SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1973

Den nya jordbruksbeskattningen

Av assessorn Sigvard Berglöf

Inledning

Ursprungligen gällde enligt KL att inkomst av jordbruksfastighet uteslutande kunde redovisas enligt kontantprincipen. I skilda sammanhang har emellertid skarp kritik riktats mot kontantprincipen som redovisningsmetod beträffande jordbruksinkomst och förslag har vid olika tillfällen lagts fram om ändrade beskattningsregler för jordbrukare. 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga föreslog obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning av jordbruk (SOU 1946:29). Detta förslag ledde dock endast till en mer begränsad lagstiftning år 1951 om rätt för jordbrukare att tillämpa bokföringsmässig redovisning. Rätten att tillämpa denna modernare redovisningsmetod har utnyttjats av ett ringa antal jordbrukare. Man har räknat med att vid 1971 års taxering endast ca 12 000 jordbrukare eller ungefär 8 % av jordbrukarna i landet redovisade inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. I slutet av 1950-talet framlades vidare två förslag om modifiering av kontantmetoden. Dessa båda förslag föranledde dock inte lagstiftning.

1968 tillsattes en utredning — jordbruksbeskattningskommittén — med uppdrag att överväga frågan om obligatorisk bokföringsmässig inkomstredovisning för jordbruket. Även andra frågor på jordbruksbeskattningens område skulle tas upp. I direktiven erinrades om att förslag framlagts om ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter. De bestämmelser som kunde komma att beslutas med anledning av förslaget borde vara vägledande för motsvarande bestämmelser för jordbruksbyggnader.

Jordbruksbeskattningskommittén avlämnade i november 1971 betänkandet "Jordbruksbeskattningen" (SOU 1971:78). En redogörelse för kommitténs förslag lämnades av taxeringsintendenten C-H Hillerbrand i Skattenytt 1972 s 69 ff.

Efter remissbehandling överarbetades jordbruksbeskattningskommitténs förslag i viss mån inom finansdepartementet och framlades därefter i prop 1972:120. Skatteutskottet behandlade propositionen i sitt betänkande 1972:67 och föreslog

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

därvid vissa mindre kompletteringar. Riksdagen beslöt sedermera i överensstämmelse med utskottets hemställan (rskr 1972:343). De nya bestämmelserna finns i SFS 1972:741—747.

I det följande kommer först att lämnas en redogörelse för de ändringar som genomförts beträffande de allmänna reglerna vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Dessa nya regler skall tillämpas fr. o. m. 1974 års taxering av jordbrukare som redovisar inkomsten bokföringsmässigt oavsett om det beskattningsår för vilket taxering sker år 1974 omfattar kalenderåret 1973 eller — vid användande av brutet räkenskapsår — en tidsperiod varav viss del faller på tiden före den 1 januari 1973, d. v. s. före lagens ikraftträdande. Även om det får anses som en naturlig följd av syftet med den genomförda lagstiftningen kan här vidare påpekas att den möjlighet som tidigare förelegat att gå över från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av jordbruk numera slopas. Det kan också framhållas att de beslutade ändringarna inte berör skogsbeskattningen i vidare mån än att avdragsrätten för kostnader för skogsvägar vidgats. Skogsskattekommitténs betänkande Skogsbeskattningen (SOU 1969:30) har alltså ännu inte blivit föremål för lagstiftning, men en proposition i ämnet kan komma att lämnas till riksdagen under våren 1973.

Efter redogörelsen för ändrade materiella regler vid bokföringsmässig redovisning kommer övergångsproblematiken att behandlas. Därvid tas först upp frågor om ingångsvärden m. m. vid övergången och därefter takten för övergång från kontantmetod till bokföringsmässig redovisning. I ett avslutande avsnitt kommer sedan vissa speciella frågor att behandlas, nämligen avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar och substansminskning av naturtillgång. Det bör redan här framhållas att de ändringar som behandlas i detta avslutande avsnitt inte bara berör jordbruksbeskattningen utan även gäller vid rörelsebeskattningen.

Ändringarna i de materiella reglerna vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder

GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN BYGGNADER, INVENTARIER OCH MARKANLÄGGNINGAR

De av 1969 års riksdag antagna avskrivningsreglerna för byggnader och markanläggningar på rörelsefastighet skall numera i huvudsak tillämpas även i förvärvskällan jordbruksfastighet. Detta innebär således avsevärt förbättrade avskrivningsmöjligheter. Av särskild betydelse är att till avskrivningsbara tillgångar skall räknas även andra markanläggningar än täckdiken eller skogsvägar, dvs. markanläggningar som hittills inte varit avskrivningsbara. Av markanläggningarna får den gruppen som jämställs med inventarier i jordbruket den förmånligaste behandlingen. I det fallet får nämligen avskrivning göras på samma sätt som för andra inventarier. Detta gäller också de delar eller tillbehör till byggnad som är avsedda att direkt tjäna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

byggnadens användning för jordbruksändamål och som därför räknas till inventarier.

Byggnader

Byggnadsavskrivningsreglerna är avsedda att tillämpas endast på den del av anskaffningskostnaderna som utgör egentliga byggnadskostnader. Till den del anskaffningskostnaden utgör kostnader för jordbruksberoende inredning och utrustning (byggnadsinventarier) skall kostnaderna däremot gå in i avskrivningsunderlaget för inventarier.

I jordbrukets ekonomibyggnader — främst djurstallarna — finns regelmässigt en mängd byggnadstillbehör och maskinell utrustning som i enlighet härmed bör hänföras till inventarier. Så är fallet med praktiskt taget all inredning i djurstallar, såsom bås och spiltor, båsavskiljare, foderbord, vattenkoppar, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling, gödselstad, mjölkningsanläggningar, kylbassänger, pumpar, ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp avsedda för jordbruksdriften samt fläktar och ventilationsanordningar. Även i andra ekonomibyggnader förekommer byggnadstillbehör som har direkt anknytning till jordbruksdriften och som därför får hänföras till inventarier, såsom silor, torkanläggningar, fasta transportörer samt hissar o. d.

Sedan all jordbruksberoende inredning och utrustning förts över till inventarier kvarstår endast den egentliga byggnadsstommen. Till avskrivningsunderlaget för byggnad kommer alltså i stort att hänföras kostnader för golv, tak, väggar, bjälklag och andra bärande konstruktioner samt pålning för att stabilisera byggnadens underlag och schaktning av grund och källarplan. Vidare skall inräknas kostnader för sådana ledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström som är avsedda för byggnadens allmänna funktion. Utomhusledningar med blandad användning, d.v.s. som tjänar såväl en byggnads allmänna användning som jordbruksdriften, får helt hänföras till inventariegruppen, om kostnaden för ledningarna till minst tre fjärdedelar är hänförlig till jordbruksverksamheten. Vid omvända förhållandet, d.v.s om kostnaden till minst tre fjärdedelar är hänförlig till byggnads allmänna funktion, skall dock ledningarna i sin helhet hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad. I övriga fall skall kostnaden för yttre ledningar med blandad användning delas upp på en byggnadsdel och en inventariedel.

Markanläggningar

Markanläggningar uppdelas i likhet med vad som gäller för rörelse på tre grupper. Dessa anläggningar hänföras nämligen i avskrivningshänseende antingen till byggnad eller inventarier, om funktionellt samband föreligger, eller till egentliga markanläggningar.

Markanläggning betraktas som byggnad i avskrivningshänseende när anläggningen har ett sådant funktionellt samband med en byggnad att den kan sägas vara nödvändig för byggnadens allmänna användning. Hit räknas service- och anslut-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

ningsledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström som är belägna utanför byggnad och som har anknytning till bostadsbyggnad eller andra byggnader där människor vistas mera regelbundet. Har sådana yttre ledningar direkt funktionell samhörighet med jordbruksdriften hänförs de dock till inventarier. I det föregående har redogjorts för behandlingen av yttre ledningar med blandad verksamhet. Till avskrivningsunderlaget för byggnad hänförs vidare kostnader för pålning och schaktning för byggnad.

Markanläggningar som är jordbruksberoende får i avskrivningshänseende hänföras till inventarier (markinventarier). Hit räknas alltså anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i jordbruksdriften såsom utanför djurstall belägen gödselbassäng, urinbrunn eller liknande anordning eller, som tidigare angetts, vissa ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström eller annat. Till inventariegruppen hör också stängsel och andra jämförliga avspärrningsanordningar.

Som egentliga markanläggningar anses alla markanläggningar som är avsedda för jordbruksdriften men inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier. Det är här alltså fråga om en mycket stor grupp anläggningar av skilda slag som har en mer eller mindre direkt anknytning till jordbruk, såsom täckdiken, vägar, körplaner, parkeringsplatser, invallningsföretag, koportar, brunnar m.m. Hit räknas vidare bl. a. kostnader för sådant markarbete som behövs för att göra mark fast och plan, såsom stenröjning eller rivning av byggnad m.m. Det kan tilläggas att täckdiken med hänsyn till deras speciella karaktär och betydelse för jordbruket bildar en egen grupp skild från andra egentliga markanläggningar.

Inventarier

Som framgått av det föregående får till inventariegruppen hänföras — förutom vad som tidigare ansetts som inventarier — även byggnadsinventarier och maskininventarier.

BYGGNADSAVSKRIVNINGAR M. M.

Kostnaden för anskaffande av driftbyggnad på jordbruksfastighet får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. För tillfällig byggnad får dock anskaffningskostnaden dras av det år byggnaden anskaffas.

Som driftbyggnader anses ekonomibyggnader och för driften behövliga bostadsbyggnader. Sådana bostadsbyggnader är personalbostäder samt ägares eller brukares bostadsbyggnad i den mån denna byggnad inte representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek.

