Nr 120

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370), m. m.; given Stockholms slott den 20 oktober 1972.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla det förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

Enligt Vårt nådiga beslut:

GUSTAF ADOLF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en allmän, successiv övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet samt reglering av hur posterna i den första balansräkningen skall bestämmas.

Vidare föreslås ändrade avskrivningsregler vid inkomstbeskattningen för jordbrukets driftbyggnader. De föreslagna bestämmelserna, som i stort överensstämmer med vad som numera gäller för rörelse- och industribyggnader, syftar till att bättre anpassa gällande regler efter företagsekonomiska principer. Förslaget innebär bl. a. en ändrad gränsdragning mellan vad som skattemässigt skall hänföras till byggnad, mark och inventarier. Byggnadsavskrivningarna föreslås fortsättningsvis få ske efter särskild plan med rätt till primäravdrag på nyinvesteringar i ekonomibyggnader. Avdragsrätten för markanläggningar på jordbruksfastighet föreslås utvidgad. Avdrag för värdeminskning för inventarier får enligt förslaget ske enligt tre skilda avskrivningsmetoder, planenlig avskrivning, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning. Restvärdeavskrivningen innebär i princip att avskrivning årligen medges med 25 % av inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång, ökat med anskaffningskostnader för inventarier som inköpts under året och minskat med ersättning för inventarier som under samma år sålts eller förlorats.

Bestämmelser för bl. a. den skattemässiga behandlingen av anläggningskostnader för fruktodlingar samt av arrendators förbättringskostnader på arrenderad fastighet föreslås.

Övergången till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet föreslås ske under en period om fem år med början den 1 januari 1973. De nya bestämmelserna vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder föreslås gälla första gången vid 1974 års taxering.

1 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förordnas i fråga om kommunalskattelagen (1928: 370)[1], *dels* att punkterna 4—7, 9 och 10 av anvisningarna till 21 § skall betecknas punkt 7, 8, 9, 10, 11 respektive 12,

dels att 21 och 22 §§, 23 § 1 mom. och 41 § samt punkterna 1—3 av anvisningarna till 21 §, anvisningarna till 22 §, punkt 5 av anvisningarna till 24 §, punkt 1 av anvisningarna till 27 §, punkt 5 av anvisningarna till 28 §, punkterna 1, 8 och 11 av anvisningarna till 29 §, punkterna 1, 2 och 4 av anvisningarna till 35 §, punkt 1 av anvisningarna till 36 § samt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 21 § skall fogas fyra nya punkter, 4, 5, 6 och 13, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
21 §[2]	
Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo, såsom:	*Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo, såsom*
a) årliga värdet av bostad, som skattskyldig därå åtnjutit för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning;	*värde av bostad, intäkt av jordbruk med binäringar, intäkt av skogsbruk eller intäkt av annat slag.*
b) intäkt av jordbruk med binäringar, vartill hänföras:	(Se vidare anvisningarna.)
intäkt genom löpande försäljning (ej realisation) av levande eller döda inventarier, så ock genom avyttring av produkter från jordbruket eller dess binäringar;	
intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner och dylikt;	
värdet av vad skattskyldig direkt gjort sig till godo av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för sin, sin familjs eller övriga	

[1] Senaste lydelse av
punkt 4 av anvisningarna till 21 § 1950: 308
" 5 " " " 21 § 1968: 275
" 7 " " " 21 § 1950: 308
Förutvarande punkt 8 av anvisningarna till 21 § upphävd genom 1968: 729.
Senaste lydelse av
punkt 9 av anvisningarna till 21 § 1971: 925
" 10 " " " 21 § 1967: 423

[2] Senaste lydelse 1951: 790.

Nuvarande lydelse

hushållsmedlemmars räkning eller för avlöning åt arbetspersonal, som icke tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse, som av den skattskyldige drivits, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förpliktelse, som ålegat den skattskyldige i förhållande till någon, som icke tillhört hans hushåll;

c) intäkt av s k o g s b r u k, vartill hänföras:

intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst;

värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad, grundförbättring eller reparation och underhåll av byggnader, stängsel och inventarier å fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning (vedbrand med mera) eller för arbetspersonalens behov eller å annan av den skattskyldige innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits;

d) intäkt av a n n a t s l a g än förut nämnts, vartill hänföras:

intäkt genom avyttring eller annan användning av vissa fastighetens beståndsdelar såsom sten, torv, grus, lera och dylikt samt genom jakt och fiske, som av den skattskyldige eller för hans räkning bedrivits å fastigheten och ej är att anse såsom binäring till jordbruk;

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse

arrende för utarrenderad fastighet, evad arrendet utgått i penningar, varor eller tjänstbarheter, ävensom avgäld eller annan förmån, som influtit till fastigheten på grund av servitut, upplåtelse av lägenhet eller dylikt;

intäkt genom upplåtelse åt annan att i visst avseende tillgodogöra sig eller utnyttja fastigheten eller del därav, såsom till sten-, torv-, grus- eller lertäkt eller dylikt, till bete, jakt eller fiske, till utvinnande av vattenkraft, till framdragande av ledningar, till upplags- eller lastageplats med mera sådant.

Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skall, i stället för vad ovan i motsvarande hänseende stadgas, gälla att till intäkt av jordbruksfastighet skall hänföras även intäkt genom realisation av djur eller maskiner och andra dylika inventarier.

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse

22 §

1 mom.[3] *Från bruttointäkten av jordbruksfastighet må avdrag göras för omkostnader, såsom för:*

allt, som är att hänföra till driftkostnader, såsom lön och underhåll åt arbetspersonal, som uteslutande eller huvudsakligen använts för jordbruket eller dess binäringar; anskaffning av levande eller döda inventarier till ersättning för avyttrade, utrangerade eller genom olycksfall eller kreaturssjukdom förlorade; reparation och underhåll av byggnader, stängsel, diken och inventarier; inköp av utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för skogs vård och underhåll, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skyddsdikning,

Från bruttointäkten av jordbruksfastighet får avdrag göras för omkostnader, som äro att hänföra till driftkostnader.

[3] Senaste lydelse 1968: 729.

Nuvarande lydelse

skogsindelning med mera dylikt, ävensom, då fråga är om skogsavverkning, kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning med mera; försäkring av arbetspersonal, byggnader, skog, gröda, förråd och inventarier, som ej äro att hänföra till personlig lösegendom, med mera sådant;

värdeminskning, som till jordbruket eller dess binäringar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader, däri inbegripna för driften nödiga bostadsbyggnader, äro underkastade, ävensom värdeminskning å täckdikningsanläggningar och skogsvägar;

undantagsförmåner, pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning å fastigheten;

arrende, som fastighetens brukare haft att därför utgöra, samt annan avgäld, som skolat utgå av fastigheten;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt eller för dess drift använt kapital;

speciella skatter eller avgifter till det allmänna;

anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum, vilka endast hava värde ur civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Har skog avverkats eller ock avyttrats utan samband med avyttring av marken och understiger det återstående virkesförrådet därefter det för ägaren gällande ingående virkesförrådet eller understiger skogens återstående värde därefter skogens för ägaren gällande ingångsvärde, må ägaren njuta avdrag, i förra fallet med så stor del av ingångsvärdet, som

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse

belöper å minskningen av det för honom gällande ingående virkesförrådet, och i senare fallet med det belopp, varmed skogens återstående värde understiger skogens för honom gällande ingångsvärde. Med skogens för ägaren gällande ingångsvärde förstås skogens värde vid den tidpunkt, då han förvärvade fastigheten, i den mån ej avdrag för minskning av sådant värde tidigare medgivits. Med det för ägaren gällande ingående virkesförrådet förstås virkesförrådet, räknat i kubikmassa fast mått, vid nämnda tidpunkt, i den mån ej avdrag för minskning av ingående virkesförrådet tidigare medgivits.

Har växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken, må den skattskyldige efter eget val njuta avdrag a n t i n g e n med den del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som belöper på det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, e l l e r med ett belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet e l l e r med skogens för ägaren gällande ingångsvärde. Avdrag efter vad nu sagts må åtnjutas jämväl då nyttjanderätt eller servitutsrätt upplåtits till mark för obegränsad tid mot engångsersättning samt skog avverkats å marken eller växande skog därå avyttrats i samband med eller med anledning av upplåtelsen.

Hemmavarande barn, som uppnått 16 års ålder och deltagit i arbetet å fastigheten, anses tillhöra arbetspersonalen.

Har sambruksförening med hänsyn till rörelsens resultat lämnat medlem eller annan lönetillägg eller annan sådan gottgörelse, må föreningen njuta avdrag för nämnda gottgörelse.

Föreslagen lydelse

Har sambruksförening med hänsyn till rörelsens resultat lämnat medlem eller annan lönetillägg eller annan sådan gottgörelse, må föreningen njuta avdrag för nämnda gottgörelse.

(Se vidare anvisningarna.)

Nuvarande lydelse

2 mom. Avdrag får icke göras för:

kostnad för ny-, till- eller ombyggnad å fastigheten eller för grundförbättring därå, såsom nyodling, vattenavledning, sjösänkning med mera dylikt;

nyuppsättning av eller värdeminskning å inventarier.

3 mom.[4] *Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skall i stället för eller utöver vad i 1 och 2 mom. i motsvarande hänseenden stadgas gälla vad nedan sägs.*

Avdrag må göras för:

all kostnad för anskaffning av djur i förvärvskällan;

värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av jordbrukaren tillhöriga, i förvärvskällan använda maskiner och andra dylika inventarier eller, om sådan tillgång är underkastad hastig förbrukning, kostnad för anskaffning av tillgången;

värdeminskning av naturtillgångar å jordbruksfastigheten, såsom stenbrott, grustag och dylikt, genom deras tillgodogörande; samt

förlust, som uppstått i förvärvskällan och ej är att hänföra till kapitalförlust.

Avdrag må icke, i vidare mån än ovan sägs, göras för kostnad för anskaffning av maskiner och andra dylika inventarier.

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse

23 §

1 mom.[5] Vad som återstår av intäkt av jordbruksfastighet, sedan avdrag enligt 22 § gjorts och, *därest inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder,* hänsyn tagits till in- och utgående balans, utgör nettointäkt av jordbruksfastighet.

1 mom. Vad som återstår av intäkt av jordbruksfastighet, sedan avdrag enligt 22 § gjorts och hänsyn tagits till in- och utgående balans, utgör nettointäkt av jordbruksfastighet.

[4] Senaste lydelse 1951: 790.
[5] Senaste lydelse 1951: 790.

Nuvarande lydelse

Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. *Jämväl inkomst av jordbruksfastighet skall beräknas på sätt nyss sagts, därest den skattskyldige för räkenskaper enligt vad därom särskilt stadgas.*

Föreslagen lydelse

41 §[6]

Inkomst av *jordbruksfastighet eller* rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördsförordningen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma förordning anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 21 §

1.[7] Till b o s t a d hänföres *ej allenast* vad den skattskyldige för sådant ändamål tillgodogjort sig för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning utan även vad *av honom använts* för *ändamål, som närmast avser* egen bekvämlighet och trevnad, såsom gästrum, *lusthus,* badhus, stall och *bilgarage* för personligt behov, jaktstuga m. m. dyl.

1. Till b o s t a d hänföres *icke endast* vad den skattskyldige för sådant ändamål tillgodogjort sig för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning utan även vad *han använt* för egen bekvämlighet och trevnad, såsom gästrum, *simbassäng,* badhus, stall och *garage* för personligt behov, jaktstuga m. m. dyl.

Årliga värdet av bostad, som upplåtits till i fastighetens drift anställd personal, utan att särskild hyra för bostaden avtalats, upptages icke såsom ägares eller brukares inkomst av fastigheten och får förty ej heller avdragas såsom driftkostnad.

2.[8] Till j o r d b r u k hänföres *åkerbruk* och *ängsskötsel,* även då sådant bedrives för industriellt behov, *så ock* i samband därmed bedriven *husdjursskötsel,* varunder inbegripes utnyttjande av bete *å* såväl skogsmark som annan mark. Trädgårdsskötsel, *därunder inbegripen växtodling under glas,* räk-

2. Till j o r d b r u k hänföres *växtodling på åker* och *äng,* även då sådant bedrives för industriellt behov, *samt* i samband därmed bedriven *djurskötsel,* varunder inbegripes utnyttjande av bete *på* såväl skogsmark som annan mark. Trädgårdsskötsel räknas till jordbruk, då den drives tillsam-

[6] Senaste lydelse 1966: 274.
[7] Senaste lydelse 1951: 790.
[8] Senaste lydelse 1965: 571.

Nuvarande lydelse

nas till jordbruk, då den drives tillsammans med annat jordbruk.

Såsom binäring till jordbruk *är att anse* sådan i sammanhang med jordbruk bedriven förvärvsverksamhet, som avser att med utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, av vid jordbruket anställd arbetskraft eller av därför avsedda inventarier utvinna en biförtjänst. I enlighet härmed räknas *såsom* binäring till jordbruk *mejerihantering och kvarndrift för förädling av väsentligen det egna jordbrukets produkter, kalkbränning, tegeltillverkning o. dyl., som huvudsakligen drives för eget behov och med fastighetens ordinarie arbetskraft. Hit räknas ock under ovan angiven förutsättning bi- och fjäderfäskötsel,* jakt, fiske, hemslöjd, *verkställande* av körslor mot *lega,* uthyrning av *dragare, maskiner och redskap, hemslakt* m. m. dyl. Drives *åter* sådan verksamhet i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maskiner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal, är verksamheten att hänföra till rörelse. *I enlighet härmed äro icke att hänföra till jordbrukets binäringar sådana företag som kvarndrift för förmalning huvudsakligen av inköpt eller annan tillhörig spannmål, brännerihantering, kalkbränning eller tegeltillverkning huvudsakligen för avsalu m. m. dyl. Ej heller är försäljning av jordbrukets eller dess binäringars produkter att anse såsom binäring till jordbruk, därest försäljningen skett från handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe utom fastighetens område.*

Skogsbruk, varmed avses egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering, an-

Föreslagen lydelse

mans med annat jordbruk.

Såsom binäring till jordbruk *anses* sådan i sammanhang med jordbruk bedriven förvärvsverksamhet, som avser att med utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, av vid jordbruket anställd arbetskraft eller av därför avsedda *anläggningar eller* inventarier utvinna en biförtjänst. I enlighet härmed räknas *som* binäring till jordbruk jakt, fiske, *biskötsel,* hemslöjd, *utförande* av körslor mot *ersättning,* uthyrning av *byggnader eller inventarier* m. m. dyl. Drives *däremot* sådan verksamhet i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maskiner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal, är verksamheten att hänföra till rörelse.

3. Skogsbruk, varmed avses egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering, anses

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ses såsom ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas förty icke såsom binäring till jordbruk.	såsom ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas förty icke såsom binäring till jordbruk.

Under skogsbruk inbegripes skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring eller annan överlåtelse av fastighet förbehållit sig på fastigheten, och avyttring av sålunda förbehållen skogsavverkningsrätt. Skogsavverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt och avyttring av skogsavverkningsrätt när skogsavverkningen eller avyttringen icke ingår i skogsbruk är att hänföra till rörelse.

Övergår skogsavverkningsrätt till annan genom bodelning eller eljest på grund av giftorätt eller genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva, skall anses som om avverkningsrätten avyttrats mot vederlag motsvarande dess allmänna saluvärde vid övergången och som om vederlaget erlagts kontant.

Har den, som idkat skogsbruk, tillika drivit virkesförädling eller utvinning av biprodukter av skogsbruket såsom tjära o. dyl., anses denna verksamhet som skogsbruk, där den varit av mindre omfattning eller väsentligen avsett husbehov. Har dylik verksamhet däremot varit av större omfattning och bedrivits med särskilda anordningar av stadigvarande art, t. ex. fasta kolugnar, fasta tjärugnar eller dyl., anses särskild rörelse föreligga.

Till intäkt av skogsbruk hänföres icke intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest hela vinsten vid fastighetsavyttringen enligt 35 § utgör skattepliktig realisationsvinst. Om dylik vinst däremot endast delvis är skattepliktig enligt nämnda lagrum, kan jämväl taxering såsom för intäkt av skogsbruk äga rum (jfr anvisningarna till 35 §).

3.[9] *Såsom intäkt av jordbruk med binäringar skall upptagas, bland annat, intäkt genom löpande försäljning (ej realisation) av levande eller döda inventarier. Härvid är att märka, att detta stadgande avser allenast den normala omsättningen i levande och döda inventarier. Om uppsättningen av kreatur, redskap m. m. å en fastighet av en eller annan anledning helt eller till väsentligaste delen realiseras, t. ex. vid avflyttning från fastigheten, så föreligger en kapitalomsättning eller eljest ett*

4. Till intäkt av j o r d b r u k *med* b i n ä r i n g a r *hänföres intäkt genom avyttring av djur, andra varor eller produkter eller av maskiner och andra inventarier, avsedda för stadigvarande bruk, eller av tillgångar som är likställda därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Likaledes hänföres hit intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner och dylikt. Hit*

[9] Senaste lydelse 1970: 915.

Nuvarande lydelse

sådant förhållande, att vad som influtit vid realisationen icke skall upptagas såsom intäkt av fastigheten. Huruvida vinst, som härvid till äventyrs uppkommit, är att räkna till skattepliktig intäkt, bedömes efter stadgandena i 35 §.

Föreslagen lydelse

hänföres även värdet av vad skattskyldig direkt tillgodogjort sig av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för sin, sin familjs eller annan hushållsmedlems räkning eller för avlöning eller liknande vederlag åt personal, som icke tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse, som drivits av den skattskyldige, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förpliktelse som ålegat den skattskyldige i förhållande till någon som icke tillhört hans hushåll.

Värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring som avses i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 22 § och som bekostats av arrendator eller annan nyttjanderättshavare utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren för beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder jordägaren innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av nyttjanderättshavaren. Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för förbättringen, utgör ersättningen intäkt av jordbruksfastighet för nyttjanderättshavaren.

Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt av jordbruksfastighet, om avdrag för avsättning till stiftelsen medgivits vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äga 28 § 1 mom. sjätte—nionde styckena motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skola såsom intäkt av jordbruksfastighet upptagas samtliga intäkter i penningar,

Nuvarande lydelse

djur eller andra varor eller förnödenheter, som influtit i eller eljest tillgodoförts driften. Vad i övrigt i punkt 1 av anvisningarna till 28 § stadgas angående rörelse skall i tillämpliga delar gälla även i fråga om jordbruksfastighet.

Har skattskyldigs inkomst av jordbruksfastighet året före beskattningsåret beräknats enligt bokföringsmässiga grunder men skall inkomsten av jordbruksfastigheten för beskattningsåret icke beräknas efter sådana grunder, skall i 23 § angiven nettointäkt för beskattningsåret ökas med ett belopp, motsvarande allmänna saluvärdet vid ingången av beskattningsåret å sådana djur som äro hänförliga till stamdjursbesättning å fastigheten (stamdjur), maskiner och andra dylika inventarier å fastigheten ävensom med det i senaste balansräkning bokförda beloppet av varuskulder och andra skulder avseende verksamheten samt minskas med ett belopp, motsvarande det värde, som i nyssnämnda balansräkning upptagits å djur, maskiner och andra dylika inventarier samt å lager av varor o. dyl., ävensom med bokförda beloppet av varufordringar och andra fordringar avseende verksamheten enligt nämnda balansräkning. Fordringar och skulder avseende verksamheten upptagas allenast i den mån influten likvid eller erlagd betalning blir att hänföra till skattepliktig intäkt respektive avdragsgill utgift i förvärvskällan. Är allmänna saluvärdet å stamdjur, maskiner och andra dylika inventarier lägre än det värde för tillgång av motsvarande slag, som riksskatteverket jämlikt punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) fastställt när-

Föreslagen lydelse

Nuvarande lydelse

mast före beskattningsårets ingång, skall sistnämnda värde i stället tillämpas.

Föreslagen lydelse

5. Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst på avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst. Om realisationsvinst däremot endast delvis är skattepliktig enligt 35 §, kan även taxering såsom för intäkt av skogsbruk äga rum. Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning (vedbrand med mera) eller för arbetspersonalens behov eller på annan av den skattskyldige innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits.

6. Till intäkt av annat slag hänföres intäkt genom avyttring eller annan användning av fastighetens beståndsdelar såsom sten, torv, grus, lera eller dylikt samt genom jakt eller fiske som av den skattskyldige eller för hans räkning bedrivits på fastigheten och ej är att anse som binäring till jordbruk;

arrendeavgift för utarrenderad fastighet liksom vederlag eller annan förmån som influtit till fastigheten på grund av servitut, upplåtelse av lägenhet eller dylikt;

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

intäkt genom upplåtelse att i visst avseende tillgodogöra sig eller utnyttja fastigheten eller del därav, såsom till sten-, torv-, grus- eller lertäkt eller dylikt, till bete, jakt eller fiske, till utvinnande av vattenkraft, till framdragande av ledningar, till upplags- eller lastageplats m. m. (jfr vidare punkt 8).

13. Till intäkt av jordbruksfastighet räknas intäkt som enligt föregående punkter utgått i pengar eller varor eller i form av tjänster.

till 22 §

1.[10] *Såsom driftkostnad får icke avföras kostnad för anskaffande av sådana inventarier, till vilka motsvarighet förut icke funnits å fastigheten. Om alltså en lantbrukare inköper exempelvis lokomobil, traktor, elektrisk motor eller andra maskiner av annan art än dem han förut haft eller till följd av brukningssättets omläggning inköper ökat antal kreatur, så är detta att hänföra till nyuppsättning, därför kostnaden ej får avräknas som driftkostnad. Nyuppsättning och nyanskaffning kunna samtidigt föreligga, exempelvis om äldre maskin ersättes med ny av annan och dyrbarare konstruktion. I dylikt fall upptages såsom driftkostnad det belopp, som skulle belöpa å en den förbrukade maskinen motsvarande ny sådan.*

Värdet av fastighetens egna jordbruksprodukter, som användas för fastighetens fortsatta drift, såsom spannmål till utsäde, foder, gödsel m. m., får ej avföras som driftkostnad men skall ej heller upptagas som intäkt (jfr 21 § b). Endast kostnaden för i n k ö p t a dylika förnödenheter är att räkna som driftkostnad.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse får ske enligt bestämmelserna om rörelse

[10] Senaste lydelse 1970: 651.

1. *Till driftkostnader hänföres lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binäringar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som skolat utgå av fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som ej äro att hänföra till personlig lösegendom, m. m.*

Till reparation och underhåll hänföras vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som äro normalt påräkneliga i jordbruksdrift, såsom upptagande

Nuvarande lydelse

i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skall i stället för eller utöver vad i första—fjärde styckena stadgas gälla vad nedan sägs.

Kostnad för anskaffande av djur får alltid avdragas, enär djuren anses såsom varor i jordbruket. Kostnad för anskaffande av maskiner och andra dylika för stadigvarande bruk avsedda inventarier får däremot avdragas endast genom årliga värdeminskningsavdrag. Är sådan tillgång underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när den beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, får dock under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för dess anskaffande. Vad i övrigt i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § stadgas angående avdrag för värdeminskning av inventarier i rörelse skall äga motsvarande tillämpning beträffande sådant avdrag i fråga om jordbruksfastighet.

Värdet av fastighetens egna jordbruksprodukter, som användas för fastighetens fortsatta drift, må avföras som driftkostnad men skall då samtidigt upptagas som intäkt.

Bestämmelserna i punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande jordbruksfastighet.

2. a.[11] *Avdrag medgives för sådan värdeminskning å till jordbruket eller till dess binäringar eller*

[11] Senaste lydelse 1969: 363.

Föreslagen lydelse

av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, hänföres dock ej till reparation och underhåll.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som ha värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val dragas av antingen i sin helhet för det år kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de kunna i sin helhet dragas av under den tidrymd odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte stycket äga motsvarande tillämpning.

Värdet av fastighetens egna produkter, som användas för fastighetens fortsatta drift, får avföras som driftkostnad men skall då samtidigt upptagas som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967: 531) om tryggande av

Nuvarande lydelse

till skogsbruket hörande driftbyggnader, därunder inbegripna för driften nödiga bostadsbyggnader, som dessa även med normalt underhåll och aktsam vård äro underkastade. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde. Detta skall anses vara lika med anskaffningskostnaden. Kan denna icke visas, skall såsom byggnads värde anses två tredjedelar av summan av under beskattningsåret gällande taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark och värde av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25 000 kronor. Naturtillgångar och särskilda förmåner anses såsom mera betydande, om värdet därav överstiger en tiondedel av ovannämnda summa. Procenttalet bör bestämmas olika allt efter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Vid bestämmande av denna tid skall vederbörlig hänsyn tagas exempelvis därtill, att en av arrendator uppförd byggnad enligt arrendeavtalet icke skall vid arrenderättens upphörande lösas av jordägaren (jfr punkt 7 sjunde stycket av anvisningarna till 29 §).

Såsom för driften nödiga bostadsbyggnader anses dels byggnader, som äro upplåtna till anställd personal, dels ock jordägarens egen bostadsbyggnad, i den mån denna ej representerar ett större värde än som för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek må anses behövligt. Förefinnes ett dylikt mervärde, må avdraget avse endast så stor del av värdeminskningen, som kan anses belöpa på nödig bostadsbyggnad.

Fasta maskiner och andra fasta inventarier skola inräknas i bygg-

Föreslagen lydelse

pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Hemmavarande barn, som uppnått 16 års ålder och deltagit i arbetet på fastigheten, anses tillhöra personal som använts för verksamheten på fastigheten. Om barnet ej fyllt 18 år, gäller detta dock endast under förutsättning att barnets sammanlagda inkomst är så stor, att den föranleder skatteplikt för barnet enligt 51 §. Hemmavarande barn under 16 år anses i intet fall tillhöra personalen. (Jfr 20 § och dithörande anvisningar punkt 2.)

Barn, som anses tillhöra personalen, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat. Motsvarande belopp får dragas av som driftkostnad. För barn som deltagit i arbetet men icke anses tillhöra personalen får avdrag icke göras. Lön och underhåll åt sådant barn skall ej heller upptagas som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

2. Till driftkostnad hänföres även speciella skatter och avgifter till det allmänna, såsom till exempel skogsvårdsavgift. Svenska allmänna skatter få icke dragas av (se 20 §).

3. Kostnad för anskaffande av byggnad, som är belägen på fastigheten och som är avsedd att användas för driften i förvärvskällan, därunder inbegripet behövlig bostadsbyggnad, drages av genom årliga värdeminskningsavdrag. För tillfällig byggnad, som är avsedd att användas endast ett

Nuvarande lydelse

nad och bliva föremål för avskrivning enligt bestämmelserna i första stycket.

