

Om realisation eller löpande försäljning av levande inventarier

Av förste taxeringsinspektör Erik Lilliesköld

Enligt 21 § kommunalskattelagen skall till intäkt av jordbruk med binnärings hänföras bl. a. "intäkt genom löpande försäljning (ej realisation) av levande eller döda inventarier". Av punkt 3 i anvisningarna till samma paragraf framgår, att stadsgandet avser endast den normala omsättningen av inventarierna. "Om uppsättningen av kreatur, redskap m. m. helt eller till väsentligaste delen realiserar, t. ex. vid avflyttning från fastigheten, så föreligger en kapitalomsättning eller eljest ett sådant förhållande, att vad som inlutit vid realisationen icke skall upptagas såsom intäkt av fastigheten." Slutligen tillägges, att i sådant fall eventuell vinst kan beskattas såsom realisationsvinst, om förutsättningarna därför föreligga.

Att lämna en systematisk framställning av tillämpningen av dessa bestämmelser med generellt giltiga regler torde icke vara möjligt. Lundevalls skattehandbok omnämner åtskilliga rättsfall och Geijer-Rosenqvist-Sterners skattehandbok lämnar en tämligen utförlig redogörelse för flertalet rättsfall av betydelse på detta område. Detsamma gäller för nyare rättsfall Svensk Skattetidning samt tidskrifterna Skattenytt och Taxeringsnämnden. Någon för en taxeringsnämndsordförande samlad och någorlunda utförlig redogörelse för dessa rättsfall synes däremot icke föreligga. Följande framställning syftar till att i någon mån fylla denna lucka. Referaten äro i allmänhet hämtade ur ovannämnda publikationer, särskilt G. R. S' skattehandbok, jämte Regeringsrättens Årsbok, därvid jämförelse skett mellan olika re-

ferat. I fallen R.Å. 1943:977 och 1945:759 föreligga dock direktreferat av handlingarna i målen, enär eljest tillgängliga referat syntes alltför knapphändiga för att kunna giva den oinvidige någon ledtråd.

Kommentarerna till rättsfallen kunna måhända anses sparsamma, men detta är avsiktligt. Det är meningen, att rättsfallen själva skola tjäna till ledning vid det individuella bedömandet i de aktuella fallen. Omständigheterna skifta ju ständigt, och det torde väl endast vara undantagsvis som två fall i alla hänseenden äro varandra lika.

Frågan om realisationsvinst skall icke här beröras. Den blir för övrigt sällan aktuell i fråga om försäljning av levande inventarier. Däremot medtagas sådana fall av inköp (nyuppsättning eller ersättningsanskaffning) som sammanhänga med avyttring. Enligt 22 § kommunalskattelagen med anvisningar är kostnaden för ersättningsanskaffning avdragsgill, medan så icke är fallet beträffande nyuppsättning.

Fall, då hela djurbesättningen avyttras

1. Om en jordbrukare *upphör med jordbruket* och därvid försäljer hela sin djurbesättning, föreligger klart realisation. Det framgår ju redan av anvisningarna, men frågan har ändå bringats till avgörande av R.R. (1944:682).

2. Försäljningen skall i så fall bedömas som realisation även till den del den avser på fastigheten uppfödda ungdjur. (1944:761).

I de nu nämnda fallen är det fråga

om en total och definitiv avyttring av kreatursbesättning, därvid hela avyttringen har skett i ett sammanhang. Vid en sådan försäljning av besättning torde det föreligga en mycket stark presumtion för att hela försäljningen avser realisation och att ingen del utgör löpande försäljning. Om avhändandet är *successivt*, kan utgången bli en annan, såsom följande rättsfall utvisar.

3. En hemmansägare hade vid 1942 års utgång 4 kor och 1 ungreatur, sålde under 1943 2 kor för 1.000 kr, hade vid 1943 års utgång 3 kor och 2 ungdjur samt sålde återstående 3 kor och 1 kviga i februari 1944. Han uppgav, att han redan före försäljningen 1943 beslutat upphöra med jordbruket samt att de under 1943 försålda korna varit gallkor. Någon realisation av dessa djur ansågs ej föreligga, utan intäkterna beskattades som inkomst av jordbruksfastighet. (1948:156).

En *total avyttring* av kreatursbesättning i förening med *återanskaffning* av andra djur har regelmässigt föranlett att försäljningen bedömts som realisation och återanskaffningen som nyuppsättning.

4. En jordbrukare hade år 1942 försålt sin kreatursbesättning för 5.394 kr, och därefter inköpt en reaktionsfri besättning för 8.325 kronor. För mellanskillnaden yrkade han avdrag vid taxeringen, men detta vägrades (1945:374). Här ansågs tydligen föreligga en realisation av gamla besättningen och en nyuppsättning av den nya.

5. En arrendator hade vid tillträdet av arrende inköpt 8 nötkreatur, vilka påföljande år såldes på grund av sjukdom. I stället inköptes 9 nötkreatur. Även här ansågs försäljningen utgöra realisation och inköpet nyuppsättning (1943:138).

6. På grund av kastsjuka försåldes hela kreatursbesättningen om 4 kor och 2 ungdjur för 2.550 kronor, var- efter 3 nötkreatur inköptes för 1.460

kronor. På grund av den smittorisk som fanns i ladugården hade icke fulltalig besättning återskaffats. Efter hand skulle besättningen utökas genom avel. P.N:s beslut att upptaga mellanskillnaden, 1.090 kr, till beskattning undanröjdes av K.R. och R.R. fastställde beslutet (1948:165).

