Något om avdrag för kostnad för ersättningsanskaffning av döda inventarier i kontantredovisat jordbruk

Av kammarrättsrådet Hans Bylin

Under samma rubrik skrev jag en översiktsartikel i tidskriften 1966 s. 362-376 och s. 394–404. Närmast föregående artikel i ämnet hade C. O. Sandström till författare och låg så långt tillbaka i tiden som 1960 (s. 69). Den avsevärda tidsintervallen var den främsta anledningen till att artikeln 1966 blev så lång som den blev. I syfte att undvika vidlyftiga översikter syns det därför lämpligt att nu återkomma med en inte fullt så lång översikt som den förra. I samma syfte hänvisas till den förra artikeln beträffande de principiella grunderna, som där ägnats mer utrymme.

Ersättningsanskaffning i sin helhet innebär att köpet av maskinen principiellt saknar inslag av nyuppsättning. I förhållande till det ersatta redskapet har alltså den till ersättning anskaffade maskinen inte någon ökad kapacitet. Nyuppsättning föreligger också om man ökar kapaciteten genom att öka antalet maskiner. För rätt till avdrag kan man därför såsom hnvudregel säga att det krävs att det varken är fråga om kvalitativ eller kvantitativ nyuppsättning. Frånvaron av inslag av nyuppsättning medför dock inte att man alltid får avdrag för hela utgiften. Om man t. ex. byter en personbil mot en likvärdig sådan är nämligen i regel endast en del av kostnaden avdragsgill. Detta sammanhänger med att personbilen i allmänhet inte uteslutande används i jordbruket utan också för privat ändamål, vilket medför att motsvarande del av anskaffningskostnaden hänförs till inte avdragsgill levnadskostnad. Vidare kan anskaffandet av en alltför dyrbar bil – även om den utbytta är av samma kostnadsklass – medföra mindre avdrag.

Grunden för rätt till avdrag för ersättningsanskaffning

Som bekant motsvarar slitningen av inventarier driftkostnad för vilken ägaren vid bokföringsmässig redovisning kompenseras genom avdrag för värdeminskning. En kontantredovisande lantbrukare får emellertid inte sådant avdrag utan tillgodoses genom avdrag för utgift för ersättningsanskaffning.

Nackdelar med systemet med avdrag vid ersättningsanskaffning

Det förhållandet att den kontantredovisande jordbrukaren inte får avdrag för värdeminskning utan i stället avdrag vid ersättningsanskaffning medför att han i förvärvskällan mister avdrag för ett led i sina utgifter för inköp av inventarier (se SN 1966 s. 363-364).

Åtgärder av de skattskyldiga i syfte att kompensera sig för systemets brister

Arrangemang för att kompensera sig

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

för bristerna i systemet utgör inte en självständig grund för avdrag såsom för ersättningsanskaffning. En förutsättning för avdrag är att det föreligger ersättningsanskaffning i egentlig mening. Nämnda arrangemang eller åtgärder medför dock inte i och för sig att lantbrukaren förlorar rätten till avdrag om det är fråga om ersättningsanskaffning. Emellertid är dessa åtgärder ibland inte något annat än maskerad nyuppsättning, i vilka fall avdrag vägras. Både de accepterade och inte accepterade åtgärderna kan t. ex. bestå i att den skattskyldige har kvar den ersatta maskinen, att den gamla maskinen återtas eller återköps. Arrangemanget kan också få den utformningen att den skattskyldige köper ett redskap som han tidigare hyrt.

1. Hyra av maskin och därefter köp

Det förekommer t. ex. att en lantbrukare vid ökning av sitt inventariebestånd hyr den maskin, som han ämnar anskaffa. Sedan han betalt hyra under ett antal år avräknas hyran från köpeskillingen. I sina deklarationer yrkar han avdrag för hyreskostnaderna men såsom utgift för nyuppsättning tar han bara upp den del av maskinens ursprungliga anskaffningskostnad, som överstiger hyran. I ett sådant fall är hyresavtalet inte något annat än ett maskerat köpeavtal. Det förekommer emellertid också att ett köpeavtal föregås av ett fullt legalt hyresförhållande. Se t. ex. RÅ 1967 Fi 289 (SN 1967 s. 395), där omständigheterna var följande.

Vid inkomsttaxering 1959 yrkade K. avdrag med 2.000 kr för hyra av en traktor under tiden 17/5—31/12 1958, som han sedan köpte i början av 1959. Sedan PN vägrat avdrag anförde K. hos KR. Enligt hyreskontrakt med centralföreningen i maj 1958 hyrde han en traktor för tiden t. o. m. den 31/12 1958. Något kontrakt om senare köp av den hyrda traktorn upprättades inte eftersom K. endast avsett att hyra traktorn. Under hyrestiden var föreningen registrerad som ägare och betalade försäkringen för traktorn. Först den 24/1 1959 uppkom fråga om köp. Då föreningen inte kunde leverera en traktor av den typ, storlek och modell, som K. önskade, köpte han den hyrda traktorn. — KR biföll K:s talan. — RR lämnade TI:s besvär utan bifall eftersom K. gjort sannolikt att det vid ingåendet av hyreskontraktet inte varit avsett att äganderätten till traktorn sedermera skulle övergå till honom. En ledamot ville emellertid fastställa PN:s beslut. (Jfr lagen om avbetalningsköp 1 § andra stycket).

