SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 8 1963 **Årg. 13**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Kreatursbeskattningen än en gång

Av kammarrättsrådet Hans Bylin

Det är ofta svårt att blott med hjälp av de vanligen omfångsrika referaten i regeringsrättens årsbok och i fackpressen överblicka rättsläget vid beskattning av inkomst genom försäljning av djur från jordbruksfastighet, vars inkomst redovisas enligt kontantmetoden. Brukare av sådan fastighet skall som bekant skatta för inkomst av jordbruksfastighet vid s. k. löpande försäljning medan inkomst vid realisation endast skall beskattas om förutsättning för beskattning enligt reglerna för realisationsvinst föreligger. För att om möjligt klarlägga rättsläget har jag tidigare skrivit en artikel i Skattenytt, 1961 s. 254[1]. Det har emellertid sedan dess tillkommit flera rättsfall, varför det kräves komplettering. För att undvika upprepningar hade denna bort utformas såsom ett kortare tillägg. Med hänsyn till nya prenumeranter har det emellertid blivit nödvändigt att acceptera upprepningar och införa följande översikt, vilken — om än fristående — i stort följer samma disposition som den tidigare artikeln.

1. Försäljning av djur, vilka i allmänhet är föremål för snabb omsättning

I dessa fall inträder i regel beskattning vid all försäljning, även vid avyttring i samband med verksamhetens upphörande. Realisation kan här endast förekomma i fråga om stamdjur d. v. s. avelsdjur. Såsom exempel kan nämnas rätts-

[1] Se även artiklar i Skattenytt av Lilliesköld, Mutén och C. O. Sandström 1953 s. 100, 1955 s. 81 och 1960 s. 69.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

fallet RÅ 1959 Fi 1023, där omständigheterna var följande. En lantbrukare sålde hela sin svinbesättning, då han skulle sluta driva jordbruk. Av den på besättningen belöpande ersättningen beskattades allt utom ett belopp av 400 kronor, som avsåg en avelssugga. Möjligheten till realisation beträffande stamdjur motsvaras av förbud att dra av nyuppsättningskostnad. Däremot får man naturligtvis avdrag för kostnad för inköp av omsättningsdjur. Detta gäller även vid det första inköpet (nyinköp). När en jordbrukare t. ex. köper ungdjur avsedda att säljas efter gödning får han alltså avdrag inte endast i samband med ersättningsköp utan också för kostnad för det första inköpet, se RÅ 1953 ref 54[2].

A. Svin och andra "smådjur"

Såsom framgår av det föregående räknas grisar till denna grupp. Ersättning vid försäljning av får bör behandlas på samma sätt om driften går ut på snabb omsättning av djuren. Har den inte haft sådan inriktning torde realisation anses föreligga vid slutförsäljning. Regeringsrätten har åtminstone i två fall — röran-de samme skattskyldig — ansett att avyttring av får utgjort realisation, RÅ 1958 Fi 23 och 1960 Fi 1725. I den förra artikeln framhöll jag emellertid att rättsläget beträffande får inte kunde anses fullt klart. Då det inte tillkommit några nya rättsfall gäller reservationen fortfarande.

Till denna grupp räknas även fjäderfä. Vid avveckling av fjäderfäsköt-sel torde man emellertid inte kunna förvänta att ersättning för tuppar och höns till någon del kommer att hänföras till skattefri realisation (se SvSkT RR-utslag 1953 s. 15).

B. Nötkreatur

I den mån kor inte utgör inventarier i jordbruket gäller i stort sett samma regler för dem som för "smådjuren". S. k. biffkor hör alltså till denna grupp.

Snabb eller relativt snabb omsättning och därav följande beskattning vid slutförsäljning kan även förekomma i andra fall än beträffande biffkor. En lantbrukare kan t. ex. ha lagt an på att avyttra dräktiga kvigor. Ett sådant fall återges i RN 1958 nr 4:3 a), där omständigheterna var följande. X hade årligen i genomsnitt köpt tio kalvar och sålt tio 3-års, dräktiga kvigor. X, som därjämte hade mjölkkor, ämnade övergå till kreaturslöst jordbruk. RN ansåg, att den avsedda försäljningen skulle räknas till realisation. RR hänförde emellertid avyttringen av ungdjuren till löpande försäljning. RR förklarade nämligen att man måste ta hänsyn till att X "bedrivit handel med kreatur genom inköp av kalvar och försäljning av dräktiga kvigor". — I detta fall hade den skattskyldige köpt in kalvar, varför man naturligtvis kan använda uttrycket "handel". Den bör dock inte förväxlas med den handel, som utövas av kreatursh andlare.

[2] Jfr Hillerbrand i Skattenytt 1961 s 345 och 1962 s 59 ff. Se även under rättsfall från RR i detta nummer, utslag den 12/3-63, där lantbrukare vid övergång till bokföringsmässig redovisning fick avdrag för värdet av svin enligt den schablon, varom stadgas under 2 c tredje stycket i övergångsbestämmelserna till lagen den 7/12 1951 om ändring i KL. Han fick avdrag trots att TI invänt, att den skattskyldige — bortsett från ett belopp av 310 kr vid 1949 års taxering — vid tidigare taxeringar fått avdrag för kostnad för inköp av grisar. Detta innebär dubbelavdrag såsom också Hillerbrand påpekat. Utgången i målet överensstämmer med ordalagen i övergångsbestämmelserna, där uttrycket "djur" använts. Man kan alltså på goda grunder ifrågasätta om det inte kräves lagändring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

Samma beskattningsläge eller rättare, man torde efter ett nedan i avdelning 2 redovisat pleniavgörande i regeringsrätten (RÅ 1962 ref 16) ha rätt att anta, att samma läge kan föreligga då en jordbrukare vid slutförsäljning av sin besättning innehar flera ungdjur än vad som är normalt rekryteringsunderlag för en mjölkdjursbesättning. Möjligen kan det tänkas att den omständigheten — att antalet ungdjur per ko i någon mån överstiger normalt rekryteringsunderlag — i något speciellt undantagsfall inte behöver medföra att avyttring till någon del skall anses såsom löpande försäljning[3]. I regel torde dock "överskottsdelen" hänföras till löpande försäljning. Då sådana "överskottsdjur" inte kan anses ha utgjort inventarier är det följdriktigt att beskattning i dessa fall sker såsom för löpande försäljning. Grunden eller kanske en av grunderna för beskattningen är här den omständigheten att jordbrukaren fått avdrag för uppfödningskostnad även för andra än inventariedjur, d. v. s. djur som varken utgjort eller varit ämnade att utgöra inventarier. Han har alltså haft både en inventariedel och en uppfödnings- eller omsättningsdel. Även om beskattningsresultatet blir detsamma är det inte fullt adekvat att säga, att skattskyldig i dessa fall drivit handel[4]. Såsom nämnts förekommer ofta dessa "handels-" och uppfödningsfall tillsammans med en inventariedel. Gränsdragningen mellan inventarie- och omsättningsdel, vilken ibland kan vara ganska besvärlig, behandlas i avdelning 2. Det blir därvid även tillfälle att återkomma till uttrycket "handel".

