

Något om beskattning av inkomst vid försäljning av kreatur

av Kamrarrättsrådet Hans Bylin

Kontantmässigt redovisande jordbrukare skall som bekant skatta för inkomst av jordbruksfastighet vid sk löpande försäljning av djur medan inkomst genom realisation endast beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Att dra gränsen mellan de två slagen av försäljning kan ibland vara ganska besvärligt och kan därför rättfärdiga ett försök till en översikt av rättsläget. (Se artiklar i Skattenytt av Lilliesköld, Mutén och C. O. Sandström 1953 s. 100, 1955 s. 81 och 1960 s. 69.)

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

Hit hör främst höns och grisar. I sådana fall kan det endast undantagsvis bli fråga om realisation. Beträffande svin räknas all avyttring, som inte avser avelsdjur, såsom löpande försäljning. I rättsfallet RÅ 1959 FI 576 hade ett bolag fått 61.662 kronor av staten, därför att bolagets samtliga gödsvin och smågrisar nedslaktats på grund av mul- och klövsjuka. Hela ersättningen togs till beskattning. Det fanns nämligen inte några avelsdjur. I ett annat fall sålde den skattskyldige hela svinbesättningen i samband med att han skulle sluta att driva jordbruk. Av ersättningen beskattades allt utom 400 kronor, som belöpte på en avelssugga, RÅ 1959 Fi 1023. Ersättning vid försäljning av får bör behandlas på samma sätt, om driften gått ut på hastig omsättning av djuren.

Har driften emellertid inte haft sådan inriktning torde realisation anses föreligga. Regeringsrätten har åtminstone i två fall — rörande samme skattskyldig — ansett att avyttring av får utgjort realisation, RÅ 1958 Fi 23 och Regeringsrättens utslag den 1 november 1960 på besvär av C. M. D. Hermelin. Rättsläget beträffande får är emellertid inte fullt klart.

Samma beskattningsprincip gäller ifråga om sk biffkor. I sådana fall omsätts ju besättningen på kort tid. Trots att det är fråga om kontantredovisat jordbruk kan man säga att dessa djur har ställning av varulager. I dessa fall är kostnad för inköp av nya djur avdragsgill, även för det första inköpet. Bygger man däremot upp göddjursbesättningen genom avel, får man naturligtvis inte dra av kostnaden för anskaffning av avelsdjuren. Att man — utom i fråga om avelsdjur — får dra av utgiften för första inköpet framgår av RÅ 1953 ref. 54. Omständigheterna var följande. En jordbrukare hade realiserat sin mjölkdjursbesättning år 1947. Nästföljande år köpte han kvigor, som han ämnade göda under omkring ett års tid och därefter sälja. Han fick avdrag för kostnaden för inköpet trots att föregående års försäljning betraktats såsom skattefri realisation.

Snabb omsättning och därav följande beskattning vid slutförsäljning kan förekomma även i andra fall än beträffande göddjur. En lantbrukare kan t ex ha lagt

an på att avyttra dräktiga kvigor. Ett sådant fall avser Regeringsrättens utslag den 3 juni 1958 i ett mål rörande förhandsbesked (se Sv. Skattetidn. Regeringsrättsutslag 1958 s. 18). I samband med övergång till kreaturslöst jordbruk ämnade X. avyttra hela besättningen utom en mjölkko. Besättningen bestod av fyra mjölkkor och 24 ungdjur. Taxeringsintendenten yrkade att försäljningen skulle anses såsom löpande med hänsyn till att X. fött upp kreatur till försäljning. X. hade nämligen årligen i genomsnitt köpt tio kalvar och sålt tio dräktiga 3-års kvigor. RR ansåg, att X. drivit handel med kreatur. RR förklarade därför att avyttringen av ungdjuren skulle anses såsom löpande försäljning. Försäljningen av mjölkorna ansågs däremot utgöra realisation. — Man får se saken som om X. haft dels en besättning av mjölkkor, som realiserades, dels ock en besättning av djur till avsalu. Den sistnämnda besättningen beskattades han för, trots att det var utförsäljning. Utgången i målet är följdriktig. X. hade ju tidigare fått dra av inköpskostnaden för ungdjuren. (Jfr nästa avsnitt.)

Likartade förhållanden förekom i ett annat mål angående förhandsbesked, vilket avgjordes av RR den 13 oktober 1955 (se Sv. Skattetidn. Regeringsrättsutslag s. 15). Omständigheterna var följande. A. bedrev hästuppfödning. Förutom hästar till avsalu hade han hästar, som han använde i jordbruket. Han hade tillhoppa 14 stycken. I samband med omläggning av driften vid gården ämnade A. sälja 12 hästar och behålla två. RR förklarade, att fyra av de 12 hästarna skulle hänföras till realisation. Här ansågs tydligen uppsättningen av hästar ha bestått dels av en uppfödningsdel och dels av en inventariedel.