Beräknas inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, får utrangeringsavdrag ske om byggnad, som hör till driften, utrangeras eller nedrives samt den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärdet och i beskattningsavseende åtnjutna värdeminskningsavdrag. Avdraget medgives med belopp som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmateriel e. d. i samband med utrangeringen eller rivningen.

b.[12] *Avdrag medgives i form av årliga värdeminskningsavdrag för sådan kostnad för täckdikningsanläggning som bestritts av den skattskyldige och avser arbete, vilket utförts under tid han ägt fastigheten och vilket icke utgjort reparation eller underhåll. Avdraget skall beräknas enligt avskrivningsplan och för år räknat utgöra tio procent av kostnaden, ändå att anläggningens varaktighetstid är längre eller kortare än tio år. Motsvarande skall gälla i fråga om kostnad för skogsväg, dock att endast en tredjedel av sådan kostnad må utgöra underlag vid beräknandet av de årliga värdeminskningsavdragen.*

Har fastighet övergått till ny ägare annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren åtnjuta de värdeminskningsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar å fastigheten som skulle hava tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. I övriga fall då fastighet övergått till ny ägare, får överlåtaren göra avdrag för vad som i beskattnings-

[12] Senaste lydelse 1962: 163.

Föreslagen lydelse

fåtal år, får dock anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det år då byggnaden anskaffades.

Som för driften behövlig bostadsbyggnad anses dels byggnad, som är upplåten till personal (personalbostad), dels ock ägares eller brukares bostadsbyggnad, i den mån byggnaden ej representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek. Avdrag får sålunda avse endast så stor del av värdeminskningen som kan anses belöpa på behövlig bostadsbyggnad. Med ekonomibyggnad avses annan driftbyggnad än bostadsbyggnad.

I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej kostnaden för sådana delar och tillbehör som äro särskilt avsedda att direkt tjäna byggnadens användning i driften. I enlighet härmed inräknas ej i anskaffningskostnad för ekonomibyggnad kostnad för sådan tillgång som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vatttenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. I byggnads anskaffningskostnad inräknas ej heller kostnaden för sådan tillgång som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande. Däremot inräknas i anskaffningskostnaden för byggnad kostnaden för sådan anordning som är nödvändig för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vattten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning.

Nuvarande lydelse

avseende kvarstår oavskrivet av den kostnad för täckdikningsanläggningar och skogsvägar, vilken må avdragas genom årliga värdeminskningsavdrag.

I täckdikningsanläggning inbegripas även täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning, dock ej huvudavlopp.

Med skogsväg förstås sådan väg av mera varaktig beskaffenhet, som huvudsakligen är avsedd för skogsbrukets personal- och materieltransporter samt för utforsling av skogsprodukter från skog, ävensom till dylik väg direkt ansluten bro eller annan transportanläggning, som icke hänföres till byggnad.

3.[13] *Såsom speciell skatt till det allmänna må nämnas skogsvårdsavgift. Svenska allmänna skatter få icke avdragas (se 20 §).*

Föreslagen lydelse

I fråga om tillgång för vilken anskaffningskostnad enligt tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnaden tillämpas i stället föreskrifterna enligt punkt 5 om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier.

Av punkt 4 tredje stycket framgår att vissa ledningar, som höra till marken, hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad.

Avdrag för årlig värdeminskning av byggnad beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens anskaffningskostnad. Byggnads anskaffningskostnad beräknas enligt följande.

Har byggnad uppförts under tid varunder ägaren innehaft fastigheten, är byggnadens anskaffningskostnad ägarens kostnader för uppförande av byggnaden. Till anskaffningskostnaden hänföres även värde av byggnad som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren. Har bebyggd fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, beräknas vad som belöper på byggnaderna av fastighetens anskaffningskostnad på grundval av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten vid förvärvet. Om i taxeringsvärdet icke ingår exploateringsvärde, värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner eller skogsbruksvärde överstigande 25 000 kronor, skall 25 procent av fastighetens anskaffningskostnad anses belöpa på byggnaderna. I annat fall skall på byggnaderna anses belöpa vad som svarar mot 25 procent av taxeringsvärdet minskat med exploateringsvärde, värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner eller skogsbruksvärde till den del skogsbruksvärdet överstiger 25 000 kronor.

[13] Senaste lydelse 1951: 324.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Naturtillgångar och särskilda förmåner anses såsom mera betydande, om värdet därav överstiger en tiondel av taxeringsvärdet minskat med exploateringsvärde och skogsbruksvärde till den del skogsbruksvärdet överstiger 25 000 kronor. Vad som enligt dessa bestämmelser skall anses belöpa på byggnaderna av fastighetens anskaffningskostnad innefattar även sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad. Kostnaden för tillgång av nu avsett slag skall således avräknas, varefter avskrivningsunderlaget för byggnaderna erhålles. Vad som skall anses belöpa på byggnaderna av fastighetens anskaffningskostnad får jämkas, om värdet av bebyggelsen, däri inbegripet sådan tillgång för vilken kostnaden enligt tredje stycket ej skall inräknas i anskaffningskostnad för byggnad, föranleder ändring med minst en femtedel, dock minst 10 000 kronor. Har bebyggd fastighet förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, gäller för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnaden punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § i tillämpliga delar.

Procentsatsen för värdeminskning i fråga om byggnad bestämmes med hänsyn till den tid varunder byggnader av olika slag anses kunna utnyttjas. Därvid skola beaktas även sådana omständigheter som att byggnads användningstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Har byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och är jordägaren icke enligt nyttjanderättsavtalet skyldig att vid nyttjanderättstidens utgång eller

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

avtalets upphörande lösa byggnaden, skall särskild hänsyn tagas till detta förhållande.

Skattskyldig får i fråga om ekonomibyggnad och personalbostad göra avdrag inom avskrivningsplanen — utöver årliga värdeminskningsavdrag — med 10 procent av den i planen upptagna kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad. Avdraget fördelas med 2 procent under vart och ett av de första fem beskattningsåren räknat från och med det år då kostnaden nedlagts. Överlåtes byggnaden inom denna tidrymd, får den nye ägaren på motsvarande sätt tillgodogöra sig de avdrag som återstodo för överlåtaren.

Utrangeras eller nedrives ekonomibyggnad eller personalbostad, får avdrag ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden, i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmateriel eller dylikt i samband med utrangeringen eller rivningen.

4. Kostnad för anskaffande av markanläggning på jordbruksfastighet, vilken anläggning är avsedd för driften i förvärvskällan, drages av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medgives, om ej annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för sådan kostnad som bestritts av den skattskyldige själv och endast om kostnaden avser arbete som utförts under tid då han ägt fastigheten. Värdeminskningsavdrag medgives icke för reparation eller underhåll. För tillfällig anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningskostnaden i sin helhet dragas av för det år då anläggningen anskaffades.

I markanläggnings anskaffningskostnad inräknas kostnaden för sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

fast, såsom röjning, schaktning eller rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten. Vidare inräknas i anskaffningskostnaden kostnaden för körplan, parkeringsplats eller dylikt. Till anskaffningskostnaden hänföres även värde av markanläggning som enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 21 § utgör intäkt av jordbruksfastighet för jordägaren.

Däremot inräknas ej i anskaffningskostnaden för markanläggning kostnaden för anordning som är avsedd att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i driften, exempelvis utanför djurstall belägen gödselbassäng, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat. Ej heller inräknas kostnaden för stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning. I fråga om sådana tillgångar gälla föreskrifterna i punkt 5 om avdrag för värdeminskning av maskiner och inventarier. Ledning som på samma fastighet tjänar såväl en byggnads allmänna användning som den i förvärvskällan bedrivna verksamheten får i fråga om värdeminskningsavdrag i sin helhet behandlas enligt reglerna för maskiner och inventarier, om kostnaden för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförlig till den verksamhet som bedrives i förvärvskällan. Vid det omvända förhållandet skall hela kostnaden för ledningen inräknas i anskaffningskostnaden för byggnaden.

Avdrag för årlig värdeminskning av täckdike beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent av anskaffningskostnaden. I täckdike inbegripes täckt avlopp i direkt anslutning till täckdike. I anskaffningskostnaden får inräknas kost-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

naden för iståndsättande och omläggning av förut anlagt täckdike.

I fråga om annan markanläggning, såsom öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, mark- eller skogsväg eller brunn, beräknas avdraget enligt avskrivningsplan till 5 procent årligen av ett belopp som motsvarar tre fjärdedelar av anskaffningskostnaden.

Övergår fastighet till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren åtnjuta de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. Övergår fastigheten till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren för det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningskostnaden för vilken han icke tidigare åtnjutit avdrag. Motsvarande gäller när verksamheten på jordbruksfastigheten läggs ned utan samband med avyttring av fastigheten.

5. Kostnad för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier drages i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag för värdeminskning får göras antingen enligt bestämmelserna nedan i denna punkt om restvärdeavskrivning eller med motsvarande tillämpning av föreskrifterna i punkt 3 b—d av anvisningarna till 29 § om planenlig avskrivning eller punkt 4 av samma anvisningar om räkenskapsenlig avskrivning av maskiner och inventarier i rörelse. Är tillgång, som avses i denna punkt, underkastad hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet när tillgången kan beräknas ha en varaktighetstid av högst tre år, får dock hela an-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

skaffningskostnaden dragas av för det år då tillgången anskaffades.

Vid restvärdeavskrivning får skattskyldig, under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna, åtnjuta avdrag för visst beskattningsår med högst 25 procent för år räknat av tillgångarnas restvärde. Med restvärde förstås tillgångarnas bokförda värde enligt balansräkningen räkenskapsåret närmast före beskattningsåret med tillägg av anskaffningskostnaden för tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, och med avdrag för belopp motsvarande vad som utgör intäkt i form av vederlag för under samma år avyttrade, skadade eller förlorade tillgångar. Dock skall i restvärdet ej inräknas anskaffningskostnaden för tillgång som anskaffats under beskattningsåret och avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma år.

Anskaffningskostnaden för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier beräknas med iakttagande i tillämpliga delar av punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 §. I övrigt gäller beträffande restvärdeavskrivning i tillämpliga delar vad som föreskrives om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 tredje, femte och sjunde—elfte styckena av nämnda anvisningar.

6. Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3—5 åtnjutes endast av skattskyldig ägare av tillgången, om ej annat följer av nästa stycke.

Har arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft kostnad för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av fastighet, som han innehaft med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som utförts, får nyttjanderättshavaren åtnjuta avdrag enligt avskrivnings-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

plan med 10 procent av hela anskaffningskostnaden för täckdike och med 5 procent av hela anskaffningskostnaden för annan tillgång. Dessutom äger nyttjanderättshavaren rätt till avdrag enligt punkt 3 nionde stycket i enlighet med vad där föreskrives.

För det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag för den del av anskaffningskostnaden för vilken han icke tidigare åtnjutit avdrag.

4.[14] Har skog avverkats eller avyttrats utan samband med avyttring av marken, får ägaren efter eget val njuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde.

7. Har skog avverkats eller avyttrats utan samband med avyttring av marken, får ägaren efter eget val njuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde.

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen av skogens ingångsvärde ske, som om avverkningen eller avyttringen av skogen verkställts av den som närmast före den skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Dock får ingångsvärdet härigenom icke bestämmas till lägre belopp än det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen.

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseen-

[14] Senaste lydelse 1971: 925.

Nuvarande lydelse

å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats. Har ägare av fastighet vid fastighetsbildningsförrättning blivit ålagd att gälda likvid, som avses i punkt *9* av anvisningarna till 21 §, och har avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett efter tillträdet av mark där den skog växer, som likviden avser, dock ej senare än tre år efter det lagakraftägande beslut om fastställelse å förrättningen föreligger, skall, i den mån den skattskyldige så yrkar, skogens ingångsvärde antagas hava nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med beloppet av nämnda likvid.

Föreslagen lydelse

de å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats. Har ägare av fastighet vid fastighetsbildningsförrättning blivit ålagd att gälda likvid, som avses i punkt *11* av anvisningarna till 21 §, och har avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett efter tillträdet av mark där den skog växer, som likviden avser, dock ej senare än tre år efter det lagakraftägande beslut om fastställelse å förrättningen föreligger, skall, i den mån den skattskyldige så yrkar, skogens ingångsvärde antagas hava nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med beloppet av nämnda likvid.

Med ingående virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Med det för ägaren gällande ingående virkesförrådet förstås virkesförrådet vid ägarens förvärv av fastigheten med avdrag för det virkesförråd, för vilket ägaren må hava njutit avdrag vid tidigare taxeringar. Har avdrag tidigare skett för minskning i ingångsvärde, skall ingående virkesförrådet anses därigenom hava nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Har efter avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt det återstående virkesförrådet nedgått under det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, får avdrag ske med den på minskningen proportionellt belöpande delen av ingångsvärdet. Föreskriften i andra stycket äger motsvarande tillämpning.

Vare sig avdrag sker enligt den ena eller andra metoden märkes,

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

att det sammanlagda avdraget för en och samme ägare ej må överstiga det ursprungliga ingångsvärdet.

Är det vid tiden för den skattskyldiges förvärv av fastigheten förefintliga virkesförrådet icke känt, må detsamma beräknas med utgångspunkt från nuvarande virkesförråd samt med ledning dels av den beräknade ungefärliga tillväxten under den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels av avverkningen eller försäljningen av skog under samma tid.

Om avdrag för minskning av ingående virkesförråd uppgått till högre belopp än bruttointäkten av skogen och förlust alltså uppstått, får denna förlust avdragas i vanlig ordning. Avdrag för minskning i skogens ingångsvärde får ej ske med högre belopp än bruttointäkten av skogen.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusionstillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet anses som ingångsvärde och ingående virkesförråd för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Exempel å avdrag för minskning av ingående virkesförråd:

A. försäljer från sin fastighet 1 000 kubikmeter skog på rot för en köpeskilling av 8 000 kronor. Vid taxeringen påföljande år visar han, att virkesförrådet å fastigheten före avverkningen utgjorde 4 400 kubikmeter och alltså efter avverkningen 3 400 kubikmeter. Då skogsmarkens areal vid senaste fastighetstaxering utgjorde 80 hektar, därå med hänsyn till markens godhetsgrad och skogens tillstånd den årliga tillväxten kan beräknas till 2 kubikmeter per hektar, är det sannolikt, att nämnda tillväxt utgjort sammanlagt 2×80 = 160 kubikmeter. Under den tid av 15 år, som A. innehaft fastigheten, har således tillväxten utgjort 2 400 kubikmeter. A. gör vidare sannolikt, att han under samma tid uttagit för husbehov i genomsnitt 40 kubikmeter om året eller tillhopa 600 kubikmeter samt att han för försäljning avverkat 1 200 kubikmeter. Virkestillväxten uppgår således till 600 kubikmeter mer än vad han tidigare avverkat å fastigheten. Virkesförrådet vid hans förvärv av fastigheten kan alltså antagas hava utgjort 4 400—600 = 3 800 kubikmeter, vilket är det ingående virkesförrådet. Då efter den under beskattningsåret gjorda försäljningen virkesförrådet utgjort 3 400 kubikmeter, har minskningen i det för honom gällande ingående virkesförrådet utgjort 400 kubikmeter. A. gör vidare genom köpehandling rörande fastigheten troligt, att av den av honom erlagda köpeskillingen å skogen belöpt ett belopp av 11 400 kronor, motsvarande ett pris av 3 kronor per kubikmeter. För minskningen av ingående virkesförrådet med 400 kubikmeter är han således berättigad åtnjuta avdrag med 3×400 = 1 200 kronor. Detta avdrag får åtnjutas även om värdet å det efter avverkningen kvarvarande virkesförrådet icke understiger den av honom för skogen erlagda köpeskillingen.

Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet utgör härefter 3 400 kubikmeter och det för honom gällande ingångsvärdet 10 200 kronor.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Exempel å avdrag för minskning i ingångsvärde:

B. försäljer från sin fastighet skog på rot för en köpeskilling av 15 000 kronor. Vid taxering påföljande år gör han genom köpehandling eller på annat sätt trovärdigt, att av köpeskillingen för fastigheten, utgörande 100 000 kronor, ett belopp av 40 000 kronor belöpt å den växande skogen och alltså utgör dennas ingångsvärde, samt visar därjämte, att skogen efter upplåtelse av avverkningsrätten har ett värde av allenast 30 000 kronor. B. är således berättigad göra avdrag för skillnaden mellan sistnämnda två belopp eller 10 000 kronor. Ingångsvärdet har alltså i detta fall amorterats med 10 000 kronor och skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör härefter 30 000 kronor och det för honom gällande ingående virkesförrådet tre fjärdedelar av det ursprungliga.

5.[15] Har växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken i annat fall än då vinst på avyttringen skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst, får avdrag enligt den skattskyldiges val åtnjutas med ett av följande belopp, nämligen:

ett belopp motsvarande så stor del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som vid en proportionell fördelning belöper å det för ägaren gällande ingående virkesförrådet (varigenom beskattningen kommer att avse allenast skogens tillväxt, i kubikmassa räknat, utöver det för honom gällande ingående virkesförrådet), så beräknat som i punkt *4* här ovan sägs;

8. Har växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken i annat fall än då vinst på avyttringen skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst, får avdrag enligt den skattskyldiges val åtnjutas med ett av följande belopp, nämligen:

ett belopp motsvarande så stor del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som vid en proportionell fördelning belöper å det för ägaren gällande ingående virkesförrådet (varigenom beskattningen kommer att avse allenast skogens tillväxt, i kubikmassa räknat, utöver det för honom gällande ingående virkesförrådet), så beräknat som i punkt *7* här ovan sägs;

eller ett belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet;

eller skogens för ägaren gällande ingångsvärde, så beräknat som i punkt *4* här ovan sägs.

eller skogens för ägaren gällande ingångsvärde, så beräknat som i punkt *7* här ovan sägs.

Härvid iakttages dock, att avdrag får ske med högst den å skogen belöpande köpeskillingens eller eljest erhållna valutans belopp.

Är skattskyldig berättigad att åtnjuta avdrag enligt 22 § 1 mom. tredje stycket i fall då skog avverkats i samband med eller med anledning av upplåtelse för obegränsad tid, skall såsom köpeskil-

Avdrag i enlighet med vad nu nämnts må åtnjutas även då nyttjanderätt eller servitut till mark upplåtits för obegränsad tid mot engångsersättning och skog avverkats på marken eller växan-

[15] Senaste lydelse 1967: 748.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
ling eller eljest erhållen valuta för skogen anses det belopp, vartill intäkterna genom avverkningen enligt 21 § skola upptagas, med avdrag av omkostnaderna för avverkningen och värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats vid denna.	*de skog på marken avyttrats i samband med eller med anledning av upplåtelsen. I sådant fall* skall såsom köpeskilling eller eljest erhållen valuta för skogen anses det belopp, vartill intäkterna genom avverkningen enligt 21 § skola upptagas, med avdrag av omkostnaderna för avverkningen och värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats vid denna.

Såsom värde av minsta producerande skogskapital skall vid tillämpning av nyss angivna bestämmelser anses — därest vid den allmänna fastighetstaxering, som avslutats under eller närmast före det kalenderår, varunder fastigheten avyttrats, för skogen vid produktion av barrskog antagits eller skolat antagas högst 80-årig omloppstid — ett belopp svarande mot tre fjärdedelar av det vid nämnda taxering fastställda skogsmarksvärdet och, om därvid för skogen antagits eller skolat antagas längre omloppstid, nedan angiven multipel av nämnda skogsmarksvärde:

vid	90-årig omloppstid	1	vid	140-årig omloppstid	5
”	100-årig ”	$1^1/_2$	”	150-årig ”	7
”	110-årig ”	2	”	160-årig ”	10
”	120-årig ”	3	”	170-årig ”	14
”	130-årig ”	4	”	mer än 170-årig omloppstid	18.

Exempel:

1) A. inköper ett till skogsbörd dugligt område om 10 hektar, vilket ligger skoglöst, och planterar därå skog. Sedan mer än 10 år förflutit från förvärvet, försäljer han till B. området för en köpeskilling, varav å den växande skogen beräknas belöpa 1 800 kronor. Virkesförrådet uppgår då till 360 kubikmeter. Vid senaste allmänna fastighetstaxering har skogsmarken åsatts ett värde av 35 kronor per hektar. För skogen har därvid räknats med en omloppstid av 120 år, varför såsom minsta producerande skogskapital för skogen antages $3 \times 35 = 105$ kronor per hektar. Då i detta fall icke finnes något för A. gällande ingående virkesförråd eller ingångsvärde, är han berättigad till avdrag med $10 \times 105 =$ 1 050 kronor, och det belopp, som skall beskattas, blir följaktligen 1 800 — 1 050 = 750 kronor.

Samma skogsmark säljes ånyo 15 år efter B:s förvärv av densamma, när därå finnes 40 kubikmeter virke per hektar eller tillhopa 400 kubikmeter virke. Av den erhållna köpeskillingen belöper å den växande skogen 4 000 kronor. Avdrag har under innehavet av skogen icke medgivits för minskning av ingångsvärde eller för minskning i ingående virkesförråd, vadan det för B. gällande ingångsvärdet är 1 800 kronor och det för honom gällande ingående virkesförrådet utgör 360 kubikmeter. Vid senaste allmänna fastighetstaxeringen har för fastigheten skogsmarksvärdet fastställts till 35 kronor per hektar och har alltjämt för skogen antagits en omloppstid av 120 år. B. är berättigad att åtnjuta avdrag antingen med det för honom gällande ingångsvärdet, 1 800 kronor, eller med $10 \times 3 \times 35 = 1\,050$ kronor eller med vad av

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

den erhållna köpeskillingen belöper å det för honom gällande ingående virkesförrådet, dvs $\frac{360}{400} \times 4\,000 = 3\,600$ kronor. Därest den skattskyldige begär att få åtnjuta avdrag med sistnämnda belopp, skall till beskattning tagas 4 000 — 3 600 = 400 kronor.

2) C. ärver en fastighet, vars skogsvärde enligt senaste taxering utgör 15 000 kronor. Under de närmast följande åren verkställer han avverkningar och får vid taxeringarna åtnjuta avdrag på sådant sätt, att det ingående virkesförrådet, vilket antages hava ursprungligen utgjort 3 000 kubikmeter, anses hava nedgått till 2 000 kubikmeter och skogens ingångsvärde anses hava nedgått till 10 000 kronor. C. försäljer fastigheten efter ytterligare några år, då virkesförrådet stigit till 2 400 kubikmeter, och vid taxering nästföljande år gör han troligt, att av den erhållna köpeskillingen å skogen belöpt ett belopp av 11 000 kronor. C. är då berättigad att åtnjuta avdrag antingen med det för honom gällande ingångsvärdet 10 000 kronor, eller med belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet, vilket i förevarande fall antages utgöra 6 000 kronor, eller med $\frac{2\,000}{2\,400} \times 11\,000 = 9\,167$ kronor, vilket belopp utgör vad av den erhållna köpeskillingen belöper å det för C. gällande ingående virkesförrådet. Av de på dessa olika sätt beräknade avdragsbeloppen är avdraget för ingångsvärdet, 10 000 kronor, störst. Därest C. begär avdrag med detta belopp, tages till beskattning 11 000 — 10 000 = 1 000 kronor. Hade däremot av den erhållna köpeskillingen å skogen belöpt mindre belopp än 10 000 kronor, hade avdrag ej fått ske med högre belopp än det, vilket upptagits såsom intäkt genom skogens försäljning.

6.[16] *Hemmavarande barn, som uppnått 16 års ålder och deltagit i arbetet å fastigheten, anses tillhöra arbetspersonalen. Därest barnet ej fyllt 18 år, gäller detta dock allenast under förutsättning att barnets inkomst av arbete eller eljest är så stor, att den föranleder skatteplikt för barnet enligt 51 §. Hemmavarande barn under 16 år anses i intet fall tillhöra arbetspersonalen. (Jfr 20 § och dithörande anvisningar punkt 2.)*

Barn, som anses tillhöra arbetspersonalen, taxeras självt för den inkomst, det kan hava haft i avlöning och naturaförmåner eller eljest, varemot föräldrarna få göra avdrag såsom för annan arbetshjälp. För barn, som icke anses tillhöra arbetspersonalen, får intet dylikt avdrag göras, även om barnet deltagit i arbetet, varav föl-

9. För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar på jordbruksfastighet får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som avpassas så att anskaffningskostnaden för tillgången blir till fullo avdragen under den tid tillgången beräknas räcka.

Anskaffningskostnad för naturtillgång beräknas till antingen den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöper på tillgången eller ett belopp motsvarande 60 procent av tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får anskaffningskostnaden även beräknas till den del av anskaffningskostnaden för fastigheten vid närmast före-

[16] Senaste lydelse 1950: 252.

Nuvarande lydelse

jer, att lön och underhåll åt barnet ej heller skall upptagas såsom inkomst för barnet.

7.[17] *Kostnad för iståndsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning är icke till någon del att hänföra till avdragsgill underhållskostnad.*

Skyddsdikning å skogsmark, därför avdrag får ske, avser sådan dikning, vars syfte huvudsakligen är att vidmakthålla skogens avkastningsförmåga och hindra skogsmarkens försumpning m. m.

8.[18] *Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skola bestämmelserna i punkt 8 av anvisningarna till 29 § angående avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar samt i punkt 10 av anvisningarna till samma paragraf angående driftförlust och kapitalförlust i rörelse äga motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastigheten.*

Föreslagen lydelse

gående köp, byte eller därmed jämförligt fång som då belöpte på tillgången. Till den sålunda framräknade anskaffningskostnaden får läggas kostnad för tillgångens tillgodogörande i den mån kostnaden icke fått dragas av såsom kostnad i den löpande driften.

Har fastighet, på vilken naturtillgång börjat uttagas, övergått till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit förre ägaren, om denne fortfarande ägt fastigheten.