Fall, då endast en del av djurbesättningen avyttrats

Det är bland dessa partiella avyttringar som de verkligt svårbedömbara fallen återfinnas. Det förtjänar redan här påpekas, att en minskning av besättningen med mer än 50 % icke i och för sig är tillräcklig för att skattefri realisation skall föreligga samt att å andra sidan en dylik kan förefinnas vid betydligt mindre avyttring än 50 % av besättningen. Som grundvillkor för att en avyttring skall kunna hänföras till skattefri realisation torde däremot kunna uppställas, att minskningen icke får vara alltför obetydlig utan snarare *betydande* och att den måste kunna bedömas som *definitiv*. Sistnämnda kriterium manar till en *restriktiv bedömning*. Den som gör gällande, att en avyttring av levande inventarier helt eller delvis utgör realisation av desamma, bör komma med en sannolikhetsbevisning av att en ökning av djurbesättningen icke senare kommer till stånd. Ändamålet med avyttringen får därvid en mycket stor betydelse, kanske särskilt vid bedömningen i beskattningsnämnderna. K.R. och R.R. ha i detta hänseende favören att kunna kontrollera utvecklingen något eller ofta flera år efter beskattningsåret. De nu följande rättsfallen torde ge en viss vägledning vid frågans bedömning men — såsom f. ö. alltid är fallet vid läsning av rättsfallsreferat — man torde göra klokt i att icke draga alltför generella slutledningar. Omständigheter av betydelse för R.R:s ställningstagande kunna ha utelämnats.

7. En person, som brukat två jord-

bruksfastigheter, frånträdde arrendet av den ena gården och försålde i samband därmed större delen av sin kreatursbesättning. Skattefri realisation ansågs föreligga, trots att det blivit upplyst i målet, att besättningen efter nyssnämnda försäljning icke understigit den som funnits, när jordbrukaren tillträtt sitt jordbruk (1942:1011). Frånträdande av arrende torde utgöra en presumtion för att därav föranledd minskning av kreatursbesättning är definitiv. Om det för en taxeringsnämnd är känt, att vederbörande kommer att tillträda annat arrende eller söker ett sådant, kullkastas naturligtvis presumtion.

Nedslaktning eller försäljning av *sjuka djur i större omfattning* har i allmänhet bedömts som realisation. Jfr. riksskattenämndens uttalande nr 9/1952.

8. Ersättning av statsmedel vid nedslaktning av kreatur i anledning av mul- och klövsjuka beskattades icke, enär nedslaktningen på grund av sin omfattning ansågs jämställd med realisation (1931 ref. 19). Detta rättsfall är intressant framför allur den synpunkten att R.R. här visat att den vid avgörande av frågan om realisation eller löpande försäljning skall anses föreligga betraktat samtliga levande inventarier som en enhet: Ett dödsbo, som drev jordbruk, hade i januari 1925 på grund av mul- och klövsjuka blivit nödsakat nedslakta hela eller så gott som hela den på fastigheten befintliga djurbesättningen. Härför hade ersättning utgått av statsmedel. Ersättningen utgjorde,

för 138 nötkreatur	85.600 kr.
„ 29 gödsvin	2.610 „
„ 159 fjäderfä	585 „
Summa	88.795 „

Vid utgången av beskattningsåret utgjorde besättningen 48 nötkreatur, samtliga inköpta efter hand under senare delen av året, 28 svin samt 100 fjäderfä.

Taxeringsnämnden hade av ersätt-

ningen upptagit ett belopp av 8.000 kr. till beskattning, motsvarande medeltalet av den löpande försäljningen av levande inventarier under de närmast förflutna fem åren.

P.N. höjde taxeringen med 1.628 kr. Därvid upptogs till beskattning dels nyssnämnda medeltal av likvider för försålda nötkreatur, dels hela ersättningen för nedslaktade svin och dels hela ersättningen för nedslaktad fjäderfä. Vidare vägrades avdrag för under beskattningsåret inköpta nötkreatur.

K.R. gjorde ingen annan ändring än att avdrag för inköp av nötkreatur medgavs med 1.283 kr.

R.R. motiverade sitt utslag: Enär en försäljning av den omfattning, vari nedslaktningen ägt rum, varit att betrakta såsom realisation av djuruppsättningen och icke såsom normal avsättning i jordbruksfastigheten, samt vid sådant förhållande ersättningsbeloppet icke utgjort för stärbhuset beskattningsbar inkomst.

Tolv år senare drogs en liknande fråga under R.R:s prövning, närmast föranlett av att 1931 års utslag avsett taxering, grundad på tidigare lagstiftning än 1928 års kommunal-skattelag. Situationen var följande.

9. Agronom L. hade såsom arrendator av en större jordbruksfastighet (tax.v. 237.000 kr.) såsom intäkter upptagit bl. a. för försäljning av en häst 850 kr., 14 kalvar 309 kr., 9 andra nötkreatur, 3.164 kr. och 53 svin 4.841 kr. Avdrag hade yrkats med bl. a. 1.697 kr. för inköp av 75 svin och grisar. Djurbesättningen å fastigheten vid beskattningsårets och de två närmast föregående årens utgång var följande:

	1936	1937	1938 (beskattningsåret)
hästar	10	10	9
tjurar	1	1	—
kor	33	29	—
ungkreatur	32	28	—
svin	25	30	18