2. Realisation i sådana fall då jordbrukare bedrivit kreatursskötsel i form av mjölkproduktion i förening med uppfödning av ungdjur till försäljning.

Förhållandet med en inventariedel och en uppfödnings- eller omsättningsdel förekommer även i tre referatmål, RÅ 1960 ref. 16: I—III. Målen I och II avgjordes den 6 april 1960 och målet III den 27 april 1960 efter cirkulation. I målet I fanns det 16 kor och 21 ungdjur vid föregående beskattningsårs utgång. Vid den tilltänkta avyttringen fanns 14 kor och 28 ungdjur. Anledningen till avyttringen var att den skattskyldige ämnade övergå till uppfödning av göddjur. Han avsåg att sälja alla djur utom 1 à 2 hushållskor. RR fann, att han, vid sidan av mjölkproduktion och därmed sammanhängande djurförsäljning (d v s normal omsättning), bedrivit icke oväsentlig uppfödning av ungdjur till avsalu. Försäljningen av ungdjur kunde beräknas till 6 à 7 djur årligen. Det fick enligt RR antas, att minst samma antal regelmässigt ingått i besättningen. Av de 28 ungdjuren måste således åtminstone 6 anses avsedda att efter uppfödning försälas. På grund härav förklarade RR att, förutom korna, endast avyttring av 22 ungdjur kunde anses såsom realisation (en ledamot skiljaktig, han ansåg hela försäljningen utgöra realisation). Se Skattenytt 1960 s. 373:3.

I målet II hade den skattskyldige vid det föregående beskattningsårets utgång 54 kor och 81 ungdjur. Han skulle i framtiden bedriva verksamheten på förminskad areal och ämnade därför sälja en del av besättningen. Han uppgav själv, att han tänkte behålla 30 ungdjur. Av dessa skulle 20 tjäna såsom rekryteringsunderlag för mjölkdjursbesättningen och omkring 10 uppfödas för slakt. Den skatt-

skyldige gav ju nästan själv svaret genom att tala om uppfödning för slakt. De 10 för slakt avsedda ungdjuren ansåg RR följdriktigt ej vara hänförliga till realisation (en ledamot skiljaktig) se Skattenytt 1960 s. 374:4.

I ett annat mål samma dag, men ej refererat i RÅ (se i stället Skattenytt 1960 s. 374:5) bestod besättningen vid den förestående avyttringen av 8 kor och 22 ungdjur. Den skattskyldige uppgav, att han haft otur med sin kreatursbesättning. Han hade blivit tvungen att sälja en del kor till slakt, vilket var anledningen till det stora antalet ungdjur. RN ansåg, att den skattskyldige fött upp djur i större omfattning än som var normalt vid innehav av en ren mjölkdjursbesättning. RN förklarade därför, att 8 kor och endast 12 ungdjur skulle gå fria. RR lämnade taxeringsintendentens besvär utan bifall. Man vet det ej med säkerhet, men det kan tänkas att RR hade velat hänföra en större del av försäljningen till realisation än vad RN gjort.

Jag återgår nu till de nyssnämnda referatmålen för att behandla mål III (se Skattenytt 1960 s. 375:6). Där hade den skattskyldige vid utgången av närmast föregående beskattningsår haft 12 kor och 17 ungdjur. Av dessa ungdjur var 4 stutar. RR utlät sig bl a på följande sätt: "Med hänsyn till förhållandet mellan antalet kor och antalet ungdjur i övrigt kan ej med visshet antagas att fler djur än stutarna ingått i slaktdjursproduktionen." Endast stutarna hänfördes till löpande försäljning (2 ledamöter ville inte beskatta inkomsten genom försäljning av stutarna). Förhållandet 12 kor och 17 ungdjur utgör inte en så markant disproportion mellan antalet kor och ungdjur, att man därav kan dra den slut-

satsen, att det förekommer uppfödning av djur till slakt. Förekomsten av stutar är emellertid ett indicium på slaktdjursuppfödning.

Av de nyss presenterade rättsfallen, särskilt av referatmålen, ser det ut som om det i vissa stycken skulle råda skilda meningar inom RR. Det var ju en skiljaktig ledamot i referaten I och II samt två skiljaktiga i referat III. Man kan få uppfattningen, att de som varit skiljaktiga tolkat kommunalskattelagen strikt efter ordalagen. Det verkar med andra ord som om de anser att det vid slutförsäljning av djur är realisation, även i de fall då besättningen består av — förutom en mera "stationär" mjölkdjursdel — en uppfödningssdel. Med hänsyn till dessa påvisade skiljaktigheter kan man inte anse att rättsläget är alldeles klart.