10. Punkt 10 av anvisningarna till 29 § i fråga om driftförlust och kapitalförlust i rörelse äger motsvarande tillämpning beträffande jordbruksfastighet.

till 24 §

5.[19] Såsom intäkt av annan fastighet räknas icke engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till sådan fastighet för obegränsad tid (jfr punkt *5* andra meningen av anvisningarna till 21 §). Icke heller räknas till sådan intäkt engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

5. Såsom intäkt av annan fastighet räknas icke engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till sådan fastighet för obegränsad tid (jfr punkt *8* andra meningen av anvisningarna till 21 §). Icke heller räknas till sådan intäkt engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

till 27 §

1.[20] Av *punkt 2 av* anvisningarna till 21 § framgår, att en förvärvsverksamhet, som utövas vid

1. Av anvisningarna till 21 § framgår, att en förvärvsverksamhet, som utövas vid sidan av jord-

[17] Senaste lydelse 1962: 163.
[18] Senaste lydelse 1951: 790.
[19] Senaste lydelse 1968: 275.
[20] Senaste lydelse 1967: 748.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
sidan av jordbruk, i vissa fall är att anse som en jordbrukets binäring, eventuellt som skogsbruk, men i andra fall bör räknas som särskild rörelse.	bruk, i vissa fall är att anse som en jordbrukets binäring, eventuellt som skogsbruk, men i andra fall bör räknas som särskild rörelse.

till 28 §

5.[21] Till intäkt av rörelse hänföres all intäkt genom skogsavverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt eller genom avyttring av sådan rätt när skogsavverkningen eller avyttringen icke ingår i skogsbruk. Bestämmelsen i *femte stycket av punkt 2* av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fång som avses där.	5. Till intäkt av rörelse hänföres all intäkt genom skogsavverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt eller genom avyttring av sådan rätt när skogsavverkningen eller avyttringen icke ingår i skogsbruk. Bestämmelsen i *punkt 3 tredje stycket* av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fång som avses där.

till 29 §

1.[22] Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad så använts icke avdragas såsom omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen icke upptagits såsom inkomst av annan fastighet (jfr punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastningen av fastigheten kommer i stället till synes som en del av rörelseinkomsten.

Har den skattskyldige i rörelse, som av honom utövats, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen ej använd fastighet, skall, såsom av 21 och 24 §§ framgår, värdet av sådana produkter eller råämnen i vissa fall upptagas såsom intäkt av fastigheten. Sker så, får samma värde avföras såsom omkostnad i rörelsen. Detsamma gäller, om han i rörelsen tillgodogjort sig produkter av annan rörelse, som han utövat och som, efter ty i 18 § sägs, är att anse som särskild förvärvskälla.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val avdragas antingen i sin helhet för det år kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de kan i sin helhet avdragas under den tidrymd odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 16 sjätte stycket äga motsvarande tillämpning.

[21] Senaste lydelse 1965: 571.
[22] Senaste lydelse 1953: 404.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

8.[23] För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m. m. får avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp, som så avpassas, att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Härvid iakttages, att i anskaffningsvärdet inräknas icke blott vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten utan jämväl de kostnader, som nedlagts för fyndighetens exploaterande, såsom exempelvis för upptagande av schakt vid gruva eller anläggning av utfartsvägar vid stenbrott m. m. dyl., allt i den mån dessa kostnader icke fått avdragas såsom kostnader i den löpande driften.

Anskaffningsvärde för naturtillgång av nu avsett slag beräknas med tillämpning av de grunder som enligt punkt 9 andra och tredje styckena av anvisningarna till 22 § gälla i fråga om jordbruksfastighet.

11.[24] Angående hemmavarande barn, som användas i rörelse, gäller vad om sådana är stadgat beträffande jordbruk (se punkt *6* av anvisningarna till 22 §).

11. Angående hemmavarande barn, som användas i rörelse, gäller vad om sådana är stadgat beträffande jordbruk (se punkt *1* av anvisningarna till 22 §).

till 35 §

1.[25] Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning såsom intäkt av rörelse av vad som erhålles vid avyttring av sådana tillgångar, vilka *enligt punkt 7 fjärde stycket eller punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 29 § skola vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till maskiner och andra inventarier.*

1. Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av *jordbruksfastighet eller* fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt *4 av anvisningarna till 21 § och i punkt* 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning såsom intäkt av *jordbruksfastighet eller* rörelse av vad som erhålles vid avyttring av sådana tillgångar, vilka *vid beräkning av värdeminskningsavdrag skola hänföras till maskiner och andra inventarier (jfr punkt 3 fjärde stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt punkt 7 fjärde stycket och punkt 16 tredje stycket av anvisningarna till 29 §.*

2.[26] I det fall att vinst å avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog endast delvis är skattepliktig såsom realisations-

2. I det fall att vinst å avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog endast delvis är skattepliktig såsom realisations-

[23] Senaste lydelse 1938: 368.
[24] Senaste lydelse 1938: 368.
[25] Senaste lydelse 1969: 363.
[26] Senaste lydelse 1967: 748.

Nuvarande lydelse

vinst, kan jämväl taxering för intäkt av skogsbruk äga rum. Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen, beräknad jämlikt 21 §, efter avdrag varom i 22 § *1 mom.* förmäles, överstiger den skattepliktiga delen av realisationsvinsten, skall nämligen det överskjutande beloppet beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Vid denna beskattning skall dock iakttagas, att vad som på grund av avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk och såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet sammanlagt icke upptages till högre belopp än den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet.

Exempel:

En skattskyldig försäljer nio år efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. Därvid uppkommer en realisationsvinst, som enligt de i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 § angivna grunderna uppgår till 5 000 kronor. Av denna utgör 75 procent eller 3 750 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av köpeskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i *22 § 1 mom. tredje stycket,* uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 3 750 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 250 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Föreslagen lydelse

vinst, kan jämväl taxering för intäkt av skogsbruk äga rum. Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen, beräknad jämlikt 21 §, efter avdrag varom i 22 § förmäles, överstiger den skattepliktiga delen av realisationsvinsten, skall nämligen det överskjutande beloppet beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Vid denna beskattning skall dock iakttagas, att vad som på grund av avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk och såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet sammanlagt icke upptages till högre belopp än den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet.

Exempel:

En skattskyldig försäljer nio år efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. Därvid uppkommer en realisationsvinst, som enligt de i punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 § angivna grunderna uppgår till 5 000 kronor. Av denna utgör 75 procent eller 3 750 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av köpeskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i *punkt 8 av anvisningarna till 22 §,* uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 3 750 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 250 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Om den behållna intäkten av skogsbruk i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 3 750 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 1 250 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

4.[27] Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970: 988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring

[27] Senaste lydelse 1971: 925.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. nämnda lag, beskattas uppkommen realisationsvinst endast om den eller de ersättningar i pengar som den skattskyldige fått under ett beskattningsår sammanlagt överstigit 5 000 kronor. Såsom skattepliktig inkomst upptages så stor del av hela realisationsvinsten, beräknad enligt 35 § 2 mom. andra stycket på det totala vederlaget, som belöper på vad den skattskyldige erhållit i pengar. Vid senare avyttring skall fastighetens ingångsvärde, om detta ej beräknats med ledning av ett efter regleringen åsatt taxeringsvärde, minskas med så stor del av ingångsvärdet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgör av det totala vederlaget. Det sålunda minskade ingångsvärdet utgör ingångsvärde för återstående del av fastigheten jämte mark som erhållits vid fastighetsregleringen. Vad här sägs om minskning av ingångsvärde gäller även förbättringskostnad, som nedlagts på den avstådda marken.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt *5* andra meningen av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen den 11 december 1964 (nr 822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt *8* andra meningen av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.

Nuvarande lydelse | *Föreslagen lydelse*

till 36 §

1.[28] Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får — med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gälla beträffande fastighet — ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelskatt m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet eller för värdeminskning av *skogsvägar eller täckdikningsanläggningar eller för värdeminskning som avses i* punkt 16 femte *eller* sjätte *stycket* av anvisningarna till 29 §, skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som åtnjutits för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag likställda tillgångar (jfr punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor eller om vid avyttringen återvunna avskrivningar skola upp-

[28] Senaste lydelse 1969: 363.

1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages, utom i fall som avses i 35 § 3 mom. andra stycket, såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får — med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som enligt punkt 2 nedan gälla beträffande fastighet — ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelskatt m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång på avyttrad fastighet eller för värdeminskning av *täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde—sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt* punkt 16 femte *och* sjätte *styckena* av anvisningarna till 29 §), skall å andra sidan omkostnadsbeloppet minskas med sådant avdrag. På samma sätt minskas omkostnadsbeloppet med avdrag som åtnjutits för värdeminskning av byggnad samt därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag likställda tillgångar (jfr *punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § samt* punkt 2 b första stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §).

Nuvarande lydelse

tagas som intäkt av rörelse. I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fastighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningsavdrag för skog, byggnader m. m. som åtnjutits från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egendom, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

Föreslagen lydelse

dock icke för år då åtnjutet avdrag understigit 3 000 kronor eller om vid avyttringen återvunna avskrivningar skola upptagas som intäkt av *jordbruksfastighet eller* rörelse. I intet fall skall dock omkostnadsbelopp minskas med avdrag för värdeminskning som åtnjutits för år före år 1914. Beräknas anskaffningskostnad för fastighet enligt punkt 2 första eller andra stycket på grundval av visst års taxeringsvärde minskas omkostnadsbeloppet endast med värdeminskningsavdrag för skog, byggnader m. m. som åtnjutits från och med nämnda år. Har den skattskyldige tidigare åtnjutit avdrag för värdeminskning eller dylikt av lös egendom, minskas omkostnadsbeloppet med sådant avdrag, i den mån vid avyttringen återvunna avskrivningar icke skola upptagas som intäkt av *jordbruksfastighet eller* rörelse. Vad som förstås med i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag framgår av 29 § 1 mom. andra stycket. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

till 41 §

1.[29] Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, *och skall i följd härav hänsyn* tagas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. *ävensom* till fordringar och skulder. *Jämväl inkomst av jordbruksfastighet skall beräknas på sätt nyss sagts, därest den skattskyldige för räkenskaper enligt vad därom särskilt stadgas.*

1. 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.

[29] Senaste lydelse 1970: 915.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

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 *må* icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, *därest* återanskaffningsvärdet *å* balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

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 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

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 återanskaffningsvärde-

Nuvarande lydelse

å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag 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.

Föreslagen lydelse

na å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. *Motsvarande gäller i fall då värde av djur på jordbruksfastighet 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 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.

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 godtag-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

bar. 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 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 bestämmande 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.

När fråga är om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, skall den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å andra tillgångar än djur å fastigheten godtagas, försåvitt densamma uppenbarligen icke innebär en lägre värdesättning

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
än som vid en tillämpning av bestämmelserna ovan skulle ifrågakommit.	
	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.
Djur som äro hänförliga till stamdjursbesättning (stamdjur) å jordbruksfastighet skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas lägst till värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskatteverket. I vissa fall (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur) fastställas icke dylika värden; i sådant fall må värdet å djuret icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskatteverket fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna å dessa djurslag under tiden från och med den 1 oktober året före beskattningsåret till och med den 30 september beskattningsåret.	
Andra djur å jordbruksfastighet än stamdjur må icke upptagas till lägre värde än hälften av de värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskatteverket. Värdet å sådana andra djur må emellertid, om den skattskyldige övergått till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder med tillämpning av övergångsbestämmelserna till lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) i deras lydelse den 1	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
juli 1970, för de tre första beskattningsåren efter övergången upptagas till lägst nedan angiven del av de av riksskatteverket fastställda värdena av sådana djur, nämligen *för det första beskattningsåret en åttondel,* *för det andra beskattningsåret två åttondelar,* *för det tredje beskattningsåret tre åttondelar.*	

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 förfaringssättet, 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.

Nuvarande lydelse

2.[30] I fråga om annan förvärvskälla än rörelse *och sådan* jordbruksfastighet, *varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder,* gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning innestående medel o. s. v., kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

Föreslagen lydelse

2. I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet *eller* rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning innestående medel o. s. v., kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställts under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet intecknad skuld er-

[30] Senaste lydelse 1969: 363.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

lagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller även punkt 7 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som innestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som innestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall 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. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. Är åter fråga om intäkt, vilken icke regelmässigt är att anse såsom skattepliktig — exempelvis köpeskilling vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom — men vilken i förekommande fall under härför stadgade förutsättningar skall beskattas såsom realisationsvinst, är det utan betydelse, om köpeskillingen eller ersättningen skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

2 Förslag till

Lag om ikraftträdande av lagen (1972:) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förordnas som följer.

1 § Lagen (1972:) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370) träder i kraft den 1 januari 1973.

2 § De nya bestämmelserna i 21—23 och 41 §§ samt i anvisningarna till 21, 22, 35, 36 och 41 §§ kommunalskattelagen (1928: 370) tillämpas beträffande skattskyldig, vilken efter ikraftträdandet förvärvar äganderätt eller nyttjanderätt till sådan jordbruksfastighet som utgör särskild förvärvskälla, samt beträffande annan skattskyldig

från och med 1974 års taxering

a) om inkomsten av jordbruksfastighet redan vid ikraftträdandet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder,

b) om bruttointäkten av jordbruksfastighet, vilken utgör särskild för-

värvskälla, för beskattningsåret 1971 enligt taxeringsnämndens beslut uppgått till eller överstigit 150 000 kronor,

c) om den skattskyldige är juridisk person, som ej är dödsbo,

från och med 1975 års taxering, om bruttointäkten av jordbruksfastighet, vilken utgör särskild förvärvskälla, för beskattningsåret 1972 enligt taxeringsnämndens beslut uppgått till eller överstigit 100 000 kronor,

från och med 1976 års taxering, om bruttointäkten av jordbruksfastighet, vilken utgör särskild förvärvskälla, för beskattningsåret 1973 enligt taxeringsnämndens beslut uppgått till eller överstigit 70 000 kronor,

från och med 1977 års taxering, om bruttointäkten av jordbruksfastighet, vilken utgör särskild förvärvskälla, för beskattningsåret 1974 enligt taxeringsnämndens beslut uppgått till eller överstigit 50 000 kronor,

från och med 1978 års taxering, i övriga fall.

Första stycket gäller dock ej om driften i förvärvskällan upphör under det beskattningsår för vilket de nya bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928: 370) sålunda skolat första gången tillämpas.

För skattskyldig, vilken efter ikraftträdandet förvärvar äganderätt eller nyttjanderätt till sådan jordbruksfastighet som utgör särskild förvärvskälla men vilken skattskyldig redan före förvärvet beräknat inkomst av jordbruksfastigheten på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder, tillämpas de nya bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928: 370) första gången för det beskattningsår som följer närmast efter det år då äganderätten eller nyttjanderätten förvärvats.

Om särskilda skäl föreligger, äger Konungen förordna om avvikelse från bestämmelserna om tidpunkten för de nya bestämmelsernas tillämpning och om storleken av bruttointäkt som skall vara avgörande för frågan om tillämpningen.

3 § Om skattskyldig önskar det, tillämpas de nya bestämmelserna om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet även vid tidigare taxering än som anges i 2 § under förutsättning att den skattskyldige senast tre månader före ingången av det beskattningsår för vilket de nya bestämmelserna sålunda avses skola tillämpas gör anmälan härom hos skattechefen i det län där jordbruksfastigheten är belägen.

4 § Äldre bestämmelser i punkt 1 femtonde stycket andra meningen av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928: 370) tillämpas vid taxering åren 1974 och 1975 samt vid eftertaxering för dessa år beträffande skattskyldig som redan före den 1 januari 1973 beräknade inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Dock skall i stället för värde som följer av de äldre bestämmelserna tagas upp, för det andra beskattningsåret 20 procent och för det tredje beskattningsåret 30 procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper.

5 § Avdrag enligt punkt 3 nionde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse medges endast för kostnad som nedlagts under tid för vilken beräkning av inkomst av jordbruksfastighet sker enligt de nya bestämmelserna.

6 § Äldre bestämmelser om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet gäller vid 1973 års taxering och vid eftertaxering för år 1973 eller

tidigare år liksom vid taxering eller eftertaxering för år då enligt denna lag beräkning av sådan inkomst icke skall ske enligt de nya bestämmelserna.

7 § De nya bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 24 §, punkt 1 av anvisningarna till 27 §, punkt 5 av anvisningarna till 28 § och punkterna 1, 8 och 11 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928: 370) tillämpas första gången vid 1974 års taxering. Kostnad som för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling nedlagts före den 1 januari 1973 omfattas ej av de nya bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 29 §. Äldre bestämmelser i punkt 8 av anvisningarna till 29 § gäller i fall då tillgodogörandet av naturtillgången påbörjats före det beskattningsår för vilket taxering verkställes i första instans år 1974.

8 § Vid övergång till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt de nya bestämmelserna gäller i övrigt 9—26 §§ i denna lag. Med ingångsvärde förstås därvid det värde av tillgång som enligt denna lag skall upptagas vid tidpunkten för övergången.

9 § Skattskyldig, som vid övergången redan beräknar avdrag för värdeminskning av byggnad på grundval av anskaffningskostnad enligt upprättad avskrivningsplan, skall även efter övergången beräkna avdrag enligt denna plan.

Annan skattskyldig än som avses i första stycket skall som ingångsvärde för byggnad upptaga den verkliga anskaffningskostnaden med tillägg för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad som skett senare. Ingångsvärdet får dock i stället beräknas till två tredjedelar av summan av vid övergången gällande taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark och värde av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25 000 kronor. Naturtillgångar och särskilda förmåner anses som mera betydande, om deras värde överstiger en tiondel av ovannämnda summa. I ingångsvärde som beräknas på nu angivet sätt får inräknas kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten, om ny-, till- eller ombyggnaden skett efter utgången av år 1969, under förutsättning att kostnaden icke beaktats vid den fastighetstaxering då det vid övergången gällande taxeringsvärdet fastställts. Skattskyldig, som förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång efter utgången av år 1969, får härutöver beräkna ingångsvärdet enligt punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse. Kostnad för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten får inräknas i ingångsvärdet, om ny-, till- eller ombyggnaden skett efter förvärvet.

Har ingångsvärde beräknats enligt andra stycket till två tredjedelar av summan av taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark och värde av särskilda tillgångar minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner får avdrag enligt punkt 3 tionde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse ej åtnjutas.

Har kostnad för ny-, till- eller ombyggnad bestritts genom ianspråktagande av medel, som avsatts till investeringsfond eller liknande anordning för uppskov med inkomstbeskattning, skall ingångsvärde för byggnad minskas med vad som sålunda tagits i anspråk.

Har den skattskyldige förvärvat fastigheten på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång före den 1 januari 1973, får han som ingångsvärde för byggnadsbeståndet upptaga samma värde som överlåtaren vid övergång fått upptaga enligt denna paragraf.

10 § Vid tillämpning av 9 § denna lag får vid övergången kostnad för sådan tillgång, för vilken anskaffningskostnaden enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370) i dess nya lydelse ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnad, avräknas från avskrivningsunderlag eller ingångsvärde för byggnad och tillföras ingångsvärde för inventarier. Detta gäller endast under förutsättning att tillgången anskaffats efter förvärvet av fastigheten, dock ej tidigare än efter utgången av år 1969, och i den mån kostnaden icke tidigare dragits av.

11 § Kostnad som före övergången nedlagts på markanläggning får ej med anledning av övergången dragas av på annat sätt än som annars skulle ha skett.

Kostnad som för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling nedlagts före övergången omfattas ej av de nya bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928: 370).

12 § Skattskyldig, som vid övergången redan beräknar inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, får med anledning av övergången ej ändra underlaget för avskrivning av inventarier i vidare mån än som framgår av 14 §.

13 § För annan skattskyldig än som avses i 12 § upptages ingångsvärde för inventarier, som finns på fastigheten vid övergången och som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, till belopp motsvarande den skattskyldiges ursprungliga kostnad för nyuppsättning av dessa. Har den skattskyldige vid övergången under minst de senaste fem åren haft intäkt av jordbruksfastighet, får han dock i stället beräkna ingångsvärdet till ett belopp motsvarande summan av anskaffningskostnaden för inventarier, som han ägt under kortare tid än fem år, och 50 procent av återanskaffningskostnaden vid övergången för övriga inventarier.

Har skattskyldig som avses i första stycket förvärvat inventarium på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får ingångsvärdet för inventariet beräknas till högst 50 procent av återanskaffningskostnaden vid övergången. Har den huvudsakliga delen av inventariebeståndet förvärvats på sätt som här avses, får dock som ingångsvärde för inventarierna upptagas samma värde som överlåtaren vid övergång fått upptaga enligt denna paragraf.

Inventarier för vilka ingångsvärdet beräknas till 50 procent av återanskaffningskostnaden vid övergången skall vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet behandlas på samma sätt som om de anskaffats under det beskattningsår för vilket den skattskyldige första gången beräknar inkomst av jordbruksfastighet enligt de nya bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928: 370).

Riksskatteverket fastställer återanskaffningskostnad för inventarier enligt denna lag.

14 § Ingångsvärde för inventarier får ökas med det belopp som enligt 10 § skall tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier.

15 § Skattskyldig, som övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt de nya bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928: 370) men som för närmast föregående beskattningsår icke beräknat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder, får icke upptaga ingångsvärde för inventarier, om han under det år då övergången sker upphör med driften i förvärvskällan till följd av försäljning eller därmed jämförlig omständighet.

16 § Kostnad för naturtillgång, som börjat utvinnas före övergången, får ej med anledning av övergången dragas av på annat sätt än som annars skulle ha skett.

17 § Skattskyldig, som vid övergången redan beräknar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall upptaga ingående lager, fordringar och skulder med ledning av närmast föregående balansräkning.

18 § För annan skattskyldig än som avses i 17 § får i fråga om lagertillgång upptagas ingångsvärde endast för stamdjur.

Ingångsvärde för stamdjur, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, upptages till belopp motsvarande den skattskyldiges ursprungliga kostnad för nyuppsättning av stamdjur. Har den skattskyldige under minst de senaste fem åren före övergången haft stamdjur i förvärvskällan, får han i stället för sin ursprungliga nyuppsättningskostnad som ingångsvärde för befintliga stamdjur upptaga ett belopp motsvarande de värden på grundval av genomsnittspriser som fastställts av riksskatteverket närmast före det första beskattningsårets ingång. Har verket icke fastställt värde av stamdjur av visst slag, upptages allmänna saluvärdet som ingångsvärde.

19 § Ingångsvärde för stamdjur, som förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång före den 1 januari 1973, upptages till belopp motsvarande de värden på grundval av genomsnittspriser som fastställts av riksskatteverket närmast före det beskattningsår varunder övergången sker. Har verket icke fastställt värde av stamdjur av visst slag, upptages allmänna saluvärdet som ingångsvärde.

20 § Efter övergången får skattskyldig, som dessförinnan icke redovisat inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, utan hinder av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928: 370) vid utgången av de första tre följande beskattningsåren upptaga värdet av andra djur än stamdjur till lägst nedan angiven del av de värden som fastställts av riksskatteverket för olika slag av djur, nämligen

för det första beskattningsåret 10 procent,
för det andra beskattningsåret 20 procent,
för det tredje beskattningsåret 30 procent.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fråga om utgående värden av andra lagertillgångar än djur.

21 § För annan skattskyldig än som avses i 17 § tages vid övergången hänsyn till fordringar och skulder endast i den mån det följer av andra och tredje stycket i denna paragraf.

Har den skattskyldige inköpt stamdjur på kredit före övergången till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och är inköpet att hänföra till nyuppsättning, skall som ingående varuskuld upptagas den del av anskaffningskostnaden som icke är betald vid övergången.

Har den skattskyldige före övergången sålt stamdjur eller inventarier i förvärvskällan på kredit och är försäljningen att hänföra till realisation, får den fordran som icke är betald vid övergången upptagas som ingående varufordran.

22 § Har jordbruksfastighet, som utgör särskild förvärvskälla, efter utgången av år 1972 förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har överlåtaren icke beräknat inkomsten av jordbruksfastigheten enligt bokföringsmässiga grunder, får förvärvaren som ingångsvärden upptaga de värden vartill överlåtaren skulle ha varit berättigad vid övergång enligt denna lag.

23 § Har skattskyldig genom köp, byte eller därmed jämförligt fång till pris som väsentligt understiger allmänna saluvärdet förvärvat jordbruksfastighet eller annan tillgång från egna eller makes föräldrar, far- eller morföräldrar eller från dödsbo där den skattskyldige eller hans make är delägare, skall, om den skattskyldige begär det, vid tillämpning av denna lag anses som om förvärvet skett på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

24 § Om skattskyldig eller någon, som står honom nära, vidtager åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre ingångsvärde än som synes rimligt och det kan antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningshänseende, skall ingångsvärdet i skälig mån jämkas.

Om i övrigt ingångsvärde för tillgång framstår som uppenbart orimligt med hänsyn till tillgångens beskaffenhet eller eljest, skall ingångsvärdet i skälig mån jämkas. Jämkning skall även ske när ingångsvärdet till icke obetydlig del belöper på tillgång, som till följd av utrangering eller försäljning eller av annan anledning icke tillhör jordbruket eller dess binäringar eller skogsbruket på fastigheten vid övergången.

25 § För skattskyldig som före övergången icke beräknat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder får övergång ske endast för beskattningsår som börjar den 1 januari.

26 § Skattskyldig, som övergår till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder, skall under övergångsåret upprätta preliminär förteckning över inventarier och stamdjur i förvärvskällan. Preliminär förteckning avlämnas senast den 30 juni övergångsåret till länsstyrelsen i det län, där jordbruksfastigheten är belägen, om ej länsstyrelsen efter ansökan av den skattskyldige medger uppskov.

Länsstyrelsen skall underrätta skattskyldig ägare eller brukare av jordbruksfastighet, som är belägen i länet, om skyldighet att beräkna inkomst av jordbruksfastigheten enligt de nya bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928: 370), såvitt denna skyldighet beror på storleken av bruttointäkt av jordbruksfastighet, vilken utgör särskild förvärvskälla. Underrättelse behöver ej ske om den skattskyldige redan beräknar inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Underrättelsen skall tillställas den skattskyldige på sätt som föreskrives i 69 § 4 mom. andra stycket

taxeringsförordningen (1956: 623) senast före utgången av november månad året före det beskattningsår då de nya bestämmelserna första gången skall tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973 och tillämpas första gången på beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1974.

Genom lagen upphäves punkterna 2, 3 och 4 av övergångsbestämmelserna till lagen den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370). Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande vid 1973 års taxering eller vid eftertaxering för år 1973 eller tidigare år.

Skattskyldig som enligt 3 § önskar tillämpa de nya bestämmelserna om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet för beskattningsåret 1973 skall göra sådan anmälan som avses i nämnda paragraf senast före utgången av januari 1973.

Underrättelse enligt 26 § andra stycket skall beträffande beskattningsåret 1973 tillställas den skattskyldige senast före utgången av januari 1973.

