Ändringar i jordbruksbeskattningen

Av assessorn Sigvard Berglöf

Enligt gällande bestämmelser kan jordbrukare fritt välja att redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincip eller — om räkenskaper förts i föreskriven omfattning — enligt bokföringsmässiga grunder. De huvudsakliga bestämmelserna angående redovisningen finns i 21—23 §§ KL.

Kontantprincipen innebär att det som under beskattningsåret kommit ägaren eller brukaren av fastigheten till godo tas upp som skattepliktig inkomst, exempelvis kontanta likvider för sålda produkter från jordbruket. Från dessa inkomster får de omkostnader för jordbruksdriften dras av, som betalats under beskattningsåret. Det skattemässiga resultatet fastställs alltså utan hänsynstagande till balansposter i form av varulager, varufordringar och varuskulder.

Reglerna om bokföringsmässig redovisning, som infördes i KL genom lagstiftning år 1951, överensstämmer i stort med de bestämmelser som gäller beträffande inkomst av rörelse. Årsresultatet påverkas härvid alltså inte bara av inkomster och utgifter utan även av förändringar beträffande varulager, fordringar och skulder.

Gällande bestämmelser för inkomstbeskattning av jordbruk är föremål för översyn av jordbruksbeskattningskommittén (se Skattenytt 1969 s. 59) som har till uppgift att bl a överväga obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Kommittén kan beräknas slutföra sitt arbete under år 1971. Oaktat att ett förslag om ändrade beskattningsregler kan väntas under nästa år har det ansetts påkallat att redan i år genomföra vissa ändringar i jordbruksbeskattningen. Ändringarna avser reglerna om ingångsvärde för djur vid övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning, vissa bestämmelser beträffande återgång till beräkning av jordbruksinkomst enligt kontantprincipen och reglerna om värdering av djur vid bokföringsmässig redovisning.

Riksskattenämnden överlämnade i december 1969 till K. M:t en inom nämndens kansli upprättad promemoria med förslag till ändrade regler för bestämmande av ingångsvärde på djur vid övergång till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder m. m. Till stöd för ändringsförslagen framhölls i promemorian att beskattningsreglerna om ingångsvärde för djur kunde ge upphov till betydande opåkallade skattefavörer mot bakgrunden av nyare domstolsavgöranden. Förslagen bereddes inom finansdepartementet och framlades därefter i prop. 1970:129. Propositionen accepterades av bevillningsutskottet i dess betänkande 1970:46. Riksdagen har sedermera fattat beslut i överensstämmelse med vad utskottet hemställt i betänkandet (Rskr 300). De nya bestämmelserna återfinns i SFS 1970 nr. 232—233.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:08

Behandlingen av djur vid tillämpningen av kontantprincipen

Som skattepliktig inkomst av kontantmässigt redovisat jordbruk skall bl a tas upp inkomst vid normal omsättning av levande inventarier (s k löpande försäljning). I konsekvens härmed får avdrag göras för kostnader för anskaffande av levande inventarier till ersättning för sålda sådana inventarier (s k ersättningsanskaffning eller nyanskaffning). Vid försäljning av samtliga eller den väsentligaste delen av de levande inventarierna, exempelvis i samband med upphörande av jordbruk eller övergång till kreaturslös drift, hänförs däremot inkomsten till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Inkomsten beskattas då i den mån förutsättningar härför föreligger enligt bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Som en logisk följd härav medges inte avdrag för kostnaderna för den första anskaffningen av levande inventarier (nyuppsättning).

Under första delen av 1900-talet torde svenska jordbruken i stor utsträckning varit inriktade på självhushållning. Djurbesättningarna var då tämligen homogena och hade huvudsakligen karaktär av inventarier. Någon egentlig uppfödning av djur för försäljning torde knappast ha förekommit. Bestämmelserna i KL om levande inventarier, för vilka redogörelse lämnats ovan, bör ses mot bakgrunden av de förhållanden under vilka det svenska jordbruket bedrevs i början av 1900-talet.