Den tidigare medgivna valrätten mellan planenlig avskrivning och s.k. evig avskrivning av byggnad har slopats. Numera får avskrivning av byggnadsbeståndet endast ske enligt plan. Någon rätt att förskjuta avdragen finns inte. Den redogörelse för reglerna för avskrivning av byggnadsbeståndet som följer avser självfallet endast byggnader som inte är av tillfällig karaktär.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

Avskrivningsunderlaget

Avskrivningarna beräknas på byggnadens anskaffningskostnad dvs i första hand den faktiska byggnadskostnaden. Att fastställa denna kostnad är självfallet inte något problem för den som själv låtit uppföra byggnaden. Till anskaffningskostnaden skall även hänföras kostnader för till- eller ombyggnad. Vid upphörande av arrende skall vidare det värde av byggnad som därvid kan utgöra inkomst av jordbruksfastighet tas upp som anskaffningskostnad (se vidare härom under rubriken Byggnad och markanläggning – jordägarens beskattning s 141).

Vid förvärv genom köp eller därmed jämförligt fång av byggnad tillsammans med marken skall anskaffningskostnaden beräknas med tillämpning av den s k tjugofemprocentsregeln. Enligt denna regel skall på byggnaderna jämte däri ingående tillgångar av inventariekaraktär anses belöpa så stor del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som 25 % av ett på visst sätt reducerat taxeringsvärde utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Med detta reducerade taxeringsvärde avses fastighetens taxeringsvärde minskat med exploateringsvärde, värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner eller skogsbruksvärde till den del skogsbruksvärdet överstiger 25 000 kronor. Naturtillgångar och särskilda förmåner anses som mera betydande om värdet av dessa tillgångar överstiger 1/10 av taxeringsvärdet minskat med exploateringsvärde och skogsbruksvärde till den del skogsbruksvärdet överstiger 25 000 kr. — Om i taxeringsvärdet inte ingår exploateringsvärde, värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner eller skogsbruksvärde överstigande 25 000 kr skall alltså 25 % av fastighetens anskaffningskostnad anses belöpa på byggnadsbeståndet jämte däri ingående byggnadsinventarier.

Ett med tillämpning av 25-procentsregeln framräknat avskrivningsunderlag kan naturligtvis inte ge ett rättvisande resultat i samtliga fall, eftersom variationerna mellan olika brukningsenheter i vad avser byggnadsbeståndets sammansättning och värde är betydande. Resultatet kan därför jämkas om det i avsevärd mån över- eller understiger vad som kan anses rimligt i det särskilda fallet. Jämkning får ske om underlaget bör ökas eller minskas med minst en femtedel, dock minst med 10 000 kr. Vidare skall det framräknade underlaget eller i förekommande fall jämkade underlaget minskas i den mån tillbehör till byggnad tillförs avskrivningsunderlaget för inventarier.

Huruvida 25-procentsregeln kommer att få en mera permanent karaktär eller kommer att gälla endast under en kortare övergångstid är det omöjligt att nu sia om. Funnes taxerade byggnadsvärden för jordbruksfastigheter torde ett system motsvarande det som gäller vid rörelsebeskattningen kunna tillskapas även för jordbruksbeskattningen. Departementschefen påpekade i propositionen att i den mån det framdeles kommer i fråga att vid fastighetstaxeringen redovisa särskilt byggnadsvärde bör givetvis frågorna om avskrivning av byggnadsbeståndet omprövas. Det kan tilläggas att 1971 års fastighetstaxeringsutredning enligt sina direktiv hade i uppdrag att finna en metod för redovisning av ett särskilt delvärde för byggnader

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

på jordbruksfastighet vid fastighetstaxeringen. Utredningen, som numera slutfört sitt arbete, avlämnade i februari i år betänkandet "Fastighetstaxering" (SOU 1973:4). I betänkandet föreslås att i den mån förhållandena föranleder därtill delvärdet byggnadsvärde skall redovisas vid taxering av jordbruksfastighet. Byggnadsvärdet skall härvid avse alla bostads- och ekonomibyggnader som hör till taxeringsenheten. Vidare skall enligt förslaget särskilt anges vad av byggnadsvärdet som belöper på ekonomibyggnaderna.

Vid benefikt förvärv av jordbruksfastighet skall överlåtarens skattemässiga restvärde anses som anskaffningsvärde. Har stämpelskatt vid förvärv på grund av arv eller testamente beräknats på grundval av lägre belopp skall emellertid i stället det beloppet anses utgöra anskaffningsvärde. Detta överensstämmer med vad som gäller inom rörelsebeskattningen (jfr punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § KL).

Vid övergång till det nya systemet — dvs oberoende av om jordbrukaren dessförinnan tillämpat kontantprincipen eller bokföringsmässig redovisning, får ingångsvärde för byggnadsbeståndet beräknas med tillämpning av reglerna i lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i KL (ikraftträdandelagen). Till dessa regler återkommes vid redogörelsen för övergångsbestämmelserna.

Avskrivningsprocent

De årliga värdeminskningsavdragen beräknas alltså enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens anskaffningskostnad. Procentsatsen bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Härvid beaktas sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Särskild hänsyn skall vidare tas i det fall byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och jordägaren inte är skyldig att senare lösa byggnaden. Om nyttjanderättshavare uppför en byggnad vartill äganderätten omedelbart tillfaller jordägaren gäller emellertid särskilda regler, för vilka redogörelse kommer att lämnas i avsnittet om avdragsrätt för förbättringskostnader vid arrende m. m. (s. 140).

Riksskatteverket (RSV) skall efter samråd med lantbruksstyrelsen och jordbrukets organisationer lämna anvisningar om tillämplig avskrivningsprocent. Departementschefen gör emellertid i propositionen vissa uttalanden om lämplig procentsats. Vid individuell avskrivning, dvs när faktisk kostnad tas upp som underlag, torde ledning kunna hämtas från de normalprocentsatser som numera fastställts för byggnader i rörelse. Vid kollektiv avskrivning, dvs i de fall 25-procentsregeln tillämpats, kan det i normalfallet synas lämpligt med en procentsats om 3. För uttalanden beträffande procentsats i det fall den skattskyldige går över till det nya systemet kommer redogörelse att lämnas vid behandlingen av övergångsbestämmelserna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

Primäravskrivning på byggnad

Även för jordbrukets del har införts rätt till s k primäravskrivning med 10 % av anskaffningskostnaden. I likhet med vad som gäller för investeringar i rörelsebyggnader får primäravdrag göras med 2 % per år under de fem första beskattningsåren på alla nyinvesteringar i egentliga driftbyggnader i jordbruket, dvs på alla kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av ekonomibyggnader och personalbostäder. Sådant avdrag medges alltså inte vid nyinvesteringar i ägares eller brukares bostadsbyggnad. Detta kan givetvis i speciella fall föranleda tolkningsproblem då det inte finns någon helt klar gräns mellan olika kategorier bostadsbyggnader, särskilt för de vanliga familjejordbruken. Den olika behandlingen av ägares bostadsbyggnad och personalbostäder motiveras emellertid av strävan att i möjligaste utsträckning åstadkomma samma regler för jordbruk och rörelse. Primäravskrivning kan ju inte göras för ägares bostadsbyggnad i rörelse. Det skall i detta sammanhang påpekas att om en personalbostad byter karaktär går rätten till primäravskrivning förlorad.

Som villkor för rätt till primäravskrivning gäller att kostnaden för nyinvesteringen skall ha nedlagts under tid jordbrukaren tillämpat bokföringsmässig redovisning enligt dessa nya bestämmelser. Detta innebär alltså att kostnaden skall ha nedlagts tidigast under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1974 och att den skattskyldige för det år kostnaden nedlagts redovisat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Detta framgår av 5 § ikraftträdandelagen. Avdraget fördelas med 2 % under vart och ett av de fem första beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåts byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstår för överlåtaren. Någon justering av avdraget med hänsyn till att det individuella beskattningsåret över- eller understiger 12 månader skall inte ske.

Primäravdraget skall ses som ett extra värdeminskningsavdrag och medges alltså inom avskrivningsplanen. Avdraget avkortar på så sätt den totala avskrivningstiden. Något avdrag utöver full avskrivning medges således inte.

Reparation och underhåll av byggnad

I samband med införandet av ändrade avskrivningsregler för rörelsefastighet utvidgades också reparationsbegreppet för rörelsefastigheter. Samma utvidgade avdragsrätt gäller numera beträffande vissa ändringsarbeten på jordbrukets ekonomibyggnader. Med avdragsgilla reparations- och underhållskostnader likställs alltså kostnader för sådana ändringsarbeten som normalt kan påräknas inom ramen för den bedrivna verksamheten. Så kan anses vara fallet vid upptagande av nya fönster eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponernig av ekonomibyggnad, exempelvis vid omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan.

Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av ekonomibyggnad, såsom när ett djurstall byggs om för att i stället användas för helt annat ändamål, hänförs däremot till ny-, till- eller ombyggnad. Kostnader för sådana ändringsarbeten och för alla

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

ändringsarbeten på bostadsbyggnader är alltså inte omedelbart avdragsgilla. Dessa kostnader får i stället aktiveras och skrivas av genom årliga avdrag.

Det skall här särskilt understrykas skillnaden mellan jordbruksbeskattningen och rörelsebeskattningen genom att det utvidgade reparationsbegreppet såvitt avser rörelse gäller även för personalbostäder under det att så inte är fallet i jordbruk.

Utrangering av byggnad

Utrangeringsavdrag medges endast såvitt avser egentliga driftbyggnader på jordbruksfastighet. Sådant avdrag kan alltså inte erhållas för ägares eller brukares bostadsbyggnad. Som motiv för denna inskränkning anges i förarbetena att även om ägares eller brukares bostadsbyggnad i viss mån kan betraktas som driftbyggnad bör den främst jämställas med bostadsbyggnad i förvärvskällan annan fastighet. Då utrangeringsavdrag inte kan medges i fråga om byggnad i den förvärvskällan har inte heller rätt till utrangeringsavdrag ansetts böra föreligga beträffande ägares eller brukares bostadsbyggnad på jordbruksfastighet.