I ett annat samma år avgjort mål föranledde emellertid följande omständigheter självfallet motsatt utgång, RÅ 1967 Fi 416 (SN 1967 s. 416).

N. köpte den 16/12 1957 en traktor av S. och lämnade en traktor av motsvarande typ i utbyte varvid N. betalade en mellanavgift av 13.000 kr. En månad senare hyrde N. av S. den utbytta traktorn, som hela tiden varit kvar i N:s besittning. Sedan TN medgivit avdrag med 13.000 kr yrkade TI hos PN att avdrag endast skulle medges N. för ett belopp av 2.150 kr., vilket motsvarade kostnaden för köp av en häst. T framhöll att N. inte debiterats någon hyra samt att N. varit registrerad såsom ägare och betalt skatt för traktorn. N:s son skulle överta jordbruket och därvid förvärva båda traktorerna. — Sedan PN bifallit TI:s yrkande uppgav N. hos KR att hans son, som övertagit jordbruket, den 15/7 1959 köpt den utbytta traktor av S. för 2.250 kr och samtidigt betalt hyra för densamma. Sedan KR bifallit N:s talan yrkade TI hos RR att PN:s beslut skulle fastställas samt anförde därvid i huvudsak följande. Den återköpta traktorn borde inte få användas för avdragsgillt byte en gång till. Det senare bytet hade visserligen inte företagits av N. utan av en son till denne. Sonen hade fått avdrag för hela byteskostnaden. Fadern hade köpt traktorn i nära anslutning till ett förestående överlåtande av jordbruksdriften till sonen. — RR vägrade fadern avdrag samt yttrade. Av utredningen framgår att ifrågavarande traktor alltjämt användes i N:s och hans sons jordbruksdrift åren 1958 och 1959 samt

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

viss del av 1960. Vid sådant förhållande och med hänsyn till vad övrigt i målet förekommit får det anses att N:s utgift 1957 om 13.000 kr för inköp av traktor inte i vidare mån än PN funnit är hänförlig till avdragsgill kostnad för ersättningsanskaffning.

Beträffande s. k. leasing kan nämnas att RN utfärdat anvisningar till vilka hänvisas, RN I 1967 nr 6:3.

2. Utbyte av nyligen anskaffade maskiner

Avdraget för ersättningsanskaffning är i första hand till för att i efterskott kompensera den ersatta maskinens slitning. Är den till ersättning köpta maskinen bättre än den utbytta var vid inköpet d. v. s. inte bättre till kapaciteten utan t. ex. bättre på det sätt att den är fabriksny — medan den utbytta var köpt i begagnat skick — har avdraget dessutom syftet att i förskott kompensera den nya maskinens slitning till det stadium den ersatta befann sig i vid inköpet.[1]

Ett byte strax efter inköpet behöver i och för sig inte innebära något illojalt handlande men det kan naturligtvis bottna i ett sådant, se SN 1966 s. 362-363. — I de två följande rättsfallen ansågs emellertid sådana omständigheter inte vara för handen varför avdrag medgavs. I det första fallet RÅ 1967 Fi 417 (SN 1967 s. 417), förekom följande omständigheter.

Våren 1960 köpte A., som förut inte haft någon traktor, en begagnad David Brown för 3.300 kr. Hösten 1961 bytte han till en ny BM Viktor för en mellangift av 9.500 kr. Sedan A. hos PN yrkat avdrag för beloppet 9.500 kr invände TI följande. Av A:s uppgifter framgick det att han vid köpet av den begagnade traktorn förutsatt att densamma inte kunde brukas mer än högst ett eller två år. Vid köpet 1960 hade det därför avtalats att A. skulle få lämna den först köpta traktorn som dellikvid för 3.300 kr om han bytte till en ny 1961. TI ansåg därför att traktorköpet 1961 inte utgjorde ersättningsanskaffning för ett inventarium, som slitits i A:s jordbruk. Köpet fick i stället ses som sista ledet i A:s anskaffning av traktor. PN medgav emellertid avdrag och varken KR eller RR gjorde ändring i PN:s beslut.

I det andra fallet, RÅ 1968 Fi 308 (SN 1968 s. 336) förekom följande omständigheter.

I samband med att N. övertog ett arrende av sin svärfar övertog han också dennes inventarier. Sedan han tillträtt arrendet sålde han inventarierna och ersatte dem med nya av samma slag. Han tog upp vad han fått vid försäljningen, 5.000 kr, såsom intäkt och yrkade avdrag för inköp av nya inventarier med 16.630 kr. KR medgav avdrag för beloppet 16.630 kr, vilket RR lämnade utan ändring (jfr SN 1966 s. 362).