Nedgången av besättningen under 1938 berodde huvudsakligen på ned-

slaktning på grund av mul- och klövsjuka, för vilken ersättning av statsmedel utgick med 30.780 kr. Härav upptog taxeringsnämnden 2.000 kr. till beskattning, avseende ersättning för nedslaktade gödsvin. I besvär till prövningsnämnden uppgav den skattskyldige, att ersättningen härför uppgått till 2.080 kr. för 4 svin à 90 kg, och 2 svin à 70 kg. men att ersättningen med hänsyn till R.R:s utslag från 1931 i sin helhet borde vara skattefri. T. f. landskamreraren ansåg regeringsrättsutslaget tillämpligt men delade taxeringsnämndsordförandens uppfattning att ersättningen borde vara skattepliktig till den del den avsåge gödsvin och smågrisar. Dessa borde nämligen icke betraktas som inventarier utan som rena försäljningsprodukter, för vilkas framalstrande samtliga kostnader redan blivit avdragna i deklARATIONEN. P.N. avslog besvären i vad de avsågo taxering av ersättningen för de nedslaktade svinen. L. fullföljde sin talan till K.R. och påpekade, att av svinen endast 4 voro av den storlek, att de voro leveransfärdiga till slakteriet. Det förelåge en klar och tydlig realisation av en hel kreatursbesättning på grund av orsak, varöver klaganden icke själv kunnat råda. K.R. biföll L:s talan, "enär en försäljning av den omfattning, vari nedslaktningen ägt rum, varit att betrakta såsom realisation av djuruppsättningen och icke såsom en normal ersättning i jordbruksdriften samt vid sådant förhållande icke någon del av ersättningsbeloppet kan anses utgjort för L. skattepliktig inkomst." I de underdåniga besvären utvecklade t. f. landskamreraren sin uppfattning, att svin och grisar icke kunde hänföras till inventarier, och påpekade, att ersättningen icke avsett modersuggor och fargaltar utan gödsvin och smågrisar. Även om epizootin icke kommit, skulle dessa djur ha avyttrats antingen under beskattningsåret ifråga eller det därefter närmast följande,

och influten likvid ha redovisats såsom inkomst av jordbruksfastighet. L. genmälde, att det knappast kunde anses riktigt, att i beskattningshänseende betrakta grisar mera som produkter än inventarier. Grisar kunde nämligen bli framtida inventarier, t. ex. i fall av modersuggor. R.R. ändrade icke K.R:s beslut. De av t. f. landskamreraren framförda synpunkterna hade tydligen prövats och underkänts genom utslaget 6 mars 1931 (1943:977).

I de båda senaste fallen (1931 ref. 19 och 1943:977) var det fråga om en så gott som total avyttring av en av olika djurslag sammansatt besättning och avyttringen hade i båda fallen framkallats av sjukdom, alltså en omständighet, varöver djurägaren icke kunnat råda. Av dessa rättsfall vågar man sluta, att hela besättningen skall bedömas såsom en helhet vid ett avgörande av frågan om realisation skall anses föreligga eller ej. Att ersättning för smågrisar och gödsvin gått fri från beskattning, får nog däremot ses mot bakgrunden av det på grund av sjukdom uppkomna tvångslaget. Eljest gäller nog som allmän regel, att avyttring av grisar och svin i likhet med vad som är fallet med höns, icke kunna hänföras till realisation annat än i fråga om avelssuggor och avelsgaltar (modersuggor och fargaltar). Detta torde få anses framgå av följande rättsfall, där emellertid regeringsrättens utslag lämnar fältet fritt för rena gissningen. Läget var följande.

10. År 1941 försålde dödsboet efter godsägare I. hela sin svinbesättning, 283 svin (antalet uppgavs i dekl. till 269). Anledningen till försäljningen uppgavs vara myndigheternas åläggande att av 1941 års skörd avstå fodersäd till den allmänna folkförsörjningen, ökade svårigheter att inköpa mejeriavfall till ekonomiskt lönande pris samt omöjlighet att i fria marknaden inköpa lämpligt kraftfoder till svin. På gården fanns vid 1940 års

utgång 18 hästar, 2 tjurar, 71 kor, 41 ungrekreatur, 192 svin samt 30 höns. Vid 1941 års utgång var antalet djur endast obetydligt lägre utom beträffande svin, som helt saknades då. Likviden för de försålda svinen utgjorde 44.206 kr., varav endast 26.665 kr. upptagits som skattepliktig inkomst i deklarationen. Återstoden 17.541 kr. avsåg värdet av de 192 svin som funnits vid beskattningsårets ingång. Försäljningen av dessa djur ansåg dödsboet utgöra skattefri realisation. T.N., och K.R. beskattade hela beloppet. Av den omfattande utredning som dödsboet förebragt i olika instanser kan följande ha intresse: De omständigheter, under vilka svinbesättningen realiserats, visade tydligt, att fråga vore om realisation. Till normal omsättning kunde man icke hänföra försäljning av en hel besättning med även livdjur. Alltsedan godsägare I. år 1913 inköpt ifrågavarande fastighet hade på densamma funnits en ungefär lika stor svinbesättning som den realiserade. Intyg häröver av trotjänare åberopades. Det vore uteslutet, att något avdrag begärts eller erhållits vid uppsättande av denna svingård. Av hela djurbesättningen motsvarade svinbesättningen icke mindre än 32 %. Emellertid måste man behandla svinbesättningen såsom en särskild produktionsenhet. Det torde då framstå tydligare, att försäljningen utgjorde fullständig realisation av viss särskild besättning av levande djur. Någon möjlighet att åter anskaffa en svinbesättning utan att anskaffningen komme att behandlas som en icke avdragbar nyuppsättning förelåge icke. Taxeringsintendenten anförde till R.R., att dödsboet de år, då inköp av svin medfört ökning av besättningen, yrkat avdrag för hela inköpssumman i överensstämmelse med den inom länet tillämpade principen att behandla dessa djur med sin synnerligen korta livslängd såsom varulager och icke som inventarier. Det synes

därför skäligt att tillämpa samma betraktelsesätt jämväl å försäljningen av svinbesättningen. R.R. ansåg att likviden för de försålda svinen åtminstone 5.000 kr. influtit genom realisation av levande inventarier.