[3] Jfr nedan om medeltalsberäkning.

[4] Så har emellertid skett i några fall, se t ex Sv.SkT., RR-utslag 1961 s. 16—17, utslag den 29/8 och 3/10.

C. Hästar, som inte utgör inventarier

Även hästuppsättningen på en jordbruksfastighet kan omfatta uppfödnings- och inventariedel (angående den senare se avdelning 4). Beträffande uppfödningsdelen kan realisation endast förekomma vid försäljning av stamdjur d. v. s. beskällare och moderston. Såsom exempel på blandad hästbesättning kan nämnas regeringsrättens utslag den 13 oktober 1955, där försäljning av hästar använda i jordbruksdriften hänfördes till skattefri realisation, medan avyttringen i övrigt ansågs såsom löpande försäljning.

Förekommer endast uppfödning — d. v. s. om hästar inte används i jordbruket — kan såsom nämnts allenast ersättning, som belöper på stamdjur behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

Den frågan var uppe i ett av regeringsrätten den 24 maj 1960 avgjort mål (se Skattenytt 1960 s. 376—377, 9). Där hade den skattskyldige, som var remontuppfödare, två ston 16 respektive 10 år gamla, varjämte besättningen i övrigt hade följande åldersfördelning, ett sto 4 år, två ston 3 år, två ston 2 år och två ston 1 år. RN förklarade, att försäljningen av de tre äldsta hästarna skulle anses som realisation. TI yrkade hos RR, att endast avyttringen av de två äldsta hästarna måtte hänföras till realisation. Om det 4-åriga stoet upplystes att anledningen till att detsamma icke sålts vid tre års ålder — vanlig ålder vid avyttring av remonter till Kronan — var att hästen ej varit fullt utvecklad och att nytt försäljningsförsök skulle göras. RR ansåg endast försäljningen av de två äldsta stona utgöra realisation (moderston) medan av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

yttringen i övrigt hänfördes till löpande försäljning. Även den skattskyldige klagade hos RR, men hans talan bifölls ej. Om han emellertid visat eller gjort sannolikt, att något av de yngre stona varit ämnat till modersto, hade kanske också avyttringen av den hästen ansetts såsom realisation. Den skattskyldige, som yrkat att inte någon del av försäljningen skulle anses såsom löpande, förde emellertid inte sin talan efter den linjen.

I ett liknande, av RR den 29 augusti 1961 avgjort mål (se Skattenytt 1961 s. 398) förklarades emellertid försäljningen av samtliga hästar — tre äldre och sex unghästar — utgöra skattefri realisation. Anledningen till de olika utgångarna i dessa mål torde vara det förhållandet, att det tidigare rått olika meningar inom regeringsrätten angående vad som vid total utförsäljning av en grupp djur skulle hänföras till realisation (se Skattenytt 1961 s. 257, högra spalten överst). Enligt en åsiktsriktning skulle försäljning gå fri från beskattning även till den del den inkluderade djur, uppfödda till slakt eller ämnade att försäljas såsom livdjur. Vid slutförsäljning skulle således beskattning endast kunna inträffa om förutsättning för beskattning av realisationsvinst förelåg. Den andra uppfattningen innebar, att avyttring av sistnämnda slags djur alltid skulle anses såsom löpande försäljning. Som belägg för att det rått skilda uppfattningar inom regeringsrätten i denna fråga kan nämnas, att en ledamot var skiljaktig i det den 24 maj 1960 avgjorda målet. Frågeställningen har sedermera kommit på sin spets i förenämnda plenimål, RR 1962 ref 16. Därvid vann den sistnämnda uppfattningen majoritet d. v. s. på uppfödningsdel belöpande ersättning skall även vid total utförsäljning beskattas såsom avseende löpande försäljning (se vidare avdelning 2).

D. Avdrag för kostnad vid inköp av omsättningsdjur

Det har redan framhållits, att man — bortsett från avelsdjur — får dra av utgift för inköp av omsättningsdjur samt att detta åtminstone hittills också gällt vid första inköpet. Lantbrukare som av en eller annan anledning inte fått avdrag vid detta inköp hävdar ibland att de vid verksamhetens upphörande äger rätt till kompensation för uteblivet avdrag. En del yrkar därför — i samband med beskattning av likvid för slutförsäljning — avdrag för beräknad nyanskaffningskostnad. Andra ger yrkandet om kompensation den formen att de hemställer, att en del av ersättningen för försålda omsättningsdjur skulle behandlas såsom avseende realisation.

Om och i vilken mån rätt föreligger att erhålla kompensation är kanske inte fullt klart. Det förefaller dock närmast som om sådan rätt saknas. I ett rättsfall från 1961 har kompensationsavdrag visserligen medgivits, men å andra sidan har avdrag vägrats i tre rättsfall från 1962.

Det första fallet gällde ett ärende om förhandsbesked, där RN medgav avdrag. RN ansåg X ha drivit handel med kreatur, i följd varav försäljningslikviden skulle utgöra skattepliktig intäkt. Men RN yttrade därjämte, att det fick antas, att X vid tidigare taxering inte erhållit avdrag för inköp av sju kor och fem ungnöt. På grund härav förklarades X äga rätt till avdrag med ett belopp motsvarande inköpspriset för sju kor och fem

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

ungnöt[5]. TI yrkade hos RR, att X måtte vägras avdrag, vilket yrkande lämnades utan bifall.

