Skatteutskottets betänkande

1978/79:11

med anledning av motioner om vissa frågor rörande företagsbeskattningen m. m.

Motionerna

I detta betänkande behandlas motionerna

1977/78:409 av Tage Adolfsson m. fl. (m) vari hemställs att riksdagen uttalar att regeringen i samband med propositionen på grundval av företagsskatteberedningens slutbetänkande beaktar behovet av resultatutjämning;

1977/78:511 av Marianne Karlsson (c) vari hemställs att riksdagen hos regeringen begär ändring av bestämmelserna så att uppfinning får upptagas till sitt allmänna saluvärde som ingångsvärde när rörelse påbörjas;

1977/78:512 av Karl Leuchovius m. fl. (m) vari hemställs att riksdagen beslutar att ge regeringen till känna vad i motionen anförts rörande undanröjande av beskattningen av levande inventarier så länge som den skattskyldige inte genom avyttring tillgodogör sig någon värdetillväxt;

1977/78:1685 av Arne Magnusson (c) vari hemställs att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad som i motionen anförts beträffande kortare avskrivningstider för värmepumpar.

Frågornas tidigare behandling m. m.

Vid sin behandling av olika motioner på företagsbeskattningens område har utskottet under senare år i allmänhet avstyrkt de framställda yrkandena med hänvisning till att de behandlade frågorna ingått i företagsskatteberedningens utredningsuppdrag. Så konstaterade utskottet i sitt av riksdagen godkända betänkande SkU 1976/77:27 att det huvudsakliga syftet med då framställda utredningskrav angående inrättande av ett företagskonto för jord- och skogsbruket redan var tillgodosett. Med anledning av ett yrkande om utredning av uppfinnares möjligheter till avdrag för kostnader under tidigare år anförde utskottet att beredningen givetvis borde ta upp även sådana detaljfrågor, varför någon åtgärd från riksdagens sida inte kunde anses påkallad. Frågan om värderingen av lager av djur i jordbruk behandlades i utskottets av riksdagen godkända betänkande 1976/77:31. Utskottet anförde att det ingick i beredningens uppdrag att ta ställning till eventuella ändringar i varulagervärderingsreglerna, varför utskottet förutsatte att beredningen skulle pröva även denna fråga.

Företagsskatteberedningen har numera avlämnat sitt slutbetänkande Beskattning av företag (SOU 1977:86). Betänkandet har remissbehandlats och

de framlagda förslagen övervägs f. n. inom budgetdepartementet.

Frågan om *resultatutjämning vid beskattningen* har varit en av huvuduppgifterna för beredningen. Beredningen har ansett att skattemässig resultatutjämning skall vara möjlig för alla företag och att reglerna härom bör utformas så att de inte på ett omotiverat sätt avgör valet av företagsform. En riktpunkt för beredningen har varit att det totala utrymmet för bildandet av obeskattade reserver bör vara i stort sett oförändrat.

Beredningens förslag innebär bl. a. att företagen i räkenskaperna skall få sätta av ett belopp som motsvarar 20% av lönesumman till en fri resultatutjämningsfond. Procenttalet 20 motsvarar närmare 15% av lönekostnaderna inklusive arbetsgivaravgifter. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse likställs för egenföretagarnas del med lön så till vida att avsättning får ske med 15% av inkomsten före schablonavdrag för egenavgifter. Avsättningen skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Förslaget om en resultatutjämningsfond kombineras med att rätten till nedskrivning av lager ändras från nuvarande 60% till 45%.

Möjligheten att bilda skattekrediter genom avskrivning på maskiner och andra inventarier behålls. Beredningen föreslår en avskrivningsmetod som är gemensam för alla rörelseidkare och som i stort utformats som den nuvarande s. k. räkenskapsenliga avskrivningen. Aktiebolagens möjligheter att göra avsättningar till investeringsfond utökas dock från 40 till 50% av årsvinsten. Samtidigt föreslås att egenföretagare skall få rätt att göra avdrag för avsättning till en allmän investeringsreserv enligt ett system som konstruerats med investeringsfondssystemet som förebild. Förslaget innebär att egenföretagare skall få reservera högst 50% av inkomsten av förvärvskällan för framtida investeringar, underhåll av byggnader m. m. och att reserverna skall tas i anspråk för de avsedda ändamålen inom fem år. I annat fall återförs reserven till beskattning jämte ett tillägg av 30%.

