

Regeringens proposition

1975/76: 107

om ändrade regler för beskattning av rennärigen m. m.

beslutad den 29. januari 1976.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

G.E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar för beskattningen av rennärigen, dvs. den verksamhet som bedrivs av samebyarna och de enskilda renägarna. Ändringarna är betingade främst av den nya rennärlagslagen (1971:437). Renägare, som övergår från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning, föreslås få möjlighet att fördela värdena på vissa utgående balansposter under en femårsperiod. Vidare föreslås att värderingen av djur i renskötselrörelse skall anknytas till de principer som gäller inom jordbruket. Samebyarna föreslås bli oinskränkt skattskyldiga och beskattade till statlig inkomstskatt efter en skattesats på 15 %. Propositionen innehåller också förslag om att vissa specialregler i taxeringslagen – däribland undantaget från deklarationsskyldighet – skall avskaffas.

Dessutom föreslås att s. k. skötesavgift och sköteslega undantas från skatteplikt för mervärdesskatt.

De nya reglerna avses att tillämpas i princip fr. o. m. 1978 års taxering.

1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häri genom föreskrives att 53 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

53 §

1 m o m .¹ Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension och annan ersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av pensionsförsäkring, som meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för belopp vilket motsvarar restituerad, avkortad eller avskriven social-

¹Senaste lydelse 1975:1347.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

försäkringsavgift till folkpensioneringen enligt 19 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, tilläggspensionsavgift, sjukförsäkringsavgift eller allmän arbetsgivaravgift och med vilket avdrag enligt 46 § 2 mom. åtnjutits vid tidigare års taxeringar;

b) staten:

för inkomst av jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter; samt

för inkomst av rörelse, som ej härflutit av bank- eller försäkringsrörelse eller av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov;

c) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållnings-sällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

d) akademier, Nobelstiftelsen samt stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, så ock allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankomma på sammanslutningarna, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, skeppsfartens sekundärlånekassa, företagareförening som erhåller statsbidrag, norrlandsfonden, statens utvecklingsfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m. m., Stiftelsen Industricentra, Sveriges exportråd, järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag, allmänna sjukförsäkringsfonden, pensionsstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m., allmänna försäkringskassor, understödsföreningar, som icke bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, personalstiftelser som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utgiva avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet ävensom sådana ömsesidiga försäkringsbolag, som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring:

för inkomst av fastighet;

e) kyrkor, andra trossamfund än svenska kyrkan därest de utöva kyrklig verksamhet, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar vilka, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, samtliga här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, *samebyar*, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, samtliga här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

g) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits; samt

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse;

h) allmänna pensionsfonden:

för all inkomst som härflyter av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen, samt i övrigt för inkomst av fastighet.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att stiftelse eller förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med stiftelse eller förening, som ovan

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

i första stycket vid e) angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

Anvisningar

till 41 §

1.² Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet icke upptagas till lägre be-

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet *eller i renkötselrörelse* icke

²Senaste lydelse 1973:1208. Förslag till ändrad lydelse framläggs även i prop. 1975/76:79.

Nuvarande lydelse

lopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det över-

Föreslagen lydelse

upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet *eller i renskötselrörelse* gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag

Nuvarande lydelse

skjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens

Föreslagen lydelse

åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast

i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lärer det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m.

Härigenom föreskrives i fråga om lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m.

dels att 2 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 3 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

2 §

Har vid den taxering till kommunal inkomstskatt eller till statlig inkomstskatt som skett år 1973 eller tidigare år skattskyldigs inkomst av rörelse beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder, gäller 3 § denna lag.

Inkomst av rörelse skall anses ha beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån hänsyn icke tagits till in- och utgående lager, fordringar eller skulder, och underlåtenheten i detta avseende kan antagas vara hänförlig till sedvänja inom näringsgren, särskild ovana vid bokföringsmässig redovisning eller annan liknande omständighet.

Har inkomsten av rörelse vid taxering som skett efter år 1973 men senast år 1977 beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder och avser inkomsten renskötselrörelse, äger den som övergår till bokföringsmässig redovisning tillämpa bestämmelserna i 3 a § andra stycket.

3 a §

Beräkning av inkomst av renskötselrörelse enligt bokföringsmässiga grunder för skattskyldig, som avses i 2 § tredje stycket, skall ske senast från och med det beskattningsår, för vilket taxering skall ske i första instans år 1978 eller, om den skattskyldige på grund av omläggning av räkenskapsår icke har taxerats för inkomst nämnda år, år 1979. Den skattskyldige äger därvid tillämpa bestämmelserna i andra stycket.

Om det sammanlagda beloppet av

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder under övergångsåret uppgår till minst 6 000 kronor, får för detta beskattningsår och de därpå följande som värde av utgående lager, fordringar eller skulder upptagas för det första beskattningsåret lägst en femtedel, för det andra lägst två femtedelar, för det tredje lägst tre femtedelar och för det fjärde lägst fyra femtedelar av det värde som i sådant hänseende eljest lägst kunnat upptagas vid beräkning av inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Sker värdering av utgående lager eller fordringar enligt bestämmelserna i detta stycke skall värderingen av utgående skulder ske enligt samma grund.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrives att 6 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

1 m o m .² Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

för inkomst som avses i denna lag enligt de grunder som anges i 53 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen samt, såvitt avser tid under vilken han ej varit bosatt här i riket, för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, *samebyar*, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som restituerats, avkortats eller avskrivits, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

²Senaste lydelse 1975:261.

4 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives i fråga om taxeringslagen (1956:623)¹
dels att 32 § och 61 § 3 mom. skall upphöra att gälla,
dels att 22 § 3 mom., 50 § 1 mom. och 63 § skall ha nedan angivna
lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 §

3 m o m.² *Same är ej skyldig av-
giva deklaration för inkomst av ren-
skötsel eller i sådan rörelse nedlagd
förmögenhet, och skall förty vid till-
lämpning av bestämmelserna i 1 mom.
första stycket vid 3) och 4) så anses,
som om dylik inkomst eller förmögen-
het ej vore underkastad beskattning.
Önskar same avgiva uppgift om in-
komst eller förmögenhet, som nu
sagts, må uppgift härom lämnas i själv-
deklaration, vilken avlämnas i vanlig
ordning, eller ock särskild uppgift an-
gående renskötsel avgivas på sätt i 32 §
stadgas.*

Skattskyldig som uppburit folkpension och därutöver bruttointäkt på högst
1 500 kronor och som icke har skattepliktiga förmögenhetstillgångar över-
stigande 50 000 kronor är, om han varit bosatt i riket under hela beskatt-
ningsåret, skyldig att utan anmaning avlämna självdeklaration för inkomst
endast om garantibelopp för fastighet skall upptagas såsom skattepliktig
inkomst för honom. I fråga om makar tillämpas 1 mom. tredje stycket.

50 §

1 m o m.³ Granskning av självdeklarationer må verkställas endast av
tjänsteman, som utför dylik granskning enligt denna lag eller som eljest
utövar taxerings- eller skattekontroll,

ordförande och kronombud i taxeringsnämnd,

de ledamöter i taxeringsnämnd, som därtill utses av nämnden, samt
domstol, som har att bedöma innehållet i självdeklaration.

Sakkunnig må granska självdeklaration, för vars behandling hans biträde
påkallas.

¹Lagen omtryckt 1971:399.

Senaste lydelse av

32 § 1972:764

I lagens rubrik 1974:773.

²Senaste lydelse 1972:764.

³Senaste lydelse 1974:773.

Nuvarande lydelse

Ordningsman i lappby och förste konsulent inom lappväsendet äga verkställa granskning av självdeklaration, som lapp inom vederbörande lappby eller förste konsulents verksamhetsområde avgivit.

Föreslagen lydelse

Vid taxeringsarbete anlitat biträde, så ock tjänsteman som avses i 16 § 2 mom. må taga del av deklaration i den omfattning, som är erforderlig för arbetets utförande.

För innehållet i självdeklaration må icke inom taxeringsnämnd lämnas vidare redogörelse än som erfordras för taxeringen. Självdeklaration må icke intagas i taxeringsnämnds protokoll i vidare mån än som oundgängligen erfordras.

Självdeklaration skall tillhandahållas de myndigheter, vilka i och för sin verksamhet böra erhålla del därav.

Självdeklaration må, på sätt regeringen förordnar, för statistisk bearbetning utlämnas till den ämbetsmyndighet eller tjänsteman, åt vilken regeringen uppdrager utförandet av sådan bearbetning.

Den som har att utföra talan för besvärberättigad kommun i fråga om viss skattskyldigs taxering äger taga del av självdeklaration, som skolat ligga till grund för taxeringen.

Då besvär anförts, skall självdeklaration, som har avseende å taxeringen i fråga, biläggas besvärshandlingarna, där ej vid delgivning med menighet sådant anses vara för målets utredning obehövt. Handlingarna skola vid förekommande delgivning inneslutas i förseglat konvolut, vilket skall försees med påskrift om innehållet och i obrutet skick tillställas den förklaringskyldige eller annan vederbörande.

I övrigt må självdeklaration, där ej annat följer av stadgande i allmän lag, icke vara för någon tillgänglig, utan att den, som avgivit deklarationen, lämnat skriftligt medgivande därtill.

63 §⁴

Beslut om taxering, så ock annat beslut, som innefattar avgörande i sak, må icke fattas av taxeringsnämnd, såvida icke ordföranden och minst två eller, i taxeringsnämnd vars distrikt omfattar mer än en kommun, minst tre andra ledamöter äro tillstädes. Vid fattande av beslut på sammanträde i taxeringsnämnd med flera kronoombud får endast ett kronoombud delta i omröstningen. Dock skall den omständigheten att ledamot har att avträda vid behandling av viss taxering icke utgöra hinder mot att beslut fattas rörande denna taxering.

⁴Senaste lydelse 1974:997.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Annat nämndens beslut än i första stycket sägs må fattas av ordföranden ensam.

Anser taxeringsnämndens ordförande eller taxeringsinspektör att taxering bort åsättas annorlunda än taxeringsnämnden beslutat, skall han på deklARATION eller därvid fogad handling ange den taxering, han ansett böra åsättas, ävensom i protokollet anteckna de fall, i vilka detta skett.

Annan ledamot än ordföranden äger, om han deltagit i taxeringsnämndens beslut, anföra reservation mot beslutet. Reservation skall anmälas innan sammanträdet avslutas samt, om den närmare utvecklas, avfattas skriftligen och avgivas sist vid justeringen av protokollet.

Av nämnden anlitad sakkunnig och lappfogde äga att beträffande taxering, vid vars handläggning *de* biträtt, i enahanda ordning anteckna särskild mening till protokollet.

Av nämnden anlitad sakkunnig äger att beträffande taxering, vid vars handläggning *han* biträtt, i enahanda ordning anteckna särskild mening till protokollet.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas första gången vid 1978 års taxering.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrives att 2 och 11 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*2 §²

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst.

2) vara som anges i 8 § 1-5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning.

2) vara som anges i 8 § 1-5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning *eller tjänst som anges i 11 § 10.*

Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom utförsel (export).

Regeringen kan efter ansökan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av annan tjänst än sådan som anges i 10 § första stycket eller 11 §.

När särskilda skäl föreligger, kan länsstyrelsen besluta att den som påbörjat verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet enligt första eller andra stycket föreligger.

Om skatt vid införsel föreskrives i 58 och 59 §§.

(Se vidare anvisningarna.)

11 §³

Från skatteplikt undantages

1) tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken införes till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen,

2) postbefordran av annat än postpaket och grupp korsband samt resgodsbefordran,

3) transport av vara till eller från utlandet, transport i samband med renhållning samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln;

¹Lagen omtryckt 1969:237. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

²Senaste lydelse 1974:885.

³Senaste lydelse 1973:928.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

omhändertagande och förstöring av vara; kontroll, analys eller lagring av vara för utländsk uppdragsgivares räkning,

4) bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och transport i anslutning till sådan bärgning,

5) införing eller ackvisition av annons i tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6 samt annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning med avseende på vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket,

6) visning av kinematografisk film,

7) obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerräknarapparat hos Aktiebolaget Svensk bilprovning,

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär,

9) kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård.

9) kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård,

10) tjänst enligt 10 § 1 som avser skötsel genom samebys försorg av renar.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling. De nya bestämmelserna tillämpas på tillhandahållande som sker efter utgången av år 1976.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1976-01-29

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden Sträng, Andersson, Johansson, Holmqvist, Aspling, Lundkvist, Geijer, Bengtsson, Norling, Lidbom, Carlsson, Feldt, Sigurdsen, Gustafsson, Zachrisson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson

Föredragande: statsrådet Sträng

Proposition om ändrade regler för beskattning av rennärigen m. m.

1 Inledning

Den svenska rennäringslagstiftningen reformerades år 1971, då bl. a. lagen (1928:309) om de svenska lapparnas rätt till renbete i Sverige (renbeteslagen) ersattes med en helt ny rennäringslag (prop. 1971:51, JoU 1971:37, rskr 1971:216, SFS 1971:437). Reformen syftade till att skapa en effektivare och mera lönsam renskötsel. Genom reformen omorganiserades de tidigare lappbyarna till samebyar med huvudsaklig uppgift att bedriva renskötseln inom byns betesområde. Den nya organisationsformen bygger på principen om samverkan mellan bymedlemmarna på samma sätt som inom de ekonomiska föreningarna.