Jordbrukets allmänna utveckling mot i vissa fall långt driven specialisering och ändrade produktionsmetoder i förening med övergång till mer yrkesmässigt inriktad produktion av djur för försäljning har emellertid haft till följd att djurbeståndet på en jordbruksfastighet alltmer förlorat sin ursprungliga inventariekaraktär. Detta har gett återverkningar på den skattemässiga behandlingen av djuren vid tillämpning av kontantprincipen. Man skiljer numera på djur av inventariekaraktär (stamdjur) och djur som kan anses som lagertillgång (omsättningsdjur). Som stamdjur torde i allmänhet anses stamtjurar, mjölkdjursbesättningar bestående av befintliga mjölkdjur och till dessa hörande rekryteringsunderlag i form av ungnöt i olika åldrar, hästar som uppnått två års ålder samt smådjur (svin, får etc) som används för avelsändamål (jfr Bylin i Skattenytt 1970 s 247, 1963 s 245 och 1961 s 254).

I fråga om den skattemässiga behandlingen av omsättningsdjur gäller, att alla kostnader för anskaffningen — alltså även nyuppsättningskostnaden — är avdragsgill medan inkomst vid försäljning — alltså även vid total utförsäljning — är skattepliktig.

Skattemässiga verkningarna vid byte av redovisningsmetod

1. *Vid övergång till bokföringsmässig redovisning*

I samband med att bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning infördes i KL år 1951 reglerades också de skattemässiga verkningarna vid byte av redovisningsmetod. Bestämmelserna härom vid övergång till bokföringsmässig redovisning finns i övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning (intagna under 18 § KL i skatte- och taxeringsförfattningarna). Punkt 3 av dessa övergångsbestämmelser har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:08

ändrats under innevarande år och innebörden av bestämmelserna före ändringen var följande. Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet skulle för det år övergången skett värdet av djuren vid beskattningsårets ingång (ingångsvärde) tas upp som en avgående post. I första hand skulle ingångsvärdet bestämmas till den skattskyldiges ursprungliga kostnad för nyuppsättning av djur. Om denna kostnad inte kunde visas — exempelvis på grund av att nyuppsättningen låg långt tillbaka i tiden — fick en schablonmässig värdering tillgripas. Ingångsvärdet skulle därvid bestämmas till belopp motsvarande de värden på djur som RN fastställt närmast före det första räkenskapsårets ingång. Dessa värden som fastställs av RN under sista kvartalet varje år (senast RN I nr 8/1969) grundas på genomsnittspriserna under perioden 1/10—30/9 närmast före fastställelsen och motsvarar i princip 80 % av dessa genomsnittspriser. Jämkning av ett schablonmässigt beräknat ingångsvärde kunde förekomma om djurbesättningen var av särskilt god eller dålig kvalitet. I de fall RN inte fastställde något värde för djur — exempelvis i fråga om dyrbara avelsdjur — bestämdes värdet till allmänna saluvärdet reducerat med det procenttal, med vilket RN:s värden understeg genomsnittspriserna, eller således 20 %.

Rättsläget beträffande ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning har under många år varit oklart. Detta har sammanhängt med att i övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning användes uttrycket "djur" och inte "levande inventarier" som i bestämmelserna om kontantmässig redovisning av jordbruksfastighet. Sedan man godtagit att vissa djur på en jordbruksfastighet har karaktär av omsättningsdjur har uttrycket levande inventarier kommit att avse endast stamdjur. Med hänsyn härtill har osäkerhet rått om uttrycket "djur" skulle anses ha en vidare innebörd än "levande inventarier", dvs om ingångsvärde även skulle medges för omsättningsdjur. RR meddelade emellertid under år 1969 ett flertal utslag varigenom rättsläget klarlades. Av utslagen (se bl a RÅ 1969 Fi 719, Skattenytt 1969 s 548, och RR:s utslag 21/10 1969, Skattenytt 1970 s 224) framgår att ingångsvärde medgavs för såväl stamdjur som omsättningsdjur. Mot bakgrunden av att avdrag numera medges för alla kostnader för anskaffning — även nyuppsättning — och uppfödning av omsättningsdjur framhölls i den inom RN:s kansli upprättade promemorian att ett tillgodoräknande av ingångsvärde för omsättningsdjur vid övergång till bokföringsmässig redovisning innebar att avdrag medgavs två gånger för i stort sett samma kostnader. För att motverka en betydande opåkallad skatteförmån föreslogs i promemorian bl a att något ingångsvärde inte skulle beräknas för omsättningsdjur vid sådan övergång.