3. Maskin eller bilbyte i samband med upphörande med jordbruksdrift eller övergång till annan förvärvskälla av samma inkomstslag

Om en lantbrukare byter en maskin strax innan han skall upphöra med jordbruksdriften kan anledningen vara att han vill mildra verkningarna av den brist — som jämfört med metoden med avdrag för värdeminskning — kännetecknar systemet med avdrag vid ersättningsanskaffning. Även om kompensation som sådan inte grundar rätt till avdrag medför den beskrivna operationen avdragsrätt om bytet haft karaktär av ersättningsanskaffning (se SN 1966 s. 363 ff.). Det förefaller emellertid som om praxis är något snävare vid byte av personbil än vid byte av andra inventarier. Om så är fallet torde detta sammanhänga med att bilen endast delvis utgjort inventarium i jordbruksdriften. Det ligger därför nära till hands att misstänka att det huvudsakliga syftet med bilbytet varit att på en omväg få avdrag för ej avdragsgilla lev-

[1] Se Lindström i Sv. Skattetidn. 1955 s. 52.

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

nadskostnader. Se t. ex. RÅ 1955 ref. 3 där avdrag vägrades en skattskyldig i ett sådant fall, i vilket omständigheterna dock var särskilt extrema. Bilbytet ägde nämligen rum den 2 mars 1948 varefter gården, som han sålt den 13 december 1947, avträddes den 14 mars 1948. Det kan dock nämnas att en ledamot i RR var skiljaktig (jfr SN 1966 s. 363 ff.).

I det första fallet nedan gällde det emellertid inte bil utan en traktor, RÅ 1967 Fi 1932 (SN 1968 s. 275), där följande omständigheter kan noteras.

R. skulle den 14 mars 1957 upphöra att arrendera en fastighet i Bettna kommun. Samma dag arrenderade han en i Västerås belägen fastighet, vars inkomst redovisades enligt bokföringsmässiga grunder. R. bytte traktor 1957 och betalade den nya traktorn den 13 mars samma år då han ännu var kvar i Bettna. Traktorn levererades direkt till gården i Västerås. Han fick inte avdrag för mellangiften vid beräkning av inkomst av fastigheten i Bettna kommun men fick i stället avdrag för värdeminskning vid beräkning av den bokföringsmässigt redovisade inkomsten av fastigheten i Västerås.

De båda jordbruken torde ha ansetts ha utgjort skilda förvärvskällor.[2] Det kan också nämnas att R. realiserade huvudparten av övriga inventarier på fastigheten i Bettna samt att han övertog gamla inventarier för omkring 100.000 kr vid tillträdet av arrendet i Västerås. Bortsett från traktorn köpte han dessutom nya inventarier för 9.000 kronor.

Motsvarande utgång noteras i ett bilbytesfall, RÅ 1967 Fi 1934, där en far överlät arrendet till sin son den 1 november 1960. Sonen övertog huvuddelen av inventarierna och man överenskom därvid att bland dessa skulle ingå en nyare bil än den som fadern använt i jordbruksdriften under åtta år. Genom faderns sjukdom försenades bilbytet, som ägde rum den 12 november 1960. RR vägrade avdrag för kostnaden för bytet.

Det har redan antytts att rättspraxis beträffande bytet av inventarier strax innan frånträde av fastighet förefaller mer restriktiv vid byte av bil än vid andra inventarieutbyten. Detta utesluter givetvis inte att avdrag för bilbyteskostnad kan medges med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Detta kan beläggas med rättsfallet RÅ 1968 Fi 1147 (SN 1969 s. 103 A.). Bilbytet skedde den 10 januari under beskattningsåret varefter den skattskyldige den 14 mars samma år arrenderade ut fastigheten till sin son. RR medgav med hänsyn till omständigheterna avdrag för kostnaden för bilbytet. Det främsta skälet för utgången torde ha varit den omständigheten att fadern gjort sannolikt att utarrenderingen inte varit aktuell vid tidpunkten för bilbytet. Det kan också nämnas att arrendet inte omfattade hela jordbruket förrän i september samma år.

Alldeles speciella omständigheter föranledde också avdrag i rättsfallet RÅ 1968 Fi 1144 (SN 1969 s. 103 B.), där förhållandena var följande.

O. hade i många år skött driften på sina föräldrars jordbruksfastighet, som han övertog den 26 november 1956. I början av 1957 bytte han en personbil, som han använt vid skötseln av föräldrarnas jordbruk. Han framhöll att den gamla bilen tillfredsställt hans krav. Besiktningsmyndigheten hade emellertid framställt **sådana anmärkningar att han** tvingats byta bil. Han yrkade avdrag med 45 procent av mellanavgiften eller med 2.360 kr. RR medgav avdrag med 1.100 kr (en ledamot ville vägra avdrag).

[2] För att två jordbruksfastigheter skall anses såsom en förvärvskälla fordras att de utgör en förvaltningsenhet. — Jfr RÅ 1967 Fi 1157 där det förhållandet att en konditor flyttat sin verksamhet från Arvika till Karlstad inte medförde att han ansågs ha haft två förvärvskällor.