De skattemässiga aspekterna på denna nyordning behandlades inte i sammanhanget. Ett par frågor angående den direkta beskattningen hade dock berörts i rennärings-sakkunnigas betänkande (SOU 1968:16) Rennärigen i Sverige som låg till grund för 1971 års lagstiftning. För att ge renägare ökade möjligheter till resultatutjämning mellan olika beskattningsår föreslog de sakkunniga att man med förebild i bestämmelserna om taxering av medel som insatts på skogskonto borde införa särskilda bestämmelser om s. k. rennäringskonton. De sakkunniga tog vidare upp frågan om samebyarnas skattskyldighet för inkomst och förmögenhet. De ändringar som kunde aktualiseras i övrigt borde enligt de sakkunniga övervägas i annan ordning.

Svenska samernas riksförbund har efter det att rennäringslagen trätt i kraft i skrivelser till regeringen påpekat att reformen har medfört vissa skattekonsekvenser som inte har blivit beaktade. Förbundet har i anslutning

härtill hemställt att regeringen skall utarbeta förslag om vissa skattelättnader för rennäringen.

För att lösa skattefrågorna efter 1971 års reform har det inom finansdepartementet utarbetats en promemoria (Ds Fi 1975:5) Beskattning av rennäringen, m. m.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av kammarrätten i Sundsvall, kammarkollegiet, riksskatteverket, lantbruksstyrelsen, domänverket, länsstyrelserna i Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, Lantbrukarnas riksförbund och Svenska samernas riksförbund (SSR).

Lantbruksstyrelsen har till sitt yttrande fogat yttranden av lantbruksnämnderna i Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län och länsstyrelsen i Norrbottens län har bifogat yttranden från lokala skattemyndigheterna i Kiruna fögderi och Gällivare fögderi. Lantbrukarnas riksförbund hänvisar som sitt yttrande till ett utlåtande som har upprättats inom Lantbrukarnas skattedelegation.

2 Nuvarande ordning

2.1 Allmän orientering

Den renskötande befolkningen i Sverige har uppskattats till 2 500–3 000 personer. Omkring 800 hushåll torde för sin försörjning helt eller delvis vara beroende av renskötseln. Antalet renar i landet uppgår genomsnittligt till drygt 200 000 djur. Det i renhjordarna bundna kapitalet uppgår till ca 60 milj. kr. och investeringarna i fasta driftsanläggningar till ca 50 milj. kr. Det årliga slaktuttaget är ca 1 200 ton kött och intäkterna av denna produktion är ca 15 milj. kr.

Som har framgått av det föregående regleras rennäringens omfattning och organisation i Sverige i första hand genom rennäringslagen. Genom denna lag har de tidigare lappbyarna omorganiserats till samebyar. Renskötselområdet är uppdelat på 49 samebyar belägna i Kopparbergs, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län.

2.2 Rennäringslagen

Rätt att enligt rennäringslagen begagna mark och vatten till underhåll för sig och sina renar (renskötselrätt) är under vissa förutsättningar förbehållet endast personer som är av samisk härkomst. I lagen har särskilt angivits på vilka områden och under vilka tider på året renskötseln får bedrivas.

För renskötseln skall det finnas samebyar, vilka bedriver sin verksamhet inom särskilt indelade byområden. Sameby har till ändamål att för medlemmarnas gemensamma bästa ombesörja renskötseln inom byns betesområde. Det åligger sameby särskilt att svara för att renskötseln drivs på ekonomiskt bästa sätt och att utföra, underhålla och driva de anläggningar

som behövs för renskötseln. Sameby kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter men får inte bedriva annan ekonomisk verksamhet än renskötsel. Byn företräder medlemmarna i frågor som rör renskötselrätten eller medlemmarnas gemensamma intressen inom rennäringen i övrigt. Såsom medlem i sameby räknas i första hand renskötselberättigad som deltar i renskötseln inom byns betesområde.

Sameby äger i vissa fall rätt att bestämma hur många renar medlem högst får inneha eller meddela andra föreskrifter om innehavet. Vidare kan sameby medge att inom byns betesområde får hållas skötesrenar, dvs. renar som tillhör annan än renskötande medlem i byn. Skötseln av sådana renar handhas av samebyn. Sameby får endast om medlem medger det låta slakta dennes renar eller försälja vid slakt utvunna produkter. Renmärkning ombesörjs av samebyn, om inte byn beslutar annat. Renägare får dock efter anmälan till byns styrelse själv märka sina renar. Sameby skall ha stadgar. Dessa registreras hos länsstyrelsen, som också prövar att stadgarna har tillkommit i föreskriven ordning och att de inte innehåller något som strider mot lag eller annan författning.

Rennäringslagen innehåller vidare en del bestämmelser om samebys ekonomiska förhållanden. Kostnaderna för renskötseln skall enligt huvudregeln fördelas mellan de renskötande medlemmarna efter reninnehavet. De renskötande medlemmarna har skyldighet att förskotta de medel som behövs för renskötseln. Dessa medel utdebiteras av styrelsen. Utdebiteringen skall göras med hänsyn inte bara till reninnehavet utan också till omfattningen av det arbete som medlemmen och hans husfolk kan antas komma att utföra för byn under räkenskapsåret. Samebys kostnader fördelas slutligt mellan medlemmarna för varje räkenskapsår. Vid fördelningen gottskrivs medlemmen vad han erlagt i förskott och värdet av det arbete som han och hans husfolk har utfört för byn. Samebyn skall i förväg ha bestämt värdet för dag eller timme av sådant arbete.

Räkning av samebys renar skall enligt rennäringslagen ske årligen vid ungefär samma tidpunkt. Om sameby begär det, kan dock lantbruksnämnden medge att räkningen får ske med större tidsmellanrum. Under vissa förutsättningar kan lantbruksnämnden förordna om extra renräkning. På grundval av den årliga renräkningen skall det upprättas en renlängd. Denna skall bl. a. uppta ägarna till de renar som hålls på byns betesområde och det räknade eller uppskattade antalet renar för varje ägare. Renlängden fastställs av bystämman. Renlängden har vitsord, när renägares rättigheter eller skyldigheter enligt rennäringslagen beror på antalet renar, såvida det inte visas att ägarens innehav har förändrats väsentligt sedan renlängden upprättades.

2.3 Beskattningen av rennäringen

Beskattningen av rennäringen är inte reglerad genom någon särskild lagstiftning utan sker med utgångspunkt i de på beskattningsområdet all-

mänt gällande författningarna. Införandet av den nya rennäringslagen, som medförde genomgripande förändringar i fråga om renskötelsns organisation, har inte följts av några ändringar i sak av de bestämmelser som gäller på beskattningsområdet.

För taxeringen av inkomst av renskötsel finns det dock ett antal specialbestämmelser.

Enligt 22 § 3 mom. första stycket taxeringslagen (1956:623), TL, är same inte skyldig att avge deklaration för inkomst av renskötsel eller i sådan rörelse nedlagd förmögenhet. På grund härav skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 22 § 1 mom. 3) och 4) TL om lägsta belopp för brutointäkter och förmögenhetstillgångar såsom avgörande för skyldigheten att avlämna självdeklaration, inkomst av renskötsel och den däri nedlagda förmögenheten inte anses vara underkastad beskattning. Same, som likväl önskar avge uppgift om sådan inkomst eller förmögenhet, kan göra det antingen i självdeklaration, som då skall avlämnas i vanlig ordning, eller i särskild uppgift angående renskötsel enligt 32 § TL.

Sådan särskild uppgift skall enligt 32 § TL avfattas på blankett enligt fastställt formulär. Uppgiften bör avlämnas senast den 31 januari till länsstyrelsen, den lokala skattemyndigheten eller till taxeringsnämndens ordförande, men den kan också avlämnas till ordningsmannen i den sameby som uppgiftslämnaren tillhör. Enligt 32 § gäller vidare att det åligger ordningsman i sameby att granska till honom avlämnade uppgifter och att på dessa göra vissa anteckningar, bl. a. ur den senast upprättade renlängden. Ordningsmannen skall därefter enligt huvudregeln senast den 15 februari översända uppgifterna till den lokala skattemyndigheten.

Blankett enligt 32 § TL har fastställts av riksskatteverket (deklarationsblankett 4, RSV nr 3005). Blanketten lämnar utrymme bl. a. för uppgifter om reninnehavet vid årets början, om förändringar i reninnehavet under året och om reninnehavet vid årets slut. Vidare finns utrymme för uppgifter om intäkter och avdrag i renskötseln, om allmänna avdrag, om den i renskötseln nedlagda förmögenheten, m. m. Utrymme har inte lämnats för sådana uppgifter om balansposter m. m. som är en förutsättning för att inkomsten skall kunna beräknas efter bokföringsmässiga grunder.

Ordningsman i lappby och förste konsulent inom lappväsendet äger enligt 50 § 1 mom. tredje stycket TL verkställa granskning av självdeklaration, som lapp inom vederbörande lappby eller förste konsulents verksamhetsområde har avgivit.

I 61 § 3 mom. TL har vidare föreskrivits att sammanträde med taxeringsnämnd för taxering av inkomst av renskötsel bör hållas i god tid före den 15 april och att det åligger taxeringsnämndens ordförande att samråda med förste konsulent inom lappväsendet om tid och plats för sammanträdena. Förste konsulenten och ordningsman i lappby inom taxeringsdistriktet skall kallas till sådant sammanträde. Ordningsmannen skall närvara vid sammanträde för taxering av lappar som tillhör dennes lappby. Ordningsmannen, som skall medföra den senast upprättade renlängden, har rätt att delta

i nämndens överläggningar men inte i besluten. Enligt ifrågavarande lagrum skall även förste konsulenten om möjligt närvara vid sammanträdet med rätt att delta i överläggningarna men inte i besluten.

Här bör slutligen nämnas en i 63 § sista stycket TL intagen bestämmelse enligt vilken av taxeringsnämnden anlitad sakkunnig och lappfogde äger anteckna särskild mening till protokollet avseende den taxering vid vars handläggning de har biträtt.

De nu nämnda för beskattningen av rennäringen särskilt utformade reglerna i TL kan härledas från och har i huvudsak haft sin motsvarighet i tidigare bestämmelser i 1928 års taxeringsförordning.

Som tidigare har antytts innehåller kommunalskattelagen (1978:370), KL, inte några för rennäringen speciellt utformade regler. Bestämmelserna om beskattningen av statligt avgångsvederlag till renkötselutövare i punkt 1 i första stycket anvisningarna till 28 § KL och den tidigare återgivna regeln i 22 § 3 mom. TL får anses ge vid handen att inkomst av renkötsel enligt gällande rätt är att hänföra till inkomst av rörelse. Inkomst av rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I tillämpningen synes dock taxeringsmyndigheterna i allmänhet ha godtagit en kontantmässig redovisning.

Till ledning för taxering av inkomst av renkötsel utfärdar skattechefen i de tre renköSELLÄNEN årligen anvisningar till taxeringsnämnderna. Dessa anvisningar, som har utarbetats efter samråd med företrädare för lantbruksnämndernas rennäringssavdelningar, kommer främst till användning i de ofta förekommande fall då renägaren varken har avlämnat självdeklaration eller särskild uppgift angående renkötsel enligt 32 § TL. Bruttointäkterna kan enligt anvisningarna uppskattas med utgångspunkt bl. a. i vissa i anvisningarna angivna genomsnittsvärden för medelslaktvärdet per ren, slakttagsprocenten och rennäringssutövarens egna uttag av renprodukter. För allmänna driftkostnader och avdrag för ökade levnadskostnader m. m. anges i allmänhet endast vissa schablonvärden.

Den ersättning som renägaren uppbär från samebyn för det arbete som han för byns räkning har utfört med egna och andras renar beskattas som inkomst av tjänst.

Det ligger i sakens natur att i stort sett samtliga renägare bedriver sin renkötselverksamhet inom områden som omfattar två eller flera kommuner. Taxering till kommunal inkomstskatt för inkomst av renkötsel torde undantagslöst ske endast i den kommun där renägaren är mantalsskriven.

Frågan om hur samebyarna skall beskattas är inte reglerad genom särskilda bestämmelser. De tidigare lappbyarna har blott i undantagsfall åsatts taxering för inkomst eller förmögenhet. Förhållandet torde vara detsamma beträffande samebyarna.

Inte heller beträffande socialförsäkringsavgifterna eller mervärdeskatten finns det några särregler för rennäringen.

3 Promemorian

De i promemorian föreslagna ändringarna i skattelagstiftningen är i första hand föranledda av den nya organisationen rennäringslaget som har fått genom rennäringslagen.

3.1 Regler om förfarandet vid taxeringen m. m.

I promemorian framhålls till en början att bestämmelserna i 22 § 3 mom. TL om frihet från deklarationsskyldighet ursprungligen har tillkommit bl. a. därför att samerna till följd av sitt kringströvande liv har ansetts ha större svårighet än andra skattskyldiga att avge deklaration. Enligt tidigare gällande regler var försummelse att iakttaga deklarationsplikten förenad med förlust av rätten att överklaga taxeringen. Den risk för rättsförluster detta kunde medföra ansågs enklast kunna undvikas genom en föreskrift om frihet från deklarationsskyldighet.