Utrangeringsavdrag kan komma i fråga när ekonomibyggnad eller personalbostad utrangeras eller rivs. En förutsättning för avdraget är emellertid att avskrivningsunderlaget utgörs av den faktiska anskaffningskostnaden, dvs i de fall då anskaffningskostnaden kan utredas och i de fall anskaffningskostnaden beräknats med tillämpning av den s k 25-procentsregeln. Har avskrivningsunderlaget beräknats på annat sätt — så kan nämligen ske enligt ikraftträdandelagen — kan utrangeringsavdrag för restvärdet inte erhållas.. Detta framgår av 9 § tredje stycket ikraftträdandelagen.

När utrangeringsavdrag kan komma i fråga får sådant avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden för byggnaden i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmateriel eller dylikt vid utrangeringen eller rivningen.

Rivningskostnader

Vid redogörelsen för gränsdragningen mellan byggnader, inventarier och markanläggningar angavs att kostnader för rivning av byggnad skall hänföras till kategorien markanläggningar. Kostnaderna skall alltså skrivas av enligt de regler som gäller för sådana anläggningar.

INVENTARIEAVSKRIVNINGAR

De nya bestämmelserna innebär att avdrag för värdeminskning av inventarier i jordbruk får ske enligt tre skilda avskrivningsmetoder. Skattskyldig får nämligen som hittills tillämpa planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning, men därjämte har, framför allt med tanke på de mindre jordbruken, konstruerats ett tredje alternativ, restvärdeavskrivning. Nuvarande regler för planenlig och räkenskapsenlig avskrivning kvarstår oförändrade. Någon redogörelse för dessa regler lämnas därför inte här. Det skall bara erinras om att för rätt till räkenskapsenlig avskrivning krävs

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

bl. a. att den skattskyldige har s. k. dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto.

Liksom hittills får kostnaden för inventarier som är underkastade snabb förslitning — s k treårsinventarier — dras av i sin helhet på en gång under anskaffningsåret.

För alla slags inventarier utom korttidsinventarier finns alltså de tre metoderna planenlig avskrivning, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning. En och samma skattskyldig får emellertid inte tillämpa mer än en av dessa metoder för sina inventarier. Bortsett från korttidsinventarierna omfattar avskrivningen förutom lösa maskiner och inventarier även byggnadsinventarier och maskininventarier.

Restvärdeavskrivning

Restvärdeavskrivningen har alltså tillskapats främst med tanke på de mindre jordbruken. Man torde nämligen kunna förutsätta att åtskilliga jordbrukare — särskilt de med mindre brukningsenheter — kommer att använda s k enkel bokföring, d v s inte använda dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. Enligt tidigare regler för inventarieavskrivning skulle dessa jordbrukare vara hänvisade till planenlig avskrivning. Den metoden torde dock i helt övervägande antalet fall vara mindre lämplig som metod för avskrivning av inventariebeståndet i ett jordbruk. Den planenliga metoden är nämligen relativt svårbemästrad. Här skall pekas på att jordbruket i allmänhet utmärks av att inventarieuppsättningen är skiftande och oenhetligt sammansatt. Departementschefen uttalade sig i propositionen för en avskrivningsmetod, som kunde användas av alla jordbrukare och som skulle möjliggöra att inom en given ram variera avskrivningsbeloppen med hänsyn till årsresultatet. Ett sådant mål skulle i och för sig kunna nås genom att göra den räkenskapsenliga avskrivningen tillämplig för alla bokföringsmässigt redovisande jordbrukare, oberoende av om bokföringen avslutas med vinst- och förlustkonto eller ej. Departementschefen diskuterade denna lösning i propositionen men fann att en sådan ordning skulle ge upphov till kontrollproblem som måste lösas för att inte risken för skatteundandragande skulle bli för stor. Mot den bakgrunden förordade departementschefen i stället den tredje avskrivningsmetoden.

Restvärdemetoden utgör en förenklad form av räkenskapsenlig avskrivning. Den skiljer sig från den mer komplicerade räkenskapsenliga avskrivningen främst genom att den saknar kompletteringsregel, baserad på lineär avskrivning, och vidare genom en högsta tillåten avskrivning med 25 % av restvärdet i stället för 30 % som gäller vid räkenskapsenlig avskrivning. Tillämpningen av kompletteringsregel skulle kräva dels att inköp och försäljning av inventarier kontinuerligt noterades, dels att förteckning fördes över alla aktuella inventarier. Det ansågs att en sådan inventarieredovisning skulle ställa alltför stora anspråk på flertalet jordbrukare i fråga om bokföring. Vid bestämmande av procentsats för högsta tillåtna avskrivning beaktades såväl den genomsnittliga varaktighetstiden för jordbruksinventarier som den omständigheten att inventarierna aldrig blir helt avskrivna då någon kompletteringsregel med lineär avskrivning inte finns i metoden. Erfarenhetsmässigt torde varaktighetstiden genomsnittligen vara 10 år. Med en årlig avskrivning om 25 % återstår efter 10 år c:a 5,5 % oavskrivet. Detta ansågs vara en godtagbar effekt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

Underlag för restvärdeavskrivning

Underlaget för högsta tillåtna avskrivning är inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång. Detta restvärde skall dock ökas med anskaffningskostnaderna för inventarier som inköpts under beskattningsåret och minskas med ersättning som utgör vederlag för inventarier som sålts eller förlorats under beskattningsåret.

Liksom vid räkenskapsenlig avskrivning gäller dock särskilda regler för inventarier som avyttras eller går förlorade samma år de anskaffas. Anskaffningskostnaden för sådant inventarium räknas inte in i avskrivningsunderlaget utan får i sin helhet dras av omedelbart. Detta är f ö den enda rätt till utrangeringsavdrag som finns i restvärdeavskrivningen.

Procentsats m m

Den högsta tillåtna avskrivningen — 25 % — gäller oavsett när under beskattningsåret tillgång som finns kvar vid beskattningsårets slut anskaffats. Om beskattningsåret omfattar kortare eller längre tid än ett år, skall däremot avskrivningsbeloppet jämkas i motsvarande mån.

Restvärdemetoden förutsätter överensstämmelse mellan det bokförda restvärdet och det restvärde som uppges vid taxeringen. Någon särskild avskrivningsplan erfordras alltså inte. De uppgifter som behövs för kontroll av restvärdeavskrivningen skall lämnas på jordbruksbilagan. Man torde i regel godta summarisk redovisning av förändringarna i inventariebeståndet. Det torde dock komma att krävas specificering av inköp av inventarier i de fall anskaffningsvärdet överstiger 2 000 kr. Deklarationsblanketten torde komma att utformas så att denna skyldighet iakttages. Vidare är jordbrukare skyldig att vid deklarationen foga avskrift av balansräkning för beskattningsåret. Motsvarande gäller i förekommande fall i fråga om vinst- och förlustkonto (30 § 1 mom. första stycket TF).

AVSKRIVNING AV MARKANLÄGGNINGAR

Med den syn på den skattemässiga behandlingen av markanläggningar som av naturliga skäl blivit en följd av den genomförda lagstiftningen beträffande markanläggningar i rörelse får det anses vara en given konsekvens att avdragsrätten för markanläggningar på jordbruksfastigheter utvidgats att gälla alla egentliga markanläggningar. Som egentliga markanläggningar anses andra markanläggningar på jordbruksfastighet än de som har sådan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier att de i avskrivningshänseende skall behandlas som byggnad resp. inventarium. Vidare skall fråga vara om anläggningar som är avsedda för driften i förvärvskällan.

Man skiljer såvitt avser såväl avskrivningsunderlag som avskrivningstakt mellan täckdikningsanläggningar och övriga egentliga markanläggningar. Gemensamt för alla egentliga markanläggningar gäller dock att avskrivningen skall vara planbunden, att avdraget skall jämkas om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än ett år samt att avdragen inte får förskjutas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

Som villkor för avdrag för avskrivning av markanläggning gäller att kostnaderna skall ha bestritts av den skattskyldige och avser anläggning som utförts under tid han ägt fastigheten. Två undantag finns emellertid från denna princip. Första undantaget gäller vissa av arrendator nedlagda kostnader. Dessa problem kommer att behandlas under rubriken avdragsrätt för förbättringskostnader vid arrende m m (s. 140). Det andra undantaget avser benefika övertaganden. Därvid gäller nämligen att den nye ägaren får överta överlåtarens avskrivningsplan och åtnjuta de värdeminskningsavdrag som överlåtaren inte hunnit tillgodogöra sig.

Vid onerösa fång får överlåtaren för det år fastigheten säljes eller byts avdrag på en gång för vad som återstår oavskrivet av den avskrivningsbara kostnaden för egentliga markanläggningar. Härigenom är anläggningen i beskattningsavseende slutgiltigt avskriven. Den nye ägaren får därför inte något avskrivningsunderlag vid förvärvet.

Utrangeringsavdrag medges i det fall hela verksamheten på fastigheten läggs ner utan att fastigheten avyttras.

För reparations- och underhållskostnader medges avdrag omedelbart för hela kostnaden. Däremot har självfallet ersättningsavdraget, som tidigare kunnat erhållas för vissa markanläggningar, bortfallit. Detta innebär alltså bl a att kostnad för fördjupning av brunn som sinat eller borrning av ny brunn i stället för en som sinat skall föras upp på avskrivningsplan. Kostnaderna blir alltså föremål för årlig avskrivning på sätt nedan anges beträffande andra egentliga markanläggningar än täckdiken. Kostnaden för rent tillfälliga egentliga markanläggningar får dock omedelbart dras av i sin helhet. I övrigt gäller följande.

Täckdikningsanläggningar

Hela anskaffningskostnaden för täckdiken utgör avskrivningsunderlag och årlig avskrivning skall ske med 10 % av underlaget. I motsats till vad som gällt tidigare skall i avskrivningsunderlaget även räknas in kostnader för täckta huvudavlopp.

