# SKATTENYTT

*Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund*

Nr 9/1955 Årgång 5

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN


## De nya rörelsebeskattningsreglerna och jordbruket

*Av jur. kand., pol. mag. Leif Mutén.*

De nya bestämmelserna om rörelsebeskattningen, för vilka kammarrättsfiskalen Dag Helmers redogjort i föregående nummer av Skattenytt (nr 8/1955 s. 173—178), får betydelse i ett flertal avseenden även för taxeringen av inkomst av jordbruksfastighet, i den mån redovisning härav sker enligt bokföringsmässiga grunder. Tekniskt grundar sig detta på att bestämmelserna för sådan taxering givits bl. a. genom hänvisningar i anv. till 22 § KL till 2, 3, 4 och 7 punkterna av anv. till 29 §, vilka punkter, liksom den även för jordbruk tillämpliga punkt 1 av anv. till 41 §, hör till de författningsrum, som berörs av reformen. I den senare punkten har en ändring lillika skett med direkt hänsyftning på jordbruk. Härtill kommer att den nya förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning kan bli tillämplig för skogsbruk.

I det följande skall de punkter upptagas, där omläggningen kan få betydelse för jordbrukstaxeringen, varvid för innebörden av de nya bestämmelserna i allmänhet hänvisas till nyssnämnda artikel av Helmers.

### Avskrivning å maskiner och inventarier.

Såväl planenlig som räkenskapsenlig avskrivningsmetod kan bli tillämplig för jordbrukare, varvid lika litet som för rörelseidkare någon skillnad göres mellan aktiebolag och fysiska personer.

Det finns anledning att räkna med stort intresse på jordbrukarhåll för övergång till räkenskapsenlig avskrivning, särskilt som praxis beträffande värdeminskningsavdrag för jordbruksmaskiner på många håll ansetts vara relativt sträng. På grund-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 14:21:12

val av yttranden i förarbetena synes man nämligen i allmänhet ha ansett en avskrivningssats av 10 % på samtliga inventarier tillämplig, varvid utbrytning av snabbt förslitna inventarier för avskrivning med högre sats ansetts tillåtlig endast vid större jordbruk ( i vissa län enligt praxis sådana med mer än 200 ha åker) eller vid gemensam maskinanvändning. (Jfr härom landskamrer Norgrens artikel i Skattenytt nr 12/1953 s. 297.) Samma satser synes fortsättningsvis komma att tillämpas vid planenlig avskrivning, varför en övergång till 30-regeln måste ställa sig lockande, även om möjligheten att framdeles åtnjuta på grund av rörelsens resultat icke utnyttjade avdrag måste offras. Det synes f. ö. knappast som om detta i något större antal fall skulle behöva utgöra motiv för ett avstående av eljest föreliggande rätt till räkenskapsenlig avskrivning. Endast i de fall, då inventarievärdena är så högt upptagna, att underlåtandet av bokföringsmässig avskrivning under något inträffande förlustår skulle stå i strid med föreskrifterna i 8 § KF om räkenskapsskyldighet för vissa jordbrukare, kan skäl i allmänhet föreligga att på nämnda grund avstå från att övergå till räkenskapsenlig avskrivning. Dessa bestämmelser i sin tur stadgar, att tillgångar för stadigvarande bruk inte får upptagas till högre värden än anskaffningsvärdena minskade med årliga värdeminskningsavdrag motsvarande tillgångarnas ålder och nyttjande (förmodligen högst 10 %-iga årliga avdrag) eller, om dessa är högre, till verkliga värdena.

Vid övergång till räkenskapsenlig avskrivning bör emellertid särskilt observeras, att härför erfordras icke endast att räkenskaperna är i god ordning och att tillfredsställande redovisning föreligger av inventariernas skattemässiga restvärde, liksom garanti för att framtida avyttringsvinster inte undgår beskattning, utan därjämte, att räkenskaperna avslutas med vinst- och förlustkonto, något som knappast torde vara ens den vanligaste formen, i all synnerhet inte för det mindre jordbruket.

Något alltför betungande extra besvär för den som verkligen har en ordnad bokföring kan väl detta knappast anses vara. Å andra sidan torde det nog finnas många taxeringsmän, som med beklagande ser 4b-blankettens användning minska till förmån för den, åtminstone i hittillsvarande utformning, ur kontrollsynpunkt mindre lätthanterliga 4c-blanketten. Den som känner på det viset bör dock påminna sig den skyldighet, som enl. 31 § TF föreligger, att ingiva avskrift av vinst- och förlustkontot. Detta skall enligt 9 § KF om räkenskapsskyldighet för vissa jordbrukare vara specificerat "i enlighet med vad beträffande jordbruk eller skogsbruk är allmänt brukligt", en bestämmelse, som ansetts innefatta krav på en ganska detaljerad redovisning, (Jfr t. ex. Jarnerup—Ager—Rietz, Beskattning av jordbruksinkomst, sid. 436.) i stort sett jämförbar med 4b-blankettens.