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

4. Bilbyte som inte skett i anslutning till frånträde av fastighet

Det skulle givetvis underlätta såväl taxeringsmyndigheternas som de skattskyldigas arbete om det fanns fasta normer för beräkning av avdragsgilla bilbyteskostnader. Rätten till avdrag är emellertid i hög grad beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. RN har därför inte ansett sig kunna utfärda några anvisningar i ämnet. Det är också naturligt att man inte kan dra alltför generella slutsatser av RR:s avgöranden, som i hög grad grundar sig på omständigheterna i varje fall. Man kan dock slå fast att bilen numera är accepterad såsom inventarium i jordbruket.[3] Den av taxeringsmyndigheterna tidigare ofta använda metoden att — särskilt beträffande mindre jordbruk — endast medge avdrag för inbesparade fraktkostnader saknar numera gehör hos beskattningsdomstolarna. Detta utesluter givetvis inte att bilen i något speciellt fall ej anses såsom inventarium i jordbruket.

I regel medges alltså avdrag för viss del av kostnad för bilbytet. Beträffande storleken av medgivna avdrag växlar dessa i allmänhet mellan en fjärdedel och hälften av byteskostnaden. Avdrag för halva byteskostnaden medges i allmänhet endast beträffande större gårdar. Detta utesluter emellertid inte att avdrag för 50 procent av byteskostnaden också kan medges beträffande mindre gårdar om särskilda omständigheter förekommer, vilket framgår av en del av rättsfallen nedan. — Det kan nämnas att det ibland förekommer sådana omständigheter att en personbil i dess helhet utgör inventarium i jordbruket.

[3] Jfr Elmer Diktonius, Ringar i stubben s. 40: ”På gatan rusar bilen — i rummet sitter vi 200 år efter vår tid”.

Om en lantbrukare har en särskilt stor eller dyrbar personbil anses en del av anskaffningskostnaden såsom ej avdragsgill levnadskostnad. Avdrag medges i sådana fall med viss del av en såsom skälig ansedd anskaffningskostnad. Om den skattskyldige t. ex. har en stor Mercedes och omständigheterna i övrigt är sådana att han bör få avdrag med 50 procent av anskaffningskostnaden får han i ett sådant fall avdrag med 50 procent av beräknad anskaffningskostnad för t. ex. en Volvo, Opel eller annan bil i mellanklassen.

Såsom nämnts medges avdrag med 50 procent av byteskostnaden också beträffande mindre jordbruk om det förekommer särskilda omständigheter. Så var fallet i ett av RR den 17 september 1968 avgjort mål angående E. Sköld (SN 1969 s. 245). S. bedrev jordbruk på två gårdar mellan vilka avståndet utgjorde 18 km. Den ena omfattade 6 har åker och 30 har skog och den andra 5 har åker och 69 har skog. Sommartid hade han sina sex mjölkkor på den gård där han ej bodde. Han måste därför dagligen köra två gånger mellan fastigheterna. Med hänsyn till de särskilda förhållanden, som betingades av att jordbruket bedrevs på två gårdar, belägna på ej obetydligt avstånd från varandra, medgav RR avdrag för bilkostnader med 5.100 kr. De totala bilkostnaderna utgjorde 9.942 kronor. Det medgivna avdraget motsvarade alltså 51,3 procent av de totala bilkostnaderna inkl. byteskostnaden.

I ett den 8 oktober 1968 avgjort mål medgav RR också avdrag för mellangift vid bilbyte med omkring 50 procent av kostnaden (se SN 1969 s. 246). Den skattskyldige ägde en jordbruksfastighet i Malmöhus län, vilken omfattade 18 har

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

åker och hade ett taxerat jordbruksvärde av 121.300 kr. Han bytte 1961 en Oldsmobil av 1939 års modell mot en Mercedes 220 av 1959 års modell samt yrkade avdrag med omkring 50 procent av byteskostnaden eller med 4.900 kronor. Sedan KR medgivit avdrag med yrkat belopp lämnade RR TI:s besvär utan bifall och anförde:

RR finner att M. under beskattningsåret förvärvat en bil, som varit begagnad samt i fråga om motorstyrka och lastförmåga är jämförbar med den utbytta bilen. Förvärvet har icke dragit större kostnad än vad som kan anses normalt vid byte av bil i förvärvskälla. Med hänsyn härtill och till den omfattning i vilken M. använder bil i jordbruket får det av KR medgivna avdraget anses skäligt.

RR godkände också bilbytesavdrag med 50 procent av byteskostnaden i ett fall där åkerarealen utgjorde 8 har men skogsmarken omfattade 243 har, RÅ 1966 Fi 1662. — I ett fall medgav RR avdrag för hela byteskostnaden. Anledningen var att bilen, Volvo Duett, var registrerad som lastbil och huvudsakligen användes i jordbruksdriften, RÅ 1966 Fi 1131.

Däremot ansågs omständigheterna inte rättfärdiga större avdrag än med en femtedel av byteskostnaden i ett av RR den 17 september 1968 avgjort mål angående Holmblom, där omständigheterna var följande.