I promemorian föreslås att undantagsregeln i 22 § 3 mom. TL upphävas och att renägare således när det gäller skyldigheten att avlämna självdeklaration jämställs med andra skattskyldiga. Det framhålls till en början att de motiv som har föranlett bestämmelsen numera inte är aktuella. Modern renskötsel är visserligen alltjämt beroende av renarnas årtidsbundna vandringar, men det förekommer inte alls i samma utsträckning som förr att renskötarfamiljerna under långa tider är under förflyttning med djuren. I TL finns vidare ingen motsvarighet till de tidigare bestämmelserna om förlust av besvärsrätten.

Som ytterligare skäl för att regeln bör upphävas nämns i promemorian att de renägare som är deklarationsskyldiga för mervärdeskatt i skällig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt skall sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklarationen och för fastställande av skatt. Detta medför att det redan enligt nu gällande regler är sörjt för att huvuddelen av det underlag som krävs för att upprätta självdeklaration för inkomst av renskötsel skall finnas hos dessa renägare. Enligt promemorian måste vidare den ersättning som medlem i sameby uppbär från byn för sitt arbete med renarna anses utgöra inkomst av tjänst. Flertalet renägare kommer därför i framtiden att bli skyldiga att avlämna självdeklaration i egenskap av anställda hos samebyn. I promemorian uppmärksammas också TL:s regler om eftertaxering, som i detta sammanhang bl. a. leder till att renägare som inte har lämnat självdeklaration eller särskild uppgift angående renskötsel enligt 32 § TL och som antingen inte alls åsatts taxering för inkomst av renskötsel eller åsatts väsentligt för låg taxering för sådan inkomst likväl inte kan eftertaxeras, eftersom någon skyldighet att avge självdeklaration eller uppgift till ledning för taxeringen inte har förelegat. Om renägare å andra sidan lämnat allmän självdeklaration med redovisning för inkomst av renskötsel eller lämnat särskild uppgift angående renskötsel, kan eftertaxering ske.

Detta innebär att den renägare som lämnat självdeklaration eller särskild uppgift kommer i ett väsentligt sämre läge än den som inte har lämnat deklaration eller särskild uppgift.

Frågan om det finns skäl att bibehålla de för taxeringen av renskötsel särskilt utformade reglerna i 32 § andra stycket, 50 § 1 mom. tredje stycket, 61 § 3 mom. andra stycket och 63 § sista stycket TL diskuteras i promemorian mot bakgrund av förslaget att regeln i 22 § 3 mom. TL skall upphävas, och som skulle medföra att rennäringens utövare blir skyldiga att avlämna självdeklaration enligt de allmänna reglerna. Genom denna ändring kan det enligt promemorian ifrågasättas, om det verkligen föreligger behov av obligatorisk medverkan inom taxeringsnämnderna av representanter för samebyns ledning och för lantbruksnämndernas rennäringens avdelningar.

Det påpekas att taxering av rennäringens utövare åtminstone i viss utsträckning sker i de särskilda s. k. rörelsetaxeringsnämnderna och att det genom medverkan av taxeringsassistenter i sådana nämnder är sört för att den rent tekniska granskningen av invecklade deklarerationer blir tillfredsställande. I den mån det skulle visa sig föreligga behov av särskild sakkunskap vid granskningen av rennäringens utövarers självdeklarerationer, kan sakkunniga tillkallas enligt bestämmelserna i 15 och 17 §§ TL. Som sakkunnig kan då givetvis anlitas samebys ordförande eller tjänsteman vid lantbruksnämndens rennäringens avdelning. Enligt promemorian kan det emellertid inte göras gällande att behov av sådan sakkunskap är så allmänt att det finns fog för att ha bestämmelser om obligatorisk medverkan av samebys ordförande eller tjänsteman vid rennäringens avdelning. Det föreslås därför att ifrågavarande specialbestämmelser upphävas.

I detta sammanhang betonas värdet av att det vid taxeringen finns tillgång till uppgifter om reninnehavet. Det finns enligt promemorian övervägande skäl som talar för att taxeringsnämnderna bör få tillgång till renlängdernas uppgifter. Syftet kan enklast vinnas genom att införa en regel om skyldighet för sameby att årligen utan anmaning i kontrolluppgift lämna upplysning om reninnehav enligt senast verkställda renräkning och om tidpunkten för utförandet av den räkning som uppgiften avser.

I promemorian föreslås slutligen att även den i 61 § 3 mom. första stycket TL intagna föreskriften om att sammanträde med taxeringsnämnd för taxering av inkomst av renskötsel bör hållas i god tid före den 15 april skall upphävas. Som stöd för denna ståndpunkt åberopas bl. a. att svårigheterna att få kontakt med renägarna numera i allmänhet inte torde vara så stora att en regel om särskild tidsfrist bör behållas.

3.2 Inkomstbeskattningen av renägare

3.2.1 Inkomstslaget

Inkomst av renskötsel är enligt gällande rätt att betrakta som inkomst av rörelse. Renskötsel bedrivs på mark som – i den mån den alls är åsatt

taxeringsvärde – i det närmaste undantagslöst torde vara taxerad som jordbruksfastighet. Denna omständighet skulle, enligt promemorian, måhända tala för att det vore logiskt att betrakta inkomst av renskötsel som inkomst av jordbruksfastighet trots att det ju inte är fråga om "jordbruk" i vedertagen bemärkelse. De nya jordbruksbeskattningsreglerna, enligt vilka inkomst av jordbruksfastighet – liksom inkomst av rörelse – skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, gör emellertid att det saknas anledning att ändra den nuvarande ordningen. Inkomst av renskötsel bör därför enligt promemorian även i fortsättningen beskattas som inkomst av rörelse.

3.2.2 Övergång till bokföringsmässig redovisning

Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I praktiken har man dock hittills allmänt godtagit att inkomst av renskötsel beräknats enligt kontantprincipen, dvs. utan beaktande av in- och utgående lager av varor, däri inbegripet bl. a. djur, fordringar och skulder. Samma förhållande har tidigare gällt för åtskilliga andra former av rörelse. Genom vissa förtydliganden av begreppet bokföringsmässiga grunder har emellertid, med verkan i princip fr. o. m. 1974 års taxering, föreskrivits att som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall upptas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. För att mildra effekten av dessa föreskrifter i fall liknande dem som här är aktuella, dvs. när egentligen bokföringsmässiga grunder skulle ha tillämpats men där i praxis en kontantmetod har tillåtits, infördes samtidigt vissa övergångsregler (prop. 1973:119, SkU 1973:31, rskr 1973:191, SFS 1973:323) varigenom de skattemässiga effekterna fördelas på en treårsperiod. Om det sammanlagda beloppet av utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder uppgår till minst 6 000 kr., får enligt nyssnämnda övergångsregler vid 1974 och 1975 års taxeringar som värde av utgående lager, fordringar eller skulder upptas vid det förstnämnda årets taxering lägst en tredjedel och för det andra lägst två tredjedelar av det värde som annars lägst kunnat upptas vid beskattningen av inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

I promemorian konstateras att dessa övergångsregler givetvis blir tillämpliga på renägare som fr. o. m. 1974 års taxering blir beskattade enligt bokföringsmässiga grunder, men att flertalet eller i vart fall många renägare intill den tidpunkt då de nu föreslagna ändringarna av skattereglerna för rennäringen kan komma att träda i kraft, torde – såsom hittills – bli beskattade enligt kontantprincipen. Om inte särskilda övergångsregler införs, skulle i dessa fall vid ett och samma års taxering hela värdet av utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder tas upp till beskattning. Enligt promemorian bör renägarna skäligen beredas samma möjligheter som övriga rörelseidkare att i denna situation fördela beloppet på tre år.

3.2.3 Varulagervärderingen

I femte stycket av punkt I anvisningarna till 41 § KL finns en föreskrift om att lager av djur på jordbruksfastighet inte får upptas till lägre belopp än 40 % av de värden, som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda årdersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Denna regel tillkom vid 1972 års jordbruksbeksättningsreform och innebär att vid värdering av djur i jordbruk skall tillämpas något mindre generösa regler än vad som i allmänhet gäller för värdering av varulager i rörelse. Härigenom gjordes i förenklande syfte en kompromiss mellan principen om strängare värderingsregler för s. k. stamdjur och vanliga varulagervärderingsprinciper för omsättningsdjur.

Enligt promemorian saknas det anledning att inom rennäringen arbeta med skilda regler för skattemässig värdering av stamdjur och omsättningsdjur och inte heller torde skäl föreligga att ha generösare regler än för djur på jordbruksfastighet. Med uttrycket "djur på jordbruksfastighet" avses djur som är varulager i jordbruk. Det förhållandet att renarna uppehåller sig på mark, som normalt är taxerad som jordbruksfastighet, och att renar därför möjligen rent språkligt skulle kunna anses vara "djur på jordbruksfastighet" föranleder enligt promemorian att det i klarhetens intresse i lagtexten bör anges att värderingsreglerna även gäller djur i renskötselrörelse. Härigenom skulle riksskatteverket årligen få fastställa värden även på olika slag av renar.

3.3 Beskattningen av samebyarna

3.3.1 Skattskyldigheten

Det konstateras i promemorian att de tidigare lappbyarna endast i undantagsfall torde ha åsatts taxering för inkomst eller förmögenhet och att det i vart fall saknas vägledande avgöranden i kammarrätt eller regeringsrätten.

Frågan om samebyarnas skattskyldighet berördes som har framgått av det föregående i rennäringssakkunnigas betänkande. De sakkunniga föreslog att samebyarna skulle tas upp bland de juridiska personer som enligt 53 § 1 mom. första stycket d) KL har att erlagga kommunalskatt endast för inkomst av fastighet och som enligt 7 § första stycket e) lagen (1974:576) om statlig inkomstskatt, SI, är frikallade från skyldighet att erlagga statlig inkomstskatt.

Rennäringssakkunnigas uttalanden om utjämning av överskott och underskott inom ett visst verksamhetsår samt om fondering för framtida utgifter är enligt promemorian från skattessynpunkt i viss mån oförenliga, såvida man inte inför regler om fondering med obeskattade vinstmedel. Bortsett främst från den fondering som faktiskt kan ske inom ramen för gällande regler om varulagervärdering och avsättning till investeringsfonder m. m. är fondering med obeskattade vinstmedel främmande för skattelagstiftning-

en. Enligt promemorian framstår det som uppenbart att samebyarna inte så väsentligt skiljer sig från andra skattesubjekt att skäl föreligger att i deras fall avvika från skattelagstiftningens principståndpunkt i detta avseende.

I promemorian förklaras vidare att det inte kan förordas att samebyarna görs helt skattefria eller jämföras med t. ex. "menigheter" utan att det tvärtom framstår som självklart, att om vinst uppkommer i en verksamhet där intäkterna delvis består av likvid för sådana djur och för upplåtelse av rätt till jakt och fiske, denna vinst skall tas till beskattning liksom all annan vinst av rörelsemässig verksamhet. I klarhetens intresse föreslås att ordet "sameby" intas i uppräkningsarna i 53 § 1 mom. första stycket f) KL och 6 § 1 mom. första stycket b) SI av sådana juridiska personer, som är oinskränkt skattskyldiga.

3.3.2 Skattesatsen

Vid ställningstagande till frågan efter vilken procentsats den statliga inkomstskatten för samebyarna bör utgå är det enligt promemorian till en början uppenbart att man inte för den lilla grupp av skattskyldiga varom här är fråga bör införa en särskild procentsats. Man är därför hänvisad till någon av de procentsatser som enligt 10 § 2 mom. SI gäller för juridiska personer.

Rennäringslagens regler är uppbyggda med reglerna i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar som förebild, även om det på åtskilliga punkter föreligger skillnader mellan reglerna i de bägge lagarna. Enligt promemorian får övervägande skäl anses tala för att tillämpa samma procentsats för samebyar som för flertalet ekonomiska föreningar, dvs. 32 %.

Det påpekas slutligen i promemorian att medlem i sameby inte äger del i byns förmögenhet, och att detta enligt 6 § 1 mom. första stycket b) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SF, får till följd att byn blir skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt. Enligt 11 § 2 mom. SF utgår skatten efter 1,5 promille av den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger 15 000 kr.

3.3.3 Avdragsrätt för lönetillägg m. m.

Enligt promemorian föreligger det åtskilliga paralleller mellan rennäringslagen och lagen om de s. k. sambruksföreningarna inom jordbruket. Vinst i sambruksförening kan disponeras bl. a. såsom lönetillägg till föreningens medlemmar. För att undvika att sådana lönetillägg drabbas av inkomstbeskattning både hos föreningen och hos medlemmarna infördes i samband med lagstiftningen om sambruksföreningar den numera i 22 § andra stycket KL intagna regeln att, om sambruksförening med hänsyn till rörelsens resultat lämnat medlem eller annan lönetillägg eller annan sådan gottgörelse, föreningen äger åtnjuta avdrag för gottgörelsen.

Då sameby kan tänkas komma i sådant läge att vinst helt eller delvis bör elimineras genom lönetillägg till medlemmarna, föreslås i promemorian att det införs en regel av i princip samma innehåll som den för sambruksföreningar i nyssnämnda lagrum.