De tre senare fallen är RÅ 1962 Fi 1072, 1962 Fi 1275 samt 1962 Fi 1397 (se Skattenytt 1963 s. 118). Omständigheterna i det första av dessa tre mål var följande. Dödsboet efter K, vilket 1955 skulle sluta att driva jordbruk, sålde fastighetens svinbesättning. Dödsboet beskattades därvid för ett belopp av 50.708 kronor, motsvarande ersättning för ungsvin, gödsvin, grisar sålda till liv samt smågrisar. På stamdjur belöpande ersättning beskattades inte. Dödsboet yrkade i första hand, att all försäljning måtte hänföras till skattefri realisation. I andra hand hemställde dödsboet om nedsättning av taxeringarna med 20.840 kronor. K hade nämligen köpt fastigheten 1938 med döda och levande inventarier. Därvid ingick — förutom en galt och en sugga — 10 ungsuggor samt 96 gödsvin och smågrisar. Inköpet hade betraktats såsom nyuppsättning och avdrag hade således ej erhållits av K. På grund härav ansåg dödsboet, att det inte borde beskattas för försäljningsvärdet för 10 ungsuggor samt 96 gödsvin och smågrisar, vilkas värde vid försäljningen 1955 utgjorde 20.840 kronor. Dödsboets yrkanden bifölls ej.

I nästa fall förelåg följande omständigheter. N, som i framtiden inte ämnade driva kreatursskötsel, sålde 1955 sin kreatursbesättning, en ko och fyra kvigor (göddjur). Ursprungligen hade han haft en fast mjölkdjursbesättning om 8 kor och 4 ungdjur. I samband med utarrendering av en del av jorden hade han emellertid minskat besättningen och övergått till att producera göddjur med den på fastigheten befintliga rasen. Vid denna minskning hade han beskattats för likvid för avyttrade djur. Han yrkade därför att den år 1955 gjorda försäljningen måtte anses såsom skattefri realisation. KR biföll N:s yrkande. TI framhöll hos RR, att N under de senaste åren ägnat sig åt inköp, uppfödning och försäljning av ungnöt. RR beskattade, enär N fick anses ha bedrivit uppfödning av ungdjur till avsalu.

Rättsfallet RÅ 1962 Fi 1397 rörde en arrendator, som under de senaste sju åren bedrivit uppfödning av ungdjur. Han köpte unga djur, vilka han ett eller ett och ett halvt år senare sålde såsom slakt- eller livdjur. 1954 frånträdde han arrendet och avyttrade därvid besättningen. Han hade tidigare haft en mjölkdjursbesättning, som han avvecklat 1947, då han börjat att bedriva uppfödning. Likviden för mjölkdjuren hade han redovisat som inkomst i 1948 års deklaration. Under åberopande av detta förhållande hemställde han i andra hand vid 1955 års taxering, att ersättningen för ungdjursbesättningen till ett belopp av 15.392 kronor måtte undantas från beskattning, motsvarande kostnaden för nyuppsättning av den ursprungliga mjölkdjursbesättningen 1939. Yrkandet bifölls inte.

Av de tre senaste rättsfallen synes det alltså, som om rätt till kompensation saknas. Åtminstone har regeringsrätten i dessa fall inte velat kompensera i efterhand. Då avdrag rätteligen skall erhållas vid första inköpet måste utgången anses följdriktig, åtminstone i fråga om svinen. Det får nämligen sedan lång tid tillbaka anses vara klart att även ersättning vid

[5] Av RN:s skrivsätt framgår ej klart om X skulle få avdrag för ursprungligt inköpspris eller för värdet vid försäljningstillfället.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

sista försäljning av sådana djur — bortsett från avelsdjur — utgör skattepliktig intäkt såsom avseende löpande försäljning. Beträffande nötkreatur har däremot avyttring i samband med avveckling först på senare år ansetts såsom löpande försäljning. Det må erinras om att ännu vid tidpunkten för avgörandet av plenimålet — RÅ 1962 ref 16 — en minoritet om fem ledamöter i regeringsrätten inte ville beskatta på omsättningsdjur belöpande ersättning vid slutförsäljning. De skattskyldiga synes därför haft goda skäl att inte yrka avdrag vid första inköpet eftersom de inte räknat med beskattning vid avvecklingen.

Den kärva men principiellt riktigare linjen i de tre senaste fallen är lättare att godta om man beaktar svårigheten — sedan deklarationerna förstörts — att fastställa om avdrag vid första inköpet medgivits eller ej. Om den skattskyldige inte fått avdrag för kostnaden vid första inköpet kan han dock drabbas ganska hårt av en utgång sådan som den i de tre sista rättsfallen.

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

Förhållandet med en inventariedel och en omsättnings- eller uppfödningsdel har — såsom påpekats på ett par ställen ovan — varit föremål för bedömande i plenimålet, RÅ 1962 ref 16. Vidare har sagts, att det förefallit som om olika meningar rått inom regeringsrätten huruvida total utförsäljning av omsättningsdjur skulle beskattas såsom löpande försäljning eller ej, men att man efter pleniavgörandet får anta att sådan avyttring skattemässigt i regel kommer att behandlas såsom löpande försäljning.

Om det inte klart framgår hur många av de i slutförsäljningen ingående djuren, som varit avsedda för slakt eller försäljning såsom livdjur, måste man döma av befintliga indicier. Man får därvid beakta bl. a. förhållandet mellan antalet kor och ungdjur samt åldersfördelningen ävensom de försäljningar, som skett under tidigare år.

A. Förhållandet mellan antal kor och ungdjur såsom indicium

Den allmänna uppfattningen, såsom den kommit till uttryck i några av regeringsrätten under 1960 avgjorda mål, synes ha inneburit att från beskattning kunde undantas ett ungdjur per ko. D. v. s. likvid för dessa ungdjur skulle endast beskattas enligt reglerna för realisationsvinst (se Skattenytt 1961 s. 255—257, särskilt s. 257 högra spalten). Då inte någon röst avgavs vid pleniavgörandet för en högre gräns än ett ungdjur per ko, får den relationen numera i regel anses vara högsta gräns. Däremot är det osäkert om den samtidigt också utgör lägsta gräns. Taxeringsintendenten hade nämligen godkänt av RN i målet tillämpad 1-djursgräns.

I den skatterättsliga debatten hävdas stundom att relationen ett ungdjur per ko blott kan gälla såsom lägsta gräns för södra Sverige, medan gränsen för nordligare delar av landet bör underskrida relationen 1:1. Förespråkarna för denna uppfattning stöder sig på en i Sveriges Lantbruksförbunds regi, av agronomen Ingemar Eliasson gjord undersökning av rekryteringsunderlaget för mjölkdjursbesättningar inom olika delar av landet.

Då Eliassons slutsatser är av stort in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

tresse följer här ett utdrag av hans utredning.