H. brukade en fastighet om 8 har åker och 160 har skog, vilken visade underskott. Bland intäkterna togs upp 933 kr för sålda djur, 2.112 kr för mjölk, 3.125 kr för ägg och 314 kr för virke. H. drev också en sågverksrörelse, som gav en nettointäkt av 15.226 kr, men han yrkade inte avdrag för bilkostnader i rörelsen. H. bytte från en Opel rekord till en Volvo och betalade 11.100 kr i mellanavgift. Om han bytt till en bil av samma märke hade kostnaden uppgått till 7.400 kr. TN, PN och KR vägrade avdrag enär bilen på grund av arten och omfattningen av H:s jordbruk inte kunde anses ha utgjort ett för jordbruksdriften nödvändigt inventarium. RR medgav emellertid avdrag med ett såsom skäligt ansett belopp av 1.500 kr, vilket motsvarade omkring en femtedel av 7.400 kr. Man torde kunna anta att det förhållandet att han drev rörelse varit av viss betydelse för utgången.

5. Proportioneringsmetoden

Om man ersätter en maskin med en som har större kapacitet motsvarar en del av utgiften nyuppsättning. Det förekommer att det till ersättning anskaffade redskapet köps i begagnat skick. Priset för den till ersättning anskaffade maskinen blir då ofta lägre än priset för den utbytta maskinen i fabriksnytt skick. Om den skattskyldige i stället ersatt den gamla maskinen med en likadan, fabriksny maskin hade han visserligen fått avdrag för hela utgiften. Han kan emellertid inte få avdrag för hela beloppet då han väljer att för ett lägre pris köpa en begagnad maskin, som har större kapacitet än den ersatta. Om fullt avdrag skulle medges blev följden att han på en omväg får avdrag för kostnad för nyuppsättning. Detta sammanhänger med att han får fullt avdrag om han sedermera ersätter den i begagnat skick köpta maskinen med en fabriksny sådan. Med hänsyn härtill får skattskyldig inte avdrag för hela kostnaden om han ersätter en maskin med en i begagnat skick köpt maskin, som har större kapacitet än den utbytta. I dessa fall medges endast avdrag för vad det skulle kosta att köpa den utbytta maskinen i lika mån begagnat skick som den i begagnat skick köpta maskinen med större kapacitet. Principen kom första gången till synes i rättsfallet RÅ 1957 ref. 29. I den tidigare artikeln redogjordes för ett av RR den 27 augusti 1963

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

avgjort fall (SN 1966 s. 371) där en halt häst och en jeep ersattes med en begagnad traktor, som kunde prestera mer än de utbytta tillgångarna. Avdrag medgavs för vad som av inköpspriset för den begagnade traktorn belöpte på förhållandet mellan den sammanlagda kostnaden för en ny jeep och en fullgod arbetshäst samt inköpspriset för den begagnade traktorn i nytt skick.[4]

Motsvarande utgång förekom i ett av RR den 28 mars 1968 avgjort mål angående K. I. Edlunds ink. tax. 1962.

Edlund tog såsom intäkt av jordbruksfastighet upp 1.226 kr, som han fått för en till slakt såld häst. Såsom ersättning för hästen köpte han en begagnad traktor för 4.168 kr. Kostnaden för en ny häst uppgick till 4.000 kr och för en fabriksny traktor till 18.000 kr. Han fick avdrag i enlighet med nämnda formel $\frac{4.168 \times 4.000}{18.000}$ eller med 926 kr.

Enligt uppgift i häfte 1 RÅ 1968 kommer målet att återges i referatsamlingen under nr 31. Anledningen härtill torde vara att i målet från den 27 augusti 1963 en häst och en jeep ersatts med en begagnad traktor medan det senare målet endast gällde häst mot begagnad traktor.

6. Avdrag har vägrats för kostnad för hydraulisk lyft vid byte av traktor, som saknat sådan lyftanordning

I riksskattenämndens meddelande, RN I 1963 nr 4:1, som gällde övergång från fotogendriven till dieseldriven traktor, uttalades att om traktor av samma slag som den utbytta inte längre fanns i marknaden borde avdrag medges med den verkliga anskaffningskostnaden om förvärv skedde av en ny dieseldriven traktor i samma grupp som den fotogendrivna. Undantag skulle dock göras för nyuppsättningskostnad för extra utrustning, som den gamla traktorn saknat (senaste anvisning, se RN I 1969 nr 4:2).[4 1/2]

I rättsfallet RÅ 1968 Fi 507 (SN 1968 s. 336) vägrades den skattskyldige avdrag för kostnad till den del den avsåg en hydraulisk lyft, vilket den utbytta traktorn saknat. Den skattskyldige invände förgäves att han på grund av den nya lyftanordningen kunnat byta till en billigare påhängsplog. RR vägrade avdrag för kostnaden för lyften. En ledamot var emellertid skiljaktig och anförde:

Av utredningen framgår att den hydrauliska lyften fyller vissa funktioner, som beträffande den utbytta traktorplogen utfördes av särskilda mekaniska lyftanordningar på denna, vilka saknas på den nya s. k. påhängsplogen. Lyften må således i nu nämnda avseende anses som ersättningsanskaffning. Lyften har emellertid, enligt vad som blivit upplyst, även åtskilliga andra användningsområden och är i sådant hänseende att anse som nyuppsättning. I brist på närmare utredning må antagas att av den till 1.350 kr uppgående kostnaden för den hydrauliska lyften åtminstone 1.000 kr är hänförlig till icke avdragsgill nyuppsättning.