De ändringar som vidtagits i övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning innebär följande. För det år bytet av redovisningsmetod sker skall som avgående post tas upp värdet av stamdjuren vid övergången. Något avdrag för ingångsvärde för omsättningsdjuren medges inte. Ingångsvärdet för stamdjuren skall i första hand bestämmas till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden. Kan den inte visas får som tidigare en schablonmässig värdering ske. Denna schablonmässiga värdering skall emellertid göras med utgångspunkt från det allmänna saluvärdet på djuren

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:08

vid tidpunkten för övergången till bokföringsmässig redovisning. Detta innebär alltså ett högre ingångsvärde för stamdjur än vad som gällt tidigare. Uppmjukningen av tidigare regler motiveras av bl a att en kontantredovisande jordbrukare kan skattefritt realisera sin stamdjursbesättning om han innehaft den i minst fem år. Medges ingångsvärde med belopp motsvarande allmänna saluvärdet kommer jordbrukaren vid övergången att erhålla avdrag med samma belopp som han skattefritt skulle ha erhållit vid en försäljning av samtliga stamdjur vid samma tidpunkt. Härigenom får jordbrukaren anses ha blivit fullt kompenserad för att han genom bytet av redovisningsmetod avstått från möjligheten att i framtiden avyttra alla stamdjuren skattefritt.

För att underlätta deklarations- och taxeringsarbetet skall schablonvärderingen liksom hittills ske med ledning av de värden på djur som fastställs av RN på grundval av genomsnittspriserna under tolvmånadersperioden. Som framgått av det föregående motsvarar de fastställda värdena 80 % av genomsnittspriserna. Det har i propositionen förutsatts att RN:s värderingsprinciper skall bibehållas även framdeles i avbidan på resultatet av den pågående översynen av jordbruksbeskattningen. Såvitt gäller schablonberäknat ingångsvärde för stamdjur enligt nu genomförd lagändring måste självfallet reduktionen av genomsnittspriserna elimineras. För att uppnå denna effekt skall ingångsvärdet för stamdjur — om nyuppsättningskostnaden inte kan visas — bestämmas till ett belopp motsvarande 125 % (=5/4) av de värden som fastställs av RN närmast före det första räkenskapsåret. (125 % av 80 % av genomsnittspriset = genomsnittspriset.) Härigenom kommer alltså ingångsvärdet att motsvara genomsnittspriset under tolvmånadersperioden. Vidare skall liksom tidigare ingångsvärdet jämkas i särskilda fall, nämligen när stamdjuren i en besättning på grund av särskilda omständigheter bör åsättas ett högre eller lägre saluvärde än de normalvärden — dvs genomsnittspriser — som beräknas enligt schablonregeln. Slutligen skall i det fall RN inte fastställt något värde på stamdjur — exempelvis i fråga om dyrbarare avelsdjur — ingångsvärdet bestämmas till allmänna saluvärdet.

2. *Vid övergång till kontantmässig redovisning.*

De bestämmelser som reglerar de skattemässiga verkningarna vid övergång till kontantmässig redovisning finns i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL. Före lagändringen i år innebar bestämmelserna generellt följande. För det beskattningsår under vilket övergången skedde skulle som inkomst tas upp ett belopp motsvarande allmänna saluvärdet av djuren vid beskattningsårets ingång. Å andra sidan fick avdrag göras med ett belopp som motsvarade det i senaste balansräkningen upptagna värdet för djuren. Om allmänna saluvärdet av djuren var lägre än det värde som RN fastställt närmast före beskattningsårets ingång skulle nämndens fastställda värden tillämpas i stället för allmänna saluvärdet. Reglerna innebar att den dolda reserven i djurlagret togs fram till beskattning.