Det för kontrollen icke oviktiga sammandraget av lämnade arbetsgivaruppgifter, som arbetsgivare med mindre än 25 anställda jml 33 § TF har att lämna, skall fr. o. m. nästa år avlämnas även av sådan arbetsgivare, som redovisar med vinst- och förlustkonto, varför icke heller här någon invändning ur kontrollsynpunkt behöver riktas mot en allmännare övergång till sådan redovisning.

Även om man, som nämnts, kan räkna med en omfattande övergång till räkenskapsenlig avskrivning, kan man emellertid vänta, att en del jordbrukare håller fast



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 14:21:12

vid planenlig sådan, vare sig det sker därför att de först vill utnyttja kvarstående outnyttjade avdrag eller på andra grunder. Ett problem, som kan bli aktuellt för dessa, är tillämpligheten av den s. k. nettometoden för bestämmande av avskrivningsbeloppen. I vanlig bemärkelse innebär denna av skattelagarna icke uttryckligen sanktionerade men i praxis ofta förekommande metod, att planenliga avdrag medgives på varje års nettoanskaffningsvärde, alltså bruttoanskaffningsvärdet minskat med vad som erhållits för avyttrade inventarier. På detta sätt har en utjämning av vid inventarieavyttring uppkommande vinster och förluster kunnat ske. Man har härvid icke samtidigt som man på detta sätt reducerat ingångsvärdena beräknat något särskilt utrangeringsavdrag eller avdrag med avyttrade inventariers restvärden, utan varje års nettoanskaffning har avskrivits under lika lång tid, oavsett om vederbörande inventarier funnits kvar eller icke.

Denna metod har varit praktiskt lätt att tillämpa, och i synnerhet vid mindre jordbruk med relativt primitiv bokföring och bristfällig deklarationsteknik har den varit till lättnad både för skattskyldiga och myndigheter. Därtill kommer, att anskaffningsvärdena på jordbruksinventarier ofta nog har formen av inbytespris, varvid någon tillförlitlig uppgift om försäljningspris för den gamla maskinen och inköpspris för den nya inte alltid stått att få, i all synnerhet inte i sådana fall, där begagnade inventarier inköpts, eller där listpriserna för nya inventarier på grund av sedvanligen förekommande rabatteringar erbjudit en otillräcklig grundval för en korrekt bedömning av det verkliga bruttoanskaffningspriset.

I en officiös kommentar (Hedborg–Lundell–Gärdin: Den nya företagsbeskattningen, s. 21) heter det nu om denna metod: ”Som av den följande redogörelsen för den räkenskapsenliga avskrivningen kommer att framgå, har nettometoden lagfästs vid denna avskrivning utan att några motsvarande bestämmelser samtidigt införts vid planenlig avskrivning. I det sålunda uppkomna läget torde starkt kunna ifrågasättas, om nettometoden kommer att fortsättningsvis godtagas i vidare mån än detta uttryckligen anges i lagstiftningen. Skattskyldig, som finner det angeläget att få fortsättningsvis använda nettometoden, bör därför ordna sin bokföring på sådant sätt som kräves för räkenskapsenlig avskrivning samt övergå till denna form av avskrivning.”

Två spörsmål uppreser sig här, det första, om den citerade uppfattningen måste anses ge uttryck för gällande rätt, det andra, hur i så fall skall förfaras med de skattskyldiga, som hittills tillämpat nettometoden i här anförd bemärkelse och vill fortsätta med planenlig avskrivning.

Till belysning av den förra frågan kan noteras, att med nettometoden sådan den föreskrivits vid tillämpning av 30-regeln förstås en för de skattskyldiga bl. a. såtillvida förmodligen gynnsammare metod än den traditionella nettometoden, som avdrag från skattemässiga restvärdet av inventarierna med vid avyttring erhållna belopp (före 30 %-avskrivning) tillåtes icke endast på samma års nyanskaffningsvärde utan även och i lika mån på tidigare års anskaffningar (KProp 100/1955 s. 163). Nettometoden i vanlig bemärkelse torde icke alltid ha tillämpats på det sättet, snarare har man väl vid avyttringsvärden överstigande samma års nyanskaffningar ofta nog ansetts böra taga skillnadsbeloppet till beskattning. Det är



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 14:21:12

således i denna bemärkelse en kanske i viss mån utvidgad nettometod som stadfästs för den räkenskapsenliga avskrivningen.

Vidar kan påpekas, att när departementschefen i propositionen klargör, att nettometoden vid tillämpning av den supplementära 20 %-regeln för räkenskapsenlig avskrivning inte får tillämpas, han med nettometod då tydligen förstår det under denna beteckning i reglerna för tillfällig begränsning av den fria avskrivningsrätten skildrade förfarande, enligt vilket icke endast tillåtes avskrivning på nyanskaffningsvärde med för avyttrade inventarier erhållet belopp utan därutöver omedelbart avförande ur planen av de avyttrade inventariernas restvärde. Denna särskilt generösa nettometod avvisas, medan någon utsaga om nettometodens fortsatta användbarhet för planenlig avskrivning i den restriktivare utformning metoden haft i förut skildrad praxis inte återfinnes vare sig i departementschefens yttrande eller eljest på någon punkt i förarbetena, frånsett redogörelsen för gällande rätt (prop. s. 102, där det anmärkes, att metoden saknar stöd i lagbestämmelserna men har sina fördelar i lättillämplighet och utjämning av vinster och förluster).

