# Är bestämmelserna som reglerar övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst föråldrade i vad avser ingångsvärden å djur och inventarier?

Jämför inledande diskussion i Skattenytt 1961 nr 9 sid. 345—66.

*Replik av förste taxeringsrevisor C.-H. Hillerbrand.*

Civilekonom Folke Nilssons påstående, att den minskning av landets kreatursbestånd som förekommit, skulle ha skett successivt och därför blivit föremål för beskattning, måste allvarligt betvivlas. Full klarhet om hur härmed förhåller sig, torde ej kunna erhållas. Av visst intresse torde dock uppgifterna om antalet mejerileverantörer och invägningen under 1950-talet vara. Enligt uppgifter, som publicerats i juli 1961, har antalet mejerileverantörer oavbrutet minskat sedan början av 1950-talet. Trots nedgången av leverantörsantalet har invägningen per leverantör hållit sig praktiskt taget oförändrad för att under 1950-talets sista år betydligt öka. Följande sifferuppgifter belyser det hela:

| | 1950 | 1955 | 1960 |
|---|---|---|---|
| Antal mejerileverantörer ..... | 255.900 | 229.300 | 193.700 |
| Invägning per leverantör (kg) . | 15.290 | 14.800 | 17.240 |
| Total invägning (1000-tal kg) .. | 3.912.711 | 3.393.640 | 3.339.388 |

Siffermaterialet ger visserligen ingen klar uppfattning om kreatursbeståndet hos den enskilde leverantören, men synes mig dock tyda på, att minskningen av landets kreatursbestånd i huvudsak skett genom skattefri realisation och ej genom

---

kande skall jämlikt 58 § 2 mom. uppbördsförordningen behandlas av länsstyrelsen. Så skedde också i det att länsstyrelsen den 14 oktober 1960 — dock först efter påstötning och nära ett halvt år efter det framställningen gjordes — betalade klaganden vad han yrkat i denna del. Länsstyrelsen hade som skäl för dröjsmålet anfört, att återbetalningen av restavgiften ansetts böra anstå, till dess klagandens anspråk i övrigt prövats. Prövningen av yrkandet att återfå restavgiften påkallade emellertid icke ytterligare utredning. Med hänsyn härtill och då det icke ankom på länsstyrelsen att pröva klagandens skadeståndsanspråk, fanns det icke något bärande skäl att dröja med återbetalningen av restavgiften. Saken borde alltså ha tagits upp tidigare av länsstyrelsen. I så fall hade möjligen också felet beträffande klagandens taxering till kommunalskatt år 1957 kunnat uppmärksammas och åtgärd för rättelse av felet vidtagas tidigare än som nu skedde.

B. L.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:16:41

löpande försäljning. Det bör även beaktas, att det under 1950-talets första år i i stor utsträckning var storjordbruken, som övergick till kreaturslös drift.

Enligt de i Riksskattenämndens meddelanden år 1959 och 1960 redovisade förhandsbeskeden avseende frågor om realisation eller löpande försäljning har för där angivna jordbrukare redovisats en ökning av nötkreatursbeståndet från 1953/1954 till 1957/1958 med ej mindre än 65 % (39 % å kor och 83 % å ungdjur). Även om dessa fall ej utan vidare torde kunna betraktas som norm för samtliga landets jordbrukare, bidrager de dock till intrycket, att påståendet att minskningen av nötkreatursbeståndet skulle vara genomgående för samtliga jordbrukare är felaktigt. Att så varit förhållandet för vissa jordbrukare, betvivlas dock ej. Av RN-fallen framgår även att särskilt antalet ungdjur vid en tilltänkt realisation är väsentligt större än normalt i likhet med vad fallet ofta är vid övergång till bokföringsmässig redovisning.