Med anledning av att rätten till ingångsvärde för omsättningsdjur slopats har ändringar vidtagits i punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL. De nya bestämmel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:08

serna gäller emellertid inte generellt. De är tillämpliga i fråga om jordbrukare som gått över till bokföringsmässig redovisning enligt de i år ändrade reglerna för sådan övergång, dvs jordbrukare som vid övergång till bokföringsmässig redovisning inte ägt tillgodoräkna sig ingångsvärde för omsättningsdjur. Vidare gäller de nya bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 21 § i fråga om jordbrukare som från början och obrutet tillämpat bokföringsmässiga grunder för sin inkomstredovisning.

Enligt de nya bestämmelserna skall vid övergång till kontantmetod inte göras något tillägg för värde av omsättningsdjur vid inkomstberäkningen. Endast värdet av stamdjuren skall tas upp som inkomst. Däremot kvarstår rätten att dra av det i senaste balansräkningen bokförda värdet av alla djur — såväl stamdjur som omsättningsdjur. Detta innebär alltså att jordbrukare som vid övergång till bokföringsmässig redovisning lagligen inte fått beräkna något ingångsvärde för omsättningsdjur inte heller vid en återgång till kontantprincipen beskattas för värde av sådana djur. Vidare beskattas inte heller de jordbrukare, som från starten tillämpat bokföringsmässiga grunder, vid övergång till kontantredovisning för värde av omsättningsdjur. Dessa jordbrukare har nämligen i räkenskaperna tagit upp värdet av omsättningsdjur i utgående balans varje år och således inte erhållit avdrag för anskaffningskostnader för djuren till den del denna motsvaras av bokförda värdet. Genom att i dessa fall endast värdet av stamdjur beskattas och avdrag medges för bokfört värde av alla djur har alltså åstadkommits en skattemässigt neutral behandling av omsättningsdjur vid bytet av redovisningsmetod.

Punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL i dess äldre lydelse skall däremot fortfarande gälla i fråga om jordbrukare som övergått till bokföringsmässig redovisning med tillämpning av tidigare gällande regler och som således kunnat tillgodoräkna sig ingångsvärde även för omsättningsdjur. Sådan jordbrukare skall alltså alltjämt beskattas för värdet av omsättningsdjur vid en eventuell återgång till kontantprincipen. Eftersom ingångsvärde för omsättningsdjur i dessa fall varit avdragsgillt vid övergång till bokföringsmässig redovisning skulle det nämligen innebära en oberättigad skattefavör för jordbrukaren om värdet av sådana djur inte beskattades vid återgång till kontantredovisning.

Värdering av djur vid bokföringsmässig redovisning

Bestämmelser om värdering av djur vid bokföringsmässig redovisning finns i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Reglerna som ändrats i år innebar tidigare följande. Djuren på en jordbruksfastighet skulle vid beskattningsårets utgång i regel tas upp till lägst de värden som RN fastställt, vilket alltså innebar 80 % av genomsnittspriserna. Endast om särskilda förhållanden förelåg fick dessa minimivärden underskridas. Detta kunde komma i fråga exempelvis om det visades att det verkliga värdet på djurbeståndet till följd av kreatursjukdom eller annan liknande orsak låg under minimivärdet. Beträffande djur för vilka RN inte fastställt något värde, såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur, skulle värdet tas upp till allmänna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:08

saluvärdet reducerat med det procenttal med vilket RN:s värden understeg genomsnittspriserna, eller således med 20 %.

Som en följd av ändringen i bestämmelserna angående ingångsvärde vid övergång till bokföringsmässig redovisning har samtidigt reglerna om värdesättning av omsättningsdjur i utgående balans ändrats. De tidigare generellt gällande reglerna om värdesättningen skall framdeles endast tillämpas på stamdjuren. Frågan huruvida även stamdjuren bör värderas efter andra grunder har man inte velat ta ställning till i detta sammanhang. Enligt de nya reglerna får omsättningsdjuren värderas efter samma normer som allmänt gäller för andra lagertillgångar.