I promemorian avvisas tanken på att införa regler som öppnar möjligheter för samebyarna att utnyttja lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

3.4 Socialförsäkringsavgifterna

Promemorian innehåller inte några förslag till ändringar i fråga om socialförsäkringsavgifterna. Det framhålls bl. a. att med den ställning rennärlingslagen ger samebyarna såsom arbetsgivare i förhållande till renägande medlemmar, bör det inte komma i fråga att undanta samebyarna från den avgiftsskyldighet som åvilar andra arbetsgivare.

3.5 Mervärdeskatten

Beträffande mervärdeskatten konstateras till en början att samebyarnas skötsel av renar – såväl bymedlemmarnas egna som s. k. skötesrenar – är att betrakta som skattepliktig tjänst enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, MVL, och vidare att samebyns verksamhet har till ändamål att göra rennärlingen så lönsam som möjligt för renägarna och därför måste anses yrkesmässig. Samebyn är på grund härav skattskyldig och redovisningsskyldig enligt MVL och skall påföras mervärdeskatt vid debiteringen av skötesavgift resp. sköteslega.

Det nu sagda medför att den avgift som renägaren har att erlagga till byn blir högre än vad som annars skulle behöva vara fallet. Vid renägarens egen redovisning av mervärdeskatt äger han från utgående mervärdeskatt på sålda produkter avräkna inte blott den mervärdeskatt som belöper på i rörelsen inköpta varor utan även den skatt som belöper på skötesavgift och sköteslega. Som en följd av bestämmelserna att redovisningsskyldighet inte föreligger för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 10 000 kr., kan denna möjlighet till avräkning dock inte alltid utnyttjas. Vid i övrigt oförändrade priser på rennärlingens produkter kan detta förhållande enligt promemorian medföra att skattebelastningen blir högre och lönsamheten därför lägre än vad som var fallet före tillkomsten av rennärlingslagen.

Arbetet i samebyarna innebär i huvudsak att medlemmarna – mot ersättning – arbetar kollektivt med egna och andra bymedlemmars djur. Skattesituationen såvitt gäller mervärdeskatten har enligt promemorian onekligen blivit en annan än vad den skulle ha varit med renbeteslagens regler. Med hänsyn härtill och då det torde vara svårt att hitta paralleller inom

andra näringar, bör enligt promemorian i och för sig befogade betänkligheter mot att införa en undantagsregel i MVL för ett litet antal skattskyldiga få vika för angelägenheten att tillgodose materiella intressen. Det föreslås därför att i 11 § MVL såsom en ny punkt, 10), införs en regel, som medför att från skatteplikt undantas sådan avgift, som renskötande medlem i sameby med stöd av rennäringslagen har att erlägga till byn i förhållande till ren-innehavet. För att skattefriheten skall bli fullständig bör enligt promemorian i 2 § första stycket punkt 2) MVL införas en föreskrift enligt vilken även tjänst som avses i punkt 10) medför skattskyldighet. Härigenom säkras rätt för sameby till avdrag för ingående skatt.

I promemorieförslaget förklaras slutligen att det inte finns fog för att införa motsvarande undantag beträffande sköteslega, dvs. sådan avgift som betalas för skötsel av ren som tillhör annan än renskötande medlem i sameby. Sköteslega utgick nämligen redan enligt de regler som gällde före tillkomsten av rennäringslagen.

4 Remissyttrandena

4.1 Allmänna synpunkter

Flertalet remissinstanser tillstyrker i huvudsak de i promemorian föreslagna ändringarna. *Kammarrätten i Sundsvall* anser det angeläget att skatte- och taxeringslagstiftningen får en utformning som väl ansluter sig till grundtankarna i den nya rennäringslagstiftningen och finner de i promemorian framlagda förslagen innebära en i stort sett lämplig sådan anpassning. *Riksskatteverket* delar i stort de uppfattningar som framförs i frågor rörande taxeringen och inkomstbeskattningen och finner förslagen i dessa delar väl ägnade för lagstiftning.

Delvis mycket kritiska synpunkter framförs å andra sidan av *SSR*, som anser att förslagen har utarbetats i första hand för att passa in i det nu befintliga regelsystemet och att man inte har beaktat de för rennäringen säregna förhållandena. Enligt förbundet måste frågorna bli föremål för en genomgripande överarbetning innan ny lagstiftning införs.

Även *Lantbrukarnas skattedelegation*, vars yttrande åberopas av Lantbrukarnas riksförbund, finner det naturligt att man beaktar rennäringens speciella situation vid utformningen av skattereglerna – även om det skulle leda till att man måste införa specialregler för en förhållandevis mycket liten grupp skattskyldiga.

4.2 Regler om förfarandet vid taxeringen m. m.

I stort sett samtliga remissinstanser tillstyrker förslaget att undantagsregeln i 22 § 3 mom. första stycket TL upphävs, så att den allmänna skyldigheten att avlämna självdeklaration kommer att omfatta även inkomst

av och förmögenhet nedlagd i renskötselrörelse. Utöver de i promemorian anförda skälen för att regeln bör upphävas nämner *kammarrätten i Sundsvall* den olikformiga behandling som nu kan uppstå genom TL:s regler om skattetillägg. För renägare, som har utnyttjat sin rätt att avge självdeklaration eller särskild uppgift enligt 32 § TL kan oriktiga uppgifter komma att medföra att skattetillägg påförs honom. Sådant tillägg kan emellertid inte komma i fråga för renägare som har underlåtit att avlämna självdeklaration eller särskild uppgift eftersom skyldighet därtill inte har förelegat. – Inte heller SSR motsätter sig att ifrågavarande bestämmelse upphävs och att allmän deklaraionsplikt införs även för inkomster från renskötsel.

Flertalet remissinstanser delar den uppfattningen att det numera inte finns tillräckliga skäl att behålla de i 32 §, 50 § 1 mom., 61 § 3 mom. och 63 § TL för rennärigen särskilt utformade reglerna. *Kammarrätten i Sundsvall* påpekar i detta sammanhang att en strikt tillämpning av TL:s regler skulle komma att medföra stora problem för många rennäringsutövare på grund av deras rörliga tillvaro men också på grund av att många saknar erfarenhet av att upprätta en rörelsedeklaration. *Kammarrätten* förutsätter därför att reglerna om uppskov med att avlämna självdeklaration och om skattetillägg och förseningsavgift tillämpas generöst, åtminstone under ett övergångsskede.

Förslaget att genom ett tillägg till 37 § 1 mom. TL införa bestämmelser om skyldighet för sameby att årligen lämna kontrolluppgift om reninnehav enligt senast verkställda renräkning utsätts för kritik från flera håll. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* uppger att uppgifterna i renlängderna i viss utsträckning har visat sig vara osäkra och att de endast kan användas för grova kontroller. Liknande erfarenheter har *länsstyrelsen i Västerbottens län*, som anser att en sådan kontrolluppgift skulle ha ringa betydelse i taxeringsarbetet och att tillgången till de kontrolluppgifter, som skall lämnas av uppköpare av slakt- och livdjur, är av väsentligt större betydelse i detta sammanhang.

4.3 Inkomstbeskattningen av renägare

4.3.1 Inkomstslaget

Uppfattningen att renskötselverksamheten även fortsättningsvis bör hänföras till inkomstslaget rörelse har i allmänhet inte föranlett några erinringar vid remissbehandlingen. *Lantbrukarnas skattedelegation* påpekar dock att renskötsel förete större likhet med jordbruk än med traditionell rörelse bl. a. beroende på att produktionen helt baseras på djurhållning. Delegationen framhåller samtidigt att, eftersom båda inkomstlagen enligt nu gällande regler skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, valet av inkomstslag i och för sig inte påverkar inkomstredovisningen, sedan övergången till denna redovisningsmetod väl har skett. Valet av övergångsregler får däremot stor betydelse.

SSR anser att den ersättning som medlem uppbär från sameby för renskötselarbetet bör betraktas som inkomst av rörelse och inte – såsom har föreslagits i promemorian – inkomst av tjänst. Bl. a. mot bakgrund av att renskötselinkomsterna i övrigt föreslås bli hänförliga till inkomst av rörelse framstår det enligt förbundet som inkonsekvent att ifrågavarande ersättningar skall undantas från den i övrigt gällande principen och betraktas som inkomst av tjänst. Denna uppfattning delas av *Lantbrukarnas skattedelegation*, som framhåller att all ersättning som renägare uppbär för arbete utfört för samebyns räkning får anses ha sådant samband med hans egen renskötsel att ersättningen skall ingå i denna verksamhet och inte hänföras till inkomst av tjänst. Delegationen påpekar vidare att ett sådant synsätt också skulle lösa de oformligheter som föreligger på socialförsäkringsidan. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Norrbottens län*. Även *lantbruksstyrelsen* ifrågasätter om inte ersättningen från samebyn, bl. a. med hänsyn till samebyarnas säregna organisation, närmast borde betraktas som inkomst av rörelse.

4.3.2 Övergång till bokföringsmässig redovisning

Förslaget att rennäringsutövare – på samma sätt som enligt 1973 års lagstiftning gäller för rörelseidkare i allmänhet – skall få särskilda möjligheter att fördela skillnadsbeloppet mellan balansposterna under en treårsperiod har inte föranlett några erinringar vid remissbehandlingen.

Däremot aktualiseras från flera håll metoden att åsätta ingångsvärden vid övergången från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning. *Lantbruksstyrelsen* påpekar i denna fråga bl. a. att tillämpningen av kontantprincipen vid beskattningen av rennäringsutövarna i praktiken har skett på ett annat sätt än vad som gällt för t. ex. jordbruket. Även om en renägare under ett antal år har gjort små eller ringa uttag ur renhjorden – och således har haft begränsade eller inga kontanta inkomster från renskötseln – har han vid taxeringen blivit påförd en bruttointäkt motsvarande den s. k. kalvningsprocenten multiplicerad med medelvärdet per slaktren. I dessa fall har renägaren blivit beskattad för renhjordens tillväxt trots att några kontanta medel inte har uppburits. *Lantbrukarnas skattedelegation* anser, såsom redan har antytts i det föregående, att djurhållningen i renskötsel i princip ligger nära djurhållningen i jordbruk. Lager av renar vid övergång till bokföringsmässig redovisning bör därför behandlas på samma sätt som gäller för djur i jordbruk i motsvarande situation. Det innebär således att renägarna bör få rätt att åsätta ingångsvärden för stamdjur. Enligt delegationen bör därvid i normalfall samtliga renar per den 31 december kunna räknas som stamdjur. Med hänsyn till det ringa antalet skattskyldiga och de för rennäringen speciella förhållandena bör det enligt delegationens uppfattning kunna godtas att antalet stamdjur vid övergångstillfället läggs till grund för ingångsvärdet. En renräkning efter höstslakten året före övergångsåret

skulle kunna ge underlag för hur antalet stamdjur skall bestämmas. SSR, som delar delegationens uppfattning att stamdjuren skall få åsättas ingångsvärden, anser att som stamdjur bör betraktas nettorenhjorden efter höstslakt och att det inte bör bli några svårigheter att tillämpa en sådan regel, eftersom det i samband med övergången till det nya systemet bör kunna utföras en renräkning efter slakt. För att tillförlitligheten av en sådan renräkning skall kunna kontrolleras, kan värdena jämföras med uppgifterna i tidigare gjorda renräkningar.

4.3.3 Varulagervärderingen

Flertal remissinstanser finner det lämpligt att efter övergången på sätt som har föreslagits i promemorian anknyta värderingsreglerna för lagret av renar till de regler som gäller för djur i jordbruk. *Lantbrukarnas skat- tedelegation* framhåller att man då kan utnyttja de erfarenheter som har vunnits vid den nu pågående övergången till bokföringsmässig redovisning i jordbruk. *Kammarrätten i Sundsvall* påpekar att det i promemorian inte har framlagts något förslag om ändring i första punkten sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL, dvs. det stycke som innehåller en supplementärregel för lagervärderingen, tillämplig även vid värderingen av lager av djur på jordbruksfastighet. Enligt kammarrättens mening bör denna regel kunna tillämpas även vid beskattningen av inkomst av renskötsel, varför lagtexten bör kompletteras med ett tillägg härom.

Länsstyrelsen i Norrbottens län framhåller att renlängderna endast redovisar antalet renar utan uppdelning efter ålder och kön och riksskatteverket därför årligen bör fastställa ett genomsnittsvärde per ren i stället för den uppdelning av värdet på olika grupper som nu är föreskriven beträffande lager av djur på jordbruksfastighet.