3 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering,

dels att rubriken till författningen skall ha lydelsen "jordbruksbokföringslag",

dels att 1, 11 och 13 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[1]	
Idkare av jordbruk eller skogsbruk, *som påyrkar att bliva taxerad för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder,* är skyldig att *såsom* underlag för taxeringen föra räkenskaper på sätt nedan sägs.	Idkare av jordbruk eller skogsbruk är skyldig att *som* underlag för taxeringen föra räkenskaper på sätt nedan sägs.
Staten och kommun samt aktiebolag, bolag, som blivit infört i handelsregistret, förening, som blivit hos länsstyrelse införd i föreningsregister, och sambruksförening äro icke skyldiga föra räkenskaper enligt denna *förordning.*	Staten och kommun samt aktiebolag, bolag, som blivit infört i handelsregistret, förening, som blivit hos länsstyrelse införd i föreningsregister, och sambruksförening äro icke skyldiga föra räkenskaper enligt denna *lag.*

[1] Senaste lydelse 1953: 411.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Vad i allmän lag stadgas angående handelsböcker samt angående påföljd vid åsidosättande av skyldighet att föra dylika böcker skall icke tillämpas beträffande räkenskaper, som föras enligt denna förordning.	*Skyldighet att föra räkenskaper enligt denna lag skall vid tillämpning av allmän lag icke anses innebära att näringsidkaren är pliktig att föra handelsböcker.*
11 §	
Räkenskapsår må icke överstiga tolv månader. Vid verksamhetens början ävensom vid omläggning av räkenskapsår må det dock utsträckas att omfatta högst aderton månader.	Räkenskapsår må icke överstiga tolv månader. Vid verksamhetens början ävensom vid omläggning av räkenskapsår må det dock utsträckas att omfatta högst aderton månader. *För annan näringsidkare än den vars bokföring avslutas med vinst- och förlustkonto skall räkenskapsåret avslutas vid utgången av kalenderår.*
13 §	
Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpning av denna *förordning* erforderliga särskilda föreskrifter.	Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpning av denna *lag* erforderliga särskilda föreskrifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973 men tillämpas ej i fråga om idkare av jordbruk eller skogsbruk, som för taxering icke beräknar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

4 Förslag till

Förordning om ändring i förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom förordnas, att 3 § 2 mom. och anvisningarna till 2 § förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 §

2 mom.[1] I fråga om inkomst av jordbruksfastighet skola förordningens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt av skogsbruk genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken;

2) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogs-

[1] Senaste lydelse 1962: 193.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

produkter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

3) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt;

4) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen, under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto eller för avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar;

5) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång å fastigheten, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

6) intäkt vid avyttring av *hel kreatursbesättning, under förutsättning att nyuppsättning icke skett under beskattningsåret;*

6) intäkt vid avyttring av *djur i samband med upphörande av djurskötsel;*

7) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt

8) intäkt, som uppkommit därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar återförts till beskattning under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskilling för de förlorade tillgångarna, köpeskillingen enligt 6) eller 7) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tillägges det återförda beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

Anvisningar

till 2 §[2]

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt 22 § *1 mom. andra eller tredje stycket* kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen.

Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst skall intäkt av skogsbruk i förekommande fall minskas med till intäkten hänförligt avdrag enligt *punkt 7 eller 8 av anvisningarna till* 22 § kommunalskattelagen, i den mån sådant avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen.

I fråga om intäkt genom avyttring av tillgång, vilken kan vara föremål för värdeminskningsavdrag, skall såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst i regel anses köpeskillingen efter avdrag för tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde. Motsvarande skall

[2] Senaste lydelse 1962: 193.

gälla vid avyttring av sådan patenträtt eller liknande rättighet, som är att anse såsom vara i rörelse.

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av andra varor eller produkter i rörelse än i nästföregående stycke sista punkten sägs skall anses dold reserv i lagertillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan, å ena sidan, det lägsta av tillgångarnas anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde efter avdrag i förekommande fall för inkurans samt, å andra sidan, deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt. Vid avveckling av byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller annan rörelse avseende yrkesmässig handel med fastigheter ävensom penningrörelse skall dock såsom dold reserv i regel anses skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde vid beskattningsårets ingång och deras bokförda värde vid samma tidpunkt.

Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av varor (inklusive djur) och produkter i jordbruksfastighet skall anses dold reserv i tillgångarna vid beskattningsårets ingång. Den dolda reserven skall i regel beräknas till skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde och deras bokförda värde vid nämnda tidpunkt.

Har den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å lagret frångåtts vid inkomsttaxeringen, skall vid beräkning av dold reserv i stället för bokfört värde användas det i beskattningsavseende gällande värdet.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973 och tillämpas första gången beträffande ackumulerad inkomst som åtnjutits för beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1974. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om ackumulerad inkomst av jordbruksfastighet som icke beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

5 Förslag till

Lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623)

Härigenom förordnas i fråga om taxeringsförordningen (1956: 623)[1],
dels att 30 § 2 mom. skall upphöra att gälla,
dels att 26 § och 30 § 1 mom. skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
26 §	
Därest inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:	
1) uppgift, *såvitt angår rörelse,* om storleken av omsättningen,	1) uppgift om storleken av omsättningen,

[1] Förordningen omtryckt 1971: 399.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,

3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,

4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,

5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,

6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnadskostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av rörelsen eller jordbruksfastigheten,

7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning,

8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde, samt

9) uppgift om verkställda nedskrivningar av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar samt maskiner och andra inventarier.

Redovisas inkomst av rörelse enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla vad ovan sägs.

Redovisas inkomst av rörelse *eller jordbruksfastighet* enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla vad ovan sägs.

Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

30 §

1 mom. *Vid självdeklaration för* deklarationsskyldig, *som* under beskattningsåret *varit skyldig föra räkenskaper eller som, utan att sådan skyldighet förelegat, under beskattningsåret* fört räkenskaper i *av honom bedriven* rörelse, skall fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Har i bokföringen

1 mom. *Har* deklarationsskyldig under beskattningsåret fört räkenskaper i rörelse, *jordbruk eller skogsbruk som bedrivits av honom,* skall *vid hans självdeklaration* fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Har i bokföringen intagits särskilt balanskonto eller vinst- och förlustkonto och avviker sådant konto från räkning

intagits särskilt balanskonto eller vinst- och förlustkonto och avviker sådant konto från räkning som nyss sagts, skall vid deklarationen jämväl fogas bestyrkt avskrift av kontot.

som nyss sagts, skall vid deklarationen jämväl fogas bestyrkt avskrift av kontot.

Vid självdeklaration, som ovan sägs, skola vidare fogas uppställningar enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande avdrag för värdeminskning så ock utdrag av räkenskaperna till styrkande av dessa uppgifter.

För aktiebolag, ekonomisk förening och ömsesidigt försäkringsbolag skall avlämnas bestyrkt avskrift eller tryckt exemplar av förvaltnings- och revisionsberättelser, som avgivits för beskattningsåret.

För inländsk skadeförsäkringsanstalt skall avlämnas bestyrkt avskrift av protokoll eller annan handling, som utvisar, huru vinst- och förlusträkningen samt balansräkningen för beskattningsåret slutgiltigt fastställts samt huru vinsten för samma år disponerats.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973. Äldre bestämmelser gäller vid 1973 års och tidigare års taxering samt vid eftertaxering för år 1973 eller tidigare år.

6 Förslag till

Förordning om ändring i förordningen (1959: 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk

Härigenom förordnas, att 3 § förordningen (1959: 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 §	
Uppskov må åtnjutas för intäkt, som i 1 § sägs, minskad med avdrag enligt 22 § *1 mom. tredje stycket* kommunalskattelagen, dock högst för ett belopp motsvarande det värde, varmed växande skog ingått i värdet av den förvärvade fasta egendomen.	Uppskov må åtnjutas för intäkt, som i 1 § sägs, minskad med avdrag enligt *punkt 8 av anvisningarna till* 22 § kommunalskattelagen, dock högst för ett belopp motsvarande det värde, varmed växande skog ingått i värdet av den förvärvade fasta egendomen.

Medgives uppskov, skall det för ägaren gällande ingångsvärdet och det för honom gällande ingående virkesförrådet för skogen på den förvärvade egendomen anses hava nedgått i motsvarande mån.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973.

7 Förslag till

Förordning om ändring i förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto

Härigenom förordnas, att 2 § förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2 §[1]	
Beträffande viss förvärvskälla må uppskovet för ett och samma beskattningsår avse högst ett belopp, motsvarande summan av	
a) sextio procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,	
b) fyrtio procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter, samt	
c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret uttagits för förädling i egen rörelse.	
Har såsom intäkt upptagits likvid, som avses i punkt *9* av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen, må uppskov jämväl erhållas för sådan intäkt i dess helhet.	Har såsom intäkt upptagits likvid, som avses i punkt *11* av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen, må uppskov jämväl erhållas för sådan intäkt i dess helhet.

Skattskyldig, som vid jorddelningsförrättning tillträtt ny mark och efter tillträdet uttagit skog för att erhålla medel till framtida betalning av sådan likvid som anges i andra stycket, må för beskattningsår, under vilket likviden ännu ej förfallit till betalning, erhålla uppskov med högst ett belopp, motsvarande köpeskillingen för skog som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt eller sjuttio procent av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter.

Uppskov må dock ej åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruk härrör.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i de fall inkomst av jordbruksfastighet icke beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

[1] Senaste lydelse 1965: 572.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten i statsrådet på Stockholms slott den 20 oktober 1972.

Närvarande: statsministern PALME, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, JOHANSSON, ASPLING, NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändrade regler för beskattning av inkomst av jordbruksfastighet, m. m.* och anför.

Inledning

Gällande grunder för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet — som sålunda avser beräkning av inkomst från såväl jordbruk som skogsbruk — kvarstår i allt väsentligt oförändrade sedan tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag (1928: 370). De modifikationer och tillägg som gjorts under årens lopp har i allmänhet varit av föga genomgripande art. En betydelsefull reform genomfördes dock år 1951, när jordbrukare erhöll rätt att beräkna inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder. Som en väsentlig påbyggnad av systemet kan även anges 1962 års lagstiftning om värdeminskningsavdrag för skogsvägar och täckdikningsanläggningar.

De ursprungliga reglerna om beskattningen av inkomst av jordbruksfastighet innebär att den skattemässiga inkomstredovisningen skall ske enligt en kontantprincip. Som antytts tillkom år 1951 en valrätt att även beräkna inkomsten enligt i princip samma grunder som då gällde för rörelseidkare. Valrätten att använda den modernare redovisningsmetoden har dock utnyttjats i förhållandevis liten utsträckning. Flertalet jordbrukare tillämpar alltjämt kontantprincipen. Denna redovisningsmetod har i skilda sammanhang kritiserats som föga ägnad att ge en rättvisande bild av årsresultatet av driften och framstår i dag som starkt föråldrad.

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande tillkallades sju sakkunniga[1] för att verkställa en översyn av nu gällande bestämmelser för inkomst-

[1] Statssekreteraren Ivan Eckersten, ordförande, riksdagsledamöterna Tage Adolfsson, Alvar Andersson, Erik Svedberg och Erik Wärnberg, direktören K. Olov Andersson samt numera regeringsrådet Sven Brodén.

beskattning av jordbruk. I direktiven uttalades att tiden nu är mogen att överväga frågan om obligatorisk bokföringsmässig inkomstredovisning för jordbruket. Förutom frågan om redovisningsmetod borde även andra spörsmål på jordbruksbeskattningens område utredas. I direktiven erinrades om att förslag framlagts om ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter. De bestämmelser som kunde komma att beslutas med anledning av förslaget borde vara vägledande för motsvarande bestämmelser för jordbruksbyggnader.

De sakkunniga, som antog benämningen jordbruksbeskattningskommittén, har avgivit betänkandet Jordbruksbeskattningen (SOU 1971: 78). I betänkandet föreslås en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Vidare föreslås betydande ändringar i de beskattningsregler som f. n. gäller för inkomst av jordbruk.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarrätten, riksskatteverket, allmänna ombudet för mellankommunala mål, skogsstyrelsen, lantbruksstyrelsen, lantbrukshögskolan, samtliga länsstyrelser, 1971 års fastighetstaxeringsutredning, 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen, statistiska centralbyrån, statens jordbruksnämnd, Lantbruksekonomiska samarbetsnämnden, Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Hushållningssällskapens förbund, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige (LO), lantmäteristyrelsen, Lantbrukarnas riksförbund, Skogsindustriernas samarbetsutskott, Skogs- och lantarbetsgivareföreningen, Stiftsnämnden i Lunds stift, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska landstingsförbundet, Svenska revisorsamfundet, Svensk industriförening, Sveriges advokatsamfund, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges grossistförbund, Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund, Sveriges jordägareförbund, Sveriges Skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges yrkesfruktodlares riksförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Lantbruksstyrelsen har till sitt yttrande fogat yttranden från lantbruksnämnderna i flertalet län.

LO har i sitt yttrande hänvisat till och överlämnat ett av Svenska lantarbetareförbundet avgivet utlåtande över betänkandet. Lantbrukarnas riksförbund och Sveriges Skogsägareföreningars riksförbund hänvisar som sina yttranden till ett inom Lantbrukets skattedelegation upprättat utlåtande. Skogs- och lantarbetsgivareföreningen åberopar vad Sveriges jordägareförbund anfört i sitt yttrande.

Gällande ordning

Inledning

Inkomst av jordbruk med binäringar räknas vid den statliga och kommunala beskattningen till det inkomstslag som utgör inkomst av jordbruksfastighet [21 § kommunalskattelagen (1928: 370), KL, och 2 § förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt, SI]. Inkomsten beräknas separat för varje särskild förvärvskälla. I allmänhet sammanfaller den skattemässiga förvärvskällan med taxeringsenhet som vid fastighetstaxering hänförts till kategorin jordbruksfastighet. Ibland kan dock flera fastigheter eller fastighetsdelar i ägarens eller brukarens hand vara en förvaltningsenhet. I sådant fall skall intäkter och kostnader i jordbruksdriften redovisas gemensamt såsom från en förvärvskälla (18 § KL).

Inkomsten av jordbruksfastighet kan redovisas antingen enligt s. k. kontantprincip eller enligt bokföringsmässiga grunder. Varje jordbrukare kan i princip begagna den metod som han finner lämpligast. Han kan även gå över från det ena till det andra systemet. För rätten att använda bokföringsmässig redovisning förutsätts dock att räkenskaper förs i den omfattning som anges i förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering (jordbruksbokföringsförordningen). Det åligger även den som yrkar att bli taxerad enligt bokföringsmässiga grunder att i förväg göra anmälan härom till skattechefen i länet [30 § 2 mom. taxeringsförordningen (1956: 623), TF].

Kontantprincipen som redovisningsmetod för inkomst av jordbruksfastighet antogs i och med tillkomsten av 1910 års inkomst- och förmögenhetsskatteförordning. Den överfördes sedan utan nämnvärda ändringar till KL och har sedan dess behållits i stort sett oförändrad.

Bestämmelser om bokföringsmässig redovisning infördes genom lagstiftning år 1951 (prop. 1951: 191, BeU 1951: 63, rskr 1951: 360, SFS 1951: 790). Redan tidigare hade emellertid sådan redovisning godtagits i praxis. Flertalet jordbrukare tillämpar alltjämt kontantprincipen som redovisningsmetod. Vid 1971 års taxering torde sålunda omkring 13 000 jordbrukare eller ca 8 % av landets jordbrukare ha redovisat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

Kontantprincipen

Som inkomst av jordbruksfastighet skall enligt 21 § KL tas upp vad som kommer ägaren eller brukaren till godo genom löpande försäljning av levande eller döda inventarier och produkter eller i form av ersättning för utförda arbetsprestationer såsom körslor e. d. Till skattepliktig inkomst hänförs även värdet av bostadsförmån och andra naturaförmåner som jordbrukaren åtnjutit för sig och sin familj. Skatteplikten om-

fattar vidare bl. a. inkomster av jakt och fiske, inkomster genom utnyttjande av naturtillgångar på fastigheten, exempelvis ler- eller grustag, och ersättningar för upplåtelse av arrende eller annan nyttjanderätt.

Kontantprincipen innebär att det skattemässiga resultatet av jordbruksdriften fastställs med hänsyn till vad jordbrukaren uppbär kontant under året för djur, inventarier och produkter oberoende av om likviden utgör ersättning för årets eller tidigare års produktion eller förskott på kommande år. Från inkomsterna får avdrag göras för utgifter som erlagts under året för driften. Avdrag medges även för beräknad värdeminskning av byggnader och täckdikningsanläggningar i jordbruket. Däremot tas ingen hänsyn till balansposter i form av in- och utgående lager av skörd, fodervaror e. d. Under året inträffade förändringar i fråga om fordringar och skulder i jordbruket beaktas ej heller vid inkomstberäkningen.

I fråga om djur och inventarier gäller som nämnts att vad som inflyter vid normal omsättning av sådana tillgångar, s. k. löpande försäljning, beskattas som inkomst av jordbruksfastighet. Försäljningen av hela eller större delen av en djurbesättning, exempelvis i samband med upphörande av jordbruk eller övergång till kreaturslös drift, hänförs till realisation. Detsamma gäller om avyttring av ett helt inventariebestånd. I sådana fall är reglerna om skatt på realisationsvinst i princip tillämpliga. Vinstbeskattning sker, om försäljningen avsett djur eller inventarier, som förvärvats genom köp eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo mindre än fem år. Om innehavstiden ligger mellan två och fem år tas vinsten till beskattning med viss reduktion enligt en fallande skala. Säljarens innehavstid beräknas med utgångspunkt från den tidpunkt när anskaffningen av djur respektive inventarier först skedde, den ursprungliga nyuppsättningen, och avser således ej just de djur eller inventarier som sålts. Om innehavstiden beräknad på detta sätt överstiger fem år, är ersättning vid realisation av djur eller inventarier skattefri.

Gränsen mellan realisation, å ena sidan, och vad som enligt kontantprincipen är att anse som skattepliktig löpande försäljning, å andra sidan, har under senare år förskjutits i den praktiska tillämpningen såvitt avser djur som anskaffas för uppfödning och försäljning. Som löpande försäljning anses numera i praxis all försäljning av djur som är föremål för snabb omsättning. Hit räknas i första hand köttdjur, svin, höns och får med undantag av eventuella stamdjur. Djur som ingår i produktionen för avsalu benämns numera i allmänhet omsättningsdjur.

I s. k. blandade nötkreatursbesättningar, dvs. sådana besättningar som används för såväl mjölkproduktion som uppfödning av djur för försäljning, anses i praxis en del djur numera alltid ha karaktären av omsätt-

ningsdjur. I dessa fall delas besättningen upp i en stamdjursdel och en omsättningsdjursdel. Till stamdjuren hänförs mjölkdjursbesättningen, bestående av mjölkkor och tillhörande rekryteringsunderlag i form av ungnöt i olika åldrar, medan överskjutande djur betraktas som omsättningsdjur. Därvid tillämpas en schablonregel som innebär att rekryteringsunderlaget i regel beräknas till lika många ungnöt som antalet kor.

Eftersom ersättning vid realisation av djur och inventarier ej räknas som skattepliktig inkomst i förvärvskällan jordbruksfastighet, får avdrag för utgifter för den första anskaffningen av djur och inventarier inte göras i denna förvärvskälla. Sådan utgift hänförs enligt kontantprincipen till icke avdragsgill nyuppsättningskostnad. För inköp av omsättningsdjur får dock numera avdrag åtnjutas enligt kontantprincipen även när fråga är om den första anskaffningen. Å andra sidan medges avdrag för utgifter för anskaffning av djur och inventarier till ersättning för sålda eller utrangerade. Avdrag medges på en gång med hela det belopp som betalts kontant under året. Avdrag för årlig värdeminskning av inventarier kommer ej i fråga.

Vid kontantmässig redovisning får annan redovisningsperiod än kalenderår inte förekomma.

Bokföringsmässiga grunder

Reglerna om bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst överensstämmer i stort med dem som avser inkomst av rörelse. Vid inkomstberäkningen påverkas årsresultatet inte bara av inkomster och utgifter utan även av förändringar beträffande varulager — vartill hänförs bl. a. djur — varufordringar och varuskulder. All ersättning vid försäljning av djur och inventarier utgör skattepliktig inkomst i förvärvskällan oavsett om fråga är om normal omsättning eller totalavyttring. Å andra sidan är alla utgifter för anskaffning av djur avdragsgilla, således även nyuppsättningskostnad. Kostnader för inköp av inventarier får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. När inventarier utrangeras ur driften medges avdrag för det skattemässiga restvärdet.

Värderingen av lagret av produkter och förnödenheter vid årets utgång kan göras inom tämligen vida gränser. I fråga om rörelse och jordbruksfastighet, som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, gäller som allmän regel att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning skall godtas, om den inte innebär en lägre värdering än 40 % av anskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans (anvisningarna till 41 § KL). Bestämmelserna medför således en rätt till nedskrivning av lagervärdet med drygt 60 % av anskaffningsvärdet.

För värderingen av djurbeståndet gäller emellertid särskilda bestämmelser, som i fråga om stamdjur avviker från de allmänna reglerna om

varulagervärdering. Bestämmelserna om djurvärden ändrades genom lagstiftning år 1970 (SFS 1970: 233). Fr. o. m. den 1 juli 1970 gäller skilda regler för stamdjur och omsättningsdjur (punkt 1 fjortonde och femtonde styckena av anvisningarna till 41 § KL). Värdet av stamdjur får inte tas upp till lägre värden än de minimivärden som riksskatteverket årligen fastställer för olika slag av stamdjur. Verket fastställer dessa värden under sista kvartalet varje år (senast RSV I 1971: 7). Värdena grundas därvid på genomsnittspriserna under perioden den 1 oktober—den 30 september närmast före fastställelsen. Verkets värden motsvarar i princip 80 % av dessa genomsnittspriser. Jämkning av djurvärdet medges i speciella fall, t. ex. om djurbesättningen är av särskilt god kvalitet. Beträffande sådana djurslag för vilka verket inte har fastställt något minimivärde, exempelvis för dyrbarare avelsdjur, bestäms värdet till 80 % av allmänna saluvärdet. I fråga om omsättningsdjur föreskrivs att värdet får tas upp till lägst hälften av de riktvärden riksskatteverket angivit, dvs. i princip till 40 % av saluvärdet. Värdet av omsättningsdjur får således skrivas ner efter samma regler som gäller för andra lagertillgångar. Särskilda övergångsbestämmelser gäller vidare i fråga om värdering av lager av omsättningsdjur när övergång till bokföringsmässig redovisning har skett den 1 juli 1970 eller senare. En redogörelse för dessa lämnas i ett följande avsnitt om byte av redovisningsmetod.

Som nämnts får jordbrukare som använder bokföringsmässig redovisning tillgodogöra sig avdrag för anskaffningskostnaden för inventarier i form av årliga värdeminskningsavdrag. För inventarier som är underkastade snabb förslitning — s. k. treårsinventarier — får hela kostnaden dock dras av på en gång under anskaffningsåret. I fråga om avskrivningsmetod m. m. tillämpas i övrigt reglerna om avskrivning av inventarier i rörelse (punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § KL). Detta innebär att jordbruksinventarier får avskrivas antingen enligt värdeminskningsplan, s. k. planenlig avskrivning, eller i överensstämmelse med de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna, s. k. räkenskapsenlig avskrivning.

Underlaget för avskrivningen skall utgöras av anskaffningsvärdet. Som anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för anskaffningen när inventarierna förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Om inventarier förvärvas på annat sätt (gåva, familjerättsligt fång), skall deras allmänna saluvärde anses som anskaffningsvärde. Sker sådant förvärv av inventarier tillsammans med hel förvärvskälla, skall emellertid det belopp som i beskattningshänseende återstår oavskrivet för överlåtaren anses som anskaffningsvärde för inventarierna. Har övertagandet av förvärvskällan skett på grund av arv eller testamente och har arvsskatten beräknats efter lägre värde än det för överlåtaren oavskrivna värdet på inventarierna, gäller det lägre värdet som anskaffningsvärde. Enligt en särskild jämkningsregel kan anskaffnings-

värdet ändras, om den skattskyldige eller någon honom närstående vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som kan anses rimligt och detta kan antagas ha skett för att ge någon av dem obehörig förmån i beskattningshänseende (punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § KL).

Vid planenlig avskrivning fördelas anskaffningsvärdet för inventarier på ett antal år i följd genom värdeminskningsavdrag. Årligt avdrag sker efter viss avskrivningsprocent som bestäms med hänsyn till hur länge olika inventarier beräknas vara i bruk. Avskrivningarna redovisas på särskild plan som bifogas deklarationen. För inventarier som anskaffats under beskattningsåret medges i regel avdrag endast för den del av året under vilken inventarierna varit i bruk. När inventarier säljs skall redovisning lämnas om försäljningspris och åtnjutna värdeminskningsavdrag. Avdrag får härvid göras för oavskrivet restvärde, men belopp som erhålls vid avyttringen skall i sin helhet tas upp som skattepliktig intäkt. Vid utrangering får avdrag ske för oavskrivet värde.

Många jordbrukare har funnit det vara enklare att tillämpa den s. k. nettometoden vid planenlig avskrivning. Nettometoden innebär i princip att avskrivning inte beräknas på grundval av anskaffningsvärdet utan till viss procent av en nettosumma motsvarande skillnaden mellan kostnaden för anskaffning av inventarier under beskattningsåret och vad som uppburits vid försäljning av inventarier under samma år. Nettometoden lämpar sig främst för större företag med en mångfald inventarier. I dessa fall skulle en individuell redovisning av vinster och förluster vid byten av inventarier medföra svårigheter.

Avvikelse från värdeminskningsplan får göras under vissa förutsättningar med hänsyn till bl. a. rörelsens växlande resultat, överpris som kan vara erlagt för en tillgång eller så ringa rörelseöverskott att planenligt avdrag inte kunnat utnyttjas, s. k. jämkade och förskjutna avdrag (punkt 3 c av anvisningarna till 29 § KL).

För tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning krävs medgivande av taxeringsnämnd eller skatterätt. Ett formellt krav är att den skattskyldige har ordnad bokföring som avslutas med vinst- och förlustkonto (dubbel bokföring) och möjliggör utredning om vad som i beskattningshänseende återstår oavskrivet av inventariernas anskaffningsvärde. Vid räkenskapsenlig avskrivning skall nämligen överensstämmelse råda mellan avskrivningen i räkenskaperna och värdeminskningsavdrag vid taxeringen. Vidare skall bokförda värden och skattemässiga restvärden överensstämma vid varje tillfälle. Ett villkor är dessutom att trygghet föreligger att vid försäljning av inventarierna uppkomna vinster inte undgår taxering. Medgivande om räkenskapsenlig avskrivning gäller tills vidare och kan återkallas om skäl föreligger till det.