R.R. kan ha ansett, att avyttringen till den del den motsvarade den ursprungliga svinbesättningen skulle vara skattefri realisation, men i så fall hade värdet av de skattefritt realiserade djuren knappast behövt sättas så försiktigt. (Redan 1913 fanns enligt handlingarna "ett par hundra svin" å fastigheten.) Det sannolika är, att R.R. velat som realisation bedöma den totala avyttringen av avelsdjur. Det är möjligt, att R.R. i detta fall bedömt svinbesättningen som en särskild enhet av levande inventarier, men så behöver icke ha skett. (1945:759).

I sistnämnda rättsfall var det icke fråga om avyttring på grund av sjukdom men fallet har ändå ansetts förtjäna sin plats här på grund av sambandet med de båda närmast föregående fallen.

Flera fall av avyttringar på grund av sjukdom hos djurbesättning ha dock förts under R.R:s prövning.

11. I ett fall fanns vid beskattningsårets ingång 3 tjurar, 90 kor och 54 ungdjur, sammanlagt alltså 147 djur, vid årets slut 2 tjurar, 59 kor och 54 ungdjur, sammanlagt 115 djur. En minskning hade alltså skett med 32 djur, motsvarande obetydligt mer än $\frac{1}{5}$ av besättningen. Under beskattningsåret hade 43 kalvar och 52 andra nötkreatur nedslaktats, därav 59 djur på grund av tuberkulos. Av intäkterna för djurförsäljning, 16.510 kronor, ansåg ägaren 9.600 kr. avse skattefri realisation för minskningen (=32 djur) av besättningen genom nedslaktning i samband med övergång till tuberkulofri besättning. Detta blev även R.R:s beslut (1942:599).

12. I ett likartat fall blev utgången i princip densamma: Av 92 djur vid

beskattningsårets (1944) ingång såldes 34 på grund av tuberkulos. Dessutom såldes 14 kor och 36 kalvar. Försäljningen av de sjuka djuren ansågs utgöra realisation. Vid målets prövning kunde R.R. här taga hänsyn till en fortlöpande nedgång av besättningen efter beskattningsåret föranledd av brist på arbetskraft och höjda arbetslöner. Djurantalet var följande:

	1935	1943	1944	1945	1946	1947
kor	70	68	58	53	50	8
ungdjur	50	24	13	14	15	25
Summa	120	92	71	67	65	33

(1949:1091).

13. En hemmansägare H. hade på grund av kastsjuka och tuberkulos sålt praktiskt taget hela sin kreatursbesättning (samtliga kor sålda) för 34.773 kronor, varav han själv hänförde 5.000 kronor till normal försäljning. Som realisation räknade H. alltså försäljning för 29.773 kronor. Samma år inköptes 28 nötkreatur för 16.953 kronor, för vilka avdrag icke yrkades. Taxeringsnämnden tillade mellanskillnaden mellan sistnämnda båda belopp, d. v. s. ansåg hela försäljningen löpande, men prövningsnämnden taxerade H. i enlighet med deklarationen. Vederbörande kommun yrkade taxering enligt taxeringsnämndens beslut, men varken K.R. eller R.R. ändrade prövningsnämndens beslut (1950:1080). H. hade sannolikt icke taxerats för någon som helst löpande försäljning, om han icke själv redovisat någon sådan.

14. Arr. Å., som hade en besättning på 10 kor och 15 ungdjur, sålde 12 djur, som reagerade för tbc., för 6.063 kr. och inköpte 11 reaktionsfria för 8.640 kr. Å. förvägrades avdrag för mellanskillnaden. Försäljningen ansågs alltså utgöra realisation och inköpet nyanskaffning. (1949:1049).

15. En hemmansägare hade 1943 på grund av militärtjänst sålt största delen av sin kreatursbesättning vid årets ingång 21 kor och 8 ungdjur på auktion med behållit 7 djur. Han

taxerades ej för denna försäljning. Följande år beskattades han för löpande försäljning och hade vid årets utgång 3 kor och 2 ungdjur. År 1945 sålde han 4 kor och 4 kvigor för 3.071 kronor samt inköpte 4 kor och en kviga för 5.135 kronor. P.N. och K.R. medgävo avdrag med endast 3.135 kronor, enär 2.000 kronor ansågs avse kostnad för nyuppsättning. Hos K.R. hade klaganden framhållit, att ett utbyte av djuren påbjudits av veterinär, då flera av de gamla djuren reagerat för tbc. R.R. utlät sig: Enär ifrågakomna kostnad 5.135 kronor, såvitt handlingarna utvisa, ägt rum för anskaffning av kreatur till ersättning för under året avyttrade under sådana omständigheter att kostnaden i sin hehet är avdragsgill. Hela inköpet ansågs alltså som ersättningsanskaffning. (1951:518, kommenterat av Åkesson i Svensk Skattetidning 1952 häfte 1 sid. 15).

16. En fortsatt utförsäljning av icke reaktionsfria nötkreatur har betraktats som realisation i ett fall, ehuru utförsäljningen endast avsåg 4 av omkring 40 kor. Speciella omständigheter förelågo. (1949:699, kommenterat av Åkesson i Sv. Skattetidning 1950 sid. 20).