— — — Av tabellen framgår, att man synes ha olika stort rekryteringsunderlag i olika delar av landet. Vad detta beror på kan naturligtvis diskuteras. Förmodligen beror det i icke ringa grad på den olika intensitet med vilken mjölkproduktionen bedrives i söder och i norr. Vid hög intensitet får man som regel låg hållbarhet på mjölkkorna och behöver ett stort rekryteringsunderlag. Vidare slås dåliga kor och kor som börjar gå ned i produktion ut vid ganska låg ålder. I stora besättningar blir det därjämte inte så individuell skötsel av djuren, som det blir i små besättningar, vilket påverkar djurens hållbarhet och därmed behovet av rekryteringsunderlag. I södra och mellersta Sverige har vi de större jordbruken och den högre intensiteten. I norra Sverige huvudsakligen små jordbruk och något lägre intensitet. De olika nötkreatursraserna följer ju i stort sett en geografisk fördelning och det är möjligt att det finns en rasolikhet i fråga om hållbarhet på mjölkkorna. — —

Ett rekryteringsunderlag som överstiger 100 % av antalet kor torde förekomma endast i undantagsfall och då antagligen endast vid intensivt drivna besättningar i Skåne och Halland. Som framgår av det lilla material som redovisats, synes det inte gå att ange en för alla mjölkkobesättningar gällande siffra på rekryteringsunderlagets storlek. Möjligtvis vågar man påstå att det vid medelstora och stora besättningar med intensiv drift finnes ett rekryteringsunderlag av 100 % av antalet kor och endast undantagsvis mera. Vid mindre gårdar med små besättningar torde rekryteringsunderlaget endast i södra Sverige uppgå till 100 %. I mellersta Sverige är siffran 65—70 % och i Norrland cirka 50 %. — — —

Rättsfallet RÅ 1962 ref 16 gällde en besättning i Malmöhus län. Regeringsrätten har i ett senare avgjort mål från Uppsala län godkänt en snävare gräns, nämligen 40 kor—30 ungdjur, se RN 1963 nr 3:4. Då detta i stort överensstämmer med Eliassons resultat kan det förefalla som om man vid den skatterättsliga bedömningen tillämpat samma gräns som Eliasson. I vart fall torde RN, som i det sista rättsfallet godkänt relationen 40—30, ha utgått från det av Eliasson beräknade rekryteringsunderlaget. RN har nämligen i en fotnot till sitt nyss nämnda meddelande hänvisat till lantbruksförbundets utredning. Frågan måste däremot beträffande regeringsrätten lämnas öppen, vilket torde framgå av följande omständigheter. I det av RN meddelade förhandsbeskedet anknyter motiveringen inte till någon regional gräns. Regeringsrätten, som inte fann skäl att ändra RN:s beslut, motiverade inte sitt utslag närmare. Även om detta överensstämmer med RN:s beslut, kan man alltså inte påstå, att en regional gräns uttryckligen fastslagits i utslaget. Regeringsrätten kan ha haft andra, inte öppet redovisade skäl för att i detta fall underskrida förhållandet 1:1.

B. Andra indicier

Inköp av kreatur, särskilt ungdjur, kan liksom relationen antal ungdjur per ko utgöra indicium för att besättningen även omfattar omsättningsdjur. Så t. ex. yttrade RR i rättsfallet RN 1958 nr 4:3 a) bl. a. följande: — — — Emellertid måste vid bedömande av frågan, om och i vilken mån försäljningen på grund härav skulle vara att anse såsom realisation, hänsyn jämväl tagas till att sökanden bedrivit handel med kreatur genom inköp av kalvar och försäljning av dräktiga kvigor. — — —

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

RN har även vid några tillfällen använt uttrycket "handel". Innebörden härav i förevarande sammanhang synes inte fullt klar. Kan det kanske inte tillmätas annan betydelse än såsom ett indicium att besättningen även omfattar omsättningsdjur? Det förefaller dock som man ibland velat tolka "handel" såsom benämning på ett förhållande då en större del av besättning — än vad annars skulle blivit fallet — hänförts till omsättningsdjur. Så t. ex. hade RN i ett ärende om förhandsbesked hänfört i första hand 15 kor och lika många ungdjur av normal ålderssammansättning till mjölkdjursbesättningen. TI yrkade hos RR i första hand, att all försäljning skulle anses såsom löpande. Till stöd för detta förstahandsyrkande åberopade han, att viss sparad uppfödning måste anses hänförlig till "handel med kreatur". RR lämnade emellertid genom utslag den 12 mars 1963 yrkandet utan bifall, vilket i någon mån talar för att man inte skall läsa in för mycket i uttrycket "handel". En jordbrukares kreatursbesättning kan väl — bortsett från kreaturshandel i egentlig mening — endast bestå av inventarie- och omsättningsdjur.

C. Medeltalsberäkning såsom indicium?

Antalet kreatur i en besättning ökas vanligen under årens lopp genom uppfödning. Härigenom tillkomna djur räknas vid avveckling inte utan vidare till omsättningsdjur utan dessa kan liksom besättningen i övrigt också bli föremål för skattefri relasaition. Principen slogs fast redan genom rättsfallet RÅ 1941 ref 36[6]. Till avvecklingstillfälle uppskjuten löpande försäljning hänföres däremot inte till realisation. Vad som synes som en uppskjuten löpande försäljning kan emellertid i realiteten utgöra realisation.

Den princip, som kom till uttryck i nyss nämnda referat har på senare tid indirekt blivit utsatt för kritik. I den skatterättsliga debatten har det nämligen påståtts, att genom uppfödning ökad besättning i sin helhet inte kan bli föremål för realisation om skattskyldig strax innan avvecklingen visat återhållsamhet med försäljningar. Den gamla principen har dock i stort sett visat sig hållfast i några rättsfall från 1962, se RN 1962 nr 7:1 b)—f). I målen hävdade vederbörande taxeringsintendenter — i allmänhet med stöd av medeltalsberäkningar — att det förelåg uppskjuten löpande försäljning. Denna inställning vann emellertid i huvudsak inte gehör.

Den skattskyldige hade i det första fallet — trots att han inom en snar framtid måste frånträda sitt arrende — ökat besättningen, som 1959 utgjort 27 kor och 49 ungdjur, till 34 kor och 53 ungdjur 1961. Slutförsäljning skulle ske efter hand som djuren "blev i bästa ställning". På grund av kalvning beräknades avyttringen komma att omfatta 40 kor och knappt 50 ungdjur. Regeringsrätten, som biföll den skattskyldiges yrkande att försäljning av 40 kor och 40 ungdjur av normal ålderssammansättning skulle anses utgöra realisation, yttrade bl. a. följande. Väl får utredningen anses ge vid handen, att sökanden åtminstone under de senaste åren haft anledning att räkna med att arrendet inom kort skulle komma att upphöra samt att han det oaktat i betydlig mån utökat sin nötkreatursbesättning, men enär utökningen, som icke till någon del varit att hänföra till inköp, icke

[6] Se Lundevall V s. 180.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

varit av så betydande omfattning, att sökanden därigenom kan anses ha uppskjutit en försäljning, som eljest normalt skulle ha ägt rum etc.

