

SKATTENYTT

Officiellt organ för *Taxeringsnämndsordföranden*s Riksförbund



Nr 4-5/1955

Årgång 5

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Avdrag för inköp av skördetröska

Av jur. kand., pol. mag. Leif Mutén

Den tekniska utvecklingen på lantbruksmaskinernas område har i allt högre grad försvårat tillämpningen av gällande bestämmelser rörande avdrag för nyanskaffning av inventarier i jordbruk, varav inkomsten redovisas enligt kontantprincipen. I första hand har detta skett därigenom, att äldre inventarier fått nya motsvarigheter med tekniska förbättringar av pris-höjande karaktär, samtidigt som äldre typer mer eller mindre försvunnit ur marknaden. Ett flagrant exempel härpå utgör gummihjulsvagnarna, (dock väl endast de hästdragna), för vilka RR (1953 ref 16) ansett utgiften i dess helhet hänförlig till nyanskaffning, trots kostnadsökningen, "enär det numera kan anses vara inom jordbruket normalt att gummihjulsvagn anskaffas såsom ersättning för en eller flera äldre järnhjulsvagnar och, i förekommande fall, andra körredskap av äldre typ".

I andra fall har svårigheterna uppstått

genom att helt nya inventarier tillkommit, vilka helt eller delvis övertagit äldre typers funktioner. Redan 1925 kom det första rättsfallet på byte av hästar mot traktor (1925 : 327), följt av flera, dock knappast något med en så frikostigt tilltagen beräkningsgrund som där tillämpade sex hästar mot en "motorplog". Sedermera har frågan varit aktuell, om en självbindare kan räknas ersätta slättermaskin (1946 : 360 — avdrag vid inköp av självbindare i stället för med skördeapparat utrustad slättermaskin medgivet allenast med belopp motsvarande kostnaden för skördeapparat; fallet är dock knappast prejudicerande, då försäljning eller utrangering av slättermaskinen enl. TI aldrig ägt rum). Egendommeligt nog synes frågan aldrig ha ställts på sin spets i högsta instans.

Ett betydelsefullt problem av denna senare typ har aktualiserats, när jordbrukare anskaffat skördetröskor. I en rad sådana fall har avdrag yrkats såsom för nyan-

skaffning med hela beloppet, varvid skördetrösken uppgivits utgöra ersättning för en eller flera självbindare, tröskverk och i några fall en eller två hästar. Någon gång har dessa inventarier faktiskt avyttrats, men ofta nog har de uppgivits stå kvar på gården som utrangerade eller såsom i ytterst liten utsträckning använda reservmaskiner. Särskilt tröskverk av stationär typ har även uppgivits vara svårsålda. Från de skattskyldigas sida har emellertid hävdats, att den omständighet, att inventarierna bibehållits, icke bort konstituera hel nyuppsättning för skördetröskornas del, särskilt inte, när gårdarna varit så små, att den dubbla maskinuppsättningen måst betraktas som orimligt stor i förhållande till jordbrukets behov.

Från motsidan har åter anmärkts, att en skördetröska långt ifrån alltid helt kan ersätta självbindare och stationärt tröskverk. Särskilt vid fuktig väderlek lär det vara vanligt, åtminstone där man inte har tillgång till spannmålstork, att meja skörden med bindare och låta den torka någon tid på fälten för att sedan använda skördetrösken endast som tröskverk. Odling av fodersäd, vars halm tillvaratages, kan motivera användning av självbindare och tröskverk av traditionell typ. Slutligen har man, åtminstone tidigare, varit tveksam om skördetröskans lämplighet för höfröskörd och andra specialodlingar, bl. a. därför att frökvaliteten försämras vid maskinell torkning. Även ägare av skördetröskor har sagts använda stationära tröskverk för sådana grödor.

Hur skall nu dessa fall rättsligen bedömas? Endast sällan ställs taxeringsmyndigheterna inför ett så renodlat fall, att t. ex. en självbindare och ett stationärt tröskverk försålts och en skördetröska köpts i stället, medan bindare och tröska

av gammal typ fortfarande funnits på gården — alltså ett fall, där maskiner av ungefärligen den nya maskinens kapacitet och uppgift i jordbruksdriften verkligen grundat ett utbyte i lagens mening. I ett sådant fall vore problemet allenast att bestämma, hur många maskiner skördetrösken skulle räknas motsvara och medge avdrag med högst återanskaffningsvärdet för dessa. Rättsfallet 1947:1184 har, ehuru oklart, någon gång åberopats såsom utslagsgivande för beräkningsgrunden i detta fall, nämligen två självbindare och ett tröskverk. Det torde i allmänhet vara att räkna med att återanskaffningsvärdena för av en skördetröska ersatta maskiner överstiger skördetröskans värde, så att fullt avdrag alltså kan medges i dessa fall.