Visserligen har täckdikningsanläggningar en förhållandevis lång varaktighet, i det helt övervägande antalet fall en varaktighetstid som väsentligt överstiger 10 år, d v s den tid varunder de avskrivs. Särbehandlingen av täckdikningarna har emellertid motiverats av dessa anläggningars speciella karaktär. De har en väsentlig betydelse för jordbrukets avkastningsförmåga och därmed även för dess lönsamhet.

Andra egentliga markanläggningar än täckdikningsanläggningar

Till gruppen andra egentliga markanläggningar än täckdikningsanläggningar kommer markanläggningar av vitt skilda slag att hänföras. Varaktighetstiden är här givetvis svår att bedöma, men i helt övervägande antalet fall torde fråga inte vara om anläggning med begränsad varaktighetstid. Avskrivningsreglerna för dessa markanläggningar har utformats i enlighet med de regler som nu gäller för markanläggningar i rörelse. Detta innebär att 75 % av kostnaderna för dessa anläggningar får skrivas av under 20 år, d v s med 5 % per år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

De nya avskrivningsreglerna för markanläggningar gäller endast i fråga om kostnader som nedlagts under tid den skattskyldige tillämpat bokföringsmässig redovisning enligt de nya bestämmelserna. Detta innebär således att kostnaderna skall ha lagts ned tidigast under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1974 och att den skattskyldige för det år kostnaden nedlagts redovisat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Det skall emellertid påpekas att vissa kostnader för markanläggningar var avdragsgilla även enligt tidigare gällande (och för många alltjämt gällande) regler. Finns vid övergången till bokföringsmässig redovisning enligt de nya reglerna oavskrivna kostnader för sådana anläggningar får den skattskyldige efter övergången fortsätta avskrivningen enligt avskrivningsplanen. Bestämmelser härom finns i 11 § första stycket ikraftträdandelagen.

LAGERVÄRDERING

I princip föreligger rätt till nedskrivning med högst 60 % av hela varulagrets värde vid beskattningsårets utgång. I motsats till vad som tidigare gällt anses samtliga djur — alltså även stamdjur — som varulager.

Värderingen av djuren skall ske med ledning av de värden på djur som RSV fastställer. Beträffande djur för vilket verket inte fastställer något värde, såsom i fråga om dyrbara avelsdjur, tas allmänna saluvärdet upp som värde för djuret. Nedskrivning får sedan göras med 60 % av RSV:s värden eller i förekommande fall, allmänna saluvärdet.

Värdet av lagertillgångar av annat slag än djur skall lägst tas upp till 40 % av det lägsta av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Första åren efter övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning får dock värdet av andra lagertillgångar än stamdjur skrivas ner med mer än 60 %. Till dessa speciella regler återkommes vid redogörelsen för övergångsbestämmelserna (s. 149).

AVDRAGSRÄTT FÖR FÖRBÄTTRINGSKOSTNADER VID ARRENDE M. M.

Byggnad och markanläggning — arrendators avdragsrätt

Särskilda bestämmelser har införts för det fall arrendator haft kostnader för förbättring av byggnader eller markanläggningar och äganderätten till vad som därigenom tillskapats omedelbart tillfallit jordägaren. Tidigare har sådana kostnader enligt praxis varit omedelbart avdragsgilla för arrendatorn. Numera skall emellertid kostnaderna skrivas av enligt plan. Som avskrivningsunderlag för byggnad får tas upp den del av anskaffningskostnaden som utgör egentliga byggnadskostnader. Till den del anskaffningskostnaden utgör kostnader för byggnadsinventarier får kostnaderna däremot ingå i avskrivningsunderlaget för inventarier. Arrendatorn får oavsett typ av byggnad årligen göra avdrag med 5 % av avskrivningsunderlaget för dessa byggnader. Vidare får primäravskrivning ske inom avskrivningsplanen. För egent-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

liga markanläggningar — oavsett om det avser täckdiken eller andra anläggningar — utgör hela anskaffningskostnaden avskrivningsunderlag. Även i detta fall får arrendatorn årligen göra avdrag med 5 % av avskrivningsunderlaget. Såvitt avser täckdikningsanläggningar medges dock årlig avskrivning med 10 %.

Upphör arrendeförhållandet innan tillgångarna avskrivits i sin helhet får arrendatorn avdrag för oavskriven del av kostnaderna. I sammanhanget bör särskilt understrykas att detta givetvis endast gäller tillgång vartill äganderätten omedelbart tillfallit jordägaren. Om en arrendator uppför en byggnad som blir hans egendom får han naturligtvis även i detta fall tillgodogöra sig avdrag för kostnaderna genom årliga värdeminskningsavdrag. Däremot får han inte vid arrendeförhållandes upphörande tillgodoräkna sig avdrag för oavskriven del av kostnaderna. Skatterättsligt räknas nämligen byggnad på annans mark som fastighet. Härav följer alltså att om en byggnad som tillhör arrendatorn överlåts till jordägaren i samband med arrendeavtalets upphörande resultatet av denna transaktion skall redovisas i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst eller realisationsförlust).

Arrendatorn får även göra avdrag för oavskriven del av kostnaderna för tillgång vartill äganderätten omedelbart tillfallit jordägaren om jordägaren under arrendetiden ersätter arrendatorn för dennes kostnader för tillgången. Å andra sidan utgör givetvis ersättning som arrendator uppbär från jordägaren för tillgångar av ifrågavarande slag alltid skattepliktig inkomst. Detta gäller självfallet oavsett om arrendatorn får ersättningen vid arrendeavtalets upphörande eller tidigare.

Byggnad och markanläggning — jordägarens beskattning

I de fall jordägaren inte utger ersättning till arrendatorn för dennes kostnader för byggnad eller markanläggning, vartill äganderätten omedelbart tillkommer jordägaren, prövas jordägarens skattskyldighet i samband med arrendets upphörande. Jordägaren beskattas härvid för belopp motsvarande det ökade värdet på grund av vad arrendatorn nedlagt och själv bekostat. Det är alltså tillgångarnas värde vid tidpunkten för arrendets upphörande som är grundval för beskattningen. För att beskattning skall komma i fråga skall vidare förbättringen ha utförts under den tid jordägaren innehaft fastigheten. Det belopp för vilket jordägaren blir beskattad anses som jordägarens anskaffningskostnad för tillgångarna. Jordägaren får således fördela detta belopp på de tillgångar av skilda slag som förbättringen hänför sig till. Detta innebär att jordägaren får påföra beloppet i vad det avser värde på byggnad avskrivningsunderlaget för byggnad samt hela eller 75 % av beloppet för markanläggning avskrivningsunderlaget för täckdikningsanläggningar eller andra egentliga markanläggningar.

Erlägger däremot jordägaren ersättning till arrendatorn anses denna ersättning som jordägarens anskaffningskostnad för förbättringsarbetet. Om slutligen jordägaren vid arrendets upphörande betalar ersättning till arrendatorn med belopp som understiger värdet av tillgångarna skall återstående del av värdet tas upp som skattepliktig intäkt av jordägaren. Även i detta fall anses självfallet det belopp för vilket jordägaren blir beskattad som anskaffningskostnad för tillgångarna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

Inventarier

För arrendators kostnader för i byggnaderna ingående inventarier ävensom för andra inventarier, vartill äganderätten omedelbart tillfaller jordägaren, får arrendatorn — i likhet med vad som gäller beträffande hans egna inventarier — göra avdrag enligt de inventarieavskrivningsregler för vilka tidigare redogjorts.

I motsats till vad som gäller för byggnader och för markanläggningar beskattas inte jordägaren vid arrendets upphörande för den värdeökning arrendatorns förbättring av inventariebeståndet medfört. Som motiv för att jordägaren inte skall beskattas för värdeökning av inventarierna har angetts att om beskattning skulle ske jordägaren skulle på förhållandevis kort tid kunna skriva av motsvarande belopp genom årliga värdeminskningsavdrag.

ANLÄGGNINGSKOSTNAD FÖR FRUKTODLINGAR OCH SUBSTANSMINSKNING AV NATURTILLGÅNG

För de ändringar som vidtagits i dessa hänseenden lämnas redogörelse i ett avslutande avsnitt (s. 153–156).

RÄKENSKAPSÅR

Rätten att använda brutet räkenskapsår har förbehållits jordbrukare som avslutar sin bokföring med vinst- och förlustkonto. Jordbrukare som har bokföring utan vinst- och förlustkonto skall alltså avsluta räkenskapsåret vid utgången av kalenderår. Detta innebär en viss skärpning av vad som tidigare gällt för jordbrukare som redovisat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder och vidare en begränsning i förhållande till vad som alltjämt gäller för rörelseidkare. Denna skärpning har ansetts motiverad från kontrollsynpunkt. I sammanhanget har påpekats att det i allmänhet torde saknas tekniska möjligheter att lämna kontrolluppgifter enligt 27 § TF på annat sätt än en gång per år för jordbrukarna.

Bestämmelserna om räkenskapsår finns i 11 § jordbruksbokföringslagen. För att denna ändring inte skall beröra tidigare räkenskapsår än som ligger till grund för 1974 års taxering, träder denna ändring i kraft den 1 mars 1973. Härigenom kan alltså beskattningsår för vilket taxering skall ske år 1973 avslutas även under perioden 1 januari—28 februari 1973 (jfr. 3 § KL). Vidare har särskild hänsyn tagits till jordbrukare som redan tidigare har bokföring utan vinst- och förlustkonto och tillämpar brutet räkenskapsår. För att bereda sådana jordbrukare möjlighet att utan oförmånliga beskattningskonsekvenser och likviditetssvårigheter lägga om sitt räkenskapsår under en rimlig övergångsperiod kan efter ansökan hos riksskatteverket undantag medges från bestämmelserna om tidpunkten för räkenskapsårets avslutande beträffande räkenskapsår som avslutas före 1 januari 1976.