4.4 Beskattningen av samebyarna

4.4.1 Skattskyldigheten

Den i promemorian framförda uppfattningen att sameby skall anses vara oinskränkt skattskyldig har i allmänhet inte föranlett några erinringar från remissinstansernas sida. SSR har dock en avvikande uppfattning. Enligt förbundet kan samebyn knappast vara att betrakta som en ekonomisk förening. Förbundet anför att rennäringslagens konstruktion av samebyn bygger på den historiska organisationen för arbetsgemenskap mellan samer och familjer som fristående enheter och på att vissa administrativa uppgifter skulle flyttas över från lappväsendet till byarna. Det som i allmänhet föranleder bildande av ekonomiska föreningar är enligt SSR medlemmarnas önskemål att bli befriade från personligt betalningsansvar för föreningens skulder. Detta nödvändiggör regler om en obligatorisk fondbildning, i första

hand för att säkerställa borgenärsintresset. Genom att medlemmarna är befriade från personlig ansvarighet för skulderna skapas den riskvillighet och handlingsfrihet som är förutsättning för verksamheten i en ekonomisk förening. Enligt SSR bygger samebyns konstruktion emellertid främst på nämnda faktorer av icke ekonomisk natur. Samebyn kan därför inte jämföras med en ekonomisk förening. Förbundet biträder i stället rennäringsakkun-nigas uppfattning och föreslår att sameby bör upptas bland de juridiska personer som skall erlägga kommunalskatt endast för inkomst av fastighet och som är frikallade från skyldighet att erlägga statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt.

4.4.2 Skattesatsen

I promemorian har föreslagits att sameby bör hänföras till den grupp av juridiska personer som har att erlägga statlig inkomstskatt med 32 %. *Lantbruksstyrelsen* liksom *Lantbrukarnas skattedelegation* framhåller att man när det gäller skatteuttaget bör beakta de för rennäringsen säregna förhållandena genom att begränsa skatteuttaget till 15 %. Denna upplåtning delas av SSR för det fall att samebyarna skulle anses oinskränkt skattskyldiga.

4.4.3 Avdragsrätt för lönetillägg

Förslaget att införa en regel om avdragsrätt för lönetillägg som sameby lämnar till medlemmarna biträds från flera håll. *Lantbruksstyrelsen* är dock kritiskt inställd till detta förslag. Styrelsen framhåller att de principer efter vilka samebyarna har att arbeta inte kan ge upphov till någon utdelningsbar vinst. Utjämning sker genom de kostnadsbidrag som varje renskötande medlem påförs vid årets slut. Det saknas därför såväl i rennäringslagen som i samebyarnas stadgar regler för hur uppkommen vinst skall fördelas. Enligt styrelsen föreligger det inte något behov av att införa en regel om avdragsrätt i denna situation.

4.5 Socialförsäkringsavgifterna

Vid remissbehandlingen har man från flera håll berört frågor om arbetsgivaravgifter och egenavgifter inom rennäringsen. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* anser, i likhet med vad som har anförts i promemorian, att samebyarna inte bör ha någon särställning när det gäller skyldigheten att utge socialförsäkringsavgifter och att renägarna i samma omfattning som gäller för andra rörelseidkare bör erlägga egenavgifter avseende rensköt-selrörelse.

Länsstyrelsen i Norrbottens län påpekar att enligt nuvarande regler skall två stora räkenskapsposter, som har samband med varandra, i det ena fallet upptas under inkomst av tjänst (lön med kostnadsersättning) och i det andra fallet utgöra en avdragsgill omkostnad i rörelsen (uttaxerade medel). I de

fall då inkomster och utgifter går jämnt upp eller då det uppstår överskott blir enligt länsstyrelsen resultatet avgifts- och förmånsmässigt sett måhända ungefär rätt. Men efter svåra år – t. ex. i samband med renkatastrofer – kan den situationen uppstå att tjänsteinkomsten inte blir tillräckligt stor för att täcka ett rörelseunderskott. I sådana fall leder uppdelningen till ett otillfredsställande resultat.

SSR delar inte uppfattningen att sameby i detta sammanhang – liksom inte heller beträffande inkomsttaxeringen – skall betraktas som arbetsgivare i förhållande till medlemmarna. Eftersom utbetalning från sameby till enskild medlem enligt förbundet bör betraktas som inkomst av rörelse, bör socialförsäkringsavgifterna följaktligen utgå i form av egenavgifter.

4.6 Mervärdeskatten

Det i promemorian framlagda förslaget att från skatteplikt för mervärdeskatt skall undantas sådan avgift som renskötande medlem i sameby har att erlägga i förhållande till reninnehavet har fått ett blandat mottagande.

Kammarrätten i Sundsvall och *lantbruksstyrelsen* liksom även *lantbruksnämnden i Jämtlands län* tillstyrker en ändring i överensstämmelse med promemoriaförslaget. SSR förklarar att förbundet hälsar förslaget med stor tillfredsställelse. Samtidigt påpekar förbundet att ändringen skulle få till följd att mervärdeskatt kommer att utgå för skötesavgift, som skall betalas av same som är skötesrenägare i sameby, samtidigt som icke-samisk skötesrenägare i koncessionssameby inte skall betala någon skatt. För att undvika gränsdragningsfrågor och administrativa svårigheter föreslår förbundet att befrielsen från skyldighet att erlägga mervärdeskatt utvidgas till att gälla även för samer som är skötesrenägare i sameby. Enligt *kammarkollegiet* bör det övervägas om inte undantaget från skatteplikt kan utsträckas till att omfatta all samebys skötsel av renar.

Riksskatteverket avstyrker den föreslagna ändringen och framhåller bl. a. att lagstiftaren redan genom att tillskapa gränsen 10 000 kronors omsättning för redovisningsskyldighet har givit uttryck för uppfattningen att "skatteförluster" vid högst denna omsättning inte är av sådan storleksordning att de behöver beaktas i mervärdeskattensammanhang. Riksskatteverket anser vidare att det är otillfredsställande från rättvisesynpunkt att den föreslagna undantagsregeln medför olika beskattning av person som är medlem i sameby och person som inte är det. Även *länsstyrelsen i Jämtlands län* avstyrker förslaget. Enligt länsstyrelsens uppfattning har det helt övervägande antalet renskötande medlemmar i samebyarna en skattepliktig omsättning som överstiger 10 000 kr. Renägare, som inte uppnår denna omsättning, har rätt att göra avdrag för mervärdeskatten i inkomstdeklarationen. Enligt länsstyrelsen torde därför de av rennärlagen förorsakade negativa ekonomiska konsekvenserna såvitt avser mervärdeskatten vara obetydliga. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Norrbottens län*.

4.7 Övriga frågor

Flera remissinstanser anser – i likhet med den uppfattning som framförts i promemorian – att det inte finns skäl att med lagreglerna om skogskonto som förebild införa särskilda regler om rennäringsskonton. SSR framhåller å andra sidan att sådana regler med hänsyn till de avsevärda inkomstfluktuationerna inom rennäringen skulle få en utomordentligt stor betydelse för att underlätta en fungerande livdjurshandel.

Ett par remissinstanser, däribland SSR, har särskilt berört frågan om att ge samebyarna möjligheter att utnyttja systemet med investeringsfonder för konjunkturutjämning. SSR anser att det föreligger behov av att införa ett sådant system bl. a. på grund av att samebyarna i framtiden kan komma att erhålla stora extraordinära intäkter i samband med exploateringar.

4.8 Ikraftträdande

Promemorians förslag att de nya reglerna om deklarationsskyldighet, bokföringsmässig redovisning m. m. bör kunna tillämpas första gången vid 1977 års taxering har mötts av kritik från flera håll. SSR förutser att betydande svårigheter kommer att uppstå i det fall att regler om redovisning efter bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas redan från den 1 januari 1976, eftersom en sådan övergång måste föregås av kurser och upplysningsverksamhet m. m. Även *Lantbrukarnas skattedelegation* är av den uppfattningen att övergången bör framskjutas. Delegationen uppger att erfarenheterna från jordbrukssidans visar att det är svårt att nå alla med information på kort tid. Problemet för rennäringen är dessutom, påpekar delegationen, att för åtskilliga renägare skall steget tas från ett läge där deklarationsskyldighet för inkomst av renskötsel inte har förelegat till ett läge med fullständig bokföringsmässig redovisning. Även *lantbruksstyrelsen* och *länsstyrelsen i Jämtlands län* anser att övergångstidpunkten bör senareläggas.

5 Föredraganden

5.1 Allmänna utgångspunkter

Reformen år 1971 av rennäringslagstiftningen innebar att statsmakterna genom olika åtgärder sökte förbättra förutsättningarna för att rennäringen i framtiden skall kunna bedrivas rationellt och med tillfredsställande krav på lönsamhet. Framtidsutsikterna för rennäringen ansågs goda, om man kunde skapa former för ett effektivt samarbete mellan renägarna och genom olika statliga åtgärder främjade rationaliseringssträvandena.

En av dessa åtgärder – vid sidan av statliga stödåtgärder på det ekonomiska området – var omorganisationen av de tidigare lappbyarna till samebyar. Därigenom gjorde man det möjligt att samla renarna i större och mer ra-

tionella driftsenheter. Organisatoriskt blev samebyarna en typ av juridisk person och i sina huvuddrag uppbyggd enligt de principer som gäller för ekonomiska föreningar.

1971 års reform har aktualiserat vissa förändringar på skatteområdet. Dessa har behandlats i promemorian (Ds Fi 1975:5) Beskattning av rennäringen, m. m. I sammanhanget bör tas upp vissa nu gällande bestämmelser av huvudsakligen taxeringsteknisk art och som är utformade direkt med tanke på förhållandena inom rennäringen.

Reglerna för beskattning av rennäringen har hittills principiellt sett inte skilt sig från de beskattningsregler som gäller i allmänhet. Den renskötande befolkningen i Sverige har uppskattats till drygt 2 500 personer. Renskötelseområdet är uppdelat på 49 samebyar. Härjämte kan påpekas att rennäringen erbjuder vissa problem som är typiska för denna verksamhet och som knappast återfinns i andra näringsgrenar. Dessa omständigheter kan emellertid inte anföras som skäl för en skattemässig särbehandling. Principerna för beskattningen bör således vara desamma för rennäringen som för andra näringsgrenar även i fortsättningen. Endast på detta sätt kan man nämligen åstadkomma likformighet och rättvisa vid beskattningen. En utgångspunkt bör således vara att man i princip bör försöka undvika särskilda beskattningsregler för rennäringen och i stället inrikta sig på att skapa ändamålsenliga lösningar inom det befintliga regelsystemet.

Den rättsliga uppbyggnaden av rennäringens lokala organisation har inte någon direkt motsvarighet inom andra näringsgrenar. Det kan vara på sin plats att här nämna några ord om de särdrag som har betydelse från skattesynpunkt.

Det kanske mest påfallande särdraget inom rennäringen är den form av ekonomisk samverkan som sker inom samebyns ram. Samebyns verksamhet har rättsligt sett anknytits till de principer som lagen om ekonomiska föreningar bygger på. En sameby är således en juridisk person och kan som sådan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Byn har till ändamål att för sina medlemmars – de enskilda renägarnas – gemensamma bästa ombesörja renskötelsen inom byns betesområde. Detta sker genom att byn sköter medlemmarnas renar samt planerar, bygger och underhåller de för renskötelsen nödvändiga gemensamma anläggningarna. Byns ekonomiska verksamhet är begränsad till vad som direkt har samband med renskötelsen. Kostnaderna fördelas mellan medlemmarna efter reninnehavet.

Ekonomisk förenings stadgar skall ange grunderna för hur föreningen äger förfoga över uppkommen vinst och hur det skall förfaras med tillgångarna i samband med föreningens upplösning. För samebyarna saknas motsvarighet till dessa regler. I samband med rennäringslagens (1971:437) tillkomst uttalades (prop. 1975:51 s. 173) att en samebys inkomster och utgifter i princip skall utjämnas för varje år och att det därför inte uppkommer någon utdelningsbar vinst. Det uttalades vidare att man inte heller bör räkna med att en sameby upplöses – i varje fall inte på det sätt som kan ske

med en förening eller ett bolag. Även om en samebys verksamhet i huvudsak skulle upphöra till följd av att medlemmarna slutar bedriva rensköttsel bör nämligen byn finnas kvar för att göra det möjligt för andra rensköttselberättigade att driva rennärning inom byns betesområde, eventuellt efter sammanslagning med annan sameby. Andra betydelsefulla särdrag i förhållande till de ekonomiska föreningarna är att det för samebyarnas del saknas regler om insatskapital, att medlemmarna har personlig ansvarighet för samebys förpliktelser och att rennäringslagen saknar bestämmelser om obligatorisk fondbildning.

Bestämmelserna i rennäringslagen gör det naturligt att jämföra samebyarna med de ekonomiska föreningarna. Detta utesluter inte att jämförelser med vissa andra associationsformer kan vara av intresse. Vad jag närmast tänker på är handelsbolag och vissa samfälligheter men också de s. k. samlingsföreningarna inom jordbruket. Samtliga dessa associationsformer tjänar syftet att för delägarnas/medlemmarnas gemensamma räkning ombesörja viss ekonomisk verksamhet.

När det gäller utformningen av beskattningsreglerna är det självklart att man bör ta de associationsrättsliga reglerna som utgångspunkt. Man bör å andra sidan inte överdriva kravet på överensstämmelse mellan den associationsrättsliga och den skatterättsliga regleringen. Praktiska synpunkter – t. ex. på frågan huruvida associationsformen skall utgöra särskilt skattesubjekt eller inte – måste få överväga. Även om handelsbolaget, som är juridisk person, men som i likhet med samebyn utmärks av personligt ansvar för bolagsmännen och avsaknad av bolagskapital, skattemässigt inte betraktas som särskilt subjekt är det dock lämpligt att låta samebyn vara särskilt skattesubjekt. Den närmare innebörden av detta ståndpunktstagande skall jag redovisa närmare i avsnitt 5.3.