17. Arrendator L, som 1942 övertagit ett jordbruk med 14 kor och 6 ungdjur, sålde följande år 3 sterila kvigor för 1.290 kronor och inköpte i stället 4 kor för 3.263 kronor. Han beskattades för försäljningen men fick avdrag för inköp av 3 kor med 2.447 kronor ($\frac{3}{4}$ av 3.263 kronor). (1947:1617).

18. Av 74 nötkreatur såldes 13 äldre för 6.500 kronor. 12 yngre inköptes för 21.500 kronor. Avdrag för skillnadsbeloppet vägrades. (1948:1013).

19. I stället för 14 icke reaktionsfria nötkreatur, sålda för 4.979 kronor, inköptes 14 reaktionsfria för 8.102 kronor. Avdrag vägrades för skillnaden. Normal försäljning uppgavs omfatta 7 djur per år. (1949:227).

I de tre följande fallen, där avyttringen icke varit betydande och där någon samtidig återanskaffning av levande inventarier icke skett, har försäljningen bedömts som löpande.

20. På en fastighet fanns följande kreatursbesättning:

	1938—1942	1943	1944
tjurar	2—16	2	3
kor	60—65	65	48
ungdjur	70—90	97	80
		164	131

År 1944 såldes 14 tjurar, 36 kor, 13 kvigor och 32 kalvar, varav 10 tjurar, 19 kor och 11 kalvar på grund av kastsjuka. Hela försäljningslikviden beskattades. (1950:247).

21. Arrendator O. som 1937 haft omkring 100 kor och 80 ungdjur, hade successivt avyttrat sjuka djur, varigenom besättningen minskat till 38 kor och 100 ungdjur (summa 138) vid 1943 års ingång samt 56 kor och 61 ungdjur (summa 117) vid dess slut. Under sistnämnda år hade O. sålt 38 kor och 25 kalvar, vilka reagerat för tbc. Hela försäljningen beskattades såsom löpande. (1950:248).

22. Från en besättning, som vid beskattningsårets ingång (1941) utgjorde 41 kor och 38 ungdjur, hade försålts 31 nötkreatur, en del på grund av foderbrist. År 1943 hade besättningen ökat till 44 kor och 33 ungdjur. Hela köpeskillingen för de försålta djuren beskattades (1946:447). Uppfödningen av djur efter beskattningsåret visar ju här tydligt, att en allenast tillfällig nedgång i besättningen skett under 1941.

Foderbrist har åberopats som skäl för skattefri realisation i ett flertal fall, som dragits under R.R:s prövning. Utgången har nästan alltid blivit, att försäljningen bedömts som löpande.

23. En minskning av besättningen från 36 till 27 nötkreatur på grund av foderbrist och övergång till reaktionsfri besättning föranledde icke att försäljningen till någon del betraktades som realisation (1946:247).

Nedgången utgjorde här endast 25 %.

24. Vid beskattningsårets ingång fanns 22 kor och 20 ungdjur, sammanlagt alltså 42 djur, vid utgången av året 12 kor och 18 ungdjur, tillsammans 30 djur. Av försålta 15 kor hade 10 avyttrats på grund av foderbrist. Hela försäljningen beskattades. (1943:658).

25. Av 86 nötkreatur försåltes 10 på grund av foderbrist. Försäljningssumman beskattades (1944:993).

26. Av 141 nötkreatur, utom tjurar, försåltes 36 på grund av foderbrist. Vid beskattningsårets slut (1942) fanns 126 djur utom tjurar. Hela försäljningssumman beskattades. Den skattskyldige hade anfört, att försäljningen avsett en bestående minskning av besättningen, som tidigare varit större. Taxeringsintendenten anförde, att minskningen varit för ringa för att realisation skulle kunna anses föreligga. Besättningen hade under olika år varit följande:

	1938	1941	1942	1946
tjurar	3	2	2	—
kor	85	71	67	64
ungdjur	57	70	59	67
Summa	145	143	128	131

(1949:534).

I samtliga nu nämnda fall av foderbrist har varit fråga om en relativt liten minskning i kreaturstammen. I följande fall, där minskningen varit mer betydande, ansågs delvis realisation föreligga.

27. Av 13 kor och 13 ungdjur vid beskattningsårets början samt 3 under året födda kalvar såldes 7 kor och 6 ungdjur på grund av foderbrist. Minskningen från 26 till 16 djur utgjorde omkring 45 %. Av försäljningssumman, 3.829 kronor, ansågs 2.500 kronor skattefria (1944:247).

28. Ett fall av onormalt stor avyttring på grund av foderbrist och som visar vanskligheten att bedöma här förevarande spörsmål är följande: En person som normalt hade 15 avelssuggor och 2 avelsgaltar förutom smågrisar, hade sålt 80 svin, var-

av 8 suggor och 2 galtar. T.N. ansåg försäljningen av sistnämnda djur som realisation. P.N. ansåg försäljningen vara löpande, K.R. realisation och R.R. åter löpande. I besvåren till R.R. hade taxeringsintendenten uppgivit, att det, på grund av att marknaden för smågrisar till följd av foderbrist försämrats, ställt sig mera lönande att till slakt försälja modersuggor och fargaltar (1945:140).

Minskning av djurantal på grund av personalbrist har likaledes föranlett olika bedömanden i olika fall.

29. Arrendator H. hade vid 1944 års början 15 kor och 5 ungdjur, summa 20 djur, vid årets slut 7 kor och 7 ungdjur, summa 14 djur. Minskningen berodde på avyttring på grund av att arbetskraft saknades. Dylig erhöles senare åter. Hela försäljningssumman beskattades. (1949:949).