I nästa fall, RN 1962 nr 7:1 c), hade den skattskyldige ämnat avyttra hela sin mjölkdjursbesättning. Han fullföljde emellertid inte sin avsikt förrän vid ett senare tillfälle. Följden blev en viss "uppladdning". Taxeringsintendenten, som inte ville hänföra den sålunda tillkomna delen av besättningen till realisation, framhöll att den skattskyldige inte sålt kreatur i normal omfattning. Den senare invände, att hans företrädare på fastigheten haft större besättning samt att han genom uppfödning ämnat bringa upp sin besättning till samma storlek som företrädarens. Såväl RN som RR räknade även den genom "uppladdningen" tillkomna delen av besättningen till skattefri realisation (en ledamot i RR var skiljaktig).

Medeltalsberäkning underkändes också såsom indicium i rättsfallet RN 1962 nr 7: f), där RN förklarade, att avyttring av samtliga 65 kor och 45 för mjölkproduktion avsedda ungdjur skulle anses såsom skattefri realisation. TI framhöll hos RR, att den skattskyldige endast haft 23 kor 1957. TI hemställde därför, att endast motsvarande antal måtte räknas till realisation vid ifrågasatt försäljning. Den skattskyldige invände, att begränsad kreaturshållning varit naturligt under 1950-talet på grund av dålig lönsamhet samt att han sedan denna förbättrats ökat besättningen genom uppfödning. På grund av rationalisering hade han därjämte kunnat hålla större besättning utan ökad arbetskraft. Utökningen av besättningen hade också betingats av investering i mjölkningsmaskiner, som han måste utnyttja. RR fann ej skäl att på TI:s besvär göra ändring i RN:s beslut.

I viss mån har emellertid medeltalsberäkning legat till grund för utgången i rättsfallet RN 1962 nr 7:1 d), där följande speciella omständigheter förekom. För att utnyttja ovanligt rik fodertillgång hade den skattskyldige 1959 ökat sin besättning. Sedermera hade en del av betesmarken genom expropriation tagits i anspråk för ett skjutfält. För att uppnå balans mellan antal kreatur och tillgång på bete ämnade den skattskyldige 1962 avyttra tio kor och sex kvigor. Här förelåg alltså såväl uppskjuten löpande försäljning — motsvarande den på grund av ökad fodertillgång tillfälligt utvidgade delen av besättningen — som realisation på grund av arealminskning. RR förklarade, att ersättning, som belöpte på fyra kor och lika många kvigor av normal åldersfördelning, inte skulle anses motsvara löpande försäljning. Följande beräkning synes ha legat till grund för resultatet. Den skattskyldige, som tidigare i genomsnitt haft 15 kor, hade vid avyttringen 21 stycken. Ökningen utgjorde alltså 6 kor. Vid ifrågasatt försäljning ansågs realisationen omfatta fyra kor och lika många ungdjur, d. v. s. försäljningen av 10 kor minus utökningen, 6 kor = 4 kor plus lika många ungdjur. I detta fall har alltså medeltalsberäkning indirekt använts för att konstatera i vilken omfattning försäljningen föranletts av arealminskningen (jfr Lundevall V s. 179).

Sammanfattningsvis kan man alltså med stöd av rättsfallen säga följande. 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.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

3. **Försäljning av mjölkdjursbesättningar eller mjölkdjursdel av blandad besättning**

A. Försäljning av tjurar

Försäljning av stamtjurar vid övergång till artificiell insemination räknas som realisation. Men detta gäller naturligtvis inte någon på gården uppfödd ungtjur, som inte avsetts till avel. Är tjuren uppfödd på fastigheten fordras det måhända, att det visas att den använts till avel för att försäljningen skall anses som realisation. Vad här sagts gäller naturligtvis även i tillämpliga delar biffkors-tjurar, jfr stamsvin. Såsom aktuella rättsfall kan nämnas RÅ 1958 Fi 1462, 1959 Fi 1020, 1960 Fi 2094 samt 1962 Fi 1005.

B. Gränsdragning mellan realisation och löpande försäljning

a) Total realisation

Vid total utförsäljning av besättningen uppkommer i regel inte något problem. Då räknas allt som realisation, även ungdjuren, d. v. s. beskattning kan endast ske enligt reglerna för realisationsvinst. Om detta även gäller till slakt ej uppfödda kalvar är oklart, avyttring av kalvar har nämligen i åtminstone två fall ansetts såsom löpande försäljning, RÅ 1960 Fi 162 och 1962 Fi 538 (se Skattenytt 1962 s. 361). I det senare fallet hade emellertid kalvarna inte endast sålts vid olika tillfällen under beskattningsåret utan även innan den övriga mjölkdjursbesättningen avyttrades i anledning av kastsjuka (jfr Lundevall V s. 180). Realisation föreligger även vid övergång från mjölkkor till biffkor.

Även om en lantbrukare, som driver kreatursskötsel på flera gårdar, blott avyttrar besättningen på en av dessa räknas utförsäljningen som realisation om fastigheten är särskild förvärvskälla, vilket enligt 18 § KL är fallet om den utgör förvaltningsenhet. Detta gäller även om gårdarna ligger i samma kommun, se t. ex. RR:s utslag den 21 februari 1963 angående P. S. C. Gustafsson.

Mer intresse såsom exempel på avveckling efter dödsfall än såsom exempel på realisation erbjuder RR:s utslag den 20 mars 1962, där omständigheterna var följande. X avled 1961 och efterlämnade såsom dödsbodelägare make och tre omyndiga barn. Bland tillgångarna i boet fanns en jordbruksfastighet med inventarier, vilken brukats av makarna. Innan boet skiftades ämnade dödsboet sälja nötkreaturen på auktion. Maken, som därefter skulle bruka fastigheten, avsåg att inköpa omkring 10 djur. RR förklarade, att vad som skulle komma att inflyta vid den ifrågasatta försäljningen skulle, såvitt det belöpte på korna och åtminstone en del av ungdjuren, anses utgöra skattefri inkomst på grund av realisation (en ledamot var skiljaktig). — Utgången i målet måste anses såsom följdriktig eftersom dödsboet skulle avveckla driften. Det är kanske ändå lättare att förstå resultatet om man beaktar ett närliggande fall, nämligen då myndiga barn köper kreaturen i samband med övertagande av driften av fastigheten. I så fall framstår avyttringen uppenbart såsom realisation. Beskattningsläget bör knappast förändras genom att efterlevande make i stället träder in som brukare.