Enligt huvudregeln vid räkenskapsenlig avskrivning — den s. k. 30-regeln — får avskrivning göras varje år med högst 30 % av summan av det ingående bokförda värdet för inventarierna och kostnaden för nyanskaffningar under året av inventarier som finns kvar vid årets utgång. I avskrivningsunderlaget medräknas inte sådana nyanskaffningar under året som sålts, förlorats eller utrangerats under samma år. För därvid uppkommen förlust medges omedelbart avdrag. Har tillgångar som anskaffats före räkenskapsårets ingång avyttrats eller gått förlorade under året får avdrag åtnjutas för försäljningssumman och eventuell försäkringsersättning. Samma belopp skall i sådant fall tas upp som inkomst. Särskilt avdrag kan vidare under vissa omständigheter medges för överpris eller merkostnader.

Huvudregeln har kompletterats med en regel som medger att inventarievärdet alltid kan nedbringas till belopp motsvarande 20 % årlig avskrivning på anskaffningsvärdet för kvarvarande inventarier. Den skattskyldige kan vid taxeringen efter eget val använda antingen huvudregeln eller kompletteringsregeln. Skulle vidare i något fall inventariernas verkliga värde understiga det lägsta belopp till vilket inventarierna enligt de nämnda reglerna får avskrivas, får den ytterligare avskrivning företas som fordras för att inventariernas värde i balansräkningen inte skall överstiga verkliga värdet.

Gemensamma beskattningsregler

Avskrivning av byggnad

Avdrag för värdeminskning av byggnad medges efter samma regler vid såväl kontantmässig som bokföringsmässig redovisning av jordbruksfastighet. Rätt till avdrag för oavskrivet anskaffningsvärde vid utrangering av byggnad tillkommer dock endast den som har bokföringsmässig redovisning (punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL).

Avdraget skall bestämmas till viss procent av byggnadernas värde. För fastställande av avskrivningsunderlaget har riksskattenämnden i anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna angett att följande metoder kommer i fråga (RN I 1970 nr 9: 3).

1. I första hand tas byggnadsbeståndets värde upp till anskaffningskostnaden om denna kan visas. Vid denna metod skall värdeminskningsplan användas.

2. Om anskaffningskostnaden ej kan visas, får avskrivningsunderlaget beräknas schablonmässigt till belopp motsvarande 2/3 av summan av under beskattningsåret gällande taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark och värde av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde på mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25 000 kr. Naturtill-

gångar och särskilda förmåner anses som mera betydande om värdet därav överstiger 1/10 av ovannämnda summa.

3. Avskrivningsunderlaget får även bestämmas enligt en kombinerad metod till det schablonmässigt beräknade värdet enligt 2 ökat med faktiska kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som utförts efter den tidpunkt, till vilken det schablonmässiga värdet hänför sig. Värdeminskningsplan skall användas.

4. När jordbrukaren kan visa anskaffningskostnaderna för en eller flera byggnader, som uppförts före den tidpunkt till vilken gällande taxeringsvärde hänför sig, kan dessa kostnader användas som avskrivningsunderlag för hela byggnadsbeståndet om de till beloppet överstiger schablonmässigt beräknat värde. Värdeminskningsplan skall användas.

En viss reduktion av avskrivningsunderlaget kan ifrågakomma, om jordägarens egen bostadsbyggnad representerar ett större värde än som anses behövligt för jordbruk av motsvarande storlek, s. k. överloppsbyggnad.

Huvudparten av landets jordbrukare använder sig av ett schablonmässigt beräknat avskrivningsunderlag enligt 2. Vid denna metod förändras avskrivningsunderlaget när taxeringsvärdet ändras genom senare fastställd fastighetstaxering. De övriga metoderna förutsätter däremot att ett en gång bestämt avskrivningsunderlag får gälla för framtiden, självfallet ökat med därefter gjorda investeringar i byggnader.

Avdrag för värdeminskning av byggnad beräknas enligt praxis i regel till 1,5 % av avskrivningsunderlaget. När schablonmetoden används motsvarar avdraget 1 % av det taxerade jordbruksvärdet m. m. Beräknas avdraget på grundval av verklig anskaffningskostnad, kan annan procentsats komma i fråga anpassad efter byggnadernas beskaffenhet och användning.

För s. k. fasta maskiner och andra fasta inventarier i driftbyggnader på jordbruksfastighet kan värdeminskningsavdrag medges separat enligt de för byggnad gällande reglerna men efter högre procentsats. Avskrivningsunderlaget skall därvid i första hand tas upp till anskaffningskostnaden. Om denna inte kan visas, bestäms värdet till skäligt belopp motsvarande uppskattat saluvärde eller bruksvärde. Värdeminskningsavdrag medges i allmänhet med 5 % av avskrivningsunderlaget. Värdeminskningsplan skall användas.

När värdeminskningsavdrag beräknas särskilt för fasta maskiner, skall avskrivningsunderlaget för byggnader minskas med vad som därav belöper på fasta maskiner. Har avskrivningsunderlaget för byggnader beräknats schablonmässigt, bör enligt riksskattenämndens anvisningar reduktion ske med endast viss del, i regel högst 50 %, av avskrivningsunderlaget för fasta maskiner.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokförings-

mässiga grunder kan avdrag medges när byggnad utrangeras eller rivs. Förutsättning härför är att jordbrukaren kan visa byggnadens anskaffningskostnad och värdeminskningsavdrag som erhållits vid tidigare taxeringar. Avdrag medges med oavskriven del av anskaffningskostnaden för byggnaden, i den mån detta belopp överstiger vad som kan ha influtit vid försäljning av rivningsvirke o. d.

Avskrivning av täckdiken

Avdrag för värdeminskning av täckdikningsanläggning och skogsväg på jordbruksfastighet medges enligt samma regler vid kontantmässig som bokföringsmässig redovisning (punkt 2 b av anvisningarna till 22 § KL). Kostnader för andra slag av markanläggningar får inte dras av såvida inte fråga är om kostnader för reparation eller underhåll. Sådana kostnader får dras av på en gång som omkostnad.

Underlaget för avskrivning av täckdikningsanläggning utgörs av den faktiska anskaffningskostnaden. Häri inbegrips även kostnaden för täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning, dock inte huvudavlopp. Riksskattenämnden har förklarat att gränsdragningen mellan täckdikningsanläggning och huvudavlopp bör ske med utgångspunkt från rördimensionen (RN I 1964 nr 5: 3). Till täckdikningsanläggning räknas normalt täckta sugdiken och stamdiken med rörledningar med en inre diameter av högst 600 mm. Rörledningar med större diameter än 600 mm hänförs i allmänhet till huvudavlopp. I avskrivningsunderlaget får även ingå kostnader för iståndsättande och omläggning av förut anlagd täckdikning. Sådana kostnader får däremot inte dras av som underhållskostnad (punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL). Underlaget för avskrivning av skogsväg utgörs av en tredjedel av nedlagd kostnad.

Avdrag får göras enligt särskild värdeminskningsplan med 10 % av avskrivningsunderlaget. Överlåts jordbruksfastighet på vilken täckdikning eller skogsväg finns genom köp eller liknande fång får överlåtaren på en gång göra avdrag för anläggningens skattemässiga restvärde. Den nye ägaren får inte tillgodoföra sig något avskrivningsunderlag för den övertagna anläggningen. Vid överlåtelser genom gåva eller familjerättsligt fång får däremot den nye ägaren överta överlåtarens avskrivningsplan och åtnjuta de värdeminskningsavdrag som denne skulle varit berättigad till om han fortfarande ägt fastigheten.

Arrendators förbättringskostnader på arrenderad fastighet

Enligt 22 § 2 mom. KL får avdrag ej göras vid inkomstberäkningen för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten eller för grundförbättring därå. Rådande rättspraxis medger dock arrendator rätt att omedelbart dra av kostnader som han haft för förbättring av jordägarens egendom. Som förutsättning för rätten till avdrag gäller att äganderätten till vad som utförts tillkommer jordägaren och att arrendatorn

inte omedelbart fått ersättning av denne för kostnaderna. Förbättringskostnader anses således för arrendator jämställda med driftkostnader. Arrendator som har bokföringsmässig redovisning torde i praktiken kunna välja mellan att tillgodoföra sig avdraget på en gång eller att fördela det på den återstående nyttjanderättstiden (RÅ 1965 ref 30).

För rätten till avdrag saknar det i allmänhet betydelse, om arrendatorn enligt arrendeavtalet haft skyldighet att utföra arbetena eller ej. Likaså torde jordägarens skyldighet att vid arrendets upphörande ersätta arrendatorn för kostnaderna inte kunna inverka på bedömningen av arrendatorns avdragsrätt. Den omständigheten att släktskapsförhållande eller intressegemenskap föreligger mellan jordägaren och arrendatorn har inte heller ansetts förta arrendatorn rätt till avdrag för nedlagda kostnader (RÅ 1954 ref 50, RÅ 1959 Fi 1871 och RÅ 1969 Fi 99).

Skulle å andra sidan den uppförda byggnaden eller anläggningen bli arrendatorns egendom gäller de allmänna reglerna om avdrag för kostnaden genom årliga värdeminskningsavdrag.

Mot arrendators avdragsrätt för förbättringskostnader svarar i princip skattskyldighet för jordägaren. I praxis bedöms emellertid frågan om jordägarens skattskyldighet först vid den tidpunkt då arrendet upphör. Beskattning torde därvid endast kunna komma i fråga för värdet av förbättringar av bestående natur som finns kvar då. Skattskyldighet för jordägaren kan dock aktualiseras tidigare i sådana fall då arrendatorn genom arrendeavtal eller annat åtagande förbundit sig att utföra vissa förbättringsarbeten efter samråd med jordägaren. Den omständigheten att jordägaren och arrendatorn är nära släkt med varandra eller att annan intressegemenskap föreligger torde inte inverka på frågan om jordägarens beskattning (RÅ 1954 ref 11, RÅ 1957 ref 50, RÅ 1963 Fi 862 och RN I 1964 nr 2: 6).

Avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar m. m.

Vid beskattningen av yrkesmässigt bedrivna frukt-, bär- och blomsterodlingar skiljer man i tillämpningen mellan sådana odlingar där träden eller buskarna utgör anläggningstillgångar och andra odlingar som är hänförliga till omsättningstillgångar. Bedömningen blir således beroende av om de i anläggningen ingående kulturerna används som produktionsfaktor eller är avsedda för försäljning.

När träden eller buskarna inte är avsedda att vara försäljningsobjekt som sådana utan endast avkastningen av dem, hänförs de till anläggningstillgång av fast egendoms natur. För inköp av sådana tillgångar medges ej avdrag vid den första anskaffningen. Avdrag för årlig värdeminskning kan ej heller ifrågakomma (RÅ 1962 ref 5). Avdrag medges i stället för kostnaden för ersättningsanskaffning när träd eller buskar byts ut mot nya på samma brukningsenhet. Förutsättning för avdrags-

rätt torde vara, att omplantering sker på mark som tidigare varit planterad med sådana träd.

Beträffande odlingar av bär från plantor, exempelvis jordgubbsodlingar, torde i praktiken avdrag alltid medges även för kostnaderna för den första planteringen. Så sker i regel även i fråga om frukt- och bärodlingar av mindre omfattning, framför allt sådana som utgör binäring till jordbruk. Även i blomsterodlingar som har karaktär av anläggningstillgång torde kostnader för inköp av rosenbuskar o. d. i regel få dras av.

När träd och buskar odlas för försäljning behandlas kostnaderna för anskaffningen på samma sätt som kostnader för övriga driftförnödenheter i jordbruk. Avdrag medges alltid vid anskaffning av träd och buskar och skatteplikt föreligger för inkomsterna av försäljningen.

Avdrag för substansminskning av naturtillgång

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet gäller i princip att rätt till avdrag för substansminskning föreligger, när naturfyndighet på fastigheten utnyttjas. Såvitt avser jordbruksinkomst som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder är avdragsrätten reglerad genom en föreskrift om motsvarande tillämpning av de bestämmelser som gäller rätten till avdrag för substansminskning vid bestämmande av inkomst av rörelse (punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL). Denna föreskrift tillkom i samband med införandet år 1951 av bestämmelserna om rätt till bokföringsmässig redovisning av jordbruk. Något motsvarande stadgande finns inte beträffande kontantmässigt redovisande jordbrukare. Enligt praxis medgavs emellertid sådana jordbrukare redan dessförinnan avdrag för värdeminskning av grus- och lertäkter (ex.vis RÅ 1939 Fi 385). Någon ändring i detta avseende har inte skett i praxis.

Enligt de för rörelseinkomst gällande bestämmelserna får avdrag för substansminskning göras i form av årlig avskrivning med skäligt belopp som så avpassas att anskaffningsvärdet för naturtillgången blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. I anskaffningsvärdet medräknas vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten. Dessutom får i anskaffningsvärdet inräknas vad som nedlagts för fyndighetens exploatering, exempelvis för upptagande av schakt vid gruva eller vid anläggning av utfartsvägar, allt i den mån sådana kostnader inte fått dras av i den löpande driften (punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL).

Storleken av det avdrag för substansminskning som den skattskyldige får tillgodoräkna sig vid inkomsttaxeringen är således beroende av bl. a. det anskaffningsvärde som beräknas för fyndigheten. Med hänsyn till att delvis skiljaktiga principer för bestämmandet av anskaffningsvärdet (avskrivningsunderlaget) utbildats i praxis i fråga om utnyttjande av naturtillgång i jordbruk och som självständigt bedriven rörelse har den

ekonomiska betydelsen av avdragsrätten för den skattskyldige utfallit olika i olika situationer.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet som förvärvats genom köp beräknas enligt praxis avskrivningsunderlaget till en så stor del av anskaffningskostnaden för fastigheten som kan anses belöpa på tillgången (RÅ 1965 Fi 1461, 1770, 1775). Har fastigheten förvärvats genom arv beräknas ingångsvärdet till motsvarande andel av fastighetens taxeringsvärde vid arvstillfället (RÅ 1965 Fi 1460). Tidpunkten för förvärvet är i dessa fall avgörande för bestämmandet av avskrivningsunderlaget. I fråga om jordbruksfastighet som förvärvats genom gåva synes tvekan kunna råda om efter vilka grunder avskrivningsunderlaget skall bestämmas. I några avgöranden av regeringsrätten har avdrag för substansminskning beräknats på avskrivningsunderlag som överstigit de genom gåva erhållna fastigheternas totala taxeringsvärde (RÅ 1962 Fi 1664 och 1965 Fi 1901). I dessa mål synes avskrivningsunderlaget ha fastställts till tillgångens allmänna saluvärde. Om saluvärdet anknutits till gåvotillfället eller tidpunkten för exploateringens början framgår dock inte på grund av att exploateringen i de båda målen skedde i omedelbart samband med gåvan.

När naturtillgång exploateras i förvärvskällan rörelse synes huvudregeln vara att den verkliga anskaffningskostnaden för tillgången utgör avskrivningsunderlag. Denna princip gäller i första hand när en fyndighet tillförs en redan påbörjad rörelse för exploaterande av naturtillgångar. På samma sätt torde i praxis bedömas det fall att fyndigheten överförs till förvärvskällan rörelse, dvs. börjar exploateras i rörelsemässig omfattning i nära anslutning till tidpunkten för förvärvet av den fastighet på vilken fyndigheten ligger. Anskaffningsvärdet för fyndigheten beräknas därvid med utgångspunkt från den andel av köpeskillingen för hela fastigheten som kan anses belöpa på fyndigheten (RN I 1963 nr 6: 8). I andra fall har avskrivningsunderlaget däremot fått bestämmas till fyndighetens beräknade allmänna saluvärde vid tidpunkten för exploateringens början. Så har i praxis skett när fyndighet överförs till och börjar utnyttjas i rörelse mera avsevärd tid efter förvärvet av den fastighet på vilken fyndigheten finns (RN I 1962 nr 4: 6, 1965 nr 2: 5, RÅ 1970 Fi 2284).

Byte av redovisningsmetod

I 1951 års lagstiftning om rätt för jordbrukare att använda bokföringsmässig redovisning intogs särskilda ikraftträdandebestämmelser om vad som skall gälla vid övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisningsmetod (SFS 1951: 790). Bestämmelserna ändrades i viss del genom lagstiftning år 1970 (prop. 1970: 129, BeU 1970: 46, rskr 1970: 300, SFS 1970: 232).

Syftet med bestämmelserna är att reglera hur vissa tillgångar i jordbruk skall värderas vid ingången av det första räkenskapsår för vilket den nya redovisningsmetoden används. Dessa s. k. ingångsvärden får omedelbar betydelse för beräkningen av inkomsten det första året. I den mån ingångsvärde är underlag för skattemässiga avskrivningar, såsom i fråga om byggnader och inventarier, påverkas även inkomstberäkningen för senare beskattningsår.

Ingångsvärdet av inventarier och stamdjur skall i första hand bestämmas till den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av inventarier och stamdjur. Om dessa kostnader inte kan visas — exempelvis på grund av att nyuppsättningen ligger långt tillbaka i tiden — får en schablonmässig värdering ske. Om inte särskilda förhållanden föranleder till annat, skall inventarievärdet beräknas schablonmässigt till belopp som motsvarar de normvärden som riksskatteverket fastställt närmast före det första räkenskapsårets ingång. Verkets normvärden, som upptas i särskild förteckning, motsvarar i princip 80 % av återanskaffningsvärdet för skilda slag av lantbruksinventarier (se RSV I 1971: 7). Schablonvärde av stamdjur skall tas upp efter fastställda normvärden till belopp som motsvarar genomsnittspriser på olika slag av djur under en tolvmånadersperiod före övergången till bokföringsmässig redovisning. Beträffande sådana stamdjur för vilka riksskatteverket inte fastställer något värde — exempelvis dyrbarare avelsdjur — bestäms värdet till allmänna saluvärdet.

De två förekommande värderingsmetoderna — ursprunglig nyuppsättningskostnad och schablonmässig värdering — kan samtidigt användas på så sätt, att värdet av inventarier beräknas enligt den ena metoden och värdet av stamdjur enligt den andra. Däremot skall den värderingsmetod som används avse hela inventariebeståndet respektive hela stamdjursbesättningen.

I fråga om omsättningsdjur får ingångsvärde ej beräknas för det första beskattningsåret och ej heller beträffande varulager i övrigt bortsett från stamdjur. Som förut angetts skall värdet av omsättningsdjur vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst hälften av riksskatteverkets normvärden, som i princip motsvarar 80 % av allmänna saluvärdet. För att inte tvinga den skattskyldige att under första året efter övergång till bokföringsmässig redovisning skriva upp lagret av omsättningsdjur från noll till minimivärdet 40 % har särskilda regler införts för värderingen av dessa tillgångar vid de tre första beskattningsårens utgång. Bestämmelserna innebär att omsättningsdjuren vid utgången av dessa år får tas upp till högst 1/8, 2/8 respektive 3/8 av riksskatteverkets värden (punkt 1 femtonde stycket av anvisningarna till 41 § KL). Härigenom kan en successiv uppskrivning av lagervärdet av omsättningsdjur göras med 10 % av allmänna saluvärdet under ettvart av de fyra första åren efter övergången till bokföringsmässig redovisning.

Ingångsvärdet av byggnader i jordbruksdriften skall tas upp till anskaffningskostnaden minskad med åtnjutna värdeminskningsavdrag. Om anskaffningskostnaden inte kan visas, skall värdet av byggnader tas upp till 2/3 av summan av det taxerade jordbruksvärde, skogsmarksvärde, värde av övrig mark och värde av särskilda tillgångar, som åsatts vid fastighetstaxeringen närmast före det första räkenskapsårets ingång. Om däri ingår värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner, skall dock byggnadsvärdet minskas med skäligt värde för dessa. Vidare får skogsmarksvärdet inräknas med högst 25 000 kr.

Något ingångsvärde av fordringar och skulder får inte tas upp vid övergången till bokföringsmässig redovisning. Som ett undantag gäller dock att skattskyldig, som före övergången har inköpt stamdjur på kredit men först därefter erlagt likvid, får redovisa köpeskillingen som ingående lager, om inköpet är att hänföra till nyuppsättning. Samma belopp skall då tas upp som ingående varuskuld. Likaså får skattskyldig, som före övergången har sålt stamdjur på kredit men först därefter erhållit likvid, ta upp köpeskillingen som ingående varufordran, om försäljningen är att hänföra till realisation. Innebörden av dessa undantagsbestämmelser är att skuld som betalts efter övergången till bokföringsmässig redovisning för stamdjur som nyuppsatts dessförinnan, respektive influten fordran för realiserade sådana djur inte får inverka på inkomstberäkningen för övergångsåret. Beloppen går samtidigt in och ut på jordbruksbilagan i deklarationen.

Byte av redovisningsmetod kan även ske i motsatt riktning från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning. Ett sådant byte torde endast ha förekommit i några enstaka fall. I de fall återgång till kontantprincip sker skall ett särskilt avräkningsförfarande tillämpas i fråga om vissa poster i den senaste balansräkningen med hänsyn till att dold reserv kan ha bildats i vissa tillgångsslag. Nettointäkt, som beräknas för övergångsåret enligt kontantprincipen, skall ökas med ett belopp motsvarande allmänna saluvärdet vid beskattningsårets ingång av stamdjur, maskiner och andra inventarier och med det i senaste balansräkning bokförda beloppet av varuskulder och andra skulder avseende verksamheten. Å andra sidan får nettointäkten minskas med det i samma balansräkning bokförda värdet av samtliga djur, maskiner och andra inventarier samt av lager o. d. jämte det bokförda beloppet av varufordringar och andra fordringar avseende verksamheten enligt nämnda balansräkning. Om allmänna saluvärdet av stamdjur, maskiner och andra inventarier skulle vara lägre än det av riksskatteverket fastställda värdet, skall i stället sistnämnda värde tillämpas (punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL).

Ackumulerad inkomst

Särskilda bestämmelser har införts om beräkning av progressiv skatt på inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst). Bestämmelserna finns i förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. Enligt 1 § förordningen får statlig inkomstskatt beräknas som om inkomsten hade upptagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren att inkomsten blir jämnt fördelad på de år till vilka den hänför sig. Fördelningen får dock ske högst på tio år. Kan det inte utredas hur många år inkomsten hänför sig till, skall inkomsten antas ha belöpt på tre år, om inte särskilda omständigheter föranleder till annat. Den särskilda skatteberäkningen sker efter ansökan hos skatterätten i det län där hemortskommunen är belägen.

I fråga om inkomst av jordbruksfastighet gäller bestämmelserna bara vissa slags intäkter (3 § 2 mom.). Såvitt avser jordbruksbeskattningen får den särskilda skatteberäkningen ske för intäkt vid avyttring av hel kreatursbesättning under förutsättning att nyuppsättning inte har skett under beskattningsåret. Förordningens bestämmelser omfattar även intäkt som förvärvats i samband med upphörande av jordbruksdriften genom försäljning av varor, produkter och inventarier avsedda för stadigvarande bruk. I fråga om inventarier gäller emellertid som förutsättning att de inte varit att hänföra till avskrivningsunderlaget för byggnad vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Vidare får bestämmelserna tillämpas bl. a. på engångsersättningar vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt och på vissa skadestånd.

Tidigare reformförslag

Förslag till reformer inom jordbruksbeskattningen har tidigare framlagts vid flera tillfällen.

1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga föreslog i betänkande av år 1946 en obligatorisk övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning inom jordbruket (SOU 1946: 29). Förslaget lades till grund för 1951 års lagstiftning om rätt för jordbrukare att redovisa inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

I betänkandet framfördes stark kritik av kontantprincipen som redovisningsmetod. Bl. a. anfördes att en redovisning av endast kontanta intäkter och utgifter inte ens för de mindre jordbruken kunde ge ett riktigt uttryck för jordbrukets ekonomiska årsresultat. Mot kontantprincipen som redovisningsmetod riktades också erinringar av principiell natur. Det framhölls att betydande inkomstbelopp ofta helt kunde undgå beskattning. En väsentlig del av en jordbrukares inkomst av kreaturs-

skötsel ansågs nämligen komma fram först då han upphörde med jordbruket. Inkomsten kunde då i regel inte beskattas enligt kontantprincipen. I allmänhet beskattades ej heller vinst som kunde uppstå i samband med realisation av inventarier vid jordbrukets upphörande. Kontantprincipen gav enligt de sakkunniga dessutom upphov till ojämnhet i beskattningen genom att hela den erlagda kostnaden för ersättningsanskaffning av inventarier dras av på en gång som driftkostnad.

Taxering efter bokföringsmässiga grunder syntes de sakkunniga vara principiellt riktigare och ge ett mera rättvist uttryck för jordbrukarens verkliga skatteförmåga. En sådan metod ansågs också ha den fördelen att inkomsten blev tagen mera jämnt till beskattning. De sakkunniga förordade bl. a. av dessa skäl en omläggning till bokföringsmässig inkomstberäkning för samtliga jordbrukare.

En särskild sektion inom *skattelagssakkunniga* utarbetade år 1959 förslag till bestämmelser om avdrag för värdeminskning å maskiner och andra inventarier i jordbruk med kontantmässig inkomstredovisning (promemoria 26 augusti 1959). De sakkunnigas förslag föranledde inte någon lagstiftning.

Enligt förslaget skulle rätten till avdrag för ersättningsanskaffning av inventarier slopas och ersättas med ett obligatoriskt avskrivningssystem vid all kontantmässig redovisning av jordbruksinkomst. Med hänsyn till den mångfald av inventarier av skilda slag som förekommer inom jordbruket ansåg de sakkunniga en nettoavskrivning särskilt passande. Avskrivning skulle få ske med högst 15 % av inventariernas restvärde, dvs. värdet av inventarier vid beskattningsårets ingång ökat med kostnaden för under beskattningsåret anskaffade inventarier och reducerat med ersättning för under året sålda inventarier. Det skulle enligt förslaget stå den skattskyldige fritt att välja avskrivningsbelopp inom ramen för en till 15 % maximerad avskrivning. Beträffande värderingen av det inventariebestånd som finns vid övergång till det nya avskrivningssystemet ansåg de sakkunniga att det inte fanns någon mer rättvisande metod än den som gäller vid övergång till bokföringsmässig redovisning, dvs. individuell värdering av hela inventariebeståndet i de fall den faktiska nyuppsättningskostnaden inte kunde visas. Vid denna individuella värdering borde dock enligt de sakkunniga ingångsvärdet inte bestämmas högre än till 70 % av inventariernas återanskaffningsvärden.