30. En hemmansägare hade vid beskattningsårets ingång 2 tjurar, 20 kor och 25 ungdjur, sammanlagt således 47 djur. Han sålde 5 kalvar, 3 tjurkalvar och 17 andra nötkreatur och hade vid beskattningsårets utgång 35 djur. Av nyssnämnda 17 djur hade 12 kor och kvigor sålts på grund av svårighet att erhålla personal för ladugårdens skötsel. Hela försäljningssumman beskattades (1939:612).

31. En jordbrukare hade vid beskattningsårets början 11 kor och 10 ungdjur, summa 21 djur, samt vid årets slut 5 kor och 11 ungdjur, summa 16 djur. Han hade under året sålt 8 kor för 4.070 kronor och ansåg själv att 1.500 kronor därav hänförde sig till skattefri realisation. Han skulle i fortsättningen ha en person mindre anställd. P.N. ansåg att försäljningen icke till någon del utgjort realisation. K.R. biföll den skattskyldiges talan med följande motivering: Av utredningen i målet framgår, att N:s besättning under räkenskapsåret (1/2 1943—31/1 1944) genom försäljning minskat från 11 kor till 5 kor. Denna försäljning, som medfört en så stor

minskning av kobesättningen, kan icke anses hänförlig till sådan normal omsättning som avses i p. 3 av anvisningarna till 21 § kommunal-skattelagen, utan är åtminstone delvis hänförlig till skattefri realisation. — R.R. fann med hänsyn till omständigheterna i målet skäligt att, med ändring av K.R:s utslag, fastställa P.N:s beskattningsåtgärder (1950:246). Till "omständigheterna" torde nog höra, att K.R. endast räknat med minskningen av kor, vilken ju var mer än 50 %, medan minskningen av totala antalet nötkreatur var betydligt mindre, omkring 25 %.

32. Kreatursbesättningen på en jordbruksfastighet var under några år följande:

	1941	1942	1943	Minsk. fr. 1941
tjurar	2	2	1	1
kor	71	72	56	15
ungdjur	73	91	48	25
Summa	146(?)	165	105	41

År 1943 hade jordbrukaren sålt 88 djur för 79.516 kronor, varav han ansåg endast 27.120 kronor avse löpande försäljning. Till sistnämnda belopp hade han kommit genom att multiplicera medeltalet för de sista årens försäljningar, 30 djur, med genomsnittspriset vid ifrågavarande försäljning, 904 kronor. Den stora utförsäljningen hade föranletts av brist på arbetskraft. Betesmarker, som blivit obehövlige på grund av kreatursminskningen, hade uppodlats. Hos P.N. anförde taxeringsintendenten, att besättningen under 1942 ökat från 144 (146?) till 165 djur, varför en del av den normala årsförsäljningen syntes ha överskjutits från detta år till beskattningsåret. Då den skattskyldige icke realiserat den väsentligaste delen av sin besättning, vilken varken i antal eller i värde reducerats med mer än hälften, torde författningensliga förutsättningar för skattefri realisation ej föreligga. P.N. upptog hela försäljningen av de 88 nötkreaturen till beskattning och K.R. ändrade icke P.N:s beslut, R.R.

utlät sig: Enligt vad handlingarna i målet utvisa har klaganden under beskattningsåret i följd av sådan omläggning av jordbrukets drift, som icke varit av allenast tillfällig natur, avyttrat nötkreatur till så stort antal, att avyttringen väsentligen överstigit vad som motsvarat löpande försäljning av sådana kreatur. Härigenom har kreatursbesättningen stadigvarande nedgått med åtminstone en tjur, 15 kor och 25 kvigor. Den genom avyttringen av dessa djur uppkomna nettointäkten, vilken på grund av vad i målet blivit upplyst får uppskattas till 32.000 kronor, har följaktligen icke skolat upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet och med hänsyn till den tid, under vilken klaganden innehåft kreatursbesättningen, ej heller såsom skattepliktig realisationsvinst. (1950:507).

I ett flertal fall, där de skattskyldiga åberopat enbart *omläggning av driften* som skäl för skattefri realisation, har löpande försäljning ansetts föreligga. I här åsyftade fall har nedgången av djurantalet varit ringa. Det synes icke heller ha varit fråga om någon definitiv omläggning av driften i dessa mål, vilka nu återges.

33. En jordbrukare hade under 1935 förutom kalvar för 1.731 kronor och 5 andra nötkreatur för 1.990 kronor sålt 38 kor för 22.500 kronor. Sistnämnda försäljning hade skett med hänsyn till förestående omläggning av jordbrukets drift från mjölkproduktion till spannmålsproduktion. De bästa korna hade försålts. Djurantalet utgjorde:

	1934	1935	1936	1937	1938
kor		39	45	44	55
ungdjur		60	60	59	65
Summa	137	99	105	103	110

Försäljningen ansågs icke till någon del skattefri (1940:18).

34. En person, som 1930 startade jordbruk med 5 hästar och 20 kor, sålde 4 kor 1935 och inköpte i stället ett avelssto. Vid 1935 års utgång hade han 14 kor och 7 hästar. Han ville betrakta försäljningen av korna som

realisation och yrkade icke avdrag för hästinköpet. Det var hans mening att förändra jordbrukets drift till ökad hästuppfödning. Han beskattades för köpeskillingen för korna. Taxeringsnämndens ordförande hade uppgivit, att försäljningen av korna måste betraktas som normal för en gård av ifrågakarande storlek. (1940:390).