Även påståendet att minskningen av hästantalet skett med skattekonsekvenser betvivlas starkt, i vart fall vad gäller de senaste 15 åren. Det torde efter år 1945 ha hört till sällsyntheterna, att influtna likvider för avyttrade hästar — oftast slaktlikvider — beskattats utan att kompensation erhållits genom väsentligt högre avdrag för inventarieanskaffning.

Vad gäller det av mig angivna exemplet å köttproducerande jordbrukares övergång till bokföringsmässig redovisning, synes Nilsson ha missuppfattat detta. Fråga är givetvis icke om avelsdjur för uppbyggande av en större besättning utan om vanliga ungdjur för uppfödning till slakt. Den kvantitativa ökningen har förutsatts ha skett genom ökade inköp av kalvar (full produktion brukar ju ej igångsättas från första början). Det synes mig helt uteslutet, att avdrag för inköpskostnaderna till någon del skulle kunna vägras i dylikt fall. (Missuppfattningen aktualiserar emellertid ytterligare ett spörsmål, som jag ej velat beröra i artikeln: Om en dylik köttproducerande jordbrukare efter några år skulle behålla en del kvigor och låta dessa bilda underlag för en stamdjursbesättning för mjölk- och/eller köttproduktion, vilka korrektiv kan vidtagas av taxeringsmyndigheterna??).

Följande autentiska fall, som behandlats i en av landets PN innevarande år, belyser förhållandet på detta område. En jordbrukare arrenderade fram till år 1954 föräldragården och bedrev där mjölk- och köttproduktion. Sistnämnda år tillträdde han även ett arrende å en närbelägen gård, där enbart köttproduktion skulle bedrivas. För detta ändamål inköptes 20 kalvar för 3.220 kr, för vilka avdrag ej yrkades, då fråga ansågs vara om nyuppsättning (RÅ 1953: ref. 54 hade då ännu ej vunnit nämnvärd spridning). Vid 1954 års utgång utgjordes besättningen å föräldragården av 20 kor och 34 ungdjur. Påföljande år realiserades samtliga djur å föräldragården med undantag för 2 kor (besättningens storlek vid 1952 resp. 1953 års utgång var 8 kor och 16 ungdjur resp. 14 kor och 26 ungdjur; således en betydande hopsamling före realisationen!). Vid 1959 års ingång bestod den sammanlagda besättningen av 3 kor och 72 ungdjur. Sedan i TN framlagt yrkande om att likvid å 25.000 kr för 20 sålda ungnöt måtte hänföras till skattefri realisation ej vunnit gehör, yrkades i PN alternativt övergång till bokföringsmässig



Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:16:41

redovisning, varvid nötkreaturens ingångsvärde upptogs till 58.580 kr enligt riksskattenämndens schablonvärden, då vederbörande sade sig ej kunna ange den ursprungliga anskaffningskostnaden för de två korna och blandning av principerna härvidlag ej är medgiven. Den verkliga nyuppsättningskostnaden för ifrågavarande 2 kor och 20 kalvar torde ha uppgått till 5.000 à 6.000 kr. Vid bifall till yrkandet hade således en skattefri vinst å mer än 50.000 kr uppkommit!

Det torde vara riktigt, som Nilsson påpekat, att de av mig aktualiserade spörsmålen ej berör samtliga landets jordbrukare utan endast en mindre del av dessa. Denna del tenderar dock att bli allt större för varje år. Vid årets taxering har jag observerat, att de ingående djurvärdena för jordbrukare, som övergått till bokföringsmässig redovisning under 1960, i många fall till stor del — i vissa fall till mer än 50 % — avsett rena förbrukningsdjur såsom gödsvin och fjäderfän. Då dessa djur vid realisation enligt kontantprincipen skulle ha hänförts till löpande försäljning och erhållna likvider sålunda beskattats, medför övergången till bokföringsmässig redovisning i sådana fall en gentemot det stora flertalet jordbrukare orättvis favör, som ej alls varit menad av lagstiftarna. En rättelse av dylika missförhållanden kan väl ej anses annat än som fullt befogad.