Långt vanligare är det emellertid, att endera både självbindare och stationärt tröskverk eller åtminstone den senare maskinen bibehålls (eller inom kort tid efter ”utbytet” åter anskaffas, kanske utan att dessemellan ha hunnit bortföras från gården). En sträng lagtolkning — naturlig för det fiskaliska intressets vårdare — kan inte gärna bedöma dessa fall som annat än nyuppsättning.

Ur driftsekonomisk synpunkt är det emellertid lika klart åtminstone till viss del fråga om ersättningsanskaffning. De gamla maskinerna, även om de står kvar på gården och i viss utsträckning användes, spelar inte samma roll i jordbruksdriften som före anskaffandet av skördetrösken. Man använder dem i mindre utsträckning, och de kan därför behållas längre utan utbyte. Om man byter ut dem, kan det ske mot begagnade, billiga men mindre driftsekonomiska maskiner, eftersom behovet av en ekonomisk maskin för största delen av skördearbetet täcks av den nya skördetrösken. Den senare behöver för den skull

inte heller innebära en ren addition till inventariekapitalet. Genomsnittsvärdet av förut befintliga bindare och stationära tröskverk kan nämligen normalt beräknas gå ner, när dessa behålls längre, utbyts mot mindre förstklassiga maskiner eller inte utbyts alls.

Skulle man nu vägra avdrag för hela anskaffningskostnaden för skördetröska, kunde man därmed riskera, att den skattskyldige finge vidkännas en förlust, nämligen därigenom, att en kvarstående rätt till fullt avdrag för nyanskaffning av självbindare och stationärt tröskverk aldrig komme att utnyttjas eller i vart fall inte att fullt utnyttjas. Särskilt klart vore detta fallet för de mellanstora gårdar, där användandet av självbindare och stationärt tröskverk jämsides med skördetröska innebär ett i hög grad ofullständigt utnyttjande av de förras kapacitet.

Medgåve man å andra sidan avdrag för inköp av skördetröska med hela beloppet, ginge man därmed längre än som drifts-ekonomiskt skulle kunna försvaras. Så länge självbindare och stationärt tröskverk användes, låt vara blott som reservmaskiner, är de nämligen inte att anse såsom helt uttrangerade, anskaffningen av skördetröska inte att betrakta såsom rent inventariebyte.

RR, vars praxis under gångna år har varit relativt svårtillgänglig och knappast givit utrymme för några helt klara tolkningar (se exempelvis Jarnerup-Ager-Rietz s. 44 f. jf med s. 488!) har i några rättsfall under föregående år (1954:981—985 samt ett antal avgöranden den 10 och 17 september, ännu icke publicerade i årsboken men refererade i Sv. Sk. T:s rättsfallshäfte d. å. s. 15 f.) visat sig benägen att i fall av här berörda typ medge avdrag med $\frac{2}{3}$ av anskaffningskostnaden

för skördetröskan, varvid i förekommande fall intäkt för försåld självbindare tagits till beskattning. RR synes konsekvent ha anlagt $\frac{2}{3}$ -delsschablonen, utan avseende vid varierande omständigheter sådana som huruvida både tröskverk och självbindare eller endast det förra eller den senare stått kvar på gården o. s. v.

Några av de berörda fallen skall här kort refereras.

1954:981—982. Arrendatorn T. hade sålt sin självbindare men behållit ett gammalt, stationärt tröskverk, om vilket han uppgav, att han, om han icke köpt skördetröskan, skulle ha behövt byta ut det mot ett nyare verk. Det stode nu kvar som reserv. Vid tidigare års taxering hade han erhållit avdrag med belopp motsvarande återanskaffningskostnad för bindaren. För fortsatta avbetalningar hade underinstanserna vägrat avdrag. Med avrundning av avdragsbeloppet för det sista året till 1.000 kronor medgav RR avdrag med sammanlagt (inklusive första året medgivet avdrag) 6.216 kronor eller cirka $\frac{2}{3}$ av köpeskillingen, 9.273 kronor.