Tillfället synes upplagt för ett inhämtande av förhandsbesked i god tid före deklarationssäsongen, ty det förefaller i många hänseenden olyckligt att just av de jordbrukare, som inte kan åstadkomma ett bokslut med vinst- och förlustkonto, kräva en mera komplicerad inventarieredovisning än av dem, som kan föra sådant. Förutsätter man att som hittills varje avförande ur planen av utrangerade eller försålda inventariers restvärde förbjudes, kan nettometoden knappast ge möjligheter till sådana missbruk, att dess tillämpning för de skattskyldiga bleve gynnsammare än den räkenskapsenliga avskrivningen, detta allra minst, så länge för den planenliga avskrivningen satsen 10 % förblir i allmänhet gällande norm.

Men skulle nu ett förhandsbesked utfalla negativt, vore det angeläget, att detsamma kompletterades med en upplysning beträffande det andra spörsmålet, nämligen hur i så fall övergången från nettometod till bruttometod vid planenlig avskrivning skall ske. Vilket skall t. ex. anses vara det skattemässiga restvärdet för en försåld maskin, om densamma inköpts samma år som en äldre, icke helt avskriven maskin försålts, och ingångsvärdet sålunda reducerats för den nyanskaffade maskinen medan den äldre fortfarande även den står kvar i planen? Kanske kan man här säga, att både den äldre och den nyare maskinens kvarstående restvärden bör medräknas och sålunda medgivas till avdrag vid den senares avyttring eller utrangering. Men just i de fall det här gäller blir en identifiering i efterhand av de under avskrivningsplanens nettovärden uppförda inventarierna ofta nog en olöslig uppgift. Inte minst gäller detta i de många fall, då nettometoden tillämpats för att undgå specifikation av särskilda värden på i klump anskaffade inventarier. Att betunga skattskyldiga och myndigheter med utredning av det slag, varom här är fråga, tycks knappast sakligt motiverat. I all synnerhet måste det uppkomma förvirring bland de skattskyldiga, som ett eller två år tidigare vid övergång till bokföringsmässig redovisning tillråtts att för enkelhetens skull tillämpa nettometoden, då ifyllandet av värdeminskningsplanen erbjudit alltför stora svårigheter.

En annan fråga i sammanhanget, som åtminstone teoretiskt kan vålla huvudbry,



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 14:21:12

är den om rätt beskattningsår för avförande ur planen av restvärden å förut avyttrade eller utrangerade inventarier. Om nettometoden sagts sakna stöd i lagen, kan en skattskydig därpå grunda anspråk på att nu genast få göra utrangeringsavdrag med berörda belopp? Eller får han göra det allenast genom fullföljande av planen som förut, eller vid avyttring av sådana inventarier, som anskaffats de år de gamla avyttrats? Eller kan han det måhända inte alls? Möjligheterna är legio.

**Avskrivning å byggnader.**

Omredigeringen av förevarande bestämmelse har inte direkt angetts skola innebära någon förändring av i praxis tillämpade avskrivningssatser för jord- och skogsbrukets byggnader. Utan sådant stöd i förarbetena kan lagtextens nya lydelse knappast behöva tolkas som en fingervisning att den nyligen inledda praxis beträffande lantmannabyggnaders avskrivning redan skulle framstå som för snäv.

**Värdering av varulager.**

De nya inventerings- och varulagervärderingsbestämmelserna blir inte direkt tillämpliga för jordbrukare. I första hand har detta motiverats med att värderingen av den väsentligaste lagertillgången, djuren, redan förut jämlikt bestämmelser, som fortfarande skall gälla, är bunden till minst 80 % av saluvärdena. Härutöver har departementschefen (prop. s. 265) betonat svårigheterna att vid inventering ange tillverkningsvärde på jordbrukets lagertillgångar. "Det sagda innebär, att såväl materiella skäl som rent praktiska hänsynstaganden talar mot att det nya värderingsystemet skall gälla jämväl jordbruk. Frågan om skäligt värde torde i stället få bedömas i praxis. Ett värde som inte understiger 40 procent av beräknat *utförsäljningspris* bör därvid alltid kunna godtagas. Med hänsyn till att en rörelseidkare äger göra nedskrivning med 40 procent '— skall väl vara 60 % —' på *anskaffningsvärdet* bör även ett än lägre lagervärde än som framgår av det nyss sagda kunna godtagas för jordbrukare".

**Investeringsfonder för skogsbruk m.m.**

En nyhet är rätten för aktiebolag och ekonomiska föreningar att göra avdrag för avsättning till investeringsfond för skogsbruk. Härom, liksom beträffande de även för jordbruk tillämpliga nya reglerna om pensions- och personalstiftelser, skall endast hänvisas till Helmers förutnämnda artikel. Det bör observeras, att båda dessa avsättningsmöjligheter förutsätter redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 14:21:12