Tidigare ej utnyttjad avdragsrätt har ej fått kvittas vid senare byte

Om skattskyldig vid tidigare byte av ett eller annat skäl inte kunnat få avdrag för det ersatta redskapets återanskaffningskostnad förekommer det ibland att han kvittningsvis yrkar avdrag vid ett senare byte.[5]

I rättsfallet RÅ 1966 Fi 1236 vägrades ett dödsbo sådan kvittning. Boet hade

[4] Beträffande rättsfallet från den 27/8-63 har det i SN 1966 s. 371 oriktigt anmärkts att detsamma återgivits i RN:s meddelandeserie.

[4 1/2] Jfr RÅ 1966 ref. 53 ang. arrendators rätt till avdrag i visst fall.

[5] Jfr SN 1966 s. 397 och 1963 s. 248.

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

ursprungligen haft en amerikansk traktor. Vid byte av traktor någon gång i slutet av 1940-talet fanns det inte tillgång till amerikanska traktorer i Sverige. Boet köpte då en traktor av märket Volvo, vilken hade mindre kapacitet än den utbytta amerikanska traktorn. Sedermera bytte boet Volvo-traktorn mot en amerikansk traktor. Dödsboet yrkade avdrag för mellanavgiften med utgångspunkt från priset för den amerikanska traktorn, 28.175 kr. Vid bytestillfället utgjorde emellertid priset för en med den utbytta Volvo-traktorn likvärdig Volvo-traktor 20.275 kr. TN beräknade den avdragsgilla mellanavgiften med utgångspunkt från sistnämnda belopp. Dödsboet fick alltså inte någon kompensation för att boet bytt ner sig vid det tidigare bytet från amerikansk traktor till Volvo-traktor. TN:s beslut godkändes i samtliga överinstanser.

7. Skördetröskor

I en tidigare artikel konstaterades att man i allmänhet medgav avdrag om de till ersättning anskaffade maskinernas anskaffningskostnad inte översteg återanskaffningsvärdet för de utbytta maskinerna. Av en del där anmärkta rättsfall framgick att detta i vissa fall också gällde om de nya maskinerna medförde viss rationaliseringsvinst. Rättspraxis kunde emellertid inte anses fullt entydig. Så t. ex. medgavs inte fullt avdrag då en skördetröska med säckuttag jämte en självbindare och 1/6 av ett tröskverk bytt mot en skördetröska med spannmålstank; trots att de ersatta maskinernas återanskaffningsvärde översteg priset för tröskan med spannmålstanken (jfr SN 1966 s. 394-395).

Det är omöjligt att avgöra om rättsläget stabiliserats. I vart fall har i rättsfallet RÅ 1967 Fi 534 (SN 1967 s. 477) avdrag medgivits efter liberalare grunder än i fallet beträffande skördetröskan med spannmålstanken (RÅ 1964 Fi 591). Med hänvisning till bristerna i systemet med avdrag vid ersättningsanskaffning bör man kanske inte bara säga liberalare grunder utan i stället liberalare och rättvisare grunder, jfr dock not 7 nedan.

I 1967 års fall medgavs nämligen fullt avdrag då en traktor och en bogserad 6 fots skördetröska byttes mot en självgående 9 ½ fots tröska. KR medgav fullt avdrag med hänsyn till att det icke mot den skattskyldiges uppgifter visats att återanskaffningskostnaden för traktorn och den bogserade tröskan understigit inköpspriset för den självgående tröskan. RR gjorde ej ändring i KR:s utslag på besvär av TI. — I detta fall har man alltså bortsett från kapacitetsökningen och endast fäst avseendet vid prisrelationen.

I rättsfallet RÅ 1967 Fi 537 (SN 1967 s. 476) hade den skattskyldige använt ett stationärt tröskverk vid tröskning av klöverfrö trots att han hade en bogserad skördetröska. Sedermera skaffade han en självgående tröska med spannmålstank, vilken också kunde användas vid tröskning av klöverfrö. Han ansåg att den självgående tröskan ersatt både den bogserade tröskan och tröskverket. PN medgav emellertid endast avdrag för återanskaffningsvärdet för en bogserad tröska efter avdrag för det värde den skattskyldige fått avräkna för de utbytta inventarierna. KR medgav avdrag för skillnaden mellan de beräknade anskaffningskostnaderna för en bogserad tröska och ett tröskverk samt vad den skattskyldige

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

fått för de utbytta inventarierna. TI anförde besvär men RR ändrade inte KR:s utslag.

Likartad utgång förekom i rättsfallet RÅ 1967 Fi 625 där en bogserad skördetröska, 1/3 av ett tröskverk och en självbindare byttes mot en självgående tröska. I detta fall ansågs den självgående tröskan ha ersatt de utbytta maskinerna. Men eftersom den självgående tröskan inte var fabriksny och visst inslag av nyuppsättning torde anses ha förekommit fick den skattskyldige inte fullt avdrag utan proportioneringsmetoden tillämpades. – En ledamot i RR ansåg att den självgående tröskan bara ersatt den bogserade tröskan samt hälften av självbindaren.