b) Partiell realisation

Säljes mer än 50 procent av besättningen uppkommer i regel ej heller några problem vid partiell realisation. Detta gäller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

åtminstone de två sista instanserna, där målen — bortsett från förhandsbeskeden — är några år gamla, vilket underlättar bedömningen genom möjlighet till eftersyn. Att svårigheter uppkommer, särskilt i första instans, beror på att skattskyldig — sedan viss avyttring hänförts till realisation — kan erhålla obehörig skatteförmån genom att åter öka besättningen till dess ursprungliga storlek. Resultatet av bedömningen om realisation föreligger eller ej sammanhänger med hur pass sannolikt den skattskyldige lyckats göra att den minskade besättningen inte kommer att ökas. Det kräves alltså bevisning för att en partiell utförsäljning skall anses utgöra realisation. Denna bevisning kan omfatta följande förhållanden, t. ex. omläggning av driften, upplöjning av betesvallar, ändring av stallar eller övergång till grönsaksodling etc. Vid stark bevisning kan även obetydlig försäljning räknas till realisation, se RÅ 1958 Fi 354 (jfr Skattenytt 1961 s. 258).

Skattskyldig som — efter det att partiell utförsäljning hänförts till realisation — åter ökar sin besättning, lärer inte kunna räkna med samma gynnsamma behandling en gång till. Se t. ex. rättsfallet 1961 Fi 1672, där sådan skattskyldig sålde sina mjölkkor för att övergå till uppfödning av göddjur. Den senare avyttringen ansågs utgöra löpande försäljning trots att denna avyttring — sedd utan samband med den tidigare — uppfyllde de krav, man ställer på realisation. Det må framhållas, att allt för lång tid förflutit mellan försäljningarna för att den senare avyttringen skulle kunna utgöra led i en successiv realisation. Den första försäljningen hade ägt rum 1952, den senare 1958. Då besättningen ökat under mellantiden har påpekandet om tidrymden endast akademiskt intresse.

Risken för att en jordbrukare får maskerad löpande försäljning betraktad såsom realisation är särskilt stor, då denne endast delvis minskar sin mjölkdjursbesättning för att övergå till uppfödning av slaktdjur med befintlig ras. Han kan nämligen efter försäljningen ofta utan svårighet återgå till mjölkproduktion.

Denna risk kan ha orsakat den restriktiva inställning, som kommit till synes i ett av RN avgjort mål om förhandsbesked. Omständigheterna i målet var följande. En lantbrukare X, som på grund av nyssnämnda slag av driftomläggning skulle minska sin besättning med mer än halva antalet djur, hemställde att försäljningen — 12 kor och lika många ungdjur — måtte förklaras utgöra skattefri realisation. RN godkände såsom realisation avyttring av blott 8 kor och 8 ungdjur. RR fann, att frågan huruvida X:s uppgifter om syftet med försäljningen var riktiga inte kunde göras till föremål för prövning i dåvarande sammanhang. RR förklarade dock, att försäljningen i sin helhet skulle anses utgöra realisation. Som förutsättning angavs, att X åsyftade att för framtiden icke låta besättningen öka (en ledamot var skiljaktig). — Majoritetens uppfattning torde innebära, att det speciella riskmomentet vid övergång till uppfödning av göddjur med befintlig ras inte kunde beaktas i vidare mån än vad som ligger i förbehållet om förutsättning. Det ankommer sedan på vederbörande taxeringsmyndigheter att vid kommande taxering kontrollera om förutsättningen är uppfylld.

Då gränsdragningen mellan löpande försäljning och realisation måste grundas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

på en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet kan rättspraxis — ytligt sett — aldrig synas rak och obruten. Olika personer kan sällan komma till samma resultat vid bedömning av gränsfall. Härtill kommer den omständigheten, att ett referat av ett rättsfall aldrig kan spegla alla nyanser. Omständigheter som synes lika är inte alltid helt lika, vilket gör att rättspraxis ibland utsättes för oberättigad kritik. Att den inte alltid framstår såsom rak illustreras av rättsfallen RÅ 1962 Fi 909 och 1962 Fi 1124. I det första fallet ägde den skattskyldige vid beskattningsårets ingång 11 kor, 4 ungdjur samt en tjur. I anledning av övergång till produktion av avelsdjur sålde han samma år 6 kor, 1 ungdjur samt tjuren, d. v. s. omkring 60 % av besättningen. En del bås för kor hade ändrats till boxar för modersuggor, varjämte en del betesmark frigjorts för viss odling. Den ursprungliga besättningen hade krävt en anställd skötare. Efter omläggningen av driften kunde den skattskyldiges familj med hjälp av tillfällig arbetskraft utföra allt arbete. TI invände, att försäljningen torde ha skett på grund av konjunkturen samt att besättningen senare inte minskat ävensom att garantier saknades för att driftomläggningen skulle bestå. Samtliga instanser ansåg försäljningen inte utgöra realisation, trots att flera omständigheter talade för motsatsen. Garantin för att besättningen inte skulle ökas till sin förra omfattning och karaktär bedömdes tydligen i detta fall såsom otillräcklig.

I det andra rättsfallet, RÅ 1962 Fi 1124, synes risken för framtida missbruk ha varit minst lika stor som i det första, men ändå blev det annan utgång. Omständigheterna var följande. A hade vid utgången av 1953 tre kor och en kalv. Han sålde en ko och en kalv året därefter, vid vars utgång besättningen omfattade två kor och en kalv. Vid utgången av 1956 och 1957 utgjorde den en ko och en kalv. Såsom anledning till att besättningen 1954 minskats från tre till två kor uppgav A, att han, som erhållit anställning såsom fabriksarbetare, inte kunde arbeta i jordbruket i samma utsträckning som förr. Försäljningen 1954 måste enligt A:s uppfattning anses såsom realisation (successiv). TI bestred detta, enär försäljningen 1954 inte omfattat den väsentligaste delen av besättningen samt framhöll därjämte att likviden för en 1956 såld ko ej beskattats. RR ansåg, såsom nämnts, att avyttringen utgjort realisation (en ledamot skiljaktig). — Förutom att utgången inte helt synes harmoniera med det första av de två fallen utgör rättsfallet exempel på s. k. successiv realisation. Avyttring behöver alltså inte ske under ett år för att utförsäljning skall anses såsom realisation.