Personligen hyser jag den bestämda uppfattningen, att en övergång till bokföringsmässig redovisning i det långa loppet skulle bli till fördel för flertalet av landets jordbrukare. Till dess den bokföringsmässiga redovisningen göres obligatorisk, bör emellertid — såsom professor Mutén även framhållit — de mest stötande konsekvenserna av nuvarande praxis vid tillämpning av kontantredovisning och gällande övergångsbestämmelser till bokföringsmässig redovisning rättas till.

## Replik av civilekonom Folke Nilsson

Taxeringsrevisor Hillerbrand synes betvivla min uppgift att en stor del av den minskning som landets kreatursbestånd undergått skulle ha skett successivt och därvid blivit beskattad. Som stöd för sin uppfattning åberopar han bl. a. vissa uppgifter om invägningen av mjölk per mejerileverantör. Att använda ett statistiskt material som man inte är väl förtrogen med leder lätt till felaktiga slutsatser och detta är vad Hilderbrand råkat ut för. Antalet mejerileverantörer har från 1950 till 1960 minskat med över 60.000. Större delen av dessa tillhörde den grupp av leverantörer som hade ett litet (mindre än 5 kor) mjölkdjursbestånd och som således i hög grad kommit att påverka medeltalet invägd mjölk per leverantör. Härtill kommer att medeltalet i viss utsträckning påverkas av den kvalitetsförhöjning som mjölkdjursbeståndet genomgått under den aktuella tidsperioden — en kvalitetsförbättring som varit och är en förutsättning för att mjölkproduktionen skall vara ekonomiskt lönsam. De siffror, som Hillerbrand sammanställt med utgångspunkt från de i riksskattenämndens meddelanden år 1959 och 1960 redovisade förhandsbeskeden, ger i detta sammanhang icke något belägg för det ena eller andra påståendet. Det är här fråga om några få extrema fall som icke säger något om utvecklingen inom jordbruket i allmänhet.

Jag är väl medveten om att jag inte kan styrka mina uppgifter med ett sta-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:16:41

tistiskt underlag. Någon i detta sammanhang verkställd bearbetning av tillgängligt statistiskt material finns tyvärr inte. Den av mig angivna utvecklingen inom jordbruket har emellertid framförts av Sveriges Lantbruksförbund och RLF i deras yttranden över 1959 års förslag om ändrade beskattningsregler för djur och inventarier vid kontantprincipen. I detta sammanhang bör också framhållas, att åldersfördelningen bland de svenska lantbrukarna är sådan att medelåldern ligger onormalt högt, varför det finns skäl anta att flertalet nu aktiva lantbrukare övertagit driften vid en tidpunkt då avdragsreglerna vid nyuppsättning var synnerligen restriktiva innebärande bl. a. att avdrag icke ens erhölls för inköp av smågrisar och kycklingar. Den faktiska utvecklingen är enligt min mening av stor betydelse vid bedömande av skäligheten av de nuvarande övergångsbestämmelserna vid bokföringsmässig redovisning.