De nya bestämmelserna innebär alltså att värdet av omsättningsdjur vid bokföringsmässig redovisning i princip skall tas upp till lägst 40 % av allmänna saluvärdet. Den årliga värderingen skall emellertid liksom tidigare ske med ledning av de av RN fastställda värdena på djur. Som dessa värden motsvarar 80 % av genomsnittspriserna på olika slags djur i olika åldersgrupper har bestämmelserna utformats så att det lägsta värde med vilket omsättningsdjuren får redovisas skall utgöra hälften av de av RN fastställda värdena (1/2 av 80 % = 40 %).

De nya bestämmelserna innehåller vidare särskilda regler om värdesättning av omsättningsdjur under de första åren efter övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning. Genom slopandet av ingångsvärde för omsättningsdjur skulle annars övergången komma att medföra en uppskrivning av lagervärdet på omsättningsdjur från noll till minimivärdet 40 % av genomsnittspriset. För att motverka sådana ojämnheter i beskattningen får en jordbrukare göra en successiv uppskrivning av lagervärdet på omsättningsdjur med 10 % av genomsnittspriset (dvs 1/8 av de av RN fastställda värdena) under ettvart av de fyra första åren efter övergången till bokföringsmässig redovisning. Härigenom kommer de allmänna lagervärderingsreglerna att tillämpas till fullo först under det fjärde beskattningsåret efter övergången.

Ikraftträdande m. m.

De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1970. De nya reglerna om ingångsvärde för djur skall i princip tillämpas på räkenskapsår som börjat den 1 januari 1970 eller senare. Övriga ändringar gäller i princip första gången vid 1971 års taxering. Som framgått av det föregående skall emellertid äldre regler angående beskattning av värde av djur vid övergång till kontantmässig redovisning fortfarande gälla i fråga om jordbrukare som övergått till bokföringsmässig redovisning med tillämpning av tidigare gällande regler och som således kunnat tillgodoföra sig avdrag för ingångsvärde även för omsättningsdjur.

De nya bestämmelserna om ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning skall vidare under vissa förutsättningar tillämpas även i fråga om räkenskapsår som börjat under år 1969. Så skall nämligen ske om skattskyldig inte före utgången av mars 1970 i avgiven deklaration eller i annan skriftlig form meddelat taxeringsmyndighet att han under år 1969 övergått till bokföringsmässig redovisning. Detta innebär alltså att de nya bestämmelserna om ingångsvärde skall

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:08

tillämpas om en jordbrukare först efter utgången av mars 1970 framställt yrkande om att han någon gång under år 1969 övergått till bokföringsmässig redovisning. Man har nämligen ansett att en skattskyldig som så sent framställt yrkande om byte av redovisningsmetod under år 1969 inte kan göra gällande anspråk på skattebehandling enligt de i flertalet fall förmånligare regler som gällt om yrkandet gjorts tidigare. Det torde kunna förutsättas att denna bestämmelse inte kommer till användning annat än i något undantagsfall. Helt uteslutet är emellertid inte att de nya reglerna om ingångsvärde genom denna utformning av övergångsbestämmelserna kunnat tillämpas redan vid 1970 års taxering. Så har nämligen skett om det sena yrkandet inneburit att det första räkenskapsåret påbörjats någon gång under år 1969 (övergång kan ske vid annan tidpunkt än kalenderårsskifte, se RN 1970:3:2) och avslutats före utgången av februari 1970 (jfr. 3 § KL). Har så varit fallet har den skattskyldige emellertid redan vid samma taxering varit berättigad att tillämpa de nya reglerna om värdering av omsättningsdjur vid bokföringsmässig redovisning med den successiva uppskrivningen under de fyra första åren efter övergången till 40 % av genomsnittspriserna. De nya bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL gällde nämligen redan vid 1970 års taxering i fråga om skattskyldig som vid den taxeringen övergick till bokföringsmässig redovisning med tillämpning av de nya bestämmelserna angående ingångsvärde för djur vid sådant byte av redovisningsmetod.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:08