ACKUMULERAD INKOMST

Tidigare gällde att ackumulerad inkomstberäkning i förvärvskällan jordbruksfastighet fick tillämpas i fråga om bl a intäkt vid avyttring av hel kreatursbesättning un-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

der förutsättning att nyuppsättning inte skett under beskattningsåret. Dessa regler har ändrats så att i fråga om djurförsäljningar ackumulationsreglerna endast får tillämpas på intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötseln [3 § 2 mom. 6) förordningen]. En övergång t ex från nötkreatursbesättning till svinbesättning kan alltså inte föranleda ackumulerad inkomstberäkning. Även ett kvarhållande av några djur vid en försäljning av helt övervägande delen av en besättning utgör hinder för tillämpning av ackumulationsreglerna.

De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1974 års taxering och gäller endast för den som redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

REALISATIONSVINST

I och med att inventariegruppen genom de nya reglerna utökats med jordbruksberoende byggnadstillbehör och markanläggningar skall intäkt vid avyttring av sådana inventarier — i likhet med vad som gäller för andra inventarier — tas upp som intäkt av jordbruksfastighet. Detta gäller naturligtvis även vid försäljning av jordbruksfastigheten. En erinran härom har tagits in i punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL.

Vidare har de i punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL givna reglerna om att värdeminskningsavdrag som återvunnits i samband med fastighetsförsäljning skall återföras till beskattning vid realisationsvinstberäkningen kompletterats med hänsyn till de nya avskrivningsreglerna. Till de avdrag som skall återföras hör bl a de värdeminskningsavdrag som åtnjutits på alla egentliga markanläggningar. Detsamma gäller de värdeminskningsavdrag som enligt de nya reglerna hänför sig till byggnad och därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag likställda tillgångar för de år avdragen uppgått till åtminstone 3 000 kr.

Övergångsbestämmelser

Regler för beräkning av ingångsvärdena i den första balansräkningen vid tillämpning av bokföringsmässig redovisning enligt de nya bestämmelserna och regler angående takten för obligatorisk övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning har samlats i en särskild lag — lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i KL (ikraftträdandelagen).

INGÅNGSVÄRDEN M. M.

Som tidigare angetts infördes i KL bestämmelser om bokföringsmässig redovisning av jordbruk genom lagstiftning år 1951 (SFS 1951:790). T o m 1973 års taxering reglerades de skattemässiga verkningarna vid övergång från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning. Ikraftträdandelagen har numera ersatt dessa övergångsbestämmelser (jfr. övergångsbestämmelserna till ikraftträdandelagen). Ikraftträdandelagen innehåller emellertid bestämmelser om ingångsvärden inte bara för den som går över till bok-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

föringsmässig redovisning utan även — med hänsyn till kravet på planenlig avskrivning av byggnadsbeståndet och det utvidgade inventariebegreppet — för den som redan tillämpat sådan redovisningsmetod. Vidare skall ikraftträdandelagen tillämpas vid benefika förvärv efter utgången av år 1972 från jordbrukare, som redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen. Vid förvärv genom benefikt fång efter utgången av år 1972 från överlåtare som redovisat enligt bokföringsmässiga grunder skall däremot de allmänna reglerna i KL tillämpas (se beträffande byggnader och inventarier punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 §, vartill hänvisas i punkterna 3 sjunde stycket och 5 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt i fråga om markanläggningar punkt 4 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § — redogörelse för dessa bestämmelser har lämnats i det föregående avsnittet).

Ingångsvärde för byggnader m. m.

Planenlig avskrivning redan före övergången

Jordbrukare som vid övergång till tillämpning av de nya reglerna för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet redan beräknar avdrag för värdeminskning av byggnad enligt upprättad avskrivningsplan skall även efter övergången beräkna avdrag enligt denna plan. Har emellertid jordbrukaren efter förvärvet av fastigheten, dock inte tidigare än efter utgången av år 1969, anskaffat sådana jordbruksberoende byggnadstillbehör, som enligt de nya reglerna i avskrivningshänseende skall anses som inventarier (jfr s. 131), får kostnaderna för dessa byggnadsinventarier avräknas från avskrivningsunderlaget för byggnadsbeståndet och tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier. De faktiska kostnaderna för sådana byggnadsinventarier skall dock före utbrytningen minskas i den mån dessa kostnader tidigare avdragits eller avskrivits.

Enligt uttalande av departementschefen bör samma procentsats som gällde för planen vid övergången följas i fråga om underlag som då förts upp på planen. Nyinvesteringar efter övergången får däremot skrivas av med de procentsatser RSV kommer att anvisa (jfr. s. 134).

"Evig" avskrivning före övergången

Den som tidigare inte tillämpat planenlig byggnadsavskrivning får som ingångsvärde ta upp den faktiska anskaffningskostnaden, om denna kan utredas, och till denna kostnad lägga kostnad för ny-, till- eller ombyggnad som skett senare. Även i detta fall får utbrytning göras av kostnader för byggnadsinventarier som anskaffats efter utgången av år 1969 eller, om fastigheten förvärvats vid senare tidpunkt, efter förvärvet. Givetvis gäller härvid att de faktiska kostnaderna skall minskas i den mån kostnaderna tidigare dragits av. Upptas faktiska anskaffningskostnader som underlag bör enligt departementschefen individuell avskrivning äga rum enligt de procentsatser som RSV kommer att anvisa (jfr. s. 134). Det bör emellertid i sammanhanget tilläggas att den faktiska anskaffningskostnaden endast torde kunna visas i något enstaka fall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

För flertalet jordbrukare torde ingångsvärdet komma att beräknas till två tredjedelar av summan av följande delvärden som i fastighetstaxeringshänseende gällde vid övergången, nämligen jordbruksvärdet, skogsmarksvärdet, värdet av övrig mark och värdet av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Naturtillgångar och särskilda förmåner anses härvid som mera betydande, om värdet därav överstiger en tiondel av nyssnämnda summa. Vidare får skogsmarksvärdet inräknas med högst 25 000 kr. Detta innebär alltså att som ingångsvärde får tas upp ett belopp motsvarande det underlag som skulle ha använts vid fortsatt s k evig avskrivning enligt äldre regler (jfr. punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL i dess lydelse före den 1 januari 1973).

Till det på detta sätt beräknade ingångsvärdet får vidare läggas kostnader för sådan ny-, till- eller ombyggnad som skett efter utgången av år 1969. Härvid gäller emellertid, att endast sådana investeringskostnader får tas med vid bestämmandet av ingångsvärdet som inte beaktats i det reella taxeringsvärdet som ligger till grund för schablonen. Detta innebär att, om övergången sker år 1974 och nytaxering av fastigheten inte ägt rum efter 1970 års allmänna fastighetstaxering, alla kostnader avseende nybyggnads- och förbättringsarbeten som skett efter 1969 års utgång får tas med i ingångsvärdet, trots att fastighetens taxeringsvärde formellt hänför sig till den 1 januari 1974. Har emellertid nytaxering skett exempelvis år 1972, får i det fallet endast investeringar för byggnadsarbeten utförda efter utgången av år 1971 räknas in i ingångsvärdet. Det är härvid likgiltigt huruvida nytaxeringen grundats på byggnadsinvesteringar eller ej.

Givetvis skall inte något ingångsvärde medges i de fall där byggnader inte förekommer. Vidare kan det schablonmässigt beräknade avskrivningsunderlaget jämkas om det framstår som uppenbart orimligt med hänsyn till byggnadsbeståndets beskaffenhet eller om byggnaderna endast till begränsad del är driftbyggnader i jordbruket. Regler om jämkning i dessa fall finns i 24 § andra stycket ikraftträdandelagen.

Även i detta fall får kostnader för byggnadsinventarier brytas ut på sätt nyss angivits.

När ingångsvärdet beräknas på grundval av denna schablon bör enligt departementschefen avskrivningen följa den procentsats som tillämpades vid kollektiv avskrivning enligt äldre regler.

Har jordbruksfastighet förvärvats genom oneröst fång efter utgången av år 1969 får alternativt den s k tjugofemprocentsregeln tillämpas. Redogörelse för innebörden av denna regel har lämnats på s. 133. Härvid får faktiska kostnader för byggnadsinvesteringar nedlagda efter förvärvet räknas med i ingångsvärdet. Vidare får kostnader för byggnadsinventarier brytas ut på sätt tidigare angetts. I detta fall äger kollektiv avskrivning rum efter den procentsats, som uppgivits i avsnittet om materiella regler, d v s enligt departementschefens uttalande 3 %.

Förvärv genom benefikt fång

Har jordbruksfastighet förvärvats genom benefikt fång före utgången av år 1972 får övertagaren som ingångsvärde använda det ingångsvärde vartill överlåtaren varit

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

berättigad vid övergång till de nya reglerna. Detta torde vara av särskild betydelse i det fall överlåtaren förvärvat fastigheten genom oneröst fång efter utgången av år 1969. Övertagaren får nämligen då beräkna ingångsvärdet med utgångspunkt från värde bestämt enligt tjugofemprocentsregeln.

Även vid benefikt fång efter utgången av år 1972 får övertagaren använda det ingångsvärde vartill överlåtaren varit berättigad. Så får emellertid ske endast om överlåtaren beräknat inkomsten enligt kontantprincipen. Har överlåtaren däremot haft bokföringsmässig redovisning gäller härvid de allmänna reglerna i KL (jfr s. 144).

Slutligen skall påpekas att om kostnad för ny-, till- eller ombyggnad bestritts genom ianspråktagande av medel, som avsatts till investeringsfond eller liknande anordning för uppskov med inkomstbeskattningen, skall ingångsvärde för byggnad minskas med vad som sålunda tagits i anspråk.

Ingångsvärde för inventarier

Som framgått av det föregående får kostnader för vissa jordbruksberoende byggnadstillbehör brytas ut ur avskrivningsunderlaget för byggnader och föras över till avskrivningsunderlaget för inventarier. För dessa inventarier — d v s fasta maskiner och inventarier — kommer alltså det belopp som överförs från underlaget för byggnadsavskrivningen att ingå i ingångsvärdet för inventarier. Denna överföring får ske oavsett om inkomsten av jordbruksfastigheten före övergången till de nya reglerna redovisats enligt bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen. Den som redan vid övergången redovisat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder får inte ändra underlaget för inventarieavskrivningen i vidare mån än med belopp som överförs från byggnadsavskrivningsunderlaget. För den som tidigare tillämpat kontantprincipen gäller däremot i fråga om andra inventarier än byggnadsinventarier följande.