Jag vill givetvis inte göra gällande att den successiva nedgången av kreatursbeståndet är absolut proportionellt fördelad på alla jordbruksenheter. Så orealistisk är jag inte, men jag vill hävda, att det är vanligt att en övergång successivt skett från ren mjölkdjursbesättning till en blandad mjölkdjurs- och slaktdjursbesättning och i vissa fall till ren slaktdjursbesättning utan att lantbrukarna utnyttjat möjligheten till skattefri realisation. Det kan sägas att en sådan successiv övergång ur skattesynpunkt inte varit den lämpligaste men lantbrukarna har knappast i genomsnitt handlat så rationellt som de i denna diskussion framdragna specialfallen ger anledning förmoda. Man får komma ihåg att denna omvandlingsprocess sträcker sig över en förhållandevis lång period under vilken lantbrukarna först på senare år fått klart för sig att skattesynpunkterna måste beaktas långsiktigt och inte blott kortsiktigt vilket väl hittills varit det vanligaste trots den upplysning som lämnats av lantbrukarnas organisationer. Ett utslag av denna kortsiktiga bedömning torde just vara lantbrukarnas övertro på den ekonomiska betydelsen av att kunna realisera sin djurbesättning med tillämpning av kontantprincipen. Fördelarna med den bokföringsmässiga redovisningen är svårare att beloppsmässigt påvisa och de ger utslag under en betydligt längre period. Den skattefria realisationen vid kontantprincipen är så att säga direkt materiellt påtaglig. Att detta varit en av orsakerna till att så få övergått till bokföringsmässig redovisning lär inte kunna bestridas och har inte heller förnekats av mig. Den väsentligaste orsaken ligger däremot såsom jag tidigare framhållit i att lantbrukarna inte velat underkasta sig de skyldigheter som föreligger enligt jordbruksbokföringsförordningen. Möjligt är att ändring i detta avseende nu sker sedan bestämmelserna i taxeringsförordningen om anteckningsskyldighet skärpts.

Redan vid tillkomsten av lagstiftningen stod det klart, såsom framgår av förarbetena, att huvudregeln att den ursprungliga nyuppsättningskostnaden skulle läggas till grund för ingångsvärdet på djur och inventarier i praktiken skulle bli undantagsfallet. Schablonmetoden har väl i första hand syftat till att nå ett ingångsvärde som skulle överensstämma med ursprunglig nyuppsättningskostnad omräknad i övergångstillfällets penningvärde. Man torde dock inte kunna bortse från att schablonmetoden i viss utsträckning konstruerats med tanke på det beskattningsläge lantbrukaren kommer i vid rea-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:16:41

lisation enligt kontantprincipen. Detta skulle väl i så fall inte vara en felaktig tanke hos lagstiftaren. Professor Mutén hävdar här att man i sistnämnda fall då också bort medgiva de före 1954 bokföringsmässigt redovisande lantbrukarna rätt till skattefri uppskrivning av djurvärdena. Enligt min mening hade en sådan rätt bort tillkomma den aktuella gruppen i de fall då ingångsvärdena byggde på annan värdering än ursprunglig nyuppsättningskostnad. Att så inte skedde var otillfredsställande. Dessa lantbrukare erhöll ju inte den kompensation för penningvärdets fall som medgavs de lantbrukare som övergick efter lagstiftningens tillkomst.

Oavsett tanken bakom övergångsreglerna anser Mutén att Hillerbrands förslag bör genomföras eftersom det endast därigenom skulle vara möjligt att åstadkomma uniformitet mellan realisationsreglerna å ena sidan och reglerna om övergång till bokföringsmässig redovisning å den andra. Visserligen kan väl sägas att realisationspraxis utvecklats i restriktivare riktning under den sista tiden men det är väl knappast så som Mutén synes hävda, att man i denna praxis helt bortser från den faktiska skattemässiga behandling som den realiserande lantbrukaren rönt vid tidigare nyuppsättning. Det är självfallet svårt för lantbrukaren att bevisa hur han tidigare behandlats men det torde enligt min uppfattning vara ställt utom allt tvivel att därest tillfredsställande bevisning kan förebringas hänsyn också tas till denna vid bedömning av frågan om realisation eller löpande försäljning. Jag har svårt att föreställa mig att inte regeringsrätten skulle handla på samma sätt som prövningsnämnden i ett av våra sydligare län gjorde i ett aktuellt fall. Vederbörande lantbrukare övertog år 1915 från sin fader en djurbesättning av 2 tjurar, 41 kor och 29 ungnöt (även andra djur övertogs t. ex. hästar). I samband med upphörandet av jordbruksdriften försålde lantbrukaren år 1959 hela sin kvarvarande nötkreatursbesättning om 75 djur bestående av 16 mjölkkor och 59 ungnöt, varav 10 dräktiga kvigor. Med stöd av inventariebok från 1937 till 1959 kunde lantbrukaren år för år redovisa fördelningen av kreatursbesättningen mellan tjurar, kor och ungnöt. Av denna framgick att antalet djur icke vid någon tidpunkt under dessa år varit så lågt som vid realisationstillfället. Sammansättningen av kreatursbeståndet vid tiden för realisationen var annars sådan att en bedömning enbart med utgångspunkt härifrån hade lett till att en betydande del av försäljningen ansetts vara löpande. Prövningsnämnden ansåg nu att hela försäljningen var att hänföra till skattefri realisation. Fallet är inte unikt. Det är bara så sällan som en bevisning av det slag som här förelåg kan presteras.