8. Slaghackar

Slaghacken togs i bruk i slutet av 1950-talet och därmed anses förutsättningarna för ensilering avsevärt ha ändrats.[6] Anskaffning av slaghack kan utgöra ersättningsanskaffning. Om slaghacken övertagit tidigare använda maskiners uppgifter, vilka utrangerats eller sålts, torde avdrag kunna medges. Avdragets storlek blir självfallet beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Av rättsfallen att döma synes kravet på utrangering vara tämligen strängt. Om de gamla maskinerna står kvar på gården torde de dock vid driftsavbrott på slaghacken få användas såsom reservmaskiner. Slaghacken kan emellertid ej anses ha ersatt de kvarstående maskinerna om de användas för skörd av annat slag.

Den 23/7 -68 avgjorde RR sju mål angående avdrag på kostnad för anskaffande av slaghack. Därvid medgavs avdrag endast i ett av dessa, vilket gällde N. H. Andersson. A. yrkade avdrag med 3.575 kr samt uppgav i deklarationen att slaghacken ersatt slåttermaskin för traktor, hästräfsa och släpräfsa. Hos PN upplyste han att de tre utrangerade maskinernas återanskaffningsvärde utgjorde omkring 2.000 kr samt att slaghacken dessutom ersatt en hösprätt (hövändare). KR medgav avdrag med 2.000 kr. Sedan TI E. Schölin anfört besvär yttrade RR.

Omständigheterna i målet ger vid handen att slåttermaskinen, vilken sedermera sålts som skrot, räfsorna och hövändaren praktiskt taget icke kommit till användning i jordbruksdriften efter anskaffandet av slaghacken. Med hänsyn härtill får slaghacken anses ha anskaffats som ersättning för utrangerade inventarier. Anskaffningskostnaden är därför såsom KR funnit avdragsgill till ett belopp av 2.000 kr.

I ett samma dag meddelat utslag på besvär av TI Nordlindh angående M. Rockler vägrade RR avdrag samt yttrade.

I målet är upplyst, att sedan slaghacken anskaffats tidigare använd slåttermaskin och pick-up press icke erfordras vid skörd av foder för ensilering. R. har emellertid behållit sistnämnda båda maskiner och även i fortsättningen använt dem för skörd av annat slag. Kostnaden för inköp av slaghacken kan med hänsyn härtill icke till någon del betraktas såsom avdragsgill kostnad för ersättningsanskaffning.

I fyra andra samma dag avgjorda mål biföll RR TI:as besvär med i stort sett samma motivering som i målet ang. Rockler. I ett av målen ansåg RR att av-

[6] Se Maskinlära av Berglund och Haeggblom, 11:e upplagan s. 245-246 samt Deklarationshandbok för lantbrukare av K Olov Andersson och Folke Nilsson, 6:e upplagan s. 39.

[7] En ledamot i RR var skiljaktig och hävdade en än mer restriktiv inställning som gick ut på att förvärv av slaghack med hänsyn till redskapets mångsidiga användbarhet alltid innebar ett inslag av nyuppsättning. Samme ledamot ville ej heller medge avdrag i målet ang. Anderssons inkomsttaxering. — Ett sådant betraktelsesätt synes inte helt överensstämma med ovan anmärkta liberalare och rättvisare grunder. Se närmare SN 1966 s. 363.

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

drag inte kunde medges eftersom varken slåttermaskin eller hästräfsa utrangerats. Slutligen avgjordes också ett sjunde mål i vilket den skattskyldige förde talan om ytterligare avdrag. RR fann emellertid inte skäl att på den skattskyldiges besvär ändra KR:s utslag. Av RR:s skrivsätt framgår emellertid inte om man ansett att KR medgivit avdrag med ett för högt belopp eller om avdrag överhuvud inte bort medges.

9. Gödselspridare

I rättsfallet RÅ 1968 Fi 1146 (SN 1969 s. 103) köpte en lantbrukare ½ av en traktordragen gödselspridare och lämnade en hästdragen spridare som dellikvid samt erlade såsom mellanavgift 1.500 kr. Han uppgav att den nya gödselspridarens pris utgjorde 3.800 kr och att återanskaffningsvärdet för den utbytta spridaren i gott skick utgjorde 1.800 kr. Vidare upplyste han att den nya spridaren också ersatt en utrangerad spridare, som nedskrotats. Han yrkade avdrag med 1.500 kr för förvärvet av andelen i den traktordrivna spridaren, vilket RR med hänsyn till omständigheterna medgav.

Vid övergång till gödselspridare anses densamma inte till någon del ersätta tidigare, till gödselkörning använd vagn

Det har förut varit oklart om man vid övergång till gödselspridare kunde få avdrag för beräknad återanskaffningskostnad för tidigare, till gödselkörning använd vagn. Även om avdrag de facto inte medgivits framgick det att majoriteten i rättsfallet RÅ 1963 Fi 1243 i princip ville medge avdrag men vägrade med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet (jfr SN 1966 s. 400). Motsvarande principiella inställning kom också till synes i skiljaktiga meningar i andra rättsfall, se t. ex. RÅ 1959 Fi 1068 och 1707.