5.2 Inkomstbeskattningen av renägare

5.2.1 Övergång till bokföringsmässig redovisning m. m.

Enligt gällande regler är inkomst av rensköttsel att hänföra till inkomstslaget rörelse. Inkomsten skall således egentligen beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att taxeringen skall ske med beaktande av in- och utgående lager av varor – däri inbegripet bl. a. djur – liksom av in- och utgående fordringar och skulder. I verkligheten torde emellertid sedan länge inkomst av rensköttsel ha beräknats enligt den s. k. kontantprincipen. En av anledningarna till att man i praktiken har godtagit kontantprincipen vid beräkningen av renskötselinkomst torde vara att taxeringen sällan sker på grundval av självdeklaration och med utnyttjande av bestämmelserna om undantag från deklarationsskyldigheten i 22 § TL.

En situation liknande den som föreligger i fråga om rennärningen har förelegat också i andra slag av rörelse. Frågan behandlades av statsmakterna

år 1973 (prop. 1973:119, SkU 1973:31, rskr 1973:191, SFS 1973:322, 323). Därvid beslutades, i syfte att mildra skattekonsekvenserna vid en övergång från dittills tillämpad praxis, att utgående värden på lager, fordringar och skulder vid övergång skulle få tas upp till reducerade belopp under en tre-årsperiod. Genom ett tillägg till punkt I anvisningarna till 41 § KL har uttryckligen föreskrivits att som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall upptas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Om inte nämnda övergångsregler hade införts, skulle det sammanlagda beloppet av utgående lager och fordringar minskat med beloppet för skulder på en gång tagits upp till beskattning. Reglerna innebär nämligen samtidigt att den som vid föregående års taxering inte deklarerat utgående fordringar och lager, trots att sådana tillgångar har funnits, inte heller kan få avdrag för motsvarande ingående balansposter. Genom övergångsreglerna får för övergångsåret värdena tas upp till lägst en tredjedel av annars tillåtna värde och för nästa beskattningsår till lägst två tredjedelar samt till fulla värden vid utgången av andra året efter övergångsåret. En förutsättning för att dessa regler skall få tillämpas är att det sammanlagda beloppet av utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder uppgår till minst 6 000 kr. Bestämmelserna tillämpas med början i princip fr. o. m. 1974 års taxering.

I promemorian framhålls att de nu redovisade övergångsreglerna givetvis skall tillämpas för sådana renägare som fr. o. m. 1974 års taxering blir beskattade enligt bokföringsmässiga grunder. Dessutom föreslås att liknande regler skall kunna tillämpas, även om övergång skett senare än fr. o. m. 1974 års taxering. Förslaget har inte föranlett några erinringar från remissinstansernas sida.

Jag delar den i promemorian framförda uppfattningen att renägarna bör beredas samma möjligheter som andra rörelseidkare att mildra verkningarna av en övergång till bokföringsmässig redovisning. Det kan visserligen göras gällande att renägarna på samma sätt som alla andra rörelseidkare haft möjligheter att utnyttja 1973 års övergångsregler och att det därför saknas anledning att just i deras fall skjuta ytterligare på tidpunkten för övergången. Den i vissa avseenden oklara skattesituation som har uppstått efter renäringslagens ikraftträdande har medfört att kontantprincipen kommit att tillämpas i stor utsträckning även efter införandet av 1973 års regler om övergång till bokföringsmässig redovisning. Som jag tidigare har framhållit torde detta förhållande ha samband med den begränsade skyldigheten för samer att avge självdeklaration. I de fall taxering har skett utan tillgång till deklaration på grund av att deklarationsskyldighet inte har förelegat, kan man uppenbarligen inte tala om att inkomstberäkningen skett efter bokföringsmässiga grunder – även om det möjligen fingeras att in- och utgående balansposter är oförändrade. Enligt min mening kan det under dessa förhållanden inte rimligen krävas att renägarna bort tillämpa 1973 års övergångsregler.

Jag biträder därför förslaget att renägare, som ännu inte har övergått till bokföringsmässig redovisning, genom särskilda övergångsregler bör få möjlighet att i praktiken – på samma sätt som gäller för andra rörelseidkare – fördela skatteeffekterna under en period omfattande flera beskattningsår. Med hänsyn till inkomstförhållandena och kapitalstrukturen inom rennäringen föreslår jag att skatteeffekterna skall kunna fördelas under en femårsperiod. – Övergången till bokföringsmässig redovisning bör anpassas till ikraftträdandebestämmelserna för de föreslagna ändringarna i taxeringslagen. Övergången bör således i princip ske senast vid 1978 års taxering.

Vid remissbehandlingen har föreslagits att renägare vid övergången till bokföringsmässig redovisning skall få rätt att åsätta ingångsvärden på stamdjur. Därvid har man bl. a. hänvisat till att det ligger nära till hands att jämföra djurhållningen inom rennäringen med vad som gäller inom jordbruket.

Reglerna om ingångsvärden för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning inom jordbruket har samband med att kostnaden för nyuppsättning av stamdjur vid taxering enligt kontantmetoden enligt praxis inte har ansetts avdragsgill. Genom rätten till ingångsvärde för stamdjur har man sökt kompensera jordbrukaren för att han inte har fått avdrag för nyuppsättningskostnaden, trots att han efter övergången till bokföringsmässig redovisning blir beskattad för intäkt vid försäljning även av stamdjur.

För rennäringen är förhållandena annorlunda. Inkomst av renskötsel beskattas som inkomst av rörelse. Vid inkomstberäkningen skall således de regler som gäller för detta inkomstslag tillämpas. I rörelsebeskattningen finns det inte någon motsvarighet till den nyss nämnda skattemässiga behandlingen av stamdjur i kontantmässigt redovisat jordbruk. Rörelseidkare har följaktligen inte heller medgivits rätt till ingångsvärden i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning.

En renägare har således enligt rörelsereglerna rätt att fullt ut få avdrag för sina kostnader för inköp av renar till renskötselrörelsen. I praktiken har det ofta förekommit att renägare har taxerats utan tillgång till självdeklaration eller särskild uppgift enligt 32 § TL. I den mån andra uppgifter om kontanta inkomster m. m. inte har stått till förfogande i dessa fall, har taxeringarna fått ske schablonmässigt. Bruttointäkterna har enligt skattechefernas anvisningar kunnat beräknas som produkten av det antal renar som har sålts till slakt och medelslaktvärdet per ren. De allmänna driftskostnaderna kan vidare enligt samma anvisningar uppskattas med ledning av vissa procentangivelser i förhållande till de beräknade nettointäkterna. Syftet med dessa anvisningar från skattecheferna har uppenbarligen varit att ge taxeringsmyndigheterna vägledning för uppskattning av renärens kontanta inkomst av renskötselrörelsen. Inkomstberäkningen kan således även i dessa fall sägas ha skett enligt kontantmetoden på samma sätt som tidigare har praktiserats för åtskilliga andra former av rörelse. De avdrag som har medgivits för allmänna driftskostnader och som enligt vissa an-

visningar har kunnat uppskattas så högt som till 50 % av bruttointäkterna har uppenbarligen varit avsedda att täcka samtliga omkostnader i rörelsen och således även kostnader för djurinköp. Med hänsyn till det nu anförda finns det enligt min mening inte skäl att införa regler om ingångsvärden för stamdjur i renskötselrörelse.

5.2.2 Varulagervärderingen

KL innehåller inte någon specialregel för värdering av djur i renskötselrörelse. I allmänhet har värderingsfrågorna saknat aktualitet, eftersom inkomsten i praktiken inte synes ha beräknats enligt bokföringsmässiga grunder och således utan hänsyn till in- och utgående varulager.

Lager av djur på jordbruksfastighet får inte tas upp till lägre belopp än 40 % av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret.

Enligt promemorian föreligger det inte skäl att inom rennäringen arbeta med skilda regler för skattemässig värdering av stamdjur och omsättningsdjur. Vidare saknas enligt promemorian skäl att för rennäringen ha generösare regler än vad som gäller för värdering av djur inom jordbruket. Därför föreslås att för djur i renskötselrörelse skall gälla samma värderingsregler som gäller för lager av djur på jordbruksfastighet.

Förslaget har i stort sett fått ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Från något håll har påpekats att behov synes föreligga av en supplementärregel av det slag som nu finns i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL i det fall värdet på lagret uppgår till lägre belopp än vad som motsvarar medeltalet av lagervärdena vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren.

Även enligt min mening ligger det närmast till hands att anknyta lagervärderingsreglerna för djuren till vad som gäller inom jordbruket. Det innebär att lagret av djur i renskötselrörelse (renhjorden) inte bör få tas upp till lägre belopp än 40 % av de värden som riksskatteverket fastställer och som grundas på genomsnittspriserna under en tolv månadersperiod närmast före den 1 oktober under beskattningsåret. Dessa liberala nedskrivningsregler ger stora möjligheter att åstadkomma en resultatutjämning mellan olika beskattningsår. De torde komma att få särskilt stor betydelse för rennäringens utövarna, eftersom dessa i förhållande till flertalet jordbrukare och rörelseidkare har en mycket stor del av det totala driftskapitalet nedlagt i sitt lager. – Som påpekats från remiss håll bör supplementärregeln när det gäller lager av renar tillämpas på samma sätt som gäller för lager av djur på jordbruksfastighet.

Enligt ordalydelsen i punkt 1 femte stycket anvisningarna till 41 § KL skall riksskatteverket årligen fastställa värden för olika slag av djur i skilda åldersgrupper. Bestämmelsen syftar på lager av djur på jordbruksfastighet

och tillämpas således på en mängd olika djurslag. Ett par remissinstanser har påpekat att det i renlängderna i allmänhet inte redovisas någon ålders- eller könsindelning av de räknade djuren. Det skulle därför vara enklast och minska risken för tvister om riksskatteverket i stället åläggs att fastställa ett genomsnittsvärde per ren.

Jag delar inte denna uppfattning. Ett genomsnittsvärde avseende samtliga renar kan lätt leda till att beskattningen inte kommer att ske likformigt. Detta blir fallet så snart sammansättningen av den enskilde renägarens renhjord avviker från t. ex. den ålderskategori till vilken genomsnittsvärdet kan hänföras. För flertalet djurslag inom jordbruket föreligger det avsevärda värdedifferenser mellan olika åldersgrupper och olika kön. Samma förhållande torde gälla inom rennäringen.

5.3 Inkomstbeskattningen av samebyarna

5.3.1 Allmänna synpunkter

De tidigare lappbyarna torde endast i undantagsfall ha åsatts taxeringar. Frågan berördes emellertid i rennäringssakkunnigas betänkande, där det föreslogs att renbyarna – dvs. motsvarigheten till samebyarna – skulle tas upp bland de juridiska personer som enligt 53 § 1 mom. första stycket d) KL hade att erlägga kommunalskatt endast för inkomst av fastighet och som enligt 7 § första stycket e) SI är frikallade från skyldighet att erlägga statlig inkomstskatt. Som skäl för denna ståndpunkt anfördes bl. a. att en renbys verksamhet inte var avsedd att resultera i vinster för byn och att verksamheten i stället borde ses som en metod att ordna samarbetet mellan de enskilda näringsutövarna.

Efter rennäringslagens ikraftträdande har det inte vidtagits några lagstiftningsåtgärder på detta område. Inte heller ger praxis någon klar vägledning för den skattemässiga behandlingen av samebyarnas verksamhet. Det är därför enligt min mening angeläget att få klarhet i dessa frågor.

5.3.2 Skattskyldigheten

Beträffande först skattskyldigheten för kommunal och statlig inkomstskatt föreslås i promemorian att samebyarna skall hänföras till den grupp av juridiska personer som är oinskränkt skattskyldig enligt 53 § 1 mom. första stycket f) KL och 6 § 1 mom. första stycket b) SI.

Vid remissbehandlingen har förslaget kritiserats endast av SSR. Det har enligt förbundet varit främst synpunkter av icke ekonomiskt slag som har legat bakom konstruktionen av samebyarna. Förbundet anser vidare att samebyn i ekonomiskt hänseende har givits begränsade funktioner – här nämns t. ex. avsaknaden av regler om obligatorisk fondbildning och om delägarnas personliga betalningsansvar för byns skulder – och att byn när-

mast är att se som en tämligen passiv clearingkassa för medlemmarnas mellanhavanden. Förbundet biträder rennärings-sakkunnigas förslag att skattskyldigheten för samebyarna begränsas till kommunalskatt endast för inkomst av fastighet.