Ingångsvärde medges för inventarier som finns på jordbruksfastigheten vid tidpunkten för övergången till bokföringsmässig redovisning och som är avsedda att stadigvarande användas i jordbruksdriften. Syftet är att ingångsvärdet i princip skall motsvara den faktiska ursprungliga nyuppsättningskostnaden, d v s den kostnad för vilken avdrag inte medgetts i kontantprincipen. Mot den bakgrunden får alltid som ingångsvärde tas upp den verkliga nyuppsättningskostnaden, om denna kan visas. Man har vid lagstiftningsarbetet utgått från att så kan ske åtminstone i de fall jordbruk drivits under kortare tid än fem år. Därför står i dessa fall ingen annan möjlighet till buds än att ta upp faktiska nyuppsättningskostnaden som ingångsvärde om inventarierna förvärvats genom oneröst fång.

Den som däremot drivit jordbruk under minst fem år får alternativt som ingångsvärde ta upp ett belopp motsvarande summan av anskaffningskostnaden för inventarier som han ägt under kortare tid än fem år och 50 % av återanskaffningskostnaden vid övergången för övriga inventarier. RSV kommer att fastställa de återanskaffningskostnader som skall tillämpas vid beräkning av ingångsvärde för inventarier som innehafts minst fem år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

Det enligt föregående stycke schablonmässigt beräknade ingångsvärdet kan i vissa fall jämkas. Så bör ske om nyuppsättning skett med begagnat inventarium kort före övergången och detta inventarium likaledes före övergången ersatts med ett fabriksnytt. Som ingångsvärde bör i sådant fall tas upp den verkliga nyuppsättningskostnaden. Härigenom motverkas att en sådan åtgärd genomförs i syfte huvudsakligen att vinna förmån vid beskattningen. Vidare förekommer på vissa jordbruk maskiner som har ett mycket högt återanskaffningsvärde — t ex grävmaskiner och skogsmaskiner — men som efter vad som kan antas kunnat anskaffas för lågt pris. Även om sådan anskaffning skett mer än fem år före övergången till bokföringsmässig redovisning bör man i dessa fall försöka komma fram till ett värde som så nära som möjligt ansluter till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden. Jämkning bör vidare ske för s k reservmaskiner, d v s maskiner där ersättningsavdrag tidigare medgetts helt eller delvis.

Har inventarium förvärvats genom benefikt fång får ingångsvärdet beräknas till 50 % av återanskaffningskostnaden. Denna regel har alltså betydelse dels för den som i övrigt tar upp faktiska nyuppsättningskostnaden som ingångsvärde, dels för den som tillämpar schablonmetoden men inte innehaft det benefikt förvärvade inventariet i fem år. Har den huvudsakliga delen av inventariebeståndet förvärvats genom benefikt fång får dock som ingångsvärde tas upp samma värde som överlåtaren skulle ha fått beräkna vid övergång.

Inventarier för vilka ingångsvärde beräknas till 50 % av återanskaffningskostnaden vid övergången skall behandlas på samma sätt som om de anskaffats under det beskattningsår för vilket inkomst av jordbruksfastighet första gången redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta har betydelse vid räkenskapsenlig avskrivning om kompletteringsregeln används.

Jordbrukare, som under det år övergång sker från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning upphör med driften i förvärvskällan till följd av försäljning eller därmed jämförlig omständighet, får inte ta upp något ingångsvärde för inventarier.

Ingångsvärde för markanläggningar

Av redogörelsen för de nya materiella reglerna (s. 139) framgår att de nya reglerna för avskrivning av kostnader för markanläggningar får tillämpas endast för kostnad som nedlagts efter övergång till bokföringsmässig redovisning enligt det nya systemet. Kostnader som före övergång lagts ner på markanläggning får inte med anledning av övergången dras av på annat sätt än som annars skulle ha skett.

Ingångsvärde för varulager och värdering av varulager vid utgången av de första beskattningsåren efter övergången

Den som vid övergången till det nya systemet redan beräknar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder skall ta upp ingående lager med ledning av närmast föregående balansräkning.

Den som övergår från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning får endast ta upp ingångsvärde för s k stamdjur. Att ingångsvärde i detta fall medges för stam-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

djur sammanhänger med att dessa djur i kontantmässigt redovisat jordbruk anses som inventarier. Kostnaden för den ursprungliga nyuppsättningen har därför inte kunnat dras av i kontantprincipen. Det är för att kompensera för denna inte avdragsgilla kostnad som ingångsvärde medges. Alla anskaffningskostnader för andra lagertillgångar har däremot kunnat dras av i kontantmässigt redovisat jordbruk. Av den anledningen får ingångsvärde inte tas upp för varulager som inte utgörs av stamdjur. Däremot får dessa lagertillgångar värderas efter speciella regler vid utgången av första beskattningsåren efter övergången. Genom denna särbehandling undviks att värdet av dessa lagertillgångar skall behöva skrivas upp från noll till minimivärdet 40 % under övergångsåret med de konsekvenser en sådan åtgärd skulle kunna få vid beskattningen.

Till stamdjur hänförs i regel stamtjurar och mjölkkor samt ett rekryteringsunderlag i form av kvigor och kalvar. Departementschefen påpekar i propositionen att i vissa fall stamdjur kan förekomma även i kreatursbesättning av köttdjursras. Kravet på utredning om att stamdjur finns i sistnämnda besättningar torde dock enligt departementschefen i allmänhet få ställas högre än när det gäller stamdjur i mjölkdjursbesättning. Vidare räknas i allmänhet hästar som uppnått två års ålder till stamdjuren liksom smådjur (svin, får etc.) som används för avelsändamål. RSV kommer att meddela anvisningar för bestämmande av det värde av rekryteringsunderlaget i stamdjursbesättning som skall kunna godtas i normalfallet. Till omsättningsdjur räknas djur som är föremål för snabb omsättnig.

Förvärv genom oneröst fång

Ingångsvärde för stamdjur som förvärvats genom oneröst fång får tas upp till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden. Den som under minst de senaste fem åren före övergången haft stamdjur i förvärvskällan får alternativt tillämpa en schablonregel. Denna innebär att ett belopp motsvarande värdet av det genomsnittliga antalet stamdjur under de senaste fem åren, dock högst antalet djur vid övergången, får tas upp som ingångsvärde. För att underlätta deklarations- och taxeringsarbetet skall värderingen av stamdjuren vid tillämpning av schablonregeln ske på grundval av de genomsnittspriser som RSV fastställt närmast före övergången. I de fall verket inte fastställt värde för stamdjur av visst slag tas allmänna saluvärdet upp som ingångsvärde.

Departementschefen påpekade i propositionen att i det fall nyuppsättningskostnaden används som ingångsvärde endast den ursprungliga kostnad som kvarstår i beskattningshänseende bör få tas upp. Jordbruksbeskattningskommittén anförde härom följande (SOU 1971:78 s. 134).

> I detta sammanhang vill kommittén framhålla, att den ursprungliga nyuppsättningskostnaden skall justeras, om delrealisation förekommit. I sådana fall skall endast den del av den ursprungliga nyuppsättningskostnaden som inte kan anses konsumerad genom delrealisationen — nettonyuppsättningskostnaden — föras upp som ingångsvärde. Om exempelvis en skattskyldig år 1960 nyuppsatt 10 stamdjur för 21 000 kr. och 1966, då stambesättningen växt till 15 djur, realiserat 10 djur eller 2/3 av besättningen, bör motsvarande andel av den ursprungliga nyupp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

sättningskostnaden anses ha konsumerats. Nettonyuppsättningskostnaden bör i detta fall beräknas till 1/3 av 21 000 eller 7 000 kr. Det är således endast detta belopp som får tas upp som ingångsvärde vid tillämpning av metoden med ursprunglig kostnad för nyuppsättning.

Det torde höra till ovanligheterna att sedan nyuppsättning av visst slag skett, exempelvis av nötkreatur, en ökning av denna besättning sker genom ytterligare nyuppsättning. Har därför nyuppsättning skett fem år före övergången och den skattskyldige hela tiden därefter innehaft sådana stamdjur har han regelmässigt valrätt att använda den verkliga nyuppsättningskostnaden eller ett med tillämpning av schablonregeln beräknat belopp som ingångsvärde. Om samma skattskyldig senare och inom fem år före övergången även nyuppsätter en fårbesättning, medför inte den omständigheten att nötkreatursbesättningen innehafts i mer än fem år att den skattskyldige har rätt att utnyttja valrätten vid bestämmande av ingångsvärde även för stamdjuren i fårbesättningen. Som detta senare värde får den skattskyldige i detta fall ta upp endast den verkliga nyuppsättningskostnaden.

Förvärv genom benefikt fång

Har stamdjur förvärvats genom benefikt fång före ingången av år 1973 beräknas ingångsvärdet till belopp motsvarande de av RSV fastställda värdena för djuren. Även här gäller att allmänna saluvärdet tas upp om RSV inte fastställt värde av stamdjur av visst slag.

Vid benefikt förvärv av stamdjur tillsammans med jordbruksfastigheten efter utgången av år 1972 och från överlåtare som redovisat enligt kontantprincipen får övertagaren som ingångsvärde för stamdjur ta upp det värde vartill överlåtaren skulle ha varit berättigad vid övergången till bokföringsmässig redovisning. Detta innebär att om överlåtaren haft stamdjur under minst fem år övertagaren får efter eget val ta upp överlåtarens verkliga nyuppsättningskostnad eller schablonmässigt beräknat värde som ingångsvärde.