Numera torde det få anses klart att man vid övergång till gödselspridare inte får avdrag för beräknad återanskaffningskostnad för gödselvagn. RR har nämligen i två enhälliga utslag vägrat avdrag, se RR:s utslag den 11 mars 1969 angående S. Y. G. Larsson samt den 19 mars 1969 ang. G. Karlsson. Eftersom olika ledamöter deltog vid målens avgörande får utslagen anses representativa. I det första målet, där TI Torsson förde talan, yttrade RR:

L. har icke tidigare haft gödselspridare på fastigheten utan i stället transporterat stallgödsel till ägorna med vanlig arbetsvagn. Gödselspridaren måste med hänsyn härtill anses såsom sådant inventarium, till vilket motsvarighet förut icke funnits på fastigheten. Kostnaden för förvärvet av gödselspridaren är därför icke till någon del avdragsgill för L.

10. Halmbuntare

Samtliga instanser vägrade en lantbrukare avdrag för kostnad för inköp av en halmbuntare, RÅ 1967 Fi 1757 (SN 1968 s. 275). Den skattskyldige hade invänt att halmen förut buntats genom självavläggare och självbindare. Vid övergång till skördetröska hade han blivit tvungen att köpa en halmbuntare för att liksom tidigare kunna forsla hem halmen. Anledningen till utgången torde vara att han förut inte haft något redskap med halmbuntarens huvudfunktion.

11. Gräsklippare

Enligt utslag den 18 november 1968 (SN 1969 s. 245) ang. K. G. Ahlström vägrade RR avdrag för kostnad för ut-

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

byte av en utsliten motorgräsklippare. A. yrkade avdrag med 600 kr och KR:s majoritet medgav avdrag med 300 kr. Sedan TI Lerinder anfört besvär yttrade RR:

Utredningen i målet ger vid handen att motorgräsklipparen huvudsakligen användes för trädgårdens ans och vård. Det förhållandet att gräs som slagits i trädgården tages till vara för att utfordra ungdjur och grisar kan inte medföra att kostnaden till någon del anses såsom avdragsgill omkostnad i jordbruket. — Utslaget kommer att återges i referatsamlingen i RÅ.

Likartad utgång kan noteras i RÅ 1968 Fi 393, i vilket fall jordbruket och nyttoträdgården var utarrenderade. Den skattskyldige skötte parken och prydnadsträdgården.

12. Diverse rättsfall angående avdrag för beräknade reparationskostnader

I ett fall från 1957, RÅ 1957 Fi 773, fick en jordbrukare, som anordnat en höhiss, avdrag för beräknad kostnad för reparation av ladugårdens körbana. Höhissen torde ha ansetts utgöra tillbehör till byggnad. Med hänsyn härtill förefaller det naturligt att avdrag medgavs för beräknad reparationskostnad beträffande körbanan, som också tillhörde byggnaden. Motsatt utgång förekom i rättsfallet RÅ 1967 Fi 291 (SN 1967 s. 396). Den skattskyldige hade där skaffat en höinjektor i stället för att reparera körbanan i ladugården. Samtliga instanser ansåg att kostnaden avsåg nyuppsättning. TI hade invänt att anledningen till att avdrag medgivits i 1957 års fall torde ha varit att både körbron och höhissen hade ansetts utgöra fasta inventarier. De flesta höinjektorer kunde däremot inte anses höra till byggnad. — Utgången i det senare fallet torde bottna i att den skattskyldige inte visat att höinjektorn utgjorde del av byggnad.

En lantbrukare hade i ett senare fall, RÅ 1968 Fi 309 (SN 1968 s. 336), uppfört en s. k. skulltork för 38 ton hö. Han framhöll att skulltorken, som inrymdes i en redan befintlig byggnad, bestod av lösa trädelar. Yrkat avdrag för beräknad kostnad för ersättning av utslitet hässjevirke vägrades honom. Skulltorken torde knappast kunna ha ansetts såsom tillbehör till byggnaden. Utgången kan kanske förklaras med att skillnaden mellan de båda arrangemangen – hässjer och skulltork – var för stor för att avdrag skulle kunna medges.

Avdrag för nyanskaffning medgavs däremot en arrendator E., som i en lada anordnat en s. k. kalluftstork för spannmål, se RR:s utslag den 14 januari 1969 ang. O. Ekström. Sedan KR medgivit avdrag lämnade RR TI Svahns besvär utan bifall samt yttrade.

Utredningen ger vid handen att den i ladan uppförda torkanläggningen utförts med jordägarens samtycke såsom ersättning för försummat underhåll av andra driftbyggnader och därför tillfallit jordägaren. E. har på grund härav ägt göra avdrag på en gång.

Tyvärr har också denna artikel blivit alltför vidlyftig. Till någon del kan detta kanske ursäktas med de komplikationer, som den tekniska utvecklingen medfört beträffande frågan om rätt till avdrag för ersättningsanskaffning. Av denna och föregående artikel torde framgå att tiden är mer än mogen för obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Detta torde väl också bli resultatet av den utredning, som pågår om jordbrukets beskattningsfrågor.

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