1953 års skatteflyktskommitté framlade år 1959 förslag till lagstiftning rörande beskattning av djur vid beräkning av inkomst enligt den s. k. kontantprincipen (promemoria 19 oktober 1959).

Skatteflyktskommittén framhöll att utvecklingen inom jordbruket medfört att kontantprincipen blivit otidsenlig som redovisningsmetod i jordbruk och att bokföringsmässig redovisning var den metod som gav det riktigaste resultatet. Med hänsyn till bl. a. den pågående utvecklingen mot allt färre småbruk måste enligt kommitténs mening en allmän över-

gång till bokföringsmässig redovisning ske förr eller senare. Som statsmakterna så sent som år 1951 avvisat tanken på en allmän omläggning av beskattningsreglerna för jordbruk ansåg sig kommittén emellertid ej böra lägga fram förslag i denna riktning utan koncentrerade sig i stället på att försöka förbättra kontantprincipen.

Kommitténs förslag innebar att kostnad för inköp av djur alltid skulle vara avdragsgill och att inkomst vid försäljningen alltid skulle beskattas i förvärvskällan jordbruksfastighet. Djur skulle alltså betraktas som varulager och inte som levande inventarier. Anskaffningskostnaden för djur skulle få dras av det år betalningen erlades eller kunna balanseras från år till år för att dras av i samband med slutförsäljningen. Balanserad anskaffningskostnad skulle redovisas på jordbruksbilagan i inramad ruta under benämningen "lagervärde å djur". Enligt en begränsningsregel skulle lagervärdet få disponeras för avdrag endast om sammanlagda värdet på djur vid beskattningsårets utgång understeg lagervärdet vid ingången av året. Till grund för värderingen skulle härvid läggas av riksskattenämnden fastställda värden för djur.

Övergången till det nya systemet skulle enligt kommittén ske på det sätt som gällde vid frivillig övergång till bokföringsmässig redovisning. Som lagervärde på djur skulle således den ursprungliga nyuppsättningskostnaden tas upp. Om denna inte kunde visas skulle lagervärdet på befintliga djur bestämmas med ledning av riksskattenämndens anvisningar för jordbrukare med bokföringsmässig redovisning.

Ej heller skatteflyktskommitténs förslag har lagts till grund för lagstiftning.

Valet av redovisningsmetod

Kommittén

Redovisningsmetodernas för- och nackdelar

Kommittén tar inledningsvis upp till granskning de två metoder, den kontantmässiga resp. den bokföringsmässiga metoden, som skattelagstiftningen ställer till förfogande för redovisning till beskattning av jordbruksinkomst. Granskningen åsyftar närmast att klarlägga metodernas fördelar och nackdelar sedda ur den enskilde jordbrukarens synvinkel och utifrån allmänna synpunkter. Hur de båda metoderna tillämpas i praktiken belyses av uppgiften i betänkandet att huvudparten av landets jordbrukare — f. n. ca 150 000 — använder den kontantmässiga metoden. Antalet jordbrukare som vid 1971 års taxering redovisade inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder anges till omkring 12 000 eller endast ca 8 % av samtliga jordbrukare.

I detta sammanhang kan nämnas att kommittén undersökt hur inkomsten skall redovisas enligt gällande regler om jordbruksbeskattning i Danmark, Finland och Norge. En redogörelse härför finns i betänkan-

det s. 78—81. Det framgår att ett stort antal jordbrukare i Danmark och Norge måste tillämpa en bokföringsmässig inkomstberäkning på grund av föreliggande bestämmelser om bokföringsplikt. I Danmark är gränsen för bokföringsskyldighet beroende av fastighetens taxeringsvärde. Gränsvärdet förskjuts etappvis nedåt, med resultat att bokföringsplikten år 1970 omfattade omkring 50 000 jordbrukare. Vid taxering av jordbruksinkomst i Finland redovisas inkomsten enligt en modifierad kontantmetod, även om innehavare av jordbruk i princip är skyldiga att föra räkenskaper av enkelt slag. Norska jordbrukare är underkastade räkenskapsskyldighet när den brukade arealen uppgår till minst 20 ha eller om hönseri eller grisuppfödning bedrivs i viss omfattning. Beträffande jordbruksbeskattningen i de nämnda länderna får i övrigt hänvisas till redogörelsen i betänkandet.

Kommittén diskuterar först kontantprincipen som redovisningsmetod. När denna infördes genom 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt kan den enligt kommittén antas ha varit lätt att tillämpa och även gett i stort sett tillfredsställande resultat med tanke på att jordbruket vid denna tid i stor utsträckning var inriktat på självhushållning och drevs utan maskinell utrustning. Detta gäller emellertid inte oförändrat i dag enligt vad kommittén framhåller. Härvid hänvisar kommittén till den genomgripande strukturförändring som det svenska jordbruket undergått under de gångna årtiondena. Driften har blivit alltmer specialiserad och kräver en maskinell utrustning av stor omfattning. Rörligheten i fråga om djurbeståndet på en och samma fastighet är numera mycket större än man kunde räkna med år 1910. Produktionsmetoderna har i åtskilliga avseenden förändrats inte minst på grund av den tekniska utvecklingen inom jordbruket.

Den sedan decennier pågående strukturrationaliseringen har medfört att den genomsnittliga storleken på brukningsenheterna har ökat, inte så mycket genom utvidgning av den brukade åkerarealen per enhet utan främst genom minskning av antalet små enheter. Under senare år har antalet små enheter gått ned mycket kraftigt samtidigt som en viss ökning skett av antalet större bärkraftiga jordbruk. Utvecklingen framgår av en uppställning över antalet brukningsenheter i skilda storleksgrupper enligt statistiska centralbyråns jordbruks- och lantbruksräkningar.

	Antal brukningsenheter enligt jordbruksräkningen år						Lantbruksräkningen
Storleksgrupp	1937	1944	1951	1956	1961	1966	1971
2— 5 ha åker	113 722	107 776	95 945	87 554	66 635	47 301	30 661
5— 10 "	97 298	94 144	89 755	83 246	75 017	55 025	39 142
10— 20 "	60 441	58 477	59 790	59 561	53 446	43 754	36 698
20— 30 "	17 518	17 030	17 719	18 479	18 266	18 433	17 809
30— 50 "	10 969	10 710	11 234	11 667	11 960	13 231	14 919
50—100 "	5 077	5 065	5 419	5 373	5 410	6 280	8 124
över 100 "	2 294	2 325	2 325	2 221	2 186	2 243	2 707
Summa	307 319	295 527	282 187	268 101	232 920	186 267	150 060

Kommittén konstaterar att kontantprincipen som redovisningsmetod har såväl fördelar som nackdelar för den enskilde jordbrukaren. Förändringarna inom jordbruket har dock medfört, att kontantprincipen som redovisningsmetod blivit alltmer otymplig och svår att tillämpa i praktiken för såväl jordbrukarna som taxeringsmyndigheterna. Följden har blivit en mängd skatteprocesser avseende främst gränsdragningen mellan löpande försäljning och realisation av djur samt avdrag för ersättningsanskaffning av inventarier av delvis annan konstruktion eller med fler funktioner än som funnits på dem som sålts eller utrangerats. Vad kommittén anför om kontantprincipens för- och nackdelar sedda ur jordbrukarens synvinkel kan i huvudsak sammanfattas på följande sätt.

Den största fördelen vid kontantmässig redovisning torde vara möjligheten att erhålla viss skattefri inkomst genom kreatursskötsel. En nyetablerad jordbrukare, som av skilda skäl börjar med en relativt ringa djurbesättning, kan efter hand bygga upp besättningen genom egen uppfödning. Vid senare utförsäljning (realisation) kan härigenom antalet djur vara betydligt större och ersättningen för de sålda djuren väsentligt överstiga nyuppsättningskostnaden för den ursprungliga mindre djurbesättningen. Den vinst som på så sätt uppkommer genom uppfödning av djur utgör i princip inkomst av jordbruksdriften men blir enligt kontantprincipens regler inte föremål för beskattning. Även om möjligheterna till sådan realisationsvinst beskurits under senare år genom ändrad gränsdragning mellan löpande försäljning och realisation, är realisationsmöjligheten enligt kommittén alltjämt i vissa fall av betydelse. Någon motsvarighet härtill finns inte inom rörelsebeskattningen. Det torde visserligen numera inte vara lika vanligt som förr att en nyetablerad jordbrukare startar med ett litet antal djur för att genom egen uppfödning skaffa sig en tillgång, som senare kan avyttras utan beskattningspåföljd. Att sådana fall likväl finns framgår emellertid av en del ansökningar om förhandsbesked beträffande djurrealisationer.

En annan fördel som fått allt större betydelse under de senaste årtiondena är möjligheten att på ett tidigt stadium erhålla avdrag för inventarieanskaffning genom att först nyuppsätta en begagnad maskin och efter kort tid byta ut denna mot en fabriksny. I sådana fall medges avdrag för kostnaden vid utbytet under förutsättning att maskinerna är likvärdiga. Systemet med avdrag för ersättningsanskaffning avser att i efterskott ge kompensation för slitning av inventarier i verksamheten. Om det ersättningsanskaffade inventariet är nytt medan det utbytta ursprungligen anskaffats begagnat, har avdraget dessutom syftet att i förskott ge kompensation för det nya inventariets förslitning till det stadium som det utbytta befann sig i vid anskaffandet, under förutsättning att inventarierna i övrigt anses likvärdiga. Denna metod anges i betänkandet vara relativt ofta praktiserad. Jordbrukare som förfar på detta

sätt får en jämförelsevis liten nyuppsättningskostnad för sitt maskinbestånd. Genom den tekniska utvecklingen av jordbruksmaskiner torde i allmänhet också en allmän kvalitetsförbättring av maskinerna ske utan att förbättringskostnaden hänförs till ej avdragsgill nyuppsättning.

En ytterligare fördel torde jordbrukarna i allmänhet anse vara att bokföringsplikt eller andra formella krav på räkenskaper inte är förknippade med kontantmässig redovisning. Kommittén anser dock en sådan inställning till största delen grundad på en missuppfattning och pekar på den allmänna föreskriften i 20 § TF om skyldighet att föra anteckningar eller räkenskaper som underlag för en riktig självdeklaration. För jordbrukarna torde denna föreskrift enligt kommittén innebära krav på räkenskaper eller anteckningar som inte avsevärt skiljer sig från vad som föreskrivs i jordbruksbokföringsförordningen (1951: 793).

Som en av nackdelarna med kontantprincipen nämner kommittén den ojämnhet i beskattningen som ofta uppkommer på grund av att praktiskt taget inga möjligheter till öppen resultatutjämning mellan olika år står jordbrukaren till buds bortsett från skogskontoinsättning av skogsinkomst. En viss resultatutjämning kan dock åstadkommas genom avtal om framtida betalning för gjorda leveranser av djur, spannmål m. m. enligt anvisningar meddelade av riksskattenämnden (RN 1956 nr 1: 1).

En annan ogynnsam effekt sammanhänger med svårigheten för en jordbrukare att visa att en minskning av djurbesättning är avsedd att bli bestående. En försäljning i syfte att varaktigt minska besättningen kan därför bli beskattad som löpande försäljning trots att försäljningen enligt reglerna för kontantprincipen bort hänföras till skattefri realisation. I sådana fall kan det inträffa att den slutliga realisationen ej helt kompenserar den ursprungliga nyuppsättningskostnaden för djur. Samma ogynnsamma beskattningsläge kan uppkomma för en jordbrukare som ursprungligen haft en ren mjölkdjursbesättning men sedan utan att realisera denna besättning successivt gått över till enbart slaktdjursuppfödning. Denne torde nämligen inte kunna påräkna att vid utförsäljning av slaktdjursbesättningen få någon del därav hänförd till realisation som kompensation för sin tidigare ej avdragna kostnad för nyuppsättning av djur.

Kommittén framhåller att kontantprincipen ofta ger upphov till skattetvister i fråga om gränsdragningen mellan realisation och löpande försäljning av djur samt beträffande avdragsrätt vid byte av inventarier. Särskilt reglerna om ersättningsanskaffningsavdrag är numera synnerligen svåra att tillämpa på grund av att nya jordbruksmaskiner sällan är konstruerade på samma sätt som de äldre maskiner de helt eller delvis är avsedda att ersätta. Ett belysande exempel på detta är frågan om avdragsrätt för anskaffad slaghack. Från jordbrukarnas sida har ofta hävdats, att en slaghack kan ersätta — helt eller delvis — slåtterma-

skin, grönfoderlastare, stråskärare, räfsor, halmrivare m. fl. äldre maskiner. I vissa fall har beskattningsnämnderna medgett avdrag med halva eller hela anskaffningskostnaden, i andra fall har avdrag ej alls medgetts. I några mål som prövats av regeringsrätten blev utgången olika till synes beroende på pläderingen i målet (RÅ 1968 ref 48 och Fi 1275—1279). Avdrag medgavs i ett fall där det gjordes gällande att de äldre maskinerna helt utrangerats eller sålts. I övriga fall, där de äldre maskinerna även efter anskaffningen av slaghack i viss mån använts, medgavs ej avdrag. Oklarheterna på detta område ger enligt kommitténs uppfattning utrymme för skiftande tolkningar och bedömningar vilket har lett till en ojämn rättspraxis.

Vidare pekar kommittén på det förhållandet att en jordbrukare, som i samband med en avveckling av jordbruket realiserar ett tämligen nedslitet maskinbestånd, ofta inte får så stor ersättning för maskinerna att den täcker hans verkliga nyuppsättningskostnad. Den förlust som här kan uppkomma är i princip en driftförlust men blir enligt kontantmetodens regler ej avdragsgill vid taxeringen. Det framhålls också att kontantprincipen kräver längre tid för konsolidering på grund av avsaknaden av rätt till värdeminskningsavdrag för den numera ofta mycket dyrbara maskinparken samt att utrangeringsavdrag för byggnader ej kan medges vid kontantmässig redovisning.

Sammanfattningsvis uttalar kommittén, att svårigheterna i den praktiska tillämpningen av kontantprincipen under senare tid blivit så stora att den måste anses olämplig som metod för redovisning av inkomst av jordbruksfastighet.

Beträffande den bokföringsmässiga redovisningsmetoden framhåller kommittén som en motsvarande fördel att vissa av de problem som uppkommer vid kontantmetoden automatiskt faller bort, nämligen frågor om gränsdragning mellan löpande försäljning och realisation av djur resp. mellan nyuppsättning och ersättningsanskaffning av inventarier. Genom att värdeminskningsavdrag erhålls för inventarier underlättas vidare anskaffandet av moderna maskiner i och med att amortering av lån för maskininvesteringar inte behöver ske med beskattade medel. Avskrivningarna torde i regel kunna avpassas så att de täcker på varje år belöpande amorteringar. Bokföringsmässig redovisning ger dessutom ojämförligt större möjligheter till resultatutjämning mellan olika beskattningsår.

Kommittén betonar att den bokföringsmässiga metoden har en principiellt riktig grund. Nettoinkomsten av en förvärvskälla utvisar det verkliga ekonomiska resultatet för redovisningsperioden — och därmed också den verkliga skatteförmågan — under förutsättning att inga extra resultatreglerande åtgärder vidtagits i bokslutet. Metoden möjliggör större jämnhet vid beskattningen och en från många synpunkter önskvärd konsolidering.

Vidare framhåller kommittén att det knappast torde vara möjligt att införa företagsekonomiskt riktiga avskrivningsregler för jordbrukets byggnader och andra anläggningar om inte bokföringsmässig redovisning tillämpas. De liberala avskrivningsregler som införts för rörelse- och industribyggnader förutsätter således för sin tillämpning att inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

Å andra sidan, påpekar kommittén, torde jordbrukarna i allmänhet anse kravet att föra räkenskaper enligt föreskrifterna i jordbruksbokföringsförordningen som en nackdel. För den som varit van att upprätta deklaration enligt kontantprincipen torde — i vart fall till en början — deklaration enligt bokföringsmässiga grunder anses besvärligare och därför mer tidskrävande. Kommittén räknar med att ett stort antal jordbrukare torde komma att behöva sakkunnigt biträde för fullgörandet av deklarationsskyldigheten.

Överväganden och förslag

Allmänna synpunkter

Kommittén påpekar att den kritik som vid skilda tillfällen anförts mot kontanprincipen som redovisningsmetod för inkomst av jordbruksfastighet till en del återgetts i kommitténs granskning av denna metod. I stort sett samma kritik har även kommit fram under utredningsarbetet i svar på en förfrågan som kommittén riktat till samtliga förste taxeringsintendenter i landet om vilken av de nu gällande redovisningsmetoderna som kan anses lämpligast med tanke på materiell rättvisa, likformighet och lättillämplighet.

Enligt kommitténs mening är gällande regler för beskattning av jordbruk med kontantmässig redovisning starkt föråldrade. Reglerna medför i många fall taxeringsresultat som varken är rättvisa i förhållande till andra kategorier skattskyldiga eller likformiga vid jämförelse mellan jordbrukare. Det är obestridligt, anför kommittén, att den bokföringsmässiga redovisningsmetoden är vida överlägsen den kontantmässiga och att den i tillämpningen ger ett mer rättvisande taxeringsresultat. Kommittén anser det vidare otillfredsställande att de materiella skattereglerna — dvs. frågan om vad som utgör skattepliktig inkomst resp. avdragsgill utgift — skall bedömas olika i en och samma förvärvskälla beroende på om inkomsten därav redovisas enligt kontantprincip eller bokföringsmässiga grunder.

Dessa överväganden har lett kommittén till uppfattningen att en allmän övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder är önskvärd. Vid denna bedömning tar kommittén hänsyn även till strukturrationaliseringen och de förändrade driftmetoderna inom jordbruket. Man framhåller också att en bokföringsmässig redovisning behövs för

att använda sådana moderna regler om avskrivning av tillgångar i jordbruket som kommittén kommit fram till.

Att vissa svårigheter kan uppstå under en övergångsperiod och innan nya bestämmelser blivit allmänt kända finner kommittén uppenbart. Men de torde inte bli av den storleksordningen att de bör utgöra ett hinder för en övergång till bokföringsmässig redovisning för jordbruket. I detta sammanhang hänvisar kommittén till att vissa jordbrukare i Danmark, Finland och Norge är skyldiga att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder, även om de materiella reglerna inte alltid innebär en enligt svenska begrepp fullständig bokföringsmässig redovisning.

Kommittén tar upp till bemötande betänkligheter av den art som kom till uttryck i samband med tillkomsten av gällande regler om rätt för jordbrukare att taxeras efter bokföringsmässiga grunder (prop. 1951: 191). I flera remissyttranden framfördes farhågor för att i vart fall de mindre jordbrukarna skulle ha svårt att utan hjälp av bokföringskunniga personer upprätta riktiga deklarationer med räkenskapsmässig redovisning. Uttalanden av detta slag kan enligt kommittén ha varit berättigade vid den tidpunkt då de gjordes, dvs. för 20 år sedan. Under mellantiden har emellertid en betydande förändring skett i detta avseende. De nu aktiva jordbrukarna måste antas vara väsentligt bättre rustade att sköta räkenskaper och skattemässig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Den omfattande upplysnings- och studieverksamhet som bedrivits såväl inom lantbrukets egna organisationer som i det allmännas regi har medfört en betydande förbättring av kunskaperna på detta område. Dagens jordbrukare torde vara minst lika bokförings- och skattemedvetna som andra företagare, vilka sedan länge är skyldiga att tillämpa bokföringsgrunder oavsett verksamhetens omfattning. Härtill kommer att jordbrukarnas deklarationsunderlag numera regelmässigt torde vara väsentligt bättre än tidigare med hänsyn bl. a. till den för flertalet gällande skyldigheten att redovisa mervärdeskatt. Farhågorna om att landets jordbrukare inte kan klara av den i regel enkla bokföring som blir nödvändig vid bokföringsmässig redovisning är därför enligt kommitténs mening överdrivna.

Kommittén finner det angeläget att framhålla, att redovisning enligt bokföringsmässiga grunder inte medför någon merbelastning från arbetssynpunkt för den som driver verksamhet i ringa omfattning. Som kommittén förut berört måste varje skattskyldig ha ett tillförlitligt underlag för att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten på rätt sätt. Den jordbrukare som nöjer sig med s. k. enkel bokföring behöver enligt kommitténs mening i regel inte föra räkenskaper av större omfattning än som erfordras för redovisning enligt kontantmetod. Redovisningen av balansposter — lagertillgångar, varufordringar och varuskulder — utgör inte något nytt arbetsmoment. Dessa poster skall nämligen, som

kommittén erinrar om, också redovisas vid tillämpning av kontantmetoden, även om de då inte skall anges på jordbruksbilagan utan endast på förmögenhetsbilagan.

Sedan kommittén kommit fram till att i vart fall en del av landets jordbrukare måste gå över till bokföringsmässig redovisning, har kommittén övervägt lämpligheten av en partiell skyldighet att deklarera bokföringsmässigt omfattande endast innehavare av större och medelstora jordbruk. För en sådan lösning talar enligt kommittén att antalet mycket små jordbruk är betydande. Svårigheter kan vidare uppkomma för de bokföringsbyråer som kan bli anlitade och för skattemyndigheterna i samband med att ett förhållandevis stort antal jordbrukare åläggs att byta redovisningsmetod.

Kommittén ställer härvid frågan om hur en avgränsning bör göras mellan sådana jordbrukare, som bör vara skyldiga att redovisa bokföringsmässigt, och de som skall tillåtas använda en annan redovisningsmetod. Som en grundval för en sådan uppdelning diskuterar kommittén möjligheterna att knyta an till antingen åkerareal, taxeringsvärde eller bruttoomsättning eller en kombination av två av dessa faktorer. En avgränsningsregel grundad på viss minsta åkerareal skulle vara lätt att tillämpa och även lämplig, under förutsättning att all jord var av samma kvalitet och att produktionen bedrevs på samma sätt i alla jordbruk. Eftersom detta inte är förhållandet skulle resultatet kunna bli, anmärker kommittén, att ett arealmässigt sett relativt stort jordbruk med ringa jordbruksproduktion skulle bli redovisningsskyldigt, medan ett intensivt bedrivet jordbruk på en mindre åkerareal men med en vida större produktion och omsättning inte skulle omfattas av samma skyldighet. Även anknytning till taxeringsvärdet — som används i Danmark — finner kommittén kunna medföra ojämna verkningar till följd av intensivdrift, skillnader i byggnadsbestånd e. d. Det skulle också bli nödvändigt att fastställa taxeringsvärdet för jordbruk som inte utgör särskilda taxeringsenheter. Så är fallet med en stor mängd företag som till en del ägs och till en del arrenderas av brukaren. Kommittén tillfogar att betydande geografiska ojämnheter skulle uppstå på grund av den stora variationen i de enhetsvärden per ha åker som ligger till grund för fastighetstaxeringen.

En avgränsning med hänsyn till bruttoomsättningen anser kommittén ha både för- och nackdelar. Bruttoomsättningen på en jordbruksfastighet är i regel ett gott uttryck för jordbrukets storlek och omfattningen av jordbruksdriften. Om bruttoomsättningen används som grundval för en uppdelning, torde man således kunna räkna med att de effektiva och bärkraftiga jordbruken skulle komma att redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Emellertid har detta alternativ den nackdelen att bruttoomsättningen kan variera mycket från ett år till ett annat, särskilt på

sådana fastigheter där skogsförsäljning förekommer vissa år. Detta bör dock enligt kommitténs mening inte utgöra något oöverstigligt hinder för att tillämpa denna avgränsningsregel.

Om skyldigheten att gå över till bokföringsmässig redovisning inte skall gälla alla jordbrukare, finner kommittén det vara enklast och lämpligast att uteslutande knyta an till en given omsättningssumma. Med hänsyn till det förhållandevis stora antal skattskyldiga som kan beröras av en sådan reform bör en övergång till bokföringsmässig redovisning ske etappvis. Var en omsättningsgräns skall sättas anser kommittén vara en bedömningsfråga med hänsyn bl. a. till angelägenheten att inom överskådlig tid kunna i huvudsak avveckla kontantprincipen och få full jämställdhet i redovisningshänseende mellan jordbruk och rörelse. Den beloppsmässiga gränsen bör därför inte sättas alltför högt. Enligt en frekvensundersökning av jordbrukarnas bruttointäkter, som statistiska centralbyrån utfört för kommitténs räkning, hade mer än hälften av det totala antalet jordbrukare i landet inkomståret 1968 mindre än 30 000 kr. i bruttointäkter. Enligt kommitténs mening innebär det en lämplig avvägning att fastställa beloppsgränsen till 20 000 kr.

Om detta alternativ skulle väljas, beräknar kommittén att drygt 70 % av landets jordbrukare kommer att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder i mitten av 1970-talet. Närmare 30 000 jordbrukare skulle då återstå som således inte skulle ha skyldighet — men väl rättighet — att deklarera bokföringsmässigt. Frågan uppkommer då om dessa jordbrukare bör tillåtas fortsätta med den kritiserade kontantmetoden. Som ett alternativ nämner kommittén utvägen att utan alltför stora ingrepp anpassa metoden efter de förhållanden under vilka jordbruk bedrivs i dag. Kommittén anser det härvid mest angeläget att eliminera möjligheterna att genom uppfödning och sedermera realisation av djur skapa skattefria vinster. Vidare bör avdragsrätten för inventarieanskaffningar moderniseras och förbättras genom införande av rätt till årliga värdeminskningsavdrag.

Från denna utgångspunkt har kommittén undersökt möjligheten av att skapa en modifierad form av kontantprincipen utan att införa andra ändringar i de nuvarande materiella reglerna än just beträffande djur och inventarier. Djuren borde då behandlas på samma sätt som varulager och avdrag för inventarieanskaffning ske i form av årliga värdeminskningsavdrag enligt en enkel restvärdemetod. Detta skulle dock nödvändiggöra tillskapande av övergångsbestämmelser som gav nuvarande jordbrukare möjlighet att få avdrag för den ursprungliga nyuppsättningskostnaden för djur och inventarier eller alternativt värdet av befintliga stamdjur och inventarier. Ett sådant värderingsförfarande skulle emellertid medföra så pass komplicerade regler att en modifierad form av kontantprincipen enligt kommitténs mening inte utgör ett lämpligt alternativ till bokföringsmässig redovisning. För övrigt skulle en så-

dan modifierad kontantprincip inte komma att avvika särskilt mycket i förhållande till en bokföringsmässig redovisningsmetod.