För egen del vill jag framhålla följande. En ordning enligt vilken skattskyldigheten för samebyarna begränsas till kommunalskatt för inkomst av fastighet skulle enligt min mening kunna medföra opåkallade skattelättnader. Som länsstyrelsen i Västerbottens län har påpekat består samebyarnas intäkter till inte oväsentlig del av ersättningar för upplåtelser av fiskerätter och av likvider för sålda och rovdjursdödade djur. Även ränteinkomster och skattepliktiga intrångsersättningar kan nämnas som exempel på sådana intäkter som ligger vid sidan av ersättningarna för renskötseln. Om det uppkommer vinst i en verksamhet med intäkter av nu nämnda slag bör – som framhålls i promemorian – denna vinst tas till beskattning på samma sätt som gäller för annan rörelsemässig verksamhet. Regeln om personligt betalningsansvar för bydelägarna och avsaknaden av tvingande regler om fondbildning inom samebyn är från skattskyldighetssynpunkt frågor av mindre betydelse. Här får praktiska skäl spela den avgörande rollen för var skattskyldigheten skall läggas. Jag föreslår därför i överensstämmelse med vad som har anförts i promemorian, att samebyarna skall betraktas som oinskränkt skattskyldiga och att de inordnas i uppräkningsen i 53 § 1 mom. första stycket f) KL och 6 § 1 mom. första stycket b) SI.

5.3.3 Skattesatsen

I promemorian har föreslagits att samebyarna bör jämföras med vad som gäller för flertalet ekonomiska föreningar när det gäller storleken av den statliga inkomstskatten. Skatten bör således utgå med 32 % av den beskattningsbara inkomsten.

Ett par remissinstanser, däribland lantbruksstyrelsen och Lantbrukarnas skattedelegation, anser att rennäringsens speciella situation bör beaktas och att skatteuttaget skall begränsas till 15 %.

Även om samebyarna, som jag har framhållit i det föregående, företer likheter med de ekonomiska föreningarna och på det rättsliga och administrativa planet är uppbyggda med dessa som förebild och det på grund härav kan finnas skäl att beskatta dem på samma sätt som ekonomiska föreningar, finns det enligt min mening även skäl som talar för att för samebyarna tillämpa den lägre procentsatsen för den grupp skattskyldiga som avses i 10 § 2 mom. d) SI. Trots att rennäringslagen inte innehåller några regler om obligatorisk fondbildning inom byarna är det önskvärt att fondbildning kommer till stånd för att t. ex. underlätta finansieringen av större investeringar och för att stärka samebyarnas ekonomiska ställning. Bestämmelser om sådan fondbildning förutsattes också vid rennäringslagens tillkomst komma att bli införda i de olika samebyarnas stadgar. Benägenheten att göra frivilliga fondavsättningar skulle med all sannolikhet motverkas om same-

byarna hänfördes till samma skatteklass som flertalet ekonomiska föreningar.

Det bör vidare nämnas att verksamheten inom rennärigen helt bygger på ett obligatoriskt medlemskap i samebyarna och att därför valet av skattesats inte leder till att det inom rennärigen skapas olikformigheter eller snedvridna konkurrensförhållanden. Samebyarna företer slutligen stora likheter med en annan associationsform, som mer renodlat är uppbyggd med de ekonomiska föreningarna som förebild, nämligen sambruksföreningarna inom jordbruket. Deras verksamhet regleras genom den nyligen av riksdagen antagna lagen (1975:417) om sambruksföreningar, vilken har ersatt 1948 års lag i samma ämne. För sambruksföreningar som hade bildats enligt de äldre reglerna gällde ursprungligen att den statliga inkomstskatten utgick med 32 %. Bland annat med hänsyn till sambruksföreningarnas särdrag gentemot andra ekonomiska föreningar och att en skattesats på 32 % innebar att sambruksföreningens vinst kom att beskattas hårdare än vad som gällde för enskilda jordbrukare genomfördes år 1952 (prop. 1952:227, BevU 1952:55, rskr 1952:326, SFS 1952:378) den ändringen att sambruksföreningarna hänfördes till den kategori för vilka skattesatsen är 15 %.

De omständigheter som jag nu har anfört leder mig till slutsatsen att samebyarna bör beskattas efter sistnämnda procentsats.

Enligt 10 § 2 mom. b) SI utgår den statliga inkomstskatten med 32 % för andra svenska ekonomiska föreningar än sådana, som ingår i jordbrukskasserörelsen, och sambruksföreningar ävensom för vissa hypoteksinrättningar. En sameby kan – oaktat att den till sin rättsliga uppbyggnad har vissa likheter med de ekonomiska föreningarna – inte betecknas som en ekonomisk förening av det slag som avses i nyssnämnda lagrum. Härav följer att sameby automatiskt blir att hänföra till den enligt 10 § 2 mom. d) SI för gruppen ”andra skattskyldiga” gällande skattesatsen på 15 %. Det föreligger därför inte något behov av en uttrycklig lagföreskrift i detta hänseende.

Eftersom medlemskapet i en sameby inte är förenat med några kapitalinsatser, saknas det normer för hur byns vinster eller förmögenhet skall fördelas mellan medlemmarna. Medlemmarna kan därför inte heller sägas äga del i byns förmögenhet och en renägare som upphör med sin renskötsel och lämnar byn torde inte kunna göra anspråk på att få ut någon del av förmögenheten. Det saknas vidare regler som möjliggör upplösning eller skiftning av sameby. Av det nu anförda följer att sameby, som får anses utgöra en förening av det slag som åsyftas i 6 § 1 mom. första stycket b) SF, är skattskyldig för statlig förmögenhetsskatt. Enligt 11 § 2 mom. SF skall skatten utgöra 1,5‰ av den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger 15 000 kr.

5.3.4 Avdragsrätt för lönetillägg m. m.

I promemorian har föreslagits att sameby vid inkomsttaxeringen skall kunna få avdrag för lönetillägg eller annan sådan gottgörelse som med hänsyn

till rörelsens resultat kan komma att lämnas till medlemmarna. Förslaget bygger på vad som gäller för sambruksföreningarna i motsvarande fall. Enligt promemorian kan även sameby tänkas komma i ett sådant läge att vinst helt eller delvis bör elimineras genom lönetillägg till medlemmarna.

Den nu föreslagna regeln har kritiserats av i första hand lantbruksstyrelsen. Lantbruksstyrelsen framhåller bl. a. att enligt rennäringslagen skall samebyns rörelseresultat utjämnas genom de kostnadsbidrag som varje renskötande medlem har att erlægga till byn och som påförs vid årets slut samt att samebyn redan i förväg skall bestämma värdet av det arbete som de renskötande medlemmarna utför för byns räkning. Styrelsen påpekar vidare att det också helt naturligt saknas regler för hur ett överskott skall fördelas mellan medlemmarna såväl i rennäringslagen som i samebyarnas stadgar.

Jag delar lantbruksstyrelsens uppfattning att det inte föreligger något behov av en regel om avdrag för lönetillägg. Enligt de för ekonomiska föreningar och sambruksföreningar gällande associationsrättsliga reglerna skall stadgarna ange de grunder enligt vilka föreningen skall kunna förfoga över uppkommen vinst. Föreningen kan förfoga över vinsten genom t. ex. fondavsättningar och utdelning på insatserna men också – när det gäller sambruksföreningarna – genom att medlemmarna erhåller lönetillägg. Någon motsvarighet till sådana fördelningsgrunder finns inte beträffande samebyarna. Som lantbruksstyrelsen har påpekat skall samebyn enligt 44 § andra stycket rennäringslagen redan på förhand bestämma värdet per dag eller timme av det arbete som renskötande medlem och hans husfolk utför för byn. Enligt rennäringslagen skall vidare samebyns kostnader för renskötseln fördelas slutligt mellan medlemmarna för varje räkenskapsår, varvid byn gottskriver medlem vad denne har betalat i förskott och värdet av det arbete som har utförts för byns räkning. Genom detta system har samebyn möjlighet att balansera sina kostnader. Byns underskott eller eventuella överskott kan således helt överföras på de enskilda medlemmarna. Det ligger i sakens natur att överskott i en verksamhet som arbetar efter dessa principer inte kan komma att elimineras genom utbetalning av lönetillägg. I det undantagsfall att en sameby skulle ha så stora inkomster av t. ex. räntor och arrenden att dessa överstiger kostnaderna för renskötselarbetet, kommer de renskötande medlemmarna inte att påföras några skötselavgifter. Det överskott som här uppkommer bör givetvis inte kunna skattemässigt elimineras genom att disponeras som ett lönetillägg utan skall på vanligt sätt beskattas hos byn. Jag anser därför att det inte föreligger något behov av att införa en avdragsregel.

5.4 Socialförsäkringsavgifterna

Utän att det framläggas några förslag till ändringar behandlas i promemorian även vissa frågor om socialförsäkringsavgifterna inom rennäringslagen. Även vid remissbehandlingen har hithörande frågor uppmärksamats. Jag vill därför i korthet, efter samråd med chefen för socialdepartementet, redogöra

för min inställning i denna del.

Som tidigare har framgått har sameby till ändamål att för medlemmarnas gemensamma bästa ombesörja renskötelsen inom byns betesområde. Det åligger sameby särskilt att bl. a. svara för att renskötelsen drivs på ekonomiskt bästa sätt. För denna verksamhet anlitas av byn inte bara renskötande by-medlemmar utan även renskötande medlemmars husfolk och utomstående arbetskraft. Det är uppenbart att det arbete som de renskötande medlemmarna utför för byns räkning inte behöver stå i proportion till det egna reninnehavet.

Bortsett från att renskötande medlems arbete per tidsenhet skall värderas i förväg, kan den ställning som denne intar i förhållande till samebyn när det gäller arbetsinsatsen i princip inte anses skilja sig från vad som gäller för utomstående arbetskraft. Samebyn måste således anses som arbetsgivare – med skyldighet att erlagga socialförsäkringsavgifter – för samtliga de i renskötelsarbetet engagerade personerna.

Jag delar inte länsstyrelsens i Norrbottens län och SSR:s uppfattning att samebyarna skall få inta en särställning när det gäller skyldigheten att utge socialförsäkringsavgifter. Samebyarna bör givetvis erlagga socialförsäkringsavgifter enligt de regler som gäller för andra arbetsgivare.

Rennäringsutövarna omfattas i samma utsträckning som gäller för andra egenföretagare av reglerna om skyldighet att erlagga s. k. egenavgifter. Det kan enligt min mening inte heller här komma i fråga att från avgiftsskyldigheten göra undantag för dem som bedriver renskötelse.

I fråga om den allmänna arbetsgivaravgiften bör slutligen erinras om att den avgiftsfria delen av egenföretagarnas inkomst nyligen har höjts från 10 000 kr. till 18 000 kr. Denna ändring är att se som ett stöd åt småföretagarna och torde innebära en icke oväsentlig lättnad även för många rennäringsutövare.

5.5 Mervärdesskatten

I promemorian har föreslagits att från skatteplikt skall undantagas sådan avgift som renskötande medlem i sameby med stöd av rennäringslagen skall erlagga till byn i förhållande till reninnehavet.

De renägare som är redovisningsskyldiga för mervärdesskatt har rätt att vid sin egen redovisning från den utgående skatten på egen försäljning avräkna den ingående skatt som belöper på olika förvärv för verksamheten. Avdragsrätten omfattar givetvis inte bara skatten på inköpta varor utan även den skatt som belöper på den till samebyn erlagda skötesavgiften eller sköteslegan. Genom avdragsrätten får således den för mervärdesskatt redovisningsskyldige renägaren full kompensation för den mervärdesskatt som belöper på de till samebyn erlagda avgifterna. Förslaget att undantaga skötesavgiften från skatteplikt får därför inte någon reell ekonomisk betydelse

för dessa rennäringsutövare.

Situationen blir emellertid en annan för den kategori renägare som har en skattepliktig omsättning under kalenderåret som inte överstiger 10 000 kr. och som därför enligt 6 § MVL inte är redovisningsskyldiga. Dessa renägare kan inte tillgodoräkna sig något avdrag för den ingående skatt som hänför sig till skötesavgiften. Före tillkomsten av rennäringslagen fanns det inte någon motsvarighet till systemet med skötesavgifter för bymedlemmarnas egna renar och frågan om mervärdeskatt var därför inte aktuell. Som påpekas i promemorian har skattesituationen såvitt gäller mervärdeskatten onekligen blivit en annan än vad den skulle ha varit med renbeteslagens regler, trots att renskötselarbetet som sådant bedrivs i samma former som tidigare.

Ett par remissinstanser har riktat kritik mot den föreslagna ändringen att skötesavgifterna skall undantagas från skatteplikt och framhåller att rennäringsenheten inte kan anses inta en sådan särställning att undantagsregler är befogade och vidare att situationen i princip är densamma för alla rörelseidkare med en omsättning som inte överstiger 10 000 kr. Andra remissinstanser hälsar förslaget med stor tillfredsställelse. Lantbruksstyrelsen uppger sig ha erfarit att mervärdeskatten på skötesavgifterna har försäkrat stor irritation bland renägarna och är en faktor som motverkar att renskötseln organiseras i enlighet med rennäringslagens syften.

Som jag tidigare har framhållit bör man hysa betänkligheter mot att införa undantagsbestämmelser för en begränsad grupp skattskyldiga. Samtidigt finns det skäl att i detta sammanhang särskilt beakta de säregna former under vilka renskötseln bedrivs och bakgrunden till att skötesavgifterna kommit att belastas med mervärdeskatt. Genom 1971 års reform omorganiserades de tidigare lappbyarna till samebyar. Syftet var i första hand att skapa förutsättningar för en effektivare och mera lönsam renskötsel. Den nya organisationsformen har emellertid genom mervärdeskatten på skötesavgifter lett till en ökad skattebelastning för de renägare som har den lägsta skattepliktiga omsättningen, trots att det kollektiva arbetet med renarna i princip inte kan sägas ha förändrats genom reformen. Den ökade skattebelastningen har således sin grund i den nya säregna organisationsformen, vilken dessutom bygger på en obligatorisk anslutning. Någon direkt motsvarighet till denna organisationsform torde inte stå att finna inom andra näringsgrenar. Dessa omständigheter gör att jag trots principiella betänkligheter kan biträda förslaget att skötesavgift bör undantagas från skatteplikt.