Vid total utförsäljning enligt kontantprincipen torde bevisbördan i fall av angivet slag i huvudsak ligga på lantbrukaren. En dylik bevisbörda lär man knappast kunna lägga på den som övergår till bokföringsmässig redovisning bland annat av det skälet att dessa regler rimligen bör ha sådan utformning att de blir direkt användbara om en tvångsvis övergång till den bokföringsmässiga principen vid någon tidpunkt skulle bli aktuell för samtliga lantbrukare. 1959 års förslag beträffande djur och inventarier byggde också i huvudsak på samma grund. I detta sammanhang förtjänar framhållas att i vart fall skattelagssakkunniga i sitt



Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:16:41

betänkande angående inventarier direkt uttalade att de prövat olika utvägar som alternativ till schablonmetoden men att de funnit, att icke någon annan metod var så lämplig och gav så rättvisande resultat som den nuvarande schablonmetoden. Om någon ändring av de nuvarande övergångsbestämmelserna, som är väl avvägda för normalfallet, likväl skulle anses nödvändig bör den ha karaktär av undantagslagstiftning med bevisbördan lagd på taxeringsmyndigheterna. Mutén synes visserligen anse att en reform av det slag Hillerbrand föreslår är nödvändig på längre sikt men framhåller att man i dagens läge bör skynda långsamt närmast med tanke på att antalet besättningar av slaktdjur o. d., där avdrag erhållits för hela uppsättningen, är litet. För egen del har jag den uppfattningen att ett genomförande av Hillerbrands förslag, som tar sikte på de få specialfallen men som skulle tillämpas på samtliga fall, skulle leda till materiell orättvisa av betydligt svårare slag än som nu möjligen sker i de fåtaliga fall som redovisats av Hillerbrand och delvis av Mutén. Det torde dröja länge innan majoriteten av lantbrukarna kommer i den situationen att de erhållit avdrag för första inköpet av de djur som enligt nuvarande praxis hänförs till löpande försäljning vid totalutförsäljning. Innan detta läge uppnåtts kan Hillerbrands förslag över huvud taget inte diskuteras som realistiskt om man anlägger rättvisesynpunkter.

Mutén har framhållit att det principiellt sett är otillfredsställande, att avyttring av ett maskinbestånd vid kontantprincipen behandlas som skattefri realisation i de fall då maskinbeståndet successivt byggts upp genom avdragsgillt utbyte av billigt förvärvade begagnade maskiner. Detta är väl i och för sig icke tillfredsställande men dess motsats som också finns blir lika otillfredsställande. Muténs påpekande måste dessutom bygga på antagandet att ett sista utbyte av inventariebeståndet regelmässigt skulle ske i nära anslutning till utförsäljningen. Så lär väl knappast ske numera sedan priset på en maskin faller hastigt i och med att den överhuvudtaget är använd. Det torde därför i allmänhet inte föreligga så avsevärd skillnad mellan det pris, som betalas vid det första förvärvet och vid den definitiva avyttringen framför allt inte om penningvärdets fall beaktas. Det finns inte heller anledning förmoda att den som övertar ett jordbruk och har för avsikt att tillämpa bokföringsmässig redovisning skulle betala mer än allmänna saluvärdet för sin maskinpark oavsett om han övertar den förutvarande ägarens maskiner i samband med gårdsköpet eller inköper maskinerna från annat håll. För det fall att sådan åtgärd skulle vidtas, vilket kan tänkas åtminstone vid släktköp, föreligger möjlighet till korrektiv härav i de nuvarande bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning.