Beträffande jordbruksfastigheter kan nämnas att nuvarande möjligheter att göra avsättning till skogskonto inte berörs av beredningens förslag.

Frågan om *värdering av lager av djur i jordbruk* tas också upp av beredningen. Enligt gällande regler i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) får djurlagret i princip 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 12-månadersperiod närmast före den 1 oktober året före taxeringsåret. Om sådant värde inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuren tas upp till lägst 40% av allmänna saluvärdet (riksskatteverkets anvisningar för 1978 års taxering: RSV Dt 1977:7).

Beredningen konstaterar att reglerna angående beräkning av intäkt av rörelse och jordbruk verkar så att den nominella värdetillväxt som lagret är utsatt för på grund av allmän prisstegring blir föremål för beskattning. Detta sker i samband med avyttringen av lagertillgångarna. Beträffande lager av djur i jordbruket beskattas emellertid värdetillväxten successivt även om

djuren inte försäljs, eftersom lagervärderingen sker med utgångspunkt i de genomsnittspriser som riksskatteverket fastställer. I takt med inflationen skrivs således värdet av djurlagret upp, vilket leder till att orealiserade vinster beskattas, om inte ytterligare nedskrivning kan göras. Inom jordbruksnäringen har dessa effekter av lagervärderingsreglerna kritiserats mot bakgrund av de stora prisökningar som förekommit under senare år.

Enligt beredningens uppfattning är situationen beträffande värderingen av lager av djur i viss mån speciell. Den del av djurlagret som utgörs av stambesättningen med rekryteringsunderlag har nämligen mera karaktär av anläggningstillgång än lager. Dessa djur är således inte i första hand avsedda för snabb omsättning i jordbruket utan får närmast ses som producerande enheter av inventariekaraktär. Detta förhållande motiverar att särskilda regler bör få tillämpas vid värderingen av ifrågavarande del av djurlager. Syftet är att förhindra framtagning och beskattning av icke realiserade vinster på stamdjuren i varulagret. En lagändring på denna punkt skulle bringa de skattemässiga värderingsreglerna i bättre överensstämmelse med vad som krävs enligt god redovisningssed beträffande resultatredovisningen. Mot det anförda kan invändas att reglerna för värdesättning av varulager är så generösa att de kritiserade effekterna kan elimineras genom nedskrivning av varulagret. Detta är enligt beredningen i och för sig riktigt. En sådan nedskrivning, som balansmässigt kan vara att bedöma som nödvändig, inskränker emellertid utrymmet för en i lagen avsedd konsolidering. En lagändring är därför av betydelse för att i detta hänseende likställa jordbruksföretag med olika driftsinriktning.

Beredningens förslag innebär beträffande lager av stamdjur (inkl. rekryteringsunderlag) en värdering som medför att värdestegringen beskattas ungefär i takt med att djuren omsätts. Detta kan ske på följande sätt. Om man utgår från att den normala livslängden för ett djur är omkring tio år och att ägaren kontinuerligt omsätter sitt djurbestånd, kommer den genomsnittliga åldern på djuren att vara fem år. För att erhålla ett med hänsyn till den normala innehavstiden rimligt anskaffningsvärde för djurbesättningen bör den skattskyldige därför få använda de av riksskatteverket fastställda värdena för det löpande beskattningsåret eller för något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Från detta värde får sedan generell nedskrivning ske med 45%.

Beträffande *uppfinnare* m. fl. har beredningen bl. a. föreslagit att den som ämnar starta en verksamhet, som först på flera års sikt kan hänföras till rörelse i skatterättslig mening, skall få möjlighet att få sina kostnader för utvecklings- och försöksverksamhet och liknande beaktade vid taxeringen. Detta skall gälla även i fråga om verksamhet som, utan att detta varit avsikten från början, utvecklas till rörelse. Principen bör enligt beredningen vara att alla kostnader som hänför sig till verksamheten skall beaktas, om de varit nödvändiga för den ifrågavarande verksamheten. Vad gäller omkostnader krävs dock att de är hänförliga till det kalenderår då rörelsen påbörjades eller

de två närmast föregående kalenderåren. I fråga om anskaffning av inventarier och andra balansgilla kostnader bör enligt utredningens uppfattning kunna godtas att man går fem år tillbaka i tiden.

De principer som gäller för avdrag för anskaffningskostnader för *värmepumpar* berörs inte av beredningens förslag. Reglerna för avdrag för anläggningskostnader av detta slag är olika i skilda förvärvskällor.