Utsl. d. 17/9 1954 ang. bröderna L:s tax. 1949. Bröderna hade bytt ut en självbindare, för vilken erhållits 400 kronor. De gjorde gällande, att skördetröskan ersatte denna och därutöver två hästar och $\frac{2}{3}$ av ett sex år gammalt tröskverk. Nyanskaffningskostnaden för dessa inventarier beräknades med närmare 1.000 kronor överstiga anskaffningskostnaden för skördetröskan, 8.750 kronor. Avdrag, som av underinstanserna medgivits med endast 1.400 kronor, medgavs av RR med 5.400 kronor, motsvarande $\frac{2}{3}$ av 8.750 kronor, minskat med 400 kronor för självbindaren och avrundat till jämnt hundratal kronor.

Utsl. d. 17/9 1954 ang. arrendatorn A:s tax. 1949. Denne hade köpt andel i skördetröska för 3.936 kronor, varför avdrag yrkades med 3.000 kronor motsvarande beräknad återanskaffningskostnad för såsom reservmaskin kvarstående traktorbindare. Avdrag hade vägrats av underinstanserna. RR medgav avdrag med 2.600 kro-

nor, motsvarande $\frac{2}{3}$ av anskaffningskostnaden avrundat till jämnt hundratal kronor. Samma utgång blev det för köparen av den andra andelen, ehuru denne uppgivit skördetröska motsvara såväl självbindare som tröskverk, båda kvarstående som reservmaskiner.

RR:s ställningstagande, sådant det här tolkats, kan betraktas som en ur driftsekonomisk synpunkt realistisk och skälig metod. Den synes dock utgå från mycket speciella förutsättningar, varför någon vidsträckt tillämpning av principen på andra områden icke torde böra anses indicerad.

Exempelvis kan diskuteras de vanliga fallen av traktorbyte med åtföljande återanskaffning av den gamla traktorn. De skattskyldiga yrkar ofta, att det förra (dyrare) bytet skall hänföras till nyanskaffning, och att nyuppsättningen skall anses avse inköpet av den gamla traktorn. En argumentation, enligt vilken den gamla traktorn skulle utgöra "reservbestånd" och som sådant konstituera en nyuppsättning har underkänts av KR (Taxeringsnämnden 1954 s. 212). Skulle den nu godtagas, därför att "reservbeståndstanken" syntes vinna hemul i skördetröskefallen?

Så synes icke böra bli fallet. I skördetröskefallen har man i det stora flertalet fall att räkna med att någon nyanskaffning av tröskverk inte skall äga rum, eller att i vart fall ett nyanskaffat tröskverk kommer att inköpas begagnat för undvikande av överinvestering. Beträffande traktorer är någon sådan sannolikhet knappast för handen, i vart fall inte, när det rör sig om så stora gårdar, att innehav av två traktorer hör till vanligheten. Förfarandet skulle även förutsätta en kategoriklyvning av traktorbeståndet, därhän, att en traktor såsom hänförlig till "reservbeståndet" inte skulle med full avdragsrätt kunna utbytas

mot något annat än en begagnad traktor — men eftersom byte finge förväntas ske mellan en uttjänt "reservbeståndstraktor" och en ny traktor, varpå den tidigare köpta traktorn degraderas till "reservbestånd", skulle avdrag ändå fortsättningsvis varje gång komma att yrkas, förmodligen även medgivnas, för anskaffning av nya traktorer. Man skulle inte heller kunna göra sannolikt, att genomsnittliga kapitalvärdet av traktorbeståndet i mera avsevärd mån skulle skilja sig från motsvarande värde på gårdar, där två traktorer samtidigt innehas s. a. s. i första linjen.