Slutligen torde det finnas skäl tillspetsa frågeställningen sålunda: Föreligger inte de stora bristerna i den nuvarande kontantprincipen i stället för i den bokföringsmässiga redovisningen med dess övergångsbestämmelser? Man får inte glömma att kontantprincipen är en kvarleva från en tid då jordbruket hade en helt annan struktur än i dag. Ett genomförande i princip av 1959 års förslag om den skattemässiga behandlingen av djur och inventarier vid kontantprincipen hade undanröjt alla de problemställningar, som nu diskuterats.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:16:41

Svaret på Hillerbrands fråga torde alltså kunna sökas i utformningen av kontantprincipen.

### Replik av professor Leif Mutén

Det verkar som om vi skulle ha tillgång till för litet fakta för att kunna bedöma vem som har mest rätt eller mest fel i frågan om kreatursrealisationernas betydelse. Oavsett hur sakläget är på den punkten tycker jag det borde gå att enas om att vi inte bör ha olika regler för realisation och för övergång till bokföringsmässig redovisning. Att kontantredovisningssystemet kan behöva en reform är uppenbart. Men även de system som föreslagits i det syftet öppnar ju i princip samma problem, som Hillerbrand dragit upp.

Beträffande inventarierealisation är det väl inte något vare sig okänt eller ens ovanligt fall, att en jordbrukare börjar så smått med enkla, begagnade inventarier och byter upp sig efter hand med utnyttjande av de i praktiken inte särskilt restriktiva bytesreglerna. Också här är självfallet ett tidsenligare redovisningssystem behövligt.

Lika med Nilsson anser jag det värdefullt, om realisationspraxis kan utformas så, att hänsyn tas till hur bedömningen av tidigare nyuppsättnings skattemässiga karaktär verkligen varit. Av tekniska skäl är det omöjligt att räkna med att någon annan än på sin höjd den skattskyldige skall kunna presentera något bevismaterial härom för andra än de fem sista åren. En presumtion för att avdrag medgivits den skattskyldige vid den första anskaffningen av sådana djur, vilka enligt äldre, men inte enligt nyare praxis bedömts efter de allmänna reglerna för till anläggningstillgångar hänförliga djur, skulle kanske oftare träffa fel än rätt. Men varken Hillerbrand eller Nilsson vet väl säkert, huruvida inte motsatsen gäller, när man också tar hänsyn till tillväxt genom egen avel och genom vad som bedömts som löpande nyanskaffning. Om man är beredd att acceptera den nyare praxis för bedömning av kreatursrealisation, vilken åtminstone synes innebära en presumtion riktad mot den skattskyldige, kan jag inte förstå varför den som övergår till bokföringsmässig redovisning skulle behandlas annorlunda. Argumentet att en sådan övergång kan bli obligatorisk är så till vida mindre träffande, som ju även en realisation både kan vara frivillig och tvungen.

Vill man däremot mildra realisationspraxis, kan det finnas skäl för att inte fixera ett rättsläge, som man finner olämpligt och i behov av reform, genom att kodifiera det i reglerna om övergång till bokföringsmässig redovisning. Men skall en sådan återgång till tidigare praxis kunna åstadkommas, lär det kanske behövas starkare bevisning om den gällande ordningens orättfärdighet än vad Nilsson kunnat framlägga i den här diskussionen. Det vore av intresse, om sådan statistik kunde komma fram.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:16:41