Ytterligare exempel på successiv realisation utgör RR:s utslag den 8 januari 1963 angående A. H. Carlström. Denne sålde 1955 samtliga mjölkdjur utom två kor i samband med att han lade om driften till att avse uppfödning av göddjur. De två korna hade han behållit för att kunna förse inköpta spädkalvar med mjölk. På grund av sjukdom nödgades han 1958 utarrendera fastigheten till sin son, då han även avyttrade återstående två mjölkkor, vilken avyttring han inte hänförde till löpande försäljning. RR räknade försäljningen 1955 till realisation.

c) Försäljning föranledd av kreatursssjukdom

Utförsäljning eller avyttring i väsentlig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

omfattning på grund av kreatursjukdom räknas i allmänhet till realisation, se t. ex. RÅ 1957 Fi 943. Ett belägg utgör även rättsfallet RÅ 1959 Fi 1029, där en del ur mjölksynpunkt mindre goda kreatur gallrats ut och en del slaktats på grund av mul- och klövsjuka. Gallringen ansågs såsom löpande försäljning, men försäljningen på grund av sjukdom såsom realisation. Inköpet av nya kreatur ansågs i första hand avse de utgallrade kreaturen och inköpskostnaden förty i motsvarande mån avdragsgill. Om och i den mån återanskaffning under följande år motsvarade ersättning för de på grund av mul- och klövsjuka avyttrade djuren, kunde den skattskyldige naturligtvis inte påräkna avdrag för motsvarande kostnad, som avser nyuppsättning. Realisation respektive nyuppsättning ansågs även föreligga i ett kastsjukefall, se RÅ 1962 Fi 538 (jfr avd. 3 B a) ovan).

d) Försäljning i samband med övergång till besättning av annan ras eller klass

Om en lantbrukare säljer ut sin besättning för att övergå till annan ras räknas avyttringen och inköp av nya kreatur såsom realisation respektive nyuppsättning, se t. ex. RR:s utslag den 2 december 1958 i ett mål angående förhandsbesked där en besättning av låglandsras byttes mot en av SRB-ras. Det måste vara fråga om verklig kvalitetsändring. Ett normalt utbyte av mindre goda kreatur mot bättre sådana är alltså inte tillräckligt, vilket framgår av det ovan under c) anmärkta fallet RÅ 1959 1029. Ej heller ansågs tillräcklig kvalitetsändring ha förelegat för att avyttringen skulle kunna räknas till realisation i ett av RR den 8 januari 1963 avgjort mål angående A. H. Blommendahl (se Skattenytt 1963 s. 195). I detta fall hade B — som uppgav sig ämna byta ut sin besättning mot en mer högvärdig, av renare och bättre ras — sålt större delen av besättningen på auktion samt köpt in rasrena kalvar. I annonsen om auktionen hade B emellertid uppgivit, att försäljningen avsåg en värdefull SRB-besättning. RR yttrade: Det av B uppgivna förhållandet att nötkreaturen sålts för att göra det möjligt att i fortsättningen hålla nötkreatur av bättre härstamning kan med hänsyn till omständigheterna i målet icke medföra att försäljningen skall betraktas såsom realisation. — Det avgörande är att kvaliteten förändras i väsentlig mån. Det sagda gäller även det kanske mer teoretiska än praktiska fallet då kvaliteten sänks.

4. **Hästar som utgör inventarier**

Om en jordbrukare avvecklar jordbruket eller lägger om driften så att behovet av dragkraft minskar, kan därav föranledd försäljning av hästar hänföras till realisation. Så blir fallet då avyttringen omfattar hela besättningen eller dess väsentligaste del, se t. ex. ovan under 1 C anmärkt rättsfall från 1955. Liksom vid partiell realisation av nötkreatur fordras betryggande garanti att besättningen inte kommer att ökas till ursprunglig omfattning, se t. ex. RÅ 1962 Fi 1350.

Då en lantbrukare minskar hästbeståndet vid övergång till traktordrift brukar ersättning för sålda hästar behandlas såsom inkomst av löpande försäljning och avdrag medges med visst belopp för kostnad för inköp av traktor. Avdrag medges därvid i regel med belopp motsvarande beräknad återanskaffningskostnad för lika

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

många fullgoda hästar, som traktorn ersätter, se t. ex. RÅ 1951 Fi 1090, 1953 Fi 1100 och 1957 Fi 549. Självfallet kan den skattskyldige endast erhålla avdrag det år han haft utgift för köp av traktor, jfr nedan angående RR:s utslag den 13 mars 1963.

Beräknad återanskaffningskostnad för en eller flera, innan traktorköpet avyttrade hästar kan beaktas vid bestämmandet av avdraget. Alltför uttänjt tidsavstånd mellan försäljning av hästar och köp av traktor utesluter dock avdrag. Såsom exempel kan nämnas rättsfallet RÅ 1959 Fi 1202, där den skattskyldige sålt en häst 1947 samt en häst vartdera året 1952 och 1953. Endast de 1952 och 1953 avyttrade hästarna ansågs ersätta en sistnämnda år anskaffad traktor. I ett annat fall, RÅ 1961 Fi 219, hävdade den skattskyldige, att en 1959 köpt traktor ersatt nio hästar, som sålts under åren 1950—1954. Han fick endast avdrag för beräknad återanskaffningskostnad för fem under åren 1953 och 1954 avyttrade hästar. Härav torde man dock inte få dra den slutsatsen, att det under alla förhållanden är uteslutet att beakta avyttring, som skett tidigare än två år före köp av traktor. Traktorns kapacitet är nämligen också av betydelse för frågan om avdrag, vilket kan ha påverkat utgången i målet. Jämför t ex RÅ 1960 Fi 822, där avdrag medgavs vid 1955 års taxering för beräknad inköpskostnad för tre hästar, avyttrade respektive år 1951, 1953 och 1954.

Vanligen sker övergången från anspänd till motoriserad dragkraft på så sätt att man först köper en traktor och några år därefter — ofta successivt — nedbringar antalet hästar, efter det man konstaterat i vilken mån traktorn gjort hästar överflödiga. Se t ex RR:s utslag den 13 mars 1963 angående E. J. Pettersson, där avyttring av en häst räknades till realisation. P, som köpt traktor 1954, hade ej yrkat avdrag för kostnaden i 1955 års deklaration. 1958 sålde P en arbetshäst till slakt för 890 kr. P, som uppgav ersättningen till beskattning, yrkade avdrag med 2.000 kronor för beräknad inköpskostnad för en fullgod häst. RR beskattade inte ersättningen för den sålda hästen vid 1959 års taxering men vägrade avdrag för den beräknade inköpskostnaden. Då P inte hade någon kostnad för inköp av traktor under beskattningsåret är utgången följdriktig beträffande avdraget. Den omständigheten att avyttringen av hästen inte ansågs såsom löpande försäljning är ej heller anmärkningsvärd under förutsättning, att P inte hade kvar några hästar. RR:s utslag lämnar emellertid inte någon upplysning om det var fråga om slutförsäljning (jfr dock RÅ 1962 Fi 1350).