Även praktiskt skiljer sig fallen. Innehaves skördetröska, för vars anskaffande avdrag medgivits efter $\frac{2}{3}$ -delsschablonen, kan hinder knappast möta för taxeringsmyndigheten att, för den oförmodade händelse, att nyanskaffning av ett förstklassigt stationärt tröskverk under bibehållande av skördetröska skulle bli aktuell (exempelvis i samband med ökad åkerareal eller på annan, därmed jämförlig grund), medge avdrag för nyanskaffningen med ett belopp, jämkat med hänsyn till tidigare medgivet avdrag för partiellet utbyte av de gamla maskinerna mot skördetröska. Såsom tidigare på gården befintligt inventarium skulle så räknas allenast ett "reservbeståndströskverk", värt kanske tredjedelen eller högst hälften av ett nytt. Skulle en sådan lagtillämpning — då den ginge till den skattskyldiges nackdel skulle dess genomförande kanske bjuda större svårigheter än tillämpningen av principen till den skattskyldiges fördel i de nu avgjorda fallen — med hänvisning till lagens ordalydelse behöva avvisas av skattedomstolarna, vore någon större olycka inte skedd, då nyanskaffning av här anförda slag säkerligen blir ytterligt sällsynt. I traktorfallen å andra sidan skulle, i den

mån en motsvarande lagtillämpning allsvore möjlig, kontrollen bli svår eller omöjlig och fallen mycket vanliga.

Något rättsfall på "nyanskaffning av reservbestånd" föreligger inte, om man ej dit skall hänföra RR:s avgörande den 17/9 1954 rörande hemmansägaren E:s tax. år 1951. Ett tröskverk hade här sålts 1948 i samband med köp av andel i skördetröska 1947 (varför helt avdrag erhållits, då både tröskverk och självbindare sålts under taxeringsåret). Det hade utan mellankommande borttransport från gården återköpts 1949 och år 1950 utbytts mot ett begagnat tröskverk, varvid mellangiften utgjort 1.600 kronor och hela anskaffningspriset 2.600 kronor. Att RR här i motsats till alla tidigare instanser medgav avdrag synes överensstämma med "reservbeståndslinjen" men säger ingenting om hur fallet skulle bedömts, om i stället för det gamla tröskverket inköpts ett nytt för exempelvis 7.000 kronor. "Reservbeståndslinjen" skulle i sådant fall innebära reducerat avdrag. Att i nu citerade rättsfall det nyinköpta tröskverket vid anskaffningen varit något mer värt än föregående "reservbeståndsverk" vid anskaffningen 1949 behöver kanske inte tillmätas någon djupare innebörd i betraktande av den liberala praxis, som synes råda vid bedömning av avdragsfrågan vid utbyte av såsom begagnade anskaffade inventarier.

Slutligen uppreser sig frågan, hur man skall tänka sig att behandla en självbindare, som efter anskaffning av skördetröska byggts om till slätterlastare (en sådan ombyggnad kan betinga en kostnad knappast överstigande 1.000 kronor) och sedan utbytes mot en ny slätterlastare, den senare ungeför lika dyr som en självbindare i anskaffning. I princip borde i dylika fall den ursprungliga självbindaren anses i sin hel-

het ersatt av skördetröskan med motsvarande rätt till avdrag för dennas anskaffning, varför rätt till avdrag för inventariebyte skulle kvarstå outnyttjad allenast för den andel av den ombyggda bindarens värde, som belöper på själva ombyggnaden till slätterlastare. Under sådana omständigheter skulle avdrag inte böra medgivas med mer än kanske tredjedelen av den nya slätterlastarens anskaffningsvärde.

Så som 2/3-delsregeln i de anförda fallen tillämpats, kan man emellertid utgå från att den också i här skisserade fall komme att användas för bestämmande av avdraget för anskaffning av skördetröska. Det kan då inte uteslutas, att ett visst "reservbeståndsvärde" för självbindaren skulle kunna presumeras kvarstå och grunda viss rätt till högre, kanske fullt avdrag för nyanskaffningen av slätterlastare.

Tillämpningen av 2/3-delsregeln har onekligen väckt olust hos många taxeringsmän, som däri velat se ett avsteg från de på området gällande rättsreglerna och ett opåkallat desavouering av de eniga underinstanserna. Det bör dock inte förnekas, att med dessa avgöranden vunnits en närmare anslutning till driftsekonomiska realiteter, något som väl bör eftersträvas, så snart författningens ord inte står hindrande i vägen. Svårigheten att på detta område nå fram till en verkligt tillfredsställande lösning kan sägas tjäna som belysande exempel på hur otidsenligt avdragsrätten för jordbruksinventarier är anordnad, där kontantprincipen tillämpas. Den tekniska utvecklingen kräver ett enhetligt system med årliga värdeminskningsskatt. Den nu tillämpade 2/3-delsschablonen kan inte anses som mer än ett provisorium i väntan på dettas genomförande.