Kommittén har även övervägt möjligheten av att införa regler om schablonmetod för beräkning av inkomst av vissa jordbruksfastigheter i likhet med vad som gäller om villor i förvärvskällan annan fastighet. Nuvarande regler innebär att alla jordbruksfastigheter skall redovisas enligt konventionell metod oavsett storleken av intäkter och kostnader. Detta medför att deklarations- och taxeringsförfarandet för fastigheter med i regel obetydliga intäkter och kostnader blir onödigt omständligt. En ändring av beskattningsprincipen för vissa jordbruksfastigheter bör, enligt vad kommittén anför, ha till syfte att skapa likformighet i beskattningshänseende för fastigheter med likartad användning men olika beskattningsnatur. En övergång till schablonbeskattning bör därför i princip begränsas till att omfatta endast fastigheter som i fråga om storlek och användningssätt kan jämställas med villafastighet. Kommittén tillägger att vid denna jämförelse dock bör bortses från förekomsten av skogsmark och improduktiv mark.

Kommittén påpekar att det ofta gjorts gällande att ägarens bostadsbyggnad på jordbruksfastighet generellt borde schablonbeskattas på samma sätt som i regel sker för ägarens bostad i villafastighet i förvärvskällorna annan fastighet och rörelse. På jordbruksfastighet, där omfattande jordbruksdrift förekommer, kan enligt kommitténs mening mangårdsbyggnaden emellertid inte jämställas med villa. Mangårdsbyggnaden ingår där som en del av själva förvärvskällan och får enligt kommittén anses ha sådant samband med jordbruksdriften att den åtminstone till viss del kan anses jämställd med driftbyggnad. En utbrytning av mangårdsbyggnaden på egentliga jordbruksfastigheter ser kommittén ej heller som en nödvändig följd av en schablonbeskattning av mindre jordbruksfastigheter med huvudsaklig karaktär av bostadsfastighet. Att också reparations- och underhållskostnader för en mangårdsbyggnad till viss del kan anses hänförliga till personliga levnadskostnader utgör enligt kommittén inte tillräckliga skäl för en generell schablonbeskattning av mangårdsbyggnader på jordbruksfastighet.

Vid sin prövning av frågan om en schablonbeskattning av sådana jordbruksfastigheter som huvudsakligen används för bostadsändamål finner kommittén att betydande svårigheter uppstår när man närmare skall ange vilka fastigheter som bör omfattas av en schablon. Kommittén anser det inte lämpligt att därvid uteslutande gå efter totalarealen eller arealen av inägojord. Det enklaste sättet synes kommittén vara att föreskriva att jordbruksfastighet med en normal årlig bruttointäkt av annat slag än av skogsbruk understigande visst belopp skall redovisas enligt schablonmetod, under förutsättning dessutom att ägaren själv disponerar fastighetens mangårdsbyggnad.

Kommittén uttalar att åtskilliga av de skäl som föranledde genom-

förandet av schablonbeskattning av villor kan sägas föreligga också beträffande vissa jordbruksfastigheter. Fördelar från såväl förenklings- som rättvisesynpunkt skulle vinnas om en liknande schablonmetod införs för mindre jordbruksfastigheter där egentlig jordbruksdrift inte förekommer. Kommittén har emellertid kommit till den uppfattningen att en ändring av reglerna för inkomstbeskattningen inte bör genomföras utan mer ingående utredningar och överväganden än kommittén haft möjlighet att utföra. Kommittén har därför inte ansett sig böra lägga fram något förslag om schablontaxering av fastighet som taxerats som jordbruksfastighet. I stället ifrågasätter kommittén om inte motsvarande effekt kan nås på ett enklare sätt än genom att ändra reglerna för inkomstbeskattningen. Detta skulle kunna ske genom att här avsedda jordbruksfastigheter vid nästa allmänna fastighetstaxering taxeras som annan fastighet eller att mangårdsbyggnader på sådana fastigheter bryts ut till en särskild taxeringsenhet och taxeras som annan fastighet. Frågan om berörda fastigheters beskattningsnatur bör i första hand prövas i samband med en ändring av reglerna för fastighetstaxeringen. Om det därvid skulle visa sig, att det inte är möjligt eller lämpligt att ändra beskattningsnaturen för sådana fastigheter eller byggnader, bör enligt kommitténs mening införande av schablonbeskattning aktualiseras.

Kommitténs förslag

Som framgått av det föregående har kommittén inte ansett det möjligt att ändra den nuvarande kontantprincipen så att den i framtiden lämpligen kan användas som redovisningsmetod jämsides med redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Kommittén framhåller att den således haft att välja mellan en bokföringsmässig redovisningsmetod, som är obligatorisk för alla jordbrukare, eller denna redovisningsmetod i förening med en oförändrad kontantprincip för en — med tiden mycket liten — grupp jordbrukare.

Kommittén anför att det måste anses angeläget av såväl principiella skäl som av rättviseskäl att samma redovisningsmetod och i huvudsak samma materiella skatteregler gäller för såväl jordbruk som rörelse. Såsom tidigare berörts anser kommittén det också nödvändigt med bokföringsmässig redovisning för att rörelsebeskattningens nya avskrivningsregler för byggnader m. m. skall kunna anpassas för motsvarande tillgångar i jordbruk. Då jordbruksverksamhet under senare år alltmer fått karaktär av rörelse och ensartade skatteregler så långt möjligt bör gälla för all slags näringsverksamhet, har kommittén inte kunnat finna några bärande skäl för att vissa jordbrukare skall få tillämpa annan redovisningsmetod än sådan enligt bokföringsmässiga grunder. Kommittén föreslår därför att kontantprincipen helt avvecklas som redovisningsmetod för inkomst av jordbruksfastighet och att den bokföringsmässiga redovisningsmetoden görs obligatorisk för alla idkare av jordbruk.

Kommittén är väl medveten om att en obligatorisk skyldighet för jordbrukare att gå över till bokföringsmässig redovisning för med sig åtskilliga problem under övergångsskedet för såväl jordbrukarna som taxeringsmyndigheterna. En samtidig övergång för alla jordbrukare i landet finner kommittén därför utesluten. För att göra övergången så smidig som möjligt föreslår kommittén i stället att den får ske successivt under en period om fem år med början den 1 januari 1973. Alla jordbrukare som börjar sin verksamhet efter nämnda dag bör dock vara skyldiga att ha bokföringsmässig redovisning. Kommittén påpekar att det med hänsyn till nedläggningstakten när det gäller småjordbruk och åldersfördelningen bland de nuvarande jordbrukarna torde vara realistiskt att räkna med att åtskilliga av de minsta jordbruken inte kommer att beröras av de nya reglerna. Många småjordbruk kommer att ha avvecklats, innan skyldighet att gå över till bokföringsmässiga grunder kommer att föreligga.

Den successiva övergången till bokföringsmässig redovisning bör enligt kommitténs förslag bestämmas av bruttoomsättningen. Som underlag för bedömningen av lämpliga beloppsgränser har kommittén haft en av statistiska centralbyrån utförd undersökning av jordbrukarnas bruttointäkter sådana de framgått av jordbrukarnas deklarationer avseende inkomståret 1968. Enligt denna undersökning utgjorde antalet brukningsenheter med över 2 ha åker för vilka redovisades inkomst av jordbruksfastighet i runt tal 163 000, varav 8 400 eller 5 % redovisade enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framkom att endast 17 000 jordbrukare haft bruttointäkter över 100 000 kr., att 47 400 eller 29 % av det totala antalet jordbrukare i landet haft bruttointäkt över 50 000 kr. samt att 86 000 eller mer än hälften av totalantalet inte kommit upp i 30 000 kr. bruttointäkt.

Av undersökningen framgår att betydande skillnader föreligger mellan olika delar av landet. De minsta brukningsenheterna, dvs. de med mindre bruttointäkter än 30 000 kr., återfinns framför allt i Jönköpings, Älvsborgs, Värmlands och Västerbottens län. Mer än 1/3 av brukningsenheterna i de två minsta storleksgrupperna finns sålunda i dessa län. Brukningsenheterna med de största bruttointäkterna är till stor del belägna i Skånelänen, som har över 5 700 eller drygt 1/3 av brukningsenheterna med mer än 100 000 kr. i bruttointäkter.

De omsättningsuppgifter som framkommit vid undersökningen kan enligt kommitténs mening inte utan vidare läggas till grund för överväganden om vilka beloppsgränser som bör fastställas eller den takt i vilken en övergång till bokföringsmässig redovisning bör ske. Grunden härför måste vara de förhållanden som kan tänkas föreligga vid ingången av de aktuella övergångsåren 1973—1977. Kommittén har därför sökt ta hänsyn till bl. a. inkomstutvecklingen, nedläggningstakten för

jordbruk som beräknas upphöra och antalet frivilliga övergångar. Takten i övergångsskedet bör enligt kommitténs mening vidare vara sådan att övergångsskyldigheten de första åren inte kommer att omfatta alltför stora grupper. Sedan den nya lagstiftningen varit i kraft några år och kan antas ha blivit relativt väl känd av såväl de bokföringsbyråer och enskilda personer som brukar biträda jordbrukarna med att upprätta deklarationer som av jordbrukarna själva, bör ett större antal årligen kunna gå över till bokföringsmässig redovisning. En successiv övergång i tämligen långsam takt anser kommittén vara önskvärd också med hänsyn till personalresurserna hos bokföringsbyråer och taxeringsmyndigheter.

Enligt kommitténs förslag bör vidare övergångsskyldigheten inte knytas till bruttoomsättningen för det senaste beskattningsåret utan till omsättningen närmast föregående år, dvs. två år före övergångsåret. Härigenom får de skattskyldiga mera tid på sig att förbereda övergången till bokföringsmässig redovisning.

Kommittén föreslår att övergång till bokföringsmässig redovisning skall göras den 1 januari 1973 av dels alla juridiska personer som enligt civilrättslig lagstiftning är bokföringsskyldiga, dels alla som under 1973 börjar driva jordbruk och dels de jordbrukare som för inkomståret 1971 haft en bruttoomsättning om minst 150 000 kr.

För de följande övergångsåren föreslås en avtrappning av omsättningsgränsen på så sätt att övergång fr. o. m. inkomståret 1974 resp. 1975 och 1976 skall ske av skattskyldiga vilkas bruttoomsättning inkomståret 1972 resp. 1973 och 1974 uppgått till eller överstigit 100 000 kr. resp. 70 000 kr. och 50 000 kr. Det sista övergångsåret — inkomståret 1977 — inträder enligt förslaget skyldighet för återstoden av landets jordbrukare att gå över till bokföringsmässig redovisning. Om förslaget genomförs, skulle den kontantmässiga redovisningsmetoden således i princip komma att tillämpas sista gången vid 1977 års taxering.

Med bruttoomsättning bör enligt kommitténs mening i detta sammanhang avses summan av bruttointäkterna på jordbruksbilagan enligt taxeringsnämndens beslut. Övergångsskyldigheten bör helt knytas till den av taxeringsnämnden fastställda bruttoomsättningen. Av praktiska skäl bör en av högre instans senare beslutad ändring av bruttointäkterna inte inverka på övergångsskyldigheten. Någon närmare definition av begreppet bruttoomsättning anser kommittén inte behövas. Kommittén framhåller att samtliga intäkter självfallet skall redovisas med bruttobelopp. De kostnader som hör samman med viss intäkt skall således inte avräknas direkt från intäkten utan dras av bland kontanta utgifter. Härav följer bl. a. att skogsavverkningar och maskinbyten alltid skall deklareras brutto.

Som ett allmänt undantag från skyldigheten att övergå till bokföringsmässig redovisning föreslår kommittén fall där under beskattnings-

året verksamheten avvecklas i samband med att fastigheten överlåts eller jordbrukets läggs ned. Undantaget motiveras av kommittén med att en bokföringsmässig redovisning för ett enda år, det år då verksamheten upphör, ofta skulle kunna leda till missvisande resultat och dessutom skulle te sig tyngande för den skattskyldige och myndigheterna.

Kommittén har låtit göra vissa beräkningar om innebörden av förslaget i fråga om antalet troliga övergångar vid 1974—1978 års taxeringar och det totala antalet skattskyldiga med inkomst av jordbruksfastighet resp. med bokföringsmässig redovisning dessa taxeringsår. En sammanställning av dessa beräkningar utvisar följande.

Taxeringsår	Antal beräknade övergångar	Totalt antal skattskyldiga	Härav med bokföringsmässig redovisning
1974	11 000	120 000	28 000
1975	17 000	113 000	46 000
1976	18 000	106 000	65 000
1977	21 000	100 000	85 000
1978	12 000	95 000	94 000

Det understryks av kommittén att beräkningarna är osäkra i fråga om de senare övergångsåren särskilt med hänsyn till svårigheten att uppskatta framtida bruttoomsättningar och antalet kvarvarande deltidsjordbruk.

Kommittén förklarar sig medveten om att de föreslagna omsättningsgränserna kan behöva jämkas, sedan erfarenhet vunnits av de första årens övergångar. På grund härav bör enligt kommitténs mening Kungl. Maj:t bemyndigas att vid behov ändra omsättningsgränserna. Det ligger enligt kommitténs mening i sakens natur att sådan ändring endast kan bli aktuell för något av de sista övergångsåren.

Här bör framhållas att vad kommittén föreslår om takten i övergångsskedet endast avser att reglera, när skattskyldig senast skall börja tillämpa bokföringsmässig redovisning. Förslaget innebär således inget hinder mot att övergång till sådan redovisning sker frivilligt före den tidpunkt, då en övergång eljest skulle aktualiseras. Enligt kommitténs uppfattning kan det antas, att åtskilliga skattskyldiga kommer att begagna sig av denna rätt.

Kommittén påpekar att förslaget om obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning för alla skattskyldiga med inkomst av jordbruksfastighet innebär en genomgripande ändring av beskattningssystemet för det svenska jordbruket. För att denna ändring skall kunna ske med minsta möjliga besvär för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna synes erforderligt att statsmakterna informerar de skattskyldiga om de nya bestämmelserna. Kommittén utgår från att riksskatteverket ges möjlighet att genomföra en upplysningskampanj om principerna för bokföringsmässig redovisning och gällande övergångs-

bestämmelser i god tid före det första beskattningsår då de nya bestämmelserna skall tillämpas.

Remissyttrandena

Flertalet remissinstanser tillstyrker kommitténs förslag om en obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Man vitsordar allmänt att den kontantmässiga redovisningsmetoden inte svarar mot det moderna jordbrukets krav och att tiden är inne att införa samma redovisningsmetod för jordbruksföretag som för rörelse. Bland de remissinstanser som tillstyrker förslaget om att kontantprincipen avvecklas helt befinner sig *kammarrätten, riksskatteverket, allmänna ombudet för mellankommunala mål, lantbruksstyrelsen, flertalet länsstyrelser, Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas riksförbund, Svenska företagares riksförbund, Svenska revisorsamfundet, Sveriges grossistförbund, Sveriges jordägareförbund, TOR* och *TCO*.

Flera remissinstanser framför betänkligheter mot förslaget att samtliga jordbrukare skall gå över till bokföringsmässig redovisningsmetod. I dessa yttranden förordas att hänsyn tas till främst innehavare av mindre jordbruk. Till dessa instanser hör *länsstyrelserna i Blekinge, Göteborgs och Bohus, Jämtlands* och *Västernorrlands län, 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen, Hushållningssällskapens förbund* och *Svenska kommunförbundet*. I samma riktning yttrar sig *lantbruksnämnderna i Uppsala* och *Värmlands län* samt *Svenska landstingsförbundet*.

Erinringar framförs i några remissyttranden även mot den föreslagna ordningen för en övergång. Flera remissinstanser förordar vidare en schablonbeskattning av vissa jordbruksfastigheter och mangårdsbyggnader.

Allmänna synpunkter

I fråga om kontantprincipens tillämpning anför *kammarrätten* att de svårigheter som kommittén påtalat utan tvivel är att anse som nackdelar. Kammarrätten ifrågasätter emellertid om nackdelarna är så allvarliga att de i och för sig bör föranleda ett utdömande av kontantprincipen. Beträffande den bokföringsmässiga redovisningsmetoden delar kammarrätten kommitténs uppfattning att denna metod erbjuder fördelar i flera olika hänseenden. Kammarrätten ansluter sig vidare till uppfattningen att en partiell obligatorisk skyldighet att tillämpa bokföringsmässig redovisning ej är ett lämpligt alternativ. Likaså torde framför allt praktiska svårigheter tala emot den av kommittén diskuterade modifierade kontantprincipen, vilken som kommittén funnit inte skulle

komma att avvika särskilt mycket från en bokföringsmässig redovisningsmetod. Kammarrätten kommer fram till att den föreslagna reformen ter sig så angelägen att dess genomförande inte längre synes böra uppskjutas, även om vissa svårigheter kan förutses vid en obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning för alla jordbrukare.

Länsstyrelsen i Malmöhus län understryker att kontantprincipen i hög grad fört med sig osäkerhet i rättstillämpningen i varje fall hos de instanser — taxeringsnämnd och prövningsnämnd — där det helt övervägande antalet tvistefrågor avgjorts. Ett bibehållande av kontantprincipen kommer, med den inriktning jordbruket numera har, att öka denna osäkerhet och därmed bli till allt större nackdel för jordbrukarna i vårt land. Då det ofta gäller betydande belopp anser länsstyrelsen att det rådande läget måste betecknas som ytterst otillfredsställande.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelserna i Hallands* och *Norrbottens län. TOR* vitsordar att tillämpningen av den kontantmässiga redovisningsmetoden har visat sig föranleda ett otal skattetvister, därvid gränsdragningen mellan realisation och löpande försäljning av djur samt avdragsrätten vid byte av inventarier dominerar.

Lantbruksstyrelsen framhåller att förslaget innebär en skattereform av mycket stor ekonomisk betydelse för den enskilde lantbrukaren med hänsyn till bl. a. de möjligheter till konsolidering och resultatutjämning som reglerna ger. Från de synpunkter styrelsen företräder är förslaget av särskilt intresse främst genom att stimulera och underlätta investeringarna och därmed befrämja rationaliseringen inom lantbruket. Enligt styrelsen har gällande skatteregler i det avseendet närmast en hämmande effekt.

Lantbrukets skattedelegation, vars yttrande *Lantbrukarnas riksförbund* och *Sveriges Skogsägareföreningars riksförbund* hänvisar till, finner vid sin granskning av betänkandet de framlagda förslagen i stort sett väl underbyggda. Delegationen anför att frågan om en obligatorisk övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning inom lantbruket har diskuterats länge och ter sig som ofrånkomlig mot bakgrunden av den allt snabbare tekniska och ekonomiska utvecklingen. Även den fortskridande rationaliseringen inom lantbruket understryker denna bedömning. Delegationen anser det också betydelsefullt att beskattningsreglerna för lantbruk och rörelse i största möjliga utsträckning blir likformiga.

1971 års utredning om bokföringslagstiftningen tillstyrker obetingat att förslagen genomförs för de större jordbrukens del men finner frågan om de mindre jordbrukens bokföring svårbedömbar. Beträffande de större jordbruken konstaterar utredningen att det moderna jordbruket kännetecknas av ett stort utbyte av varor och tjänster. Det skiljer sig därvid inte särskilt från annan näringsverksamhet. Jordbrukets mekani-

sering har vidare medfört att verksamheten drivs alltmer under i huvudsak samma förhållanden som annan kommersiell eller industriell verksamhet. Jordbruksmaskiner kräver dessutom ofta stort kapital som många gånger överstiger utgifterna för tillgångarna i en bokföringspliktig rörelse av motsvarande storlek. För finansieringen av den löpande driften behöver jordbrukaren i regel även relativt stor kredit. Den är ofta större än den som en hantverkare eller köpman tar i anspråk.

Lantbrukshögskolan påpekar att en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning kan få vissa konsekvenser som inte närmare analyserats av kommittén. Den allmänna strukturutvecklingen i näringen kan påverkas genom att en del jordbrukare upphör med jordbruksdriften tidigare än de annars skulle gjort på grund av att de tvingas över till en för dem obekant deklarationsmetod som för många kan verka komplicerad och därför avskräckande. Vidare kan också produktionsutvecklingen påverkas genom att lönsamhetsrelationerna mellan olika produktionsgrenar i viss utsträckning ändras genom byte av deklarationsmetod.

Flera remissinstanser tar upp frågan i vad mån en bokföringsmässig redovisning kan antas komma att medföra väsentligt merarbete jämfört med en kontantmässig redovisning. Att själva övergången kommer att innebära svårigheter påpekas i flera remissvar.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser det uppenbart att en viss insats måste göras från en del jordbrukares sida för att fånga upp innebörden av och tekniken hos den föreslagna metoden. Det övervägande flertalet av dagens jordbrukare torde dock enligt länsstyrelsens uppfattning vara vuxna uppgiften utan andra besvärligheter än dem som alltid följer med tillkomsten av ny lagstiftning av något så när genomgripande omfattning. Länsstyrelsen understryker emellertid önskvärdheten av en upplysningskampanj från riksskatteverket.

Flera andra remissinstanser, bland dem *lantbruksstyrelsen, lantbrukshögskolan, länsstyrelserna i Uppsala, Malmöhus* och *Norrbottens län* samt *flera lantbruksnämnder,* framhåller vikten av en allsidig information.

Kammarrätten bekräftar att, som kommittén påpekat, betydande förändringar har skett i avseende på jordbrukarnas möjligheter att bemästra bokföringsmässig redovisning sedan tillkomsten av 1951 års lagstiftning. Ett stort antal jordbrukare har också numera gått över till bokföringsmässig redovisning. Beträffande åtskilliga jordbrukare kan därför påståendet att de ej kan klara av en bokföring te sig överdrivet men i många fall torde enligt kammarrätten farhågorna ändå ha visst fog. Frånsett de praktiska problemen i samband med en övergång förutser kammarrätten svårigheter även framdeles för många skattskyldiga, exempelvis när det gäller upprättande av inventariebok.

Härefter anför kammarrätten.

Visserligen kräver, såsom kommittén framhållit, förmögenhetsredovisningen uppgifter som kan anses förutsätta en balansräkning, men beträffande ett stort antal skattskyldiga är dessa uppgifter av ringa betydelse, nämligen för dem vilkas förmögenheter ej är av den storleksordningen att förmögenhetsskatt kommer i fråga. Vid bokföringsmässig inkomstredovisning blir förhållandena annorlunda såväl för de skattskyldiga som för taxeringsfunktionärer. Kommitténs uttalande — sedan man berört kraven på förmögenhetsredovisning — att den enda skillnaden mellan kontantmässig och bokföringsmässig redovisning i vissa fall blir att avdrag för ersättningsanskaffning byts ut mot värdeminskningsavdrag, torde vara något överdrivet.

Länsstyrelsen i Uppsala län framhåller att räkenskaper i viss utsträckning finns hos jordbrukare med kontantredovisning. I många fall torde dessa räkenskaper vara av sådan art och omfattning att ingen eller ringa komplettering skulle fordras för att övergång till bokföringsmässig redovisning i taxeringshänseende skulle kunna ske. Länsstyrelsen förutsätter därför att en övergång till bokföringsmässig redovisning inte skulle bli nämnvärt betungande för flertalet jordbrukare.

Även *länsstyrelsen i Kronobergs län* anser att den sakliga skillnaden mellan deklarationsunderlag i form av anteckningar om inkomster och utgifter och s. k. enkel bokföring i verkligheten inte är så stor. Ifyllandet av en jordbruksbilaga när hänsyn skall tas till lager, fordringar och skulder innebär likväl något nytt och omställningsproblem kan uppkomma. En förutsättning för att reformen skall kunna förverkligas torde därför vara att sakkunnig deklarationshjälp kan erhållas. Länsstyrelsen har tagit del av några bokföringsböcker som f. n. används av jordbrukare och har funnit dem ändamålsenliga även i ett nytt system. Mycket skulle säkerligen kunna vinnas, påpekar länsstyrelsen, om man genom ett samarbete mellan riksskatteverket och jordbrukarnas organisationer mer än som hittills skett kunde utforma och anpassa ett enkelt bokföringsunderlag för jordbruksbilagan och dess underbilagor. I detta sammanhang anmärker länsstyrelsen vidare att deklarationer lämpligen bör upprättas jämsides för makar och andra hushållsmedlemmar med hänsyn till bl. a. de nya reglerna om förvärvsavdrag. Även om arbetsbelastningen hos deklarationsmedhjälparna således kommer att öka högst väsentligt, torde svårigheterna enligt länsstyrelsens mening inte vara värre än de som uppstod vid mervärdeskattens införande. En liknande informations- och kursverksamhet som då ägde rum kan förväntas även vid en obligatorisk övergång från kontantmetoden till bokföringsmässiga grunder.

Enligt de erfarenheter som redovisas av *länsstyrelsen i Jämtlands län* är de flesta av dem som nu utnyttjar rätten att tillämpa bokföringsmässig inkomstredovisning till levnadsåren yngre jordbrukare i länet. Antalet äldre jordbrukare i länet som tillämpar bokföringsmässig redovisning är sålunda obetydligt. Flertalet yngre jordbrukare har hittills före-

dragit att tillämpa kontantprincipen på grund av att de inte ansett sig kunna bemästra vare sig reglerna i jordbruksbokföringsförordningen eller reglerna för upprättande av självdeklaration vid tillämpning av bokföringsmässiga grunder. Kostnaderna för anlitande av sakkunnigt biträde torde även ha bidragit till att ett så ringa antal jordbrukare hittills övergått till bokföringsmässig redovisning.

1971 års utredning om bokföringslagstiftningen, som framhåller att den ännu inte närmare bearbetat frågorna om bokföringsskyldighet för mindre rörelser, gör följande uttalande.

Utredningen finner sannolikt att en bokföringsskyldighet och en taxering efter bokföringsmässiga grunder i praktiken kan ställa de mindre företagen inför beaktansvärda svårigheter. Många kommer att se sig nödsakade att anlita hjälp för bokförings- och deklarationsarbetet. Godtagbara förhållanden nås då endast om hjälpen är väl kvalificerad. Kvalificerad hjälp kan bli förhållandevis dyrbar och de minsta företagarnas ringa resurser kan medföra att en sådan hjälp ter sig ekonomiskt betungande för dem. Inte sällan torde det dessutom vara svårt att på rörelseorten få tag i lämplig hjälp.

