgörande: "Därest omläggning av täckdikning på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga är till viss del att hänföra till grundförbättring, får avdrag ej ske för mer än en omläggning med enahanda material som det gamla skulle kostat." Denna sats har emellertid tididgare (RÅ 1946 not. 572) icke hindrat avdrag för tegelrör vid omläggning av äldre täckdikning med gärdsel och trätrummor, trots att själva materialet, till skillnad från arbetet, torde varit dyrare vid tegelrörsdikning än vid diken av äldre typ. Dess ordalag ger icke heller stöd för vägrande av avdrag, så länge omläggningen inte kostat mer än vad den skulle gjort med samma material som det gamla. Det är, som framgår härav, beklagligt, att RR icke ännu närmare än som skedde i utslaget klargjort, på vilken regel man stödde sig, så mycket mera, som RR i det senare av ovannämnda utslag (RÅ 1956 not. 674, SN 1957 s. 25) i princip medgivit avdrag för beräknad rensningskostnad i ett fall, där klaganden bl. a. haft kostnad för nygrävning av diken enligt en upprättad dräneringsplan som avsågs ersätta äldre dränering med öppna diken.

Även om det senare av de båda rättsfallen synes mindre klart till sin innebörd, får likväl frågan i närvarande läge ställas öppen, huruvida för framtiden praxis kommer att utvecklas efter linjen avdragsrätt för arbetskostnad men icke för rörkostnad, eller om den redan på flera håll hävdvunna principen (se t. ex. Jarnerup-Ager-Rietz, s. 49) att medge avdrag för beräknad rensningskostnad kommer att bli den segrande. Något klargörande, nytt rättsfall synes icke vara att förteckna.

Bland andra grundförbättringsfrågor kan nämnas, att RR gjort skillnad på inbyggd och fristående silo. Den förra har (utslag den 5/11 1957, Hansson) ansetts som en sådan del av byggnad, som kan ersättas inom ramen för vad som är att anse som underhåll av byggnad — analogt således med vad som i RÅ 1957 not. 773 (SN 1957 s. 250) ansågs gälla en körbro, som utbytts mot en höhiss. En fristående silo har däremot ansetts utgöra byggnad (RÅ 1954 not. 1693). Beträffande spannmålstorkar kan motsvarande spörsmål uppkomma, men praxis lämnar tyvärr ännu ingen vägledning på den punkten (jfr dock RÅ 1956 not. 387, där avdrag på TI:s besvär vägrades för återanskaffning av en brunnen tork, enär det skattskyldiga dödsboet brustit i utredning, som det förklarat sig ämna verkställa, rörande torkens karaktär av lös egendom, och det därför måste antas, att torken, såsom TI påstått, utgjort byggnad eller tillbehör till byggnad).

VI. Substansminskningsavdrag.

I utslag den 5/11 1957 (TI betr. J. Nilsson) har RR med underkännande i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:07