Har däremot överlåtaren tillämpat bokföringsmässig redovisning och stamdjuren förvärvas tillsammans med fastigheten genom benefikt fång efter utgången av år 1972 äger inte ikraftträdandelagen tillämpning. I skattehänseende anses i sådana fall att övertagaren fortsätter överlåtarens jordbruk. Övertagaren skall därför som ingående värde på lagertillgångar ta upp samma belopp som överlåtarens utgående värde.

Enligt de allmänna materiella reglerna skall värdet av såväl stamdjur som övriga lagertillgångar i princip tas upp till 40 % av allmänna saluvärdet i den utgående balansräkningen. Emellertid medges vid utgången av de tre första beskattningsåren efter övergång från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning en större nedskrivningsrätt beträffande andra lagertillgångar än stamdjur, dvs för alla lagertillgångar för vilka ingångsvärde inte medges. Värdet av dessa lagertillgångar får tas upp under dessa tre år lägst till 10, 20 resp. 30 % av allmänna saluvärdet (d v s RSV:s värden) för omsättningsdjur samt anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet — ev. efter inkuransavdrag — för produkter och förnödenheter. Detta innebär alltså

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

att uppskrivning av dess lagertillgångar successivt kan ske med 10 % under vart och ett av de första fyra åren efter övergång till bokföringsmässig redovisning.

Ingående fordringar och skulder

Den som redan före övergången till det nya systemet tillämpat bokföringsmässig redovisning skall givetvis ta upp ingående fordringar och skulder med ledning av närmast föregående balansräkning.

Vid övergång från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning beaktas endast fordringar och skulder vid vissa kreditförsäljningar och kreditköp. Om stamdjur eller inventarier före övergången realiserats på kredit men hela eller del av köpeskillingen skall erläggas efter övergången får den fordran som inte är betald vid övergången tas upp som ingående varufordran. Har vidare stamdjur nyuppsats på kredit före övergången skall den del av anskaffningskostnaden som inte är betald vid övergången tas upp som ingående varuskuld.

Att särskild hänsyn tagits till fordringar som efter övergången influtit för tidigare realiserade stamdjur och inventarier eller skuld som då betalas på tidigare nyuppsatta stamdjur motiveras av att dessa influtna fordringar eller betalade skulder inte skall påverka inkomstberäkningen. Realisation av stamdjur och inventarier föranleder inte beskattning i förvärvskällan jordbruksfastighet om kontantprincipen tillämpas. Inflyter däremot likvid för realisation efter övergången måste den redovisas till beskattning enligt reglerna för bokföringsmässig redovisning. Genom att motsvarande belopp får tas upp som ingående varufordran åstadkommes emellertid nollställning i beskattningsläget. Vad angår nyuppsättningskostnaden för stamdjur är den inte avdragsgill i kontantmässigt redovisat jordbruk. Vid övergången medges emellertid ingångsvärde för stamdjuren med nyuppsättningskostnaden. Om likvid för nyuppsättningen erläggs efter övergången medges vidare avdrag för denna likvid enligt reglerna för bokföringsmässig redovisning. Den upptagna ingående varuskulden syftar till att eliminera de skattemässiga verkningarna av detta avdrag.

Speciella regler vid benefika förvärv efter utgången av 1972 och vissa köp till underpris samt jämkningsregler

Som tidigare angetts får den som genom benefikt fång förvärvar jordbruksfastighet efter utgången av år 1972 och från överlåtare som tillämpat kontantprincipen som ingångsvärde ta upp de värden vartill överlåtaren skulle ha varit berättigad vid övergång till bokföringsmässig redovisning. Vidare äger den som genom oneröst fång till väsentligt underpris förvärvat jordbruksfastighet eller annan tillgång från nära anförvant eller dödsbo, vari han eller hans make är delägare, begära att vid tillämpning av ikraftträdandelagen förvärvet skall anses ha skett genom benefikt fång. Med nära anförvant avses härvid egna eller makes föräldrar, far- eller morföräldrar.

Har skattskyldig eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre ingångsvärde än som synes rimligt och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningshänseende skall ingångsvärdet jämkas i skälig mån.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

ÖVERGÅNGSTAKTEN M. M.

Ändringarna i KL trädde i kraft den 1 januari 1973. Det skulle naturligtvis från rättvisesynpunkt kunna hävdas att de nya reglerna borde börja tillämpas samtidigt av alla jordbrukare. Varken skatteadministrationen eller de skattskyldiga skulle emellertid vara betjänta av en sådan ordning. Ett stort antal av de jordbrukare som skall övergå från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning kommer nämligen att nödgas söka hjälp hos bokföringsbyråer eller av andra personer som är insatta i de nya reglerna för jordbruksbeskattningen. För att ta vederbörlig hänsyn till personalresurserna hos bokföringsbyråer och taxeringsmyndigheter m m har det ansetts naturligt att föreskriva ett successivt byte av redovisningsmetod under några år. Detta innebär att kontantprincipen i dess utformning vid utgången av år 1972 alltjämt är tillämplig i fråga om jordbrukare som efter ingången av år 1973 fortfarande har kontantmässig redovisning.

Takten för övergång från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning har bestämts av tillgängliga resurser och av principen att övergången skall ske efter jordbrukets storleksordning. Tidpunkten för övergången har knutits till bruttointäkten. Bruttointäkten kan nämligen i regel vara ett godtagbart uttryck för ett jordbruks storlek och torde bättre än någon annan faktor spegla omfattningen av jordbruksdriften.

För att ge den skattskyldige möjlighet att långt i förväg bedöma sin situation och därmed kunna i god tid tillförsäkra sig den deklarationshjälp han behöver och förbereda övergången till bokföringsmässig redovisning har det ansetts lämpligt att övergångsskyldigheten knyts till bruttointäkten två år före övergångsåret. Av praktiska skäl skall vidare den bruttointäkt som TN fastställt vara bestämmande för den obligatoriska övergången. Med bruttointäkt förstås härvid bruttointäkten i förvärvskällan.

Övergång från kontantredovisning till bokföringsmässiga grunder får endast ske vid kalenderårsskifte.

Obligatorisk övergång till det nya systemet

Fr o m 1974 års taxering skall de nya bestämmelserna tillämpas av alla juridiska personer utom dödsbon samt av skattskyldiga som redan vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna tillämpat bokföringsmässig redovisning. Har alltså ett dödsbos jordbruksfastighet tidigare redovisats bokföringsmässigt skall även i detta fall de nya reglerna omedelbart tillämpas. Fr o m samma taxering föreligger vidare skyldighet att tillämpa bokföringsmässig redovisning för skattskyldig som för inkomståret 1971 enligt TN:s beslut haft en bruttointäkt om minst 150 000 kr. Under de följande övergångsåren sker en avtrappning av gränsen på så sätt att övergångsskyldighet föreskrivs fr o m inkomståret 1974 resp. 1975 och 1976 för jordbrukare vilkas bruttointäkt inkomståret 1972 resp. 1973 och 1974 uppgått till eller överstigit 100 000 resp. 70 000 och 50 000 kr. Det sista övergångsåret — inkomståret 1977 — är i princip återstoden av landets jordbrukare skyldiga att gå över till bokföringsmässig redovisning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

Ett speciellt undantag har gjorts från den obligatoriska övergången till bokföringsmässig inkomstberäkning. Skyldighet föreligger nämligen inte att byta redovisningsmetod vid ingången av beskattningsår under vilket driften i förvärvskällan upphör. På grund härav kan kontantredovisning i enstaka fall förekomma även vid 1978 års taxering. Om skattskyldig emellertid byter redovisningsmetod trots att han under beskattningsåret upphör med jordbruksdriften kan detta inverka på hans rätt att få ingångsvärde för inventarier (se sid. 147).

K M:t har bemyndigats att om särskilda skäl föreligger förordna om avvikelse från bestämmelserna om tidpunkten för de nya reglernas tillämpning och om storleken av bruttointäkt som skall vara avgörande för frågan om tillämpningen.

Den som efter utgången av år 1972 förvärvar äganderätt eller nyttjanderätt till jordbruksfastighet skall naturligtvis redan från början tillämpa de nya reglerna. Detta framgår av de allmänna reglerna. Har han emellertid redan före detta förvärv redovisat inkomst av samma fastighet enligt kontantmetoden skall han gå över till bokföringsmässig redovisning först i och med det beskattningsår som följer efter förvärvet. Härvid kan vidare ikraftträdandelagens bestämmelser om ingångsvärden komma att tillämpas. Åsyftade fall är när arrendator förvärvar arrenderad fastighet eller ägare säljer fastigheten men sitter kvar som arrendator.

Frivillig övergång till det nya systemet

Bestämmelserna i ikraftträdandelagen om takten i övergångsskedet reglerar endast när jordbrukare senast skall börja tillämpa bokföringsmässig redovisning. Däremot föreligger inte något hinder mot att övergång till sådan redovisning sker frivilligt före den tidpunkt då en övergång eljest skulle aktualiseras. En frivillig övergång medför givetvis att de nya reglerna blir tillämpliga och detta kan i vissa fall bedömas som mycket väsentligt, ex. om en markanläggning av annan karaktär än täckdike skall anläggas eller en naturtillgång börja utnyttjas. En förutsättning för frivillig övergång är emellertid att anmälan härom görs hos skattechefen i det län där jordbruksfastigheten är belägen senast tre månader före övergången. Såvitt avser frivilliga övergångar den 1 januari 1973 skall dock anmälningsskyldigheten ha fullgjorts före utgången av januari 1973.