35. En arrendator försälde 1943, förutom kalvar, 58 nötkreatur, varav 29 slaktdjur och 29 livdjur. Försäljningen av livdjur inginge som ett led i jordbrukets driftens omläggning från animalisk produktion till odling av spannmål och oljevaxter, en omläggning som förestavats av svårigheterna att få arbetskraft. Kreatursbesättningen utgjorde:

	1941	1943	1944
kor	103	88	69
kvigor	65	83	66
	168	171	135
kalvar	52	31	35
Summa	220	202	170

Hos K.R. visades, att en ytterligare minskning av kreatursbesättningen ägt rum under 1944 och 1945 och att större delen av densamma försålts under 1946. Ändå beskattades hela försäljningssumman, (1949:1031).

36. En arrendator, som i april 1943 hade 19 kor och 5 ungdjur, sålde då samtliga kor och en kalv för 20.385 kronor, samt inköpte senare samma år 11 ungdjur för 5.000 kronor. Fastighetsägaren hade bestämt, att arrendatorn intill 1/5 1944 skulle få hålla endast 12 djur å fastigheten mot tidigare 24. Han beskattades av P.N. för 14.000 kronor av intäkten och fick avdrag för inköpet av ungdjuren. Hos K.R. påstod klaganden, att försäljningen utgjort realisation i samband med övergång från mjölkproduktion till ungdjursuppfödning och yrkade, att icke någon del av den influtna försäljningssumman måtte upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, varvid å andra sidan köpeskillingen å 5.000 kronor icke skulle

avdragas vid jordbruksinkomstens beräkning, K.R. fann, när klaganden icke styrkt, att sådan omläggning av jordbruksdriften skett, som innebure en stadigvarande övergång till ungdjursuppfödning, icke skäl att bifalla besvären. R.R. ej ändring. Arrendatorn hade till R.R. upplyst, att det på hösten 1944 hade blivit möjligt att anskaffa personal till mjölkningen. (1949:1033).

Angående kvalitetsförbättring av tjur samt inträde i tjur- resp. *seminförening* finnas några rättsfall, vilka här förtjäna ett beaktande.

37. En godsägare sålde en tjur för 3.500 kr. och köpte en ny för 10.000 kr. Han fick avdrag med endast 5.000 kr., medan köpeskillingen i övrigt ansågs ha motsvarat kvalitetsförbättring å den inköpta tjuren i förhållande till den försålda. Det medgivna avdraget motsvarade återanskaffningsvärdet för en tjur av den avyttrades kvalitet och den nyinköptas ålder efter den prissättning som gällde för nyinköpet. (1951:1210).

38. Ett dödsbo sålde en tjur för 828 kr. och beskattades för beloppet av P.N. Dödsboet hade anfört, att det vore fråga om en kapitalrealisation betingad av att efter inträde i en elitdjurförening någon tjur icke behövdes på gården. Taxeringsintendenten uppgav till K.R., att dödsboet beviljats avdrag för avgift till tjurföreningen och borde, därest annan tjur sedermera inköptes, erhålla ett mot den sålda tjuren svarande avdrag. K.R. och R.R.: ej ändring. (1948:898).

39. En arrendator sålde 1944 sin enda tjur för 1.000 kr. 1944—1946 lånade han tjur och sistnämnda år blev han medlem i seminförening. Försäljningen 1944 betraktades som löpande. (1949:780).

Ytterligare några rättsfall av olika innehåll böra här omnämnas.

40. Lantbrukare B., som ägde 6 arbetshästar, sålde 1943 en arbetshäst till slakt för 300 kr. och inköpte en

avelshingst för 2.300 kr. till ersättning för en 1941 inköpt avelshingst, vilken kasserats såsom sådan men fått stå kvar som arbetshäst. B. förvägrades avdrag för inköp av avelshingsten. Taxeringsnämndsordföranden hade upplyst, att i hästbeståndet inginge 2 unghästar, som kunnat insättas i arbete. Dessutom stode 2 arbetshästar så gott som ständigt på stall. (1949:355).

41. Av en besättning på 5 kor såldes 3, när jordbrukarens hustru på grund av sin ålder icke längre orkade sköta ladugården och hjälp ej kunde anskaffas. Mannen hade tydligen full sysselsättning med jorden, 6 har åker, och skogen, 95 har. R.R. ansåg skattefri realisation föreligga. (1947:1266).

42. På en jordbruksfastighet utgjorde besättningen i medeltal 74 djur och den normala försäljningen 15 djur, men ett år försåldes 19 djur. Hela försäljningen ansågs som löpande (1944:837).

43. En hemmansägare hade under 1943 dels sålt 7 nötkreatur och 6 modersuggor för 4.135 kr. och dels i brandskadeersättning för innebrända 5 nötkreatur, 20 höns, foder och spannmål erhållit 9.396 kr. Han yrkade, att sistnämnda belopp antingen icke skulle upptagas som inkomst eller, i andra hand, att det skulle beskattas först år 1945. Branden hade skett den 8 nov. 1943 och ersättningen hade utbetalats den 1 dec. samma år. Samtliga instanser beskattade hela beloppet 1944. Antalet djur vid beskattningsårets ingång och utgång utgjorde:

2	hästar	3
1	unghäst	1
12	kor	11
10	ungdjur	2
7	svin	4
15	höns	25

(1950:72).

I och med tillkomsten av *Riksskatte-nämnden* finnes möjlighet för en jordbrukare att erhålla *förhandsbe-*

sked huruvida en tilltänkt försäljning skall bedömas som realisation eller löpande. Riksskattenämnden har den 20 nov. 1952 avgivit ett sådant förhandsbesked. Detsamma är mycket instruktivt för hur frågan om realisation eller icke bör bedömas och återges här i sina huvuddrag*).