I rörelse och sådan jordbruksfastighet som omfattas av reglerna om bokföringsmässig redovisning gäller i korthet följande.

Tillbehör till och delar av byggnad räknas som inventarium i skattehänseende om de är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål. En värmepump i en byggnad kan således räknas som ett inventarium om den är avsedd att direkt tjäna den industriella driften. Avskrivningsreglerna för inventarier innebär att anskaffningskostnaden kan avskrivas helt på fem år. Om värmeanläggningen däremot endast är avsedd för ett mer allmänt ändamål, såsom för uppvärmning för bostadsändamål, inräknas anskaffningskostnaden i anskaffningskostnaden för byggnaden. Avdrag medges i så fall med årliga värdeminskningsavdrag som beräknas med 1,5% – 5% av anskaffningsvärdet för byggnader av olika slag.

När det gäller sådan jordbruksfastighet som fortfarande omfattas av reglerna om kontantmässig inkomstredovisning och annan fastighet skall anskaffningskostnaden för värmepump – om den inte helt eller delvis kan hänföras till avdragsgill kostnad för reparation av en tidigare värmeanläggning – i allmänhet inräknas i byggnadsvärdet och avskrivas enligt de regler som gäller för byggnad. Möjlighet finns dock att beräkna avdragen efter högre procentsats än som gäller för byggnaden i övrigt, normalt 5% av anskaffningsvärdet.

Utskottet

I de aktuella motionerna från riksmötet 1977/78 behandlas olika frågor som har anknytning till företagsbeskattningen. Yrkandet i motionen 409 går ut på att riksdagen skall uttala sig för ökade möjligheter för den som driver jordbruk och skogsbruk till resultatutjämning vid beskattningen. Motionärerna i motionen 512 vänder sig mot att stambesättningen av djur i jordbruk hänförs till varulager och att lagervärderingsreglerna för djur i jordbruk medför att den nominella värdetillväxt som stambesättningen genomgår på grund av den allmänna prisstegringen blir föremål för beskattning. Motionen 511 berör vissa problem som sammanhänger med att uppfinnarverksamhet i allmänhet anses få karaktär av rörelse först när intäkter börjar inflyta i verksamheten. Detta medför att uppfinnaren under tidigare år inte anses berättigad till avdrag för då nedlagda kostnader. Med hänvisning bl. a. till svårigheterna att i efterhand utreda dessa kostnader yrkas i motionen att uppfinningen vid rörelsens början skall få tas upp till sitt allmänna saluvärde i stället för till anskaffningsvärdet. Yrkandet i motionen 1685 motiveras med

energipolitiska skäl och avser att få till stånd kortare avskrivningstider för värmepumpar som anskaffas till jordbruksfastigheter.

Som framgår av den tidigare redogörelsen för företagsskatteberedningens slutbetänkande, vilket efter remissbehandling f. n. övervägs inom budgetdepartementet, omfattar beredningens förslag bl. a. de frågor som tas upp i de tre förstnämnda motionerna. Enligt utskottets uppfattning saknas skäl att nu gå in på en närmare prövning av dessa frågor som bör bedömas i samband med kommande ställningstaganden till utredningsförslaget. Utskottet avstyrker således motionerna 1977/78:409, 511 och 512.

Vad därefter angår motionen 1977/78:1685 vill utskottet framhålla att behovet av stimulans till energibesparande åtgärder f. n. tillgodoses genom stöd i form av särskilda lån och bidrag. En fortsatt utbyggnad av sådana stödformer kan på ett enklare och bättre sätt tjäna energipolitiska syften än särskilda avdragsregler vid beskattningen. Med hänvisning härtill avstyrker utskottet motionen 1977/78:1685.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår

1. motionen 1977/78:409,
2. motionen 1977/78:511,
3. motionen 1977/78:512,
4. motionen 1977/78:1685.

Stockholm den 17 oktober 1978

På skatteutskottets vägnar
ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wärnberg (s), Alvar Andersson (c), Valter Kristenson (s), Stig Josefson (c), Tage Johansson (s), Nils Hörberg (fp), Rune Carlstein (s), Tage Sundkvist* (c), Kurt Söderström (m), Hagar Normark (s), Johan Olsson* (c), Curt Boström* (s), Bo Lundgren (m), Bo Forslund (s) och Wilhelm Gustafsson (fp).

*Ej närvarande vid betänkandets justering.