Uppgiftsskyldighet m m vid byte av redovisningsmetod

Det är givet att det stora antalet övergångar från kontantmetoden till bokföringsmässig redovisning som blir en följd av de nya bestämmelserna kommer att medföra arbetspåfrestning på skatteadministrationen. I syfte att minska taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning skall dessa beredas tillfälle att förhandsgranska ingångsvärdena. För detta ändamål skall skattskyldig senast den 30 juni under det år övergången sker lämna en preliminär förteckning över inventarier och stamdjur i förvärvskällan till länsstyrelsen i det län där jordbruksfastigheten är belägen. Uppskov med avlämnandet av dessa uppgifter kan lämnas vid behov i det enskilda fallet. Någon påföljd för felaktigheter i detta preliminära material föreskrivs inte och inte heller för underlåtenhet att lämna uppgifterna till förhandsgranskningen. Man torde

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

emellertid kunna räkna med att taxeringsmyndigheterna kommer att påminna den som av någon anledning försummat att lämna uppgifterna. Vidare torde som departementschefen påpekat den som helt underlåter att lämna uppgift eller avsiktligen lämnar felaktiga sådana kunna räkna med skärpt uppmärksamhet från taxeringsmyndigheternas sida. Departementschefen påpekade vidare att förhandsgranskningen i stor utsträckning även bör ses som en serviceåtgärd. Taxeringsmyndigheterna kan nämligen därigenom redan innan det första bokslutet görs upp hjälpa den vid bokföringsmässig redovisning ovane skattskyldige genom personliga anvisningar om behov därav skulle visa sig föreligga.

Som en ytterligare serviceåtgärd åt de jordbrukare som skall gå över till bokföringsmässig inkomstredovisning skall länsstyrelsen i det län där jordbruksfastigheten är belägen underrätta om tidpunkten för skyldigheten att gå över, i den mån skyldigheten grundar sig på storleken av bruttointäkten i förvärvskällan. Underrättelsen skall tillställas skattskyldig ägare eller brukare av jordbruksfastighet på det sätt som gäller för underrättelse om avvikelse från självdeklaration d v s i regel genom rekommenderat brev, senast före utgången av november året före övergång skall ske. Såvitt gäller obligatorisk övergång under år 1973 på grund av storleken av bruttointäkten under år 1971 skall sådan underrättelse ha lämnas före utgången av januari 1973.

Speciella frågor som även berör rörelsebeskattningen

ANLÄGGNINGSKOSTNAD FÖR FRUKTODLINGAR M. M.

Tidigare behandlades skilda slag av odlingar efter olika principer vid beskattningen. Beträffande frukt- och bärodlingar, där endast avkastningen är avsedd att vara försäljningsobjekt, kunde avdrag bara komma i fråga när träd eller buskar byttes ut mot nya på samma brukningsenhet. För andra slag av odlingar var däremot alla anskaffningskostnader avdragsgilla som driftkostnader.

Ersättningsanskaffningsavdrag finns i princip inte vid bokföringsmässig redovisning. Det har därför inte ansetts motiverat att behålla detta föråldrade system för vissa former av odlingar. Numera medges i stället direktavdrag för alla nedlagda kostnader. Alternativt får kostnaderna aktiveras och skrivas av enligt särskild avskrivningsplan under den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar.

I likhet med vad som gäller beträffande markanläggningar tillkommer som huvudprincip avdrag för inköp och plantering endast den som lagt ner dessa kostnader. Vid oneröst förvärv av odling i samband med mark medges alltså nye ägaren inte något avdrag även om viss del av köpeskillingen kan anses hänförlig till odlingen. Däremot får den jordägare, som lagt ner kostnaden och valt att skriva av kostnaden enligt plan, vid sådan överlåtelse göra avdrag omedelbart för oavskriven del av kostnaderna för anläggningen. Samma är förhållandet om verksamheten i förvärvskällan upphör utan samband med avyttring av fastigheten. Sker överlåtelsen genom benefikt fång får den nye ägaren fortsätta avskrivningen enligt planen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

De nya reglerna för avdrag för anläggningskostnader gäller endast för kostnader som lagts ner under tid den skattskyldige tillämpat bokföringsmässig redovisning enligt de nya bestämmelserna. Kostnaderna skall således ha lagts ner tidigast under beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1974. Vidare skall den skattskyldige ha tillämpat bokföringsmässig redovisning för det beskattningsår under vilket kostnaderna nedlagts.

Det skall här påpekas att de regler angående avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar, för vilka här redogjorts, gäller även i förvärvskällan rörelse fr o m 1974 års taxering.

SUBSTANSMINSKNING AV NATURTILLGÅNG

Tidigare ordning

Enligt tidigare gällande regler skulle avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgång ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som skulle avpassas så att tillgångens anskaffningsvärde blev till fullo avdraget under den tid tillgången beräknades räcka. I anskaffningsvärdet skulle också räknas in de kostnader för fyndighetens exploaterande som inte fått dras av som driftkostnad.

Även om samma regler gällde för förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse tillämpades emellertid i praxis i vissa fall olika beräkningsgrunder för bestämmande av naturtillgångarnas anskaffningsvärde i de olika förvärvskällorna. I förvärvskällan jordbruksfastighet utgjorde tillgångens anskaffningsvärde i allmänhet den del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som kunde anses belöpa på tillgången, i förekommande fall med tillägg av sådana exploateringskostnader som inte fått dras av som driftkostnader. Vid benefika förvärv tillämpades dock i allmänhet andra beräkningsgrunder. Även i förvärvskällan rörelse togs den verkliga anskaffningskostnaden upp som avskrivningsunderlag. Detta gällde emellertid endast i de fall rörelsen påbörjats i samband med eller före förvärvet av den fastighet på vilken naturtillgången var belägen. Om fastigheten med naturtillgången förvärvats innan rörelsen igångsatts beräknades däremot anskaffningsvärdet med utgångspunkt i tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för rörelsens påbörjande, d v s det pris som då kunnat påräknas vid en försäljning av hela tillgången till en köpare. Därvid har i förvärvskällan rörelse tillämpats samma beräkningsgrund oavsett om tillgången var belägen på fastighet som taxerats som jordbruksfastighet eller annan fastighet.

I skilda sammanhang har kritik riktats mot tillämpningen av olika beräkningsgrunder för underlaget för substansminskning i förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse. Jordbruksbeskattningskommittén och flera remissinstanser uttalade sig för en samordning av reglerna. Departementschefen delade denna uppfattning då inte några bärande skäl kunde anföras för att skilda regler skulle tillämpas i fråga om substansminskningsavdrag vid bokföringsmässigt redovisat jordbruk och rörelse. En

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

samordning av dessa regler kunde däremot motverka transaktioner som eljest kunde företas av enbart skatteskäl. Vidare skulle samordningen bidra till ett mer rättvisande taxeringsresultat i förhållandet mellan jordbruk och rörelse.

Innebörden av de nya bestämmelserna

De regler som numera gäller såväl i förvärvskällan jordbruksfastighet som rörelse innebär följande. Substansminskningsavdrag får göras i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som avpassas så att anskaffningskostnaden blir till fullo avdragen under den tid tillgången beräknas räcka. Som anskaffningskostnad skall i första hand tas upp den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöper på tillgången. Många gånger kan emellertid svårigheter föreligga att beräkna denna del på ett riktigt sätt. Bland annat för dessa fall har man tillskapat en schablonregel. Denna regel innebär att ett belopp som svarar mot 60 % av naturtillgångens allmänna saluvärde vid den tidpunkt då den börjar utnyttjas alternativt får tas upp som anskaffningskostnad. Dessa båda metoder för beräkning av anskaffningskostnaden får emellertid endast användas efter onerösa fång. Den som genom benefikt fång förvärvat en naturtillgång får endast tillgodogöra sig de substansminskningsavdrag som skulle ha tillkommit föregående ägare om denne fortfarande ägt fastigheten. Detta innebär alltså att om föregående ägare börjat exploatera tillgången får även nye ägaren beräkna substansvärdeminskningsavdrag på grundval av föregående ägares beräknade anskaffningskostnad. Har däremot föregående ägare inte exploaterat tillgången får den nye ägaren vid beräkning av anskaffningskostnaden välja mellan den del av föregående ägares anskaffningskostnad för hela fastigheten som kan anses belöpa på tillgången och 60 % av tillgångens värde då den börjar utnyttjas.

I propositionen understryker departementschefen vikten av att vid beräkning av anskaffningskostnaden beakta att den mark på vilken naturtillgången exploateras ofta kan ha ett betydande värde även efter det brytningen upphört. Som det endast är fyndighetens värde som skall utgöra avskrivningsunderlag måste alltså särskild hänsyn tas till markens restvärde.

Vid beräkning av anskaffningskostnaden för tillgången skall naturligtvis även räknas in de exploateringskostnader som ägaren svarat för och som inte kunnat dras av omedelbart som driftkostnader. Den på så sätt framräknade anskaffningskostnaden skall sedan gälla som avskrivningsunderlag under den tid den skattskyldige samt efter benefika överlåtelser ny ägare utnyttjar tillgången. I de fall exploateringskostnader som inte är omedelbar avdragsgilla läggs ner sedan exploateringen påbörjats, får detta belopp öka avskrivningsunderlaget.

Det torde även fortsättningsvis bli så att ifråga om grustäkter och liknande naturtillgångar avskrivningsunderlaget uttrycks i ett belopp per kubikmeter och att substansvärdeavdraget således beräknas med hänsyn till den mängd som tagits ut under beskattningsåret. Det torde dock — såsom skatteutskottet påpekat — inte föreligga något hinder för att även i fortsättningen förskjuta outnyttjade substansvärdeminskningsavdrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

De nya bestämmelserna om substansvärdeminskningsavdrag skall såväl i förvärvskällan jordbruksfastighet som rörelse tillämpas första gången vid 1974 års taxering. Såvitt gäller förvärvskällan jordbruksfastighet skall vidare inkomsten för det år då tillgången börjar utnyttjas redovisas enligt bokföringsmässiga grunder för att de nya reglerna skall tillämpas. Den jordbrukare eller rörelseidkare som börjat utvinna naturtillgång under beskattningsår för vilket de nya reglerna inte varit tillämpliga har fått beräkna underlaget med användande av äldre regler. Sådant underlag skall då behållas även efter det att de nya reglerna börjat tillämpas. (Se beträffande jordbruksfastighet 16 § ikraftträdandelagen och beträffande rörelse 7 § samma lag.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14