Sökanden arrenderade sedan år 1934 en jordbruksfastighet. Inkomsten av fastigheten deklarerades av sökanden enligt kontantprincip med räkenskapsår, som började varje år den 1 juli. Sökandens kreatursbesättning hade vid respektive räkenskapsårs utgång under tiden 30 juni 1945—30 juni 1951 utgjort i medeltal sammanlagt 31 kor och ungmått samt sistnämnda dag 17 kor och 17 ungmått. Genom att hålla så stor besättning hade sökanden haft full sysselsättning för en ladugårdskarlar. Enär det ekonomiska resultatet av denna driftsinriktning visat sig vara mindre gynnsamt och därjämte sökandens ladugårdskarlar slutat sin anställning, hade sökanden för avsikt att lägga om jordbruksdriften till avsevärt utökad spannmålsodling och i fortsättningen hålla en kreatursbesättning av endast 16 djur, motsvarande det minimiantal sökanden enligt avtal med jordägaren vore skyldig att hålla å gården. Genom denna omläggning komme sökanden icke att ha någon ladugårdsskötare anställd. Sökanden hade i stället för avsikt att investera visst kapital i maskiner för spannmålsodling.

Förhandsbeskedet lydde: Då sökanden — även om den ifrågasatta försäljningen skulle omfatta den väsentligaste delen av kreatursbeståndet å den av sökanden arrenderade gården — likväl icke gjort sannolikt, att fråga är om stadigvarande omläggning av driften, finner riksskattenämnden den ifrågasatta försäljningen av djur vara hänförlig till löpande försäljning. Följaktligen skall,

*; Innehållet av förhandsbeskedet återgivet med vederbörligt tillstånd.

jämlikt 21 § b) kommunalskattelagen, vid avyttring erhållen köpeskilling i sin helhet upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Sammanfattning.

Vid bedömning av huruvida en avyttring skall anses utgöra realisation eller löpande försäljning bör normalt hänsyn tagas till hela det levande inventariebeståndet, alltså även till svin.

Ersättning för smågrisar, gödsvin och höns torde dock utgöra skattepliktig inkomst av jordbruksfastighet, såvitt det icke är fråga om tvångsförsäljning.

Avyttring av mer än 50 % av en besättning utgör icke i och för sig grund för att avyttringen skall betraktas som realisation. Å andra sidan kan sådan föreligga vid utslagning av ett procentuellt lägre antal djur.

Hänsyn tages till förhållandena icke endast vid beskattningsårets ingång utan under innehavstiden eller ett visst antal år, vanligtvis 5, före beskattningsåret.

Därest avyttring betraktas som realisation, måste senare inköp av djur anses som nyuppsättning. Omvänt gäller, att en genom inköp eliminerad tidigare minskning av djurbesättning till följd av löpande försäljning skall betraktas som avdragsgill ersättningsanskaffning. Inköp därutöver blir dock nyuppsättning.

För att underlätta den praktiska tillämpningen av de rättsfall, för vilka redogörelse tidigare lämnats, har jag — efter mycken tvekan — dristat mig att sammanfatta desamma i nedanstående tabellform. Jag är medveten om att kritik kan riktas mot såväl denna som de reflexioner jag knutit till de olika referaten och i tabellen, men det är min förhoppning, att vad som anförts skall kunna tjäna till ledning för beskattningsnämnderna och spara tid vid letande efter prejudikat. Här följer tabellen.

A. Hela besättningen avyttras.

Upphörande av jordbruk:

Avyttring på en gång:

Realisation av samtliga avyttrade djur, alltså även till den del besättningen ökat under innehavstiden (fallen 1 och 2).

Successiv avyttring:

Presumtion för löpande försäljning vid den första avyttringen, för realisation vid den senare eller sista. För att den första avyttringen skall kunna hänföras till realisation bör nog fordras mycket stark bevisning (3).

Total avyttring i förening med återanskaffning:

Avyttringen realisation, återanskaffningen nyuppsättning, dock att avyttrande av endast ett djur utgör löpande försäljning (4—6).

B. Endast del av besättning avyttras.

Frånträdande av arrende utan att fråga är om upphörande av jordbruk:

Presumtion för realisation (7).

Minskning på grund av sjukdom:

Betydande minskning:

Realisation till den del besättningen vid beskattningsårets slut understiger den för fastigheten normala besättningen. Till utgångspunkt tages regelmässigt medeltalet djur under de fem närmast föregående åren. (8, 9, 11, 12).

Ej betydande minskning:

Löpande försäljning, såvitt icke (19). är fråga om en successiv minskning och denna tidigare bedömts som realisation (16, 20—22, 43).

Partiell avyttring i förening med återanskaffning:

Beror på relationerna mellan antalet utbytta djur och hela besättningen och på anledningen till bytet. Vid byte av en någorlunda stor del av besättningen bör avyttringen betraktas som realisation och återanskaffningen som nyuppsättning (13—15, 17—19).

Partiell avyttring på grund av foderbrist:

Löpande försäljning, om ej avyttringen varit betydande, då partiell realisation kan föreligga (23—28).

Partiell avyttring på grund av personalbrist:

Som regel löpande försäljning. Vid betydande dylik avyttring i förening med omläggning av drift, som kan anses definitiv, kan dock realisation anses föreligga (29—32).

Partiell avyttring på grund av omläggning av driften:

De flesta fall av avyttringar medföra ju mer eller mindre omläggning av driften. Åberopas endast detta skäl, föreligger en presumtion för att omläggningen är konjunkturbetonad och icke definitiv. En ganska stark bevisning bör avkrävas skattskyldig, som gör gällande, att realisation föreligger (33—36 samt riksskattenämndens förhandsbesked den 20/11 1952).

Avyttring utöver normal:

Om icke något annat skäl anges, föreligger stark presumtion för att försäljningen är löpande. (42).