Om P haft kvar en eller flera hästar hade det varit fråga om successiv försäljning. Då successiv minskning av hästbeståndet inte ägt rum i nära anslutning till traktorköpet har emellertid — fastän avdrag tidigare inte erhållits för traktorns inköpspris — försäljning av hästar i flera fall inte ansetts utgöra realisation. Såsom belägg för detta kan rättsfallen RÅ 1961 Fi 212 och 1962 Fi 1279 framhållas.

I det första fallet var omständigheterna följande. S hade 1943 övertagit ett inventariebestånd av bl. a. en traktor och sex hästar. Då förvärvet utgjort nyuppsättning hade S inte yrkat avdrag i 1944 års deklaration. S hade köpt ytterligare en traktor 1951, för vars inköpskostnad han ej heller yrkat avdrag. S avyttrade hästar-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

na undan för undan samt uppgav därvid likviderna till beskattning. Före 1954 hade S sålunda sålt tre hästar. 1954 sålde han ytterligare en häst, varefter endast två hästar återstod. Hans yrkande att denna avyttring måtte hänföras till realisation ogillades.

Successiv realisation ansågs ej heller vara för handen i det andra rättsfallet, RÅ 1962 Fi 1279, där följande omständigheter förelåg. Under beskattningsåret 1955 hade antalet hästar på ett dödsbos fastighet, vilket antal tidigare i genomsnitt uppgått till sex, minskats från fyra till tre. Det var upplyst att ytterligare en häst sålts 1957, vilken avyttring behandlats såsom realisation vid 1958 års taxering. TI invände likväl, att dödsboet inte kunde anses ha påbörjat utförsäljningen av hästbeståndet helt eller till väsentligaste delen redan 1955. Dödsboet vann inte bifall till sitt yrkande, att den avyttring som ägt rum 1955 skulle räknas till realisation. — Det var ungefär samma sakläge i det ovan under 3 B, b) anmärkta rättsfallet, RÅ 1962 Fi 1124, där emellertid successiv realisation ansågs vara för handen. Det förefaller alltså som om olika uppfattningar råder inom regeringsrätten i fråga om successiv realisation. Detta bestyrkes av den omständigheten, att en ledamot var skiljaktig i nyss nämnda mål.

Det är notoriskt att hästarna minskar i antal på grund av jordbrukets mekanisering. Vidare är risken att en hästbesättning skall ökas minimal. Med hänsyn till dessa omständigheter förefaller rättspraxis väl återhållsam. Att döma av ett rättsfall från 1947 synes den tidigare ha varit mer liberal. Den restriktivare inställningen torde först ha kommit till uttryck i rättsfallet RÅ 1959 Fi 458 (Skattenytt 1959 s. 313).

Slutligen må även rättsfallet 1962 Fi 1625 (se Skattenytt 1963 s .159) omnämnas. Där hade skattskyldig sålt hälftendelen av den häst, som han nyttjat i jordbruket. Försäljningen betraktades såsom löpande försäljning. Då behovet av dragkraft var oförändrat måste utgången i målet anses såsom följdriktig.

5. Eftertaxering vid utförsäljning av djur

Det kan tänkas inträffa sådana ändrade förhållanden, att en lantbrukare, som sålt större delen av sin besättning i avsikt att minska sin kreatursstam, inte rimligen kan fullfölja sin föresats. Den nya driftformens lönsamhet kan t. ex. på grund av omslag i konjunkturen hastigt ha försämrats i sådan grad, att en driftomläggning skulle bli ruinerande. Hindret för omläggningen kan också vara av personlig art t. ex. sjukdom hos den skattskyldige eller hans familj. Det är alltså tänkbart, att han av olika skäl kan tvingas att återgå till tidigare driftform. Har detta hinder uppkommit först sedan den taxering — vid vilken ersättningen i enlighet med den skattskyldiges självdeklaration räknats till realisation — vunnit laga kraft kan fråga om eftertaxering uppkomma. Om det blir utrönt att den skattskyldige aldrig helhjärtat avsett att i framtiden hålla mindre antal kreatur än tidigare, har han lämnat oriktiga uppgifter om anledningen till försäljningen, vilket utgör grund för eftertaxering. Har han däremot av händelser, som han inte kunnat förutse, tvingats att frånträda sin avsikt, kan man knappast säga, att uppgiften varit oriktig vid deklarationstill-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25

fället. I så fall saknas grund för eftertaxering. Det förhållandet att vid taxering viss ersättning i enlighet med den skattskyldiges deklaration hänförts till realisation kan således inte undantagslöst medföra eftertaxering, om det sedermera konstateras att förutskickad omläggning av driften uteblivit (jfr Taxeringshandbok av Hedborg m. fl. II s. 297 angående RÅ 1947 not 1486).

Ovan angivna omständigheter, vilka antagits inte kunna föranleda eftertaxering, synes ha inverkat på utgången i ett av RR den 8 januari 1963 avgjort mål på besvär av dels TI dels ock arrendatorn N. I. Helgesson. Omständigheterna var följande. H, som behöll två mjölkkor, avyttrade 15 kor, 25 ungnöt och hälften i en tjur under 1955 för 28.405 kronor. Av beloppet belöpte 5.000 kronor på åtta ungdjur, som sålts till H:s fader på villkor, att dessa skulle kvarstå hos H. Anledningen till avyttringen var att H skulle övergå till kreaturslöst lantbruk. Vid utgången av 1954 hade besättningen bestått av 15 kor och lika många ungdjur, året därefter hade den uppgått till två kor. Vid utgången av 1959 hade den omfattat sju kor och sju ungdjur. PN eftertaxerade H för hälften av beloppet 28.405 kronor, vilket får antas ha avsett till försäljning uppfödda ungdjur. 1960 sålde H återstoden av besättningen, vilken avyttring vid taxeringen 1961 räknades till realisation. TI yrkade, att H måtte eftertaxeras för år 1956 för hela beloppet 28.405 kronor. H hemställde, att försäljningen i sin helhet måtte förklaras ha utgjort realisation. Både KR och RR ogillade nyssnämnda yrkanden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:25