Emellertid förekom den 6 april 1960 — d v s samma dag som referatmålen I och II avgjordes — två mål i vilka en strängare gränsdragning än den som godkändes i referatmålen avvisades. Jag syftar på två mål, som är återgivna i Skattenytt 1960 s. 373 under 1 och 2. I båda målen hävdade taxeringsintendenten att alla ungdjur, som ej bestod av dräktiga kvigor, skulle räknas såsom »slaktdjur». Detta yrkande godkändes inte. Man synes därför med hänsyn till förhållandet mellan antalet kor och ungdjur i dessa två mål kunna draga den slutsatsen, att den omständigheten att det finns mer än ett ungdjur per ko inte alltid behöver utesluta skattefri realisation. Med andra ord, finns det mer än ett ungdjur per ko får man inte enbart därav sluta sig till att den skattskyldige driver uppfödning av slaktdjur. I det första av de ifrågakvarande målen hade den skattskyldige 18 kor och 24 ungdjur vid utgången av beskatt-

ningsåret närmast före avyttringen. Förhållandet 18:24 ansågs i och för sig inte indicera slaktdjursuppfödning. Tydligt ansågs ej heller några andra omständigheter föreligga, vilka pekade på slaktdjursuppfödning. RN förklarade, att alla kor, kvigor och kvigkalvar skulle gå fria. RR lämnade taxeringsintendentens besvär utan bifall. Utgången tyder således på att det stora antalet ungdjur vid beskattningsårets ingång inte ansågs vara någonting annat än en av den tilltänkta realisationen betingad ökning av djurbesättningen.

I det andra målet samma dag var förhållandena likartade.

I det rättstfall från den 6 april 1960, som här tidigare behandlats mellan referat II och III (se Skattenytt 1960 s. 374:5) förklarade RN, att 8 kor och 12 ungdjur var att hänföra till realisation. RR lämnade även i detta fall taxeringsintendentens besvär utan bifall. Man vet inte om detta innebär, att RR — om den skattskyldige klagat — släppt en större del av försäljningen fri från beskattning än vad RN gjort. Det verkar inte alldeles osannolikt. RN:s beslut innebar ju att ungefär 1½ ungdjur per ko undantogs från beskattning.

Även ett annat rättsfall kan nämnas, ett förhandsbeskedsärende i vilket RR meddelat utslag den 6 september 1960. RN fann där, att det var fråga om såväl en mjölkdjursbesättning som djur uppfödda till slakt. RN ville från beskattning undantaga 18 kor och 18 ungdjur. RR förklarade emellertid att 28 ungdjur skulle inräknas i den skattefria realisationen. Detta motsvarade något mer än 1½ ungdjur per ko.

Om man gör en sammanställning av de olika meningar, som kommit till ut-

tryck i de nu analyserade målen, synes man komma till följande resultat.

Det förefaller som om det inom RR skulle finnas en åsiktsriktning som vill hänföra hela djurförsäljningen till skattefri realisation, om försäljningen har karaktär av total utförsäljning. Enligt den uppfattningen skulle försäljningen gå fri från beskattning även till den del den inkluderar djur, uppfödda till slakt eller försäljning. En annan åsiktsriktning däremot synes inte vilja från beskattningen fria sistnämnda slag av djur. Om det inte klart framgår hur många av de i försäljningen ingående djuren, som varit avsedda för slakt eller försäljning, måste man enligt den sistnämnda åsiktsriktningen göra en bedömning med ledning av de indicier, som kan finnas. Därvid har man att beakta bl a förhållandet mellan antalet kor och ungdjur ävensom de försäljningar, som skett under tidigare år. Den allmänna uppfattningen synes vara att man från beskattningen kan undanta 1 ungdjur per ko. Somliga tycks dock vilja fria 1½ à 2 ungdjur per ko.