I promemorian framläggs inte förslag om någon undantagsregel beträffande mervärdeskatten på sköteslega, dvs. den avgift som betalas för skötsel av ren som tillhör person som inte är renskötande medlem i sameby. Som skäl anges att sköteslega utgick även enligt de före tillkomsten av rennäringslagen gällande reglerna.

Ett par remissinstanser har reagerat mot att den föreslagna undantagsregeln har givits denna begränsning. SSR har påpekat att det leder till att

mervärdeskatt kommer att utgå för sköteslega som skall erläggas av same som är skötesrenägare i sameby samtidigt som en icke-samisk skötesrenägare i koncessions-sameby blir befriad från denna skyldighet. Enligt 86 § rennäringslagen är nämligen ägare av skötesrenar inom koncessionsområdet att betrakta som medlem i den sameby som skall finnas för koncessionsområdet. Denna skillnad i förhållande till övriga samebyar sammanhänger med att koncessionsrenskötseln i regel är beroende av att skötesrenägarna, dvs. ägare och brukare av jordbruksfastigheter inom koncessionsområdet, är villiga att upplåta sina marker till renbetning. De har därför genom medlemskapet givits möjlighet att påverka ledningen och planeringen av byns renskötsel.

För egen del kan jag instämma i den kritik som SSR riktat mot förslaget i denna del. Det förhållandet att den föreslagna undantagsregeln får olika beskattningskonsekvenser beroende på om skötesrenägaren är medlem i sameby eller inte får anses vara otillfredsställande ur rättvisesynpunkt. Det skattebortfall som skulle bli följden av en utvidgning av undantagsregeln torde vidare vara försumbart samtidigt som man skulle slippa gränsdragningsfrågor och kunna förenkla de administrativa rutinerna. Jag föreslår därför att även sköteslegan undantages från skatteplikt.

De föreslagna ändringarna bör tas in under en ny punkt i uppräknningen av de från skatteplikt undantagna tjänsterna i 11 § MVL. För att skattefriheten skall bli fullständig bör vidare i 2 § första stycket 2) MVL införas ett tillägg som medför att omsättning av nu ifrågavarande tjänster föranleder skattskyldighet. Härigenom säkras rätten för sameby att göra avdrag för ingående skatt.

5.6 Regler om förfarandet vid taxeringen m. m.

Enligt 22 § 3 mom. första stycket TL är same inte skyldig att avge deklARATION för inkomst av renskötsel eller i sådan rörelse nedlagd förmögenhet. När deklARATIONSSKYLDIGHETEN är beroende av reglerna om att bruttointäkterna eller förmögenhetstillgångarna skall ha uppgått till vissa minimibelopp, skall därför anses som om sådan inkomst eller förmögenhet inte är underkastad beskattning. – Same är givetvis deklARATIONSSKYLDIG enligt de allmänna reglerna för inkomst eller förmögenhet av annat slag än som åsyftas i nyssnämnda lagrum.

Om same trots denna regel önskar lämna uppgifter om sina inkomster eller sin förmögenhet i renskötselrörelsen, kan det ske antingen i en vanlig självdeklARATION eller i en särskild uppgift angående renskötsel enligt 32 § TL. Sådan uppgift, som skall lämnas på särskild blankett, bör avlämnas senast den 31 januari. Enligt lagrummet åligger det vidare ordningsman i sameby att granska till honom avlämnade uppgifter och att på dessa göra vissa anteckningar, bl. a. om antalet renar enligt den senast upprättade renlängden. Ordningssmannen skall därefter – i princip senast den 15 februari – översända uppgifterna till den lokala skattemyndigheten.

Enligt 50 § 1 mom. tredje stycket TL äger ordningsman i lappby och förste konsulent inom lappväsendet granska självdeklaration, "som lapp inom vederbörande lappby eller förste konsulents verksamhetsområde avgivit". I 61 § 3 mom. finns föreskrifter som berör taxeringsförfarandet. Taxering av inkomst av renskötsel skall ske i god tid före den 15 april under taxeringsåret. Taxeringsnämndens ordförande skall samråda med förste konsulenten om tiden och platsen för taxeringsnämndens sammanträden. Denne, liksom även ordningsmannen i vederbörande lappby, skall kallas särskilt till dessa sammanträden. Ordningsmannen, som har närvaroplikt och rätt att delta i taxeringsnämndens överläggningar men inte i besluten, skall till sammanträdet medföra ett exemplar av den senast upprättade renlängden. Även förste konsulenten har rätt att delta i överläggningarna men inte i besluten.

I 63 § sista stycket TL finns slutligen en bestämmelse om rätt för av taxeringsnämnden anlitad sakkunnig och lappfogde att anteckna särskild mening till protokollet för den taxering vid vars handläggning de biträtt.

I promemorian föreslås att samtliga för same här nämnda specialregler i TL skall avskaffas.

Bland remissinstanserna råder det stor enighet om att undantagsregeln beträffande deklarationsskyldigheten bör avskaffas. Även jag delar denna uppfattning. För de renägare som inte har begagnat sig av möjligheten att avlämna självdeklaration eller särskild uppgift för sin renskötselverksamhet har taxeringsmyndigheterna vid inkomstberäkningen i stor utsträckning varit tvungna att använda sig av uppskattningsnormer och schablonregler. En sådan ordning är otillfredsställande. Det är en grundläggande förutsättning att taxeringsmyndigheterna har tillgång till självdeklarationer för att kunna fullgöra sin uppgift att äsätta likförmiga och rättvisa taxeringar.

Som jag tidigare har nämnt är inkomsten av renskötselverksamhet att betrakta som inkomst av rörelse, och den skall således bestämmas med utgångspunkt i de för rörelse gällande reglerna. Då många renägare vidare har inkomster av annat slag som skall redovisas i självdeklarationen finns det enligt min mening inte heller längre något behov av att behålla föreskrifterna om särskild uppgift angående renskötsel i 32 § TL.

Kammarrätten i Sundsvall har påpekat att en strikt tillämpning av TL:s regler skulle komma att medföra stora problem för många rennäringsutövare. Kammarrätten förutsätter därför att reglerna om uppskov med att avlämna självdeklaration och om skattetillägg och förseningsavgift tillämpas generöst under övergångsskedet. Jag delar denna uppfattning.

TL:s särregler om obligatorisk medverkan av förste konsulent och ordningsman får ses bl. a. mot bakgrunden av att renägarna inte har varit skyldiga att avge självdeklaration för sin verksamhet och behovet för taxeringsnämnderna att få närmare kännedom om renägarnas inkomstförhållanden. Om deklarationsskyldigheten utvidgas i enlighet med vad jag har förordat i det föregående föreligger det enligt min mening inte längre något behov

av att behålla nu ifrågavarande särregler. För taxeringsfrågor som kräver särskild sakkunskap har taxeringsnämnden enligt TL möjlighet att på eget initiativ anlita biträde av sakkunnig. Även skattechefen har rätt att anlita sakkunnig för att utreda taxeringsfrågor. Sådan sakkunnig har vidare rätt att granska självdeklarationen. I den mån det skulle anses föreligga behov av särskild sakkunskap i samband med behandling av renägares taxeringar finns det således redan nu möjligheter att tillgodose kravet på sakkunskap. Som sakkunnig kan givetvis anlitas t. ex. ordförande i samebys styrelse eller tjänsteman vid lantbruksnämndens rennäringssavdelning. Jag föreslår därför att de nu behandlade för rennäringen särskilt utformade bestämmelserna i 50 § 1 mom. tredje stycket, 61 § 3 mom. andra stycket och 63 § sista stycket TL upphävs.

Som har framgått av det föregående finns det i 61 § 3 mom. första stycket TL en bestämmelse om att sammanträde med taxeringsnämnd för taxering av inkomst av renskötsel bör hållas i god tid före den 15 april. Denna regel tillkom på grund av svårigheterna för taxeringsnämnderna att nå kontakt med renägarna i samband med förflyttningarna under våren. Dessa svårigheter torde numera inte vara så stora att det finns skäl att behålla en särskild tidsfrist. Även denna bestämmelse bör därför upphävas.

I promemorian föreslås skyldighet för sameby att årligen lämna kontrolluppgift om reninnehav enligt senaste renräkning. Tillgång till sådan uppgift är enligt promemorian värdefull vid deklarationsgranskningen och inte minst i de fall då taxeringen måste bestämmas efter skönsmässiga grunder utan tillgång till deklaration.

Flera remissinstanser uttrycker tveksamhet om behovet av en sådan bestämmelse. Länsstyrelsen i Jämtlands län påpekar att uppgifterna i renlängden inte alltid har visat sig vara helt otillförlitliga och att de därför endast kan användas för grova kontroller. Denna uppfattning delas av länsstyrelsen i Västerbottens län, som i stället betonar betydelsen av de kontrolluppgifter som enligt särskilda bestämmelser skall lämnas av uppköpare av slakt- och livdjur.

För egen del vill jag anföra följande. Enligt 68 § rennäringsslagen skall renlängden bl. a. upptaga ägarna till de renar som hålls på byns betesområde och det räknade eller uppskattade antalet renar för varje ägare. Den i rennäringsslagen föreskrivna skyldigheten att årligen räkna renar omfattar emellertid endast det sammanlagda renantalet i byn, inte varje ägares reninnehav. Ett beslut om att renräkningen skall innefatta en uppdelning av reninnehavet får fattas av samebyn i varje enskilt fall. En annan sak är att en uppdelning av renarna på de olika delägarna bör vara av intresse för dem själva genom att den underlättar kostnadsfördelningen och minskar risken för tvister inom byn. Men om en sådan renräkning skulle möta t. ex. praktiska svårigheter, står det samebyn fritt att nöja sig med den obligatoriska räkningen av byns sammanlagda antal djur. I denna situation får uppdelningen av renantalet mellan ägarna i stället ske genom uppskattning. Från kontrollsynpunkt kan

således uppgifterna i renlängden i vissa fall vara helt utan värde. Jag är därför inte beredd att föreslå en regel om skyldighet för sameby att lämna kontrolluppgift i enlighet med vad som har förordats i promemorian. I detta sammanhang vill jag i stället – liksom länsstyrelsen i Västerbottens län – betona betydelsen av de kontrolluppgifter som uppköpare av slakt- och livdjur har att lämna enligt kungörelsen (1955:671) om skyldighet i vissa fall att avlämna kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen.

5.7 Övriga frågor

I promemorian diskuteras möjligheterna att ge samebyarna möjlighet att använda investeringsfonder för konjunkturutjämning. Tanken på en sådan utvidgning avvisas dock, bl. a. under hänvisning till att de investeringar som kan komma i fråga skulle vara alltför obetydliga för att få någon nämnvärd konjunkturutjämnande effekt. – Jag delar denna uppfattning. Dessutom vill jag tillägga att mitt förslag att samebyarna skall hänföras till den grupp skattskyldiga för vilka statsskatten utgör endast 15 % – bortsett från att det kräver en mängd särregler i investeringsfondslagstiftningen – gör att de skattemässiga fördelarna inte skulle bli av samma betydelse.

Enligt promemorian föreligger det inte heller skäl att med reglerna om skogskonto som förebild införa särskilda bestämmelser om s. k. rennäringskonton. SSR har å andra sidan framhållit att sådana regler med hänsyn till inkomstfluktuationerna inom rennäringen skulle få en utomordentligt stor betydelse.

Jag anser att frågan om rörelseidkares möjligheter till öppen resultatutjämning bör bedömas i ett sammanhang. Företagsskatteberedningen (Fi 1970:77) har enligt sina direktiv bl. a. att utreda frågan om resultatutjämning och reservbildning genom skattefria avsättningar till olika slag av fonder. Jag är därför inte beredd att ta upp resultatutjämningsproblematiken inom rennäringen till särbehandling.

5.8 Ikraftträdande

De föreslagna ändringarna i taxeringslagen bör träda i kraft under år 1976 och tillämpas första gången vid 1978 års taxering. Samma förhållande bör gälla beträffande de i övrigt föreslagna ändringarna i inkomstbeskattningen. Denna tidsfrist skapar bl. a. förutsättningar för samernas organisationer att genom informationsverksamhet sprida kännedom om den nya ordningen. Situationen för åtskilliga rennäringsutövare är den att steget skall tas från ett läge där deklarationsskyldighet inte har förelegat till ett läge med fullständig bokföringsmässig redovisning. Jag vill här dessutom erinra om att en tillämpning först fr. o. m. 1978 års taxering harmoniserar väl med vad som föreslagits i fråga om ikraftträdandet av den nya bokföringslagen.

Den föreslagna ändringen i mervärdeskattelagen bör tillämpas på tillhandahållande som sker efter utgången av år 1976.

6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m.,
3. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623),
5. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