3. Försäljning av rena mjölkdjursbesättningar (d v s icke någon del har uppfötts till slakt eller särskild försäljning).

A. Försäljning av tjurar.

Jag skall först uppehålla mig vid ett detaljproblem, nämligen försäljning av tjurar i samband med övergång till artificiell insemination. En sådan försäljning räknas såsom realisation. Detta framgår av RÅ 1959 Fi 1020, 1958 Fi 1462 samt 1960 Fi 2094. Principen om rätt till avdrag synes klar. Likväl har dessa rättsfall förbryllat många. Detta beror på motsatt utgång i två mål från år 1948 och 1949. I dessa fall var utredningen

bristfällig (målen är missvisande återgivna i fackpressen). Likvid för en tjur, som tjänstgjort som stamtjur, beskattas endast om förutsättning för realisationsvinst föreligger. Men det får naturligtvis inte vara fråga om någon på gården uppfödd ungtjur, som itne avsetts till avel. Är tjuren uppfödd på gården fordras det måhända, att det framgår att den använts som avelstjur, för att försäljningen skall anses som realisation. Vad här sagts om realisation av tjur vid övergång till artificiell insemination gäller naturligtvis även i tillämpliga delar i fråga om biffkors-tjurar, jfr stamsvin.

B. Gränsdragning mellan realisation och löpande försäljning beträffande vanliga mjölkdjursbesättningar.

Vid total utförsäljning av hela besättningen är det i regel inte något problem. Då blir allt fritt, även ungdjuren d v s beskattning kan endast ske enligt reglerna för realisationsvinst. Detta torde också gälla kalvarna. Jfr dock annan utgång i RÅ 1960 Fi 162, där kalvarna ej gick fria. Realisation föreligger även vid övergång från mjölkdjur till biffkor. Säljs mer än 50 % av hela besättningen är det i allmänhet ej heller något problem, särskilt inte i RR, där målen — undantagandes förhandsbeskeden — åtminstone är några år gamla. Man är rädd för att besättningen åter skall ökas till sin ursprungliga omfattning. Om så är fallet är det ju en maskerad löpande försäljning. I målen i skattedomstolarna kan man ju se hur läget är under de följande åren. Har det ej blivit någon iögonfallande ökning anses försäljningen i allmänhet vara realisation. Men för den som har att ta ställning utan att kunna "se in i framtiden" är det inte så lätt t ex vid medde-

lande av förhandsbesked. Därför beror utgången i de målen på hur pass sannolikt den skattskyldige lyckats göra att det verkligen är realisation. För att en partiell försäljning skall kunna förklaras vara realisation fordras bevisning. Man kräver bevisning att minskningen i besättningen skall bli bestående. T ex på grund av omläggning av driften, att betesvallar plöjs upp, övergång till grönsaksodling samt omändring av stallar etc. . . . Är bevisningen stark kan även en "förhållandevis" obetydlig försäljning räknas såsom realisation. Ett sådant fall är RÅ 1958 Fi 354. R. hade ena året 176 djur och nästa år 153 djur. Försäljningen räknades såsom realisation. R. ägde en och arrenderade en annan gård. Ladugårdar fanns på båda egendomarna. Försäljningen skedde på grund av att R. frånträdde arrendet och i samband därmed förlorade en ladugård.

Ett exempel på möjlighet till eftersyn är rättsfallet RÅ 1959 Fi 570. H. hade 1951 104 djur vid beskattningsårets ingång, under året sålde han 58 nötkreatur, som förgiftats av chilesalpeter. Prövningsnämnden ansåg försäljningen såsom löpande. Hos kammarrätten framhöll H. att han sålt återstoden av besättningen påföljande år. Detta bet inte på KR. RR ansåg emellertid att försäljningen var realisation. — Likartat är fallet RÅ 1959 Fi 579.

Ett specialfall, som vållat många läsare huvudbry, är RÅ 1956 Fi 1947, där omständigheterna var följande. L. var kronoarrendator. Kronan beslöt att ladugården skulle byggas om. Under tiden kunde L. icke härbärgera sina kreatur. Ombyggnaden pågick från den 1/9 1948 till någon dag under 1949. L. sålde sin besättning för 14.332 kronor och köpte en ny för

22.349 kronor. Försäljningen och inköpet räknades såsom löpande försäljning, respektive ersättningsanskaffning. Utgången i målet kan kanske förklaras med hänvisning till de särskilda omständigheterna.

En del läsare tycker kanske, att det samma borde gälla när försäljning föranleds av kreaturssjukdomar t ex då en skattskyldig på grund av kastsjuka hos djuren säljer besättningen och omedelbart

köper en ny. Men så är ej fallet, se t ex 1957 Fi 943. Jfr 1959 Fi 1029 där en del kreatur gallrats ut på grund av låg kvalitet och en del slaktats på grund av mul- och klövsjuka. Gallringen ansågs såsom löpande försäljning men försäljningen på grund av mul- och klövsjuka såsom realisation. Återköpet ansågs i första hand avse de utgallrade kreaturen och inköpskostnaden förty såsom avdragsgill.