Undantag för mindre jordbruk

Som redan nämnts har många remissinstanser tillstyrkt att alla jordbrukare efter en övergångsperiod skall redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. I några yttranden har man emellertid ställt sig tveksam till frågan om även innehavare av mindre jordbruk skall vara skyldiga att övergå till denna metod.

Lantbrukets skattedelegation framhåller att frågan om undantag skall göras för brukare av mindre enheter diskuterats ingående inom delegationen såsom varande kanske den väsentligaste i hela utredningsarbetet. Delegationen har funnit att de synpunkter kommittén anlagt på frågan är väl motiverade. Det kan enligt delegationens mening hållas för visst att morgondagens generation av lantbrukare, oavsett en tvångsmässig övergång till bokföringsmässiga grunder, kommer att tillämpa detta redovisningssystem. Härför talar bl. a. att kontantprincipens nackdelar blir än mer accentuerade när lantbruket i enlighet med kommitténs förslag erhåller regler för avskrivning av byggnader m. m. motsvarande de som numera gäller för rörelse. Delegationen anför.

Kvar står dock fortfarande frågan om även brukare av mindre lantbruk skall vara skyldiga att överge kontantprincipen. Delegationen är emellertid medveten om omöjligheten att i det långa loppet ha skilda redovisningssystem vid sidan av varandra enbart inom inkomstslaget jordbruksfastighet. Med hänsyn härtill samt till att den föreslagna successiva övergången torde innebära, att en övergång över huvud taget inte aktualiseras för många av de äldre lantbrukarna, har delegationen kommit till den slutsatsen, att övergången till bokföringsmässig redovisning i enlighet med kommitténs förslag bör omfatta samtliga lantbrukare.

En liknande tankegång framförs av *länsstyrelsen i Västmanlands län,* som också nämner de gränsdragningsproblem som uppkommer om två olika metoder för inkomstredovisning behålls.

Bland de instanser som ifrågasätter, om det är lämpligt att helt överge den kontantmässiga redovisningsmetoden, är *länsstyrelsen i Västerbottens län,* som uppger att antalet skattepliktiga jordbruksfastigheter i länet år 1970 uppgick till 24 769 taxeringsenheter. Länsstyrelsen befarar att alla jordbrukare inte har en så ordnad bokföring att en övergång kan bli till någon nytta vare sig för jordbrukaren själv eller för beskattningsmyndigheterna. Svårigheterna att få sakkunnig bokförings- och deklarationshjälp är stora i inlandet, där de flesta småjordbruken finns. En bruttoomsättning av högst 10 000 kr. bör enligt länsstyrelsens mening inte föranleda tvång att övergå till bokföringsmässig redovisning.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län ifrågasätter likaså, om inte av praktiska skäl de minsta jordbruken bör få ha kvar möjligheten att tillämpa kontantmässig redovisning, eventuellt i modifierad form. Denna möjlighet skulle förslagsvis kunna förbehållas de jordbrukare för vilka redovisningsskyldighet enligt mervärdeskatteförordningen inte föreligger, dvs. för dem som för kalenderår har en mervärdeskattepliktig omsättning av högst 10 000 kr. Länsstyrelsen tillägger.

Det är här fråga om sådana mindre jordbruksfastigheter, som huvudsakligen utnyttjas för bostadsändamål — som permanentbostad eller fritidsbostad — och där egentlig jordbruksdrift inte alls förekommer eller förekommer i endast ringa omfattning i förening med annan, mera inkomstbringande, verksamhet. Med hänsyn till att nedläggningstakten vad gäller småbruk knappast kommer att minska torde driften på ett betydande antal av dessa mindre jordbruksegendomar komma att upphöra eller sammanläggning att ske till större enheter under 1970-talet. Att ålägga ägare eller brukare av nu ifrågavarande kategori jordbruksfastigheter bokföringsmässig redovisning kan knappast vara påkallat. Jordbruksbeskattningskommittén har för övrigt övervägt att föreslå någon form av schablontaxering för mindre jordbruksfastigheter med huvudsaklig karaktär av bostadsfastighet men har inte framlagt något förslag härom i betänkandet.

Lantbruksnämnden i Uppsala län framför liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Jämtlands län föreslår att äldre brukare av omsättningsmässigt mindre jordbruksfastigheter undantas från skyldigheten att övergå till bokföringsmässig redovisning. Åldersgränsen skulle därvid kunna anknytas till gällande regler om avgångsvederlag till äldre jordbrukare.

Länsstyrelsen i Blekinge län anmärker i anslutning till den föreslagna tidplanen för övergångsskyldigheten att en inte oväsentlig del, minst en tiondel av en yrkeskår, normalt upphör med sin verksamhet under en femårsperiod. Inom jordbruksnäringen kan avgången under perioden 1973—1977 förväntas bli avsevärt större beroende dels på minskningen

av antalet brukningsenheter, dels på den höga genomsnittsåldern hos de nu verksamma jordbrukarna. Länsstyrelsen anser det av flera skäl knappast meningsfullt att av dessa skattskyldiga kräva en övergång till ny redovisningsmetod några få år före verksamhetens upphörande. Som en lösning tänker sig länsstyrelsen ett dispensförfarande, enligt vilket kontantmässig redovisning får tillämpas under den föreslagna övergångstiden, om det med hänsyn till ålder, upphörande av arrende eller annan särskild omständighet kan anses sannolikt att verksamheten kommer att avvecklas före ingången av år 1978.

Hushållningssällskapens förbund förordar någon form av dispensförfarande för jordbrukare med låg omsättning. Dispens från en obligatorisk övergång skulle kunna erhållas under exempelvis en femårsperiod efter det att obligatoriet för dem skulle träda i kraft den 1 januari 1977, om de så önskar och under denna period räknar med att avveckla sina jordbruk. Förbundet framhåller att valfrihet sålunda bör finnas för denna kategori jordbrukare.

1971 års utredning om bokföringslagstiftningen ifrågasätter om man inte nu bör dröja med ett ställningstagande beträffande de mindre jordbruken till dess man hunnit bearbeta de erfarenheter som vinns av de större jordbrukens övergång. *Svenska kommunförbundet* yttrar sig i samma riktning.

Även *lantbruksnämnden i Värmlands län* anser att någon tidsbestämd övergång inte skall fastställas för idkare av jordbruk med en omsättning av högst 10 000 kr. utan att detta bör anstå till dess frågan om schablontaxering utretts.

Tidplanen för övergång m. m.

Flertalet remissinstanser har tillstyrkt de föreslagna reglerna för en successiv övergång till bokföringsmässig redovisning. I några yttranden föreslås emellertid att reformen uppskjuts ett eller ett par år. Flera instanser anser vidare att den föreslagna övergångsperioden är för knappt tilltagen. Viss kritik riktas också mot kommitténs förslag att en övergång till ny redovisningsmetod inte skall få ske under det år en jordbrukare upphör med sin verksamhet.

1971 års fastighetstaxeringsutredning och *Föreningen auktoriserade revisorer* förordar att en lagstiftning på grund av kommitténs förslag genomförs tidigast fr. o. m. beskattningsåret 1975, när regler kan föreligga om det av kommittén diskuterade taxerade byggnadsvärdet. Fastighetstaxeringsutredningen framhåller att det f. n. inte är möjligt att bedöma den närmare innebörden av det blivande byggnadsvärdebegreppet i fråga om jordbruksfastigheter. Enligt utredningens mening är det såväl principiellt som praktiskt olämpligt att en lagstiftning om generell bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst antas så länge en avgörande faktor för lagstiftningen är okänd. Även om en lagstiftning

om bokföringsmässig redovisning i jordbruket är angelägen, bör man dröja med att genomföra förslagen tills metoden för bestämmande av det särskilda byggnadsvärdet fastlagts och tillämpats vid taxeringen.

Lantbrukshögskolan anmärker att det från rättvisesynpunkt skulle vara att föredra om tidpunkten för tvingande övergång till bokföringsmässig redovisning hade kunnat sättas lika för alla skattskyldiga, t. ex. den 1 januari 1978. Högskolan anser att om man för att få tillfredsställande spridning måste tillämpa en tidtabell liknande den kommittén föreslår, tidpunkten för förslagets genomförande bör skjutas ett år, eftersom tiden att planera övergången till nytt redovisningssystem annars blir mycket knapp. Möjlighet bör dock finnas för de jordbrukare som så önskar att från ingången av år 1973 tillämpa de nya reglerna.

Även *länsstyrelsen i Uppsala län* samt *lantbruksnämnderna i Uppsala* och *Gävleborgs län* förordar att reformen skjuts något år, främst med hänsyn till behovet av en omfattande information.

Flera länsstyrelser uttalar tveksamhet om de praktiska möjligheterna att genomföra en övergång till bokföringsmässig redovisning i den takt som kommittén föreslagit. I yttrandena hänvisar man allmänt till förhållandena i det egna länet och den anhopning av övergångar som kan förväntas särskilt under sista året av den föreslagna femårsperioden. Även några lantbruksnämnder berör frågan. För en sexårig övergångsperiod uttalar sig *länsstyrelsen i Jönköpings län* och *lantbruksnämnden i Uppsala län*. En sjuårig period förordas av *länsstyrelserna* i *Kronobergs* och *Gotlands län*. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* anser likaså att övergångarna bör utsträckas över längre tid än fem år.

Lantbruksnämnden i Örebro län pekar på möjligheten att differentiera omsättningsgränserna för olika delar av landet, så att övergångarna blir jämnt fördelade på taxeringsåren 1974—1978 i olika län. Även *länsstyrelsen i Västernorrlands län* finner det önskvärt att bestämmelserna anpassas så att en bättre fördelning på de olika övergångsåren erhålles. Länsstyrelsen framhåller att enligt kommitténs förslag endast ett fåtal jordbrukare i länet har skyldighet att övergå under de första åren av övergångstiden, medan ca 90 % av jordbrukarna skulle övergå det sista året, inkomståret 1977.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser en förlängning av övergångstiden önskvärd i fråga om brukarna av de minsta enheterna. Därigenom skulle större utrymme skapas för en naturlig avgång med bibehållande av kontantmetoden. Länsstyrelsen föreslår att övergången per den 1 januari 1977 kommer att omfatta jordbruk med en omsättning av 30 000 kr. eller mera och att återstoden av landets jordbrukare skall övergå till bokföringsmässig redovisning senast den 1 januari 1980.

Förslaget om införande av en undantagsregel innebärande förbud för den jordbrukare, som avvecklar sitt jordbruk, att samma beskattningsår övergå till bokföringsmässig redovisning avvisas av *Hushåll-*

ningssällskapens förbund, Lantbrukets skattedelegation och *Svenska revisorsamfundet.* En jordbrukare bör i sådana fall ha valfrihet, framhåller dessa instanser, att antingen behålla kontantprincipen eller övergå till bokföringsmässig redovisning. Mot kommitténs uppfattning att taxeringsresultatet ofta blir missvisande, om övergång sker i samband med att jordbruket upphör, invänder delegationen bl. a.

Kommittén tycks härvidlag ha lyssnat till den ofta hörda kritiken från fiskalt håll, vilken går ut på att dylika övergångar skulle medföra materiellt ogrundade förlustavdrag, beroende på att den likvid, som erhålls för inventarierna vid avvecklingen, i regel betydligt understiger det fastställda ingångsvärdet. Kritik av detta slag bottnar dock i en felsyn. Den bärande tanken bakom systemet med ingångsvärden är att de skall motsvara den ursprungliga och vid taxering icke avdragna nyuppsättningskostnaden. Det är således inte någonting mot denna grundprincip stridande att ingångsvärdet kan betydligt överstiga inventariernas aktuella saluvärde. Ett sådant förhållande innebär endast, att det under tidigare innehav förevarit en direkt värdeminskning på inventariebeståndet, vilken på grund av kontantprincipens konstruktion inte kunnat utnyttjas vid taxeringar för de år den uppkommit. Det vid avvecklingen uppkomna underskottet innebär således ingenting annat än att man härigenom ges en berättigad möjlighet att ta igen avdrag, som inte tidigare kunnat tillgodogöras.

Länsstyrelsen i Värmlands län påpekar att avyttringen av en jordbruksfastighet i realiteten omspänner en relativt lång period av planeringar och förhandlingar som ofta överskrider ett kalenderårsskifte. I sådana fall ger inte heller den föreslagna undantagsregeln helt tillfredsställande möjligheter till en skattemässigt likformig bedömning. Sålunda har en skattskyldig enligt förslaget möjlighet att i slutet av ett beskattningsår med kontantredovisning försälja djurbesättningen med en skattefri realisation. Efter övergång till bokföringsmässiga grunder och redovisning enligt denna metod ett beskattningsår, som därvid torde kunna omfatta kortare tid än tolv månader, kan han försälja maskinerna med en bokföringsmässig försäljningsförlust som blir avdragsgill. Undantagsregeln bör därför enligt länsstyrelsens mening utformas så att övergång till ny redovisningsmetod ej får ske under en period av t. ex. tolv månader före upphörandet av verksamheten.

Lantbrukets skattedelegation går in på det omsättningsbegrepp som enligt förslaget kommer att avgöra när obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning skall ske. Delegationen anför.

Delegationen vill i detta avseende fästa uppmärksamheten på de s. k. leveransrotköpen. Dessa har formellt karaktären av avverkningsuppdrag men är till gagnet närbesläktade med upplåtelser av avverkningsrätt. Enligt uttalande av riksskattenämnden får leveransrotköp i mervärdeskattehänseende behandlas som upplåtelse av avverkningsrätt. Även i inkomstskattehänseende har regeringsrätten i ett utslag rörande insättning på skogskonto intagit samma ståndpunkt (RÅ 1970: Fi 1373). Enligt delegationens uppfattning framstår det som naturligt att även vid

den nu aktuella gränsdragningen leveransrotköp skall beaktas endast med sina nettobelopp.

Svenska revisorsamfundet anför liknande synpunkter.

Schablonbeskattning av vissa jordbruksfastigheter m. m.

Frågan om införande av en schablonmetod för beräkning av inkomst av vissa jordbruksfastigheter berörs i vissa yttranden.

1971 års fastighetstaxeringsutredning förklarar sig i viss mån dela kommitténs uppfattning att mindre jordbruksfastigheter, där egentlig jordbruksdrift inte förekommer, bör schablonbeskattas. Utredningen anser att man genom ändringar av bestämmelserna om beskattningsnatur i 7 § KL till en del kan tillgodose det rättvisekrav som ligger bakom kommitténs uttalanden om schablonbeskattning. Utredningen understryker emellertid att ändringar i fråga om gränsdragningen mellan jordbruksfastighet och annan fastighet bör ske med försiktighet och att man på denna väg endast i begränsad omfattning kan tillgodose kommitténs önskemål.

Flera remissinstanser betonar att en generell övergång till bokföringsmässig redovisning aktualiserar frågan om en schablonbeskattning av vissa mindre jordbruksfastigheter. I yttrandena anförs därvid både förenklings- och rättvisesynpunkter. Till de instanser som framhåller önskvärdheten av ytterligare utredning av frågan om en schablonbeskattning, eventuellt i anslutning till ändrade fastighetstaxeringsregler för jordbruksfastighet, hör bl. a. *länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Hallands, Kopparbergs* och *Jämtlands län.*

TCO uttalar sig i samma riktning.

Hushållningssällskapens förbund framför uppfattningen att samma beskattningsregler bör gälla för alla jordbruksfastigheter oberoende av storlek.

Länsstyrelsen i Värmlands län föreslår att bestämmelser om schablonmässig inkomstberäkning för vissa jordbruksfastigheter införs i samband med en allmän obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning. Reglerna för den schablonmässiga inkomstberäkningen bör utformas efter samma princip som beträffande en- och tvåfamiljsfastigheter. I stället för den beloppsgräns vid 2 000 kr. som kommittén diskuterat förordar länsstyrelsen en beloppsgräns av 5 000 kr. Från schablonbeskattningen torde dock enligt länsstyrelsens mening böra undantas, förutom skogsinkomster, även större arrendeinkomster.

Länsstyrelserna i Älvsborgs, Värmlands och *Jämtlands län* uttalar sig till förmån för en schablonbeskattning även av mangårdsbyggnad på sådana jordbruksfastigheter där jordbruksdriften är mera omfattande. Länsstyrelsen i Värmlands län yttrar att kommittén inte kan anses ha anfört några vägande skäl för att generellt sett betrakta mangårdsbyggnaden såsom en för driften oundgänglig byggnad. I sådana fall där man-

gårdsbyggnaden delvis kan vara använd i driften, t. ex. som kontor, personalbostad e. d. bör motsvarande andel av kostnaderna hänföras till jordbruket. Länsstyrelsen framhåller att detta förfarande tillämpas beträffande annan fastighet som delvis ingår i rörelse.

Beskattningsregler vid bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet

Kommittén

Vid sin översyn av reglerna för beskattningen av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder har kommitténs utgångspunkt varit att i största möjliga utsträckning nå saklig överensstämmelse mellan jordbruksbeskattningen och beskattningen av rörelseinkomst. Kommittén betonar nödvändigheten av att all näringsverksamhet i framtiden beskattas enligt samma principer så att inte någon kategori särskilt gynnas eller missgynnas. Målet har varit att nå rättvisa och likformighet vid beskattningen. Samtidigt har kommittén eftersträvat att få till stånd möjligast enkla och lättillämpade regler för att underlätta deklarations- och taxeringsförfarandet.

Kommittén tillägger att det inte alltid har gått att utforma förslagen i full likhet med rörelsebeskattningens regler. Där ändringsförslagen innefattar avvikelser från rörelsebeskattningen har de föranletts av faktiska skillnader mellan jordbruksdrift och rörelseverksamhet. En anledning har också varit att förutsättningar för likartade regler saknats. Här framhåller kommittén särskilt de betydande svårigheter som mött i arbetet på nya avskrivningsregler för jordbrukets byggnader på grund av att värdet av byggnader på jordbruksfastighet hittills inte angetts vid fastighetstaxeringen.

Avdrag för värdeminskning av byggnader och markanläggningar

Som nämnts har kommittén i första hand sökt uppställa avskrivningsregler för jordbrukets byggnader och markanläggningar efter samma principer som numera gäller för rörelse. I betänkandet lämnar kommittén en redogörelse för de nya bestämmelser om avskrivning av byggnader och markanläggningar på rörelsefastighet som antogs av 1969 års riksdag (prop. 1969: 100, BeU 1969: 45, rskr 1969: 233). I sin redogörelse framhåller kommittén att de nya bestämmelserna innebar en genomgripande modernisering av rätten till avskrivning av kostnader för byggnader och andra anläggningar. Ändringarna avsåg främst en utvidgning av kretsen av avskrivningsbara tillgångar och en omfördelning av tillgångarna mellan olika grupper — byggnader, markanläggningar, inventarier — som behandlas enligt särskilda avskrivningsregler. Omfördelningen skedde huvudsakligen efter funktionell grund så att till en grupp kom att sammanföras tillgångar som har inbördes ekonomisk

samhörighet. Lagstiftningens syfte var att närmare än förut anknyta den skattemässiga avskrivningen till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet.

Till följd av den ändrade gränsdragningen mellan olika avskrivningskategorier ingår numera i underlaget för avskrivning av rörelsebyggnad endast kostnaderna för själva byggnadsstommen, dvs. golv, väggar, tak, bjälklag och bärande konstruktioner. Därtill kommer kostnader för sådana anordningar som är nödvändiga för en byggnads allmänna funktioner och som gör den lämplig att uppehålla sig i för där verksam personal. Däremot skall i avskrivningsunderlaget för byggnad inte inräknas sådana ledningar och tillbehör som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för rörelseändamål. Sådan rörelseberoende inredning jämställs vid beskattningen med inventarier och skrivs av enligt reglerna för inventarieavskrivning. Avskrivningsunderlaget för markanläggningar utgörs av faktiska anskaffningskostnader under innehavet för anordningar och konstruktioner i och på marken som inte har sådant direkt samband med byggnad eller rörelseverksamhet att de i avskrivningshänseende skall hänföras till byggnad eller inventarier.

Gränsdragningen mellan byggnad, inventarier och markanläggning

Enligt kommitténs uppfattning kan rörelsebeskattningens nya regler om vad som skall hänföras till byggnad, inventarier och markanläggningar i stor utsträckning direkt flyttas över på motsvarande tillgångar på jordbruksfastighet. I fråga om anskaffningskostnaden för en byggnad föreslår kommittén således att denna skall få delas upp på dels egentliga byggnadskostnader, som ingår i underlaget för byggnadsavskrivning och dels kostnader för vissa byggnadstillbehör som i avskrivningshänseende får behandlas som inventarier.

Kommitténs förslag innebär att till inventarier skall hänföras sådana byggnadstillbehör som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för jordbruksändamål. Kommittén framhåller att i jordbrukets ekonomibyggnader — främst djurstallarna — regelmässigt finns en mängd byggnadstillbehör och maskinell utrustning som i enlighet härmed bör hänföras till inventarier. Så är enligt kommittén fallet med praktiskt taget all inredning i djurstallar. Här anger kommittén som exempel bl. a. bås och spiltor, båsavskiljare, foderbord, vattenkoppar, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande inom byggnaden befintlig urinbrunn och gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggningar, kylbassänger, pumpar, ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp samt fläktar och ventilationsanordningar.

Även i vissa andra ekonomibyggnader på jordbruksfastighet förekommer byggnadstillbehör som kommittén föreslår skall hänföras till inventarier. Här avser kommittén i första hand silor och torkanläggningar, fasta transportörer samt hissar o. d. Med hänsyn till dessa tillgångars

direkta anknytning till jordbruksdriften bör de få behandlas som inventarier oavsett byggnadsmaterial och belägenhet. Också fristående siloanläggningar av cement skall därför enligt kommittén hänföras till inventarier. Så bör också ske beträffande inomhusledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström m. m. som behövs för jordbruksdriften.

Sedan all jordbruksberoende inredning och utrustning i ekonomibyggnader förts över till inventarier kvarstår endast den egentliga byggnadsstommen. Till avskrivningsunderlag för byggnad kommer således enligt kommitténs förslag i stort sett att hänföras kostnader för golv, väggar, tak, bjälklag och andra bärande konstruktioner. Till byggnad hänförs vidare enligt förslaget kostnad för pålning o. d. som har till ändamål att stabilisera byggnadens underlag och kostnad för schaktning av grund och källarplan. Kommittén påpekar att detta gäller för såväl bostads- som ekonomibyggnader. När det gäller mera verkstadsbetonade byggnader och bostadsbyggnader, där ledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström inte är jordbruksberoende utan avsedda för byggnadens allmänna funktion, föreslås att även kostnaderna för sådana ledningar bör inräknas i byggnadskostnaderna.

I fråga om markanläggningar inom jordbruket föreslår kommittén en uppdelning på tre grupper i analogi med vad som gäller för rörelse. Dessa anläggningar skall således i avskrivningshänseende hänföras antingen till byggnad eller inventarier, om funktionellt samband föreligger, eller till egentliga markanläggningar. Inom gruppen egentliga markanläggningar föreslås täckdikningsanläggningar med hänsyn till deras speciella karaktär och betydelse för jordbruket bilda en egen grupp skild från andra markanläggningar.

Enligt kommittén bör markanläggning i jordbruk betraktas som byggnad i avskrivningshänseende när anläggningen har ett sådant funktionellt samband med en byggnad att den kan sägas vara nödvändig för byggnadens allmänna användning. Kommittén anmärker att inom jordbruket torde sådana anläggningar inte finnas i någon större mängd. Främst blir det här fråga om utanför byggnad belägna service- och anslutningsledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström när ledningarna har anknytning till bostadsbyggnad eller andra byggnader där människor vistas mera regelbundet. Praktiskt taget alla sådana ledningar dragna till ekonomibyggnader hänför kommittén däremot till inventarier.

Kommitténs förslag innebär vidare att till inventarier hänförs sådana markanläggningar som har direkt funktionell samhörighet med jordbruksdriften. Även i denna del är förslaget en parallell till rörelsebeskattningens regler. Till inventariegruppen räknar kommittén således stängsel och andra avspärrningsanordningar som grindar, bommar och räcken. Vidare förs hit bevattningsanläggningar i jord och, som nyss berörts, de ledningar av skilda slag som huvudsakligen betjänar

ekonomibyggnader. Kommittén anser det också rimligt att till inventarier hänföra sådana uppsamlingsanordningar som krävs vid de moderna spol- eller svämutgödslingssystemen, dvs. gödselbehållare och -bassänger, dagbrunnar och därtill hörande kulvertar. Dessa anläggningar används nämligen tillsammans med den maskinella utrustningen i djurstallar och är också nödvändiga för den verksamhet som bedrivs där. Anläggningarna är således jordbruksberoende. Enligt förslaget bör till inventariegruppen också hänföras anläggningar som utförts i vattenvårdande syfte. Kommittén anför att det här i allmänhet torde bli fråga om anläggningar som har anknytning till avloppssystemet.

Kommittén föreslår slutligen att till egentliga markanläggningar skall hänföras alla markanläggningar på jordbruksfastighet som inte har sådan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier att de på grund härav i avskrivningshänseende skall behandlas som byggnad eller inventarier. Här nämner kommittén att det blir fråga om en mycket stor grupp anläggningar av skilda slag som har en mer eller mindre direkt anknytning till jordbruk eller skogsbruk. Som exempel anges i betänkandet förutom täckdiken och vägar bl. a. invallningsföretag, koportar, stenröjning, brunnar m. m.

Avskrivning av byggnad

Avskrivningsunderlaget

De nu gällande reglerna om avskrivning av byggnader på jordbruksfastighet karaktäriseras i betänkandet som otidsenliga och otillfredsställande. Den kritik som riktats mot tidigare gällande regler om byggnadsavskrivningar i förvärvskällan rörelse anser kommittén i allt väsentligt och i än högre grad gälla avskrivningsreglerna i förvärvskällan jordbruksfastighet. Kommittén finner därför att det föreligger ett stort behov av förbättrade avskrivningsregler som så nära som möjligt ansluter till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet.

Kommittén berör till en början de svårigheter som sammanhänger med frågan om hur underlaget för avskrivning av byggnadskostnaderna skall bestämmas. I betänkandet erinras om att läget för jordbrukets del varit väsentligt sämre än beträffande rörelse på grund av att något särskilt värde av byggnader på jordbruksfastighet inte anges vid fastighetstaxeringen. Enligt kommitténs mening är det emellertid en grundläggande förutsättning för att förbättringar skall kunna genomföras i fråga om avdragsrätten för byggnadskostnader att en relativt noggrann bestämning av avskrivningsunderlaget blir möjlig.

Kommittén diskuterar härefter olika vägar att nå fram till ett avskrivningsunderlag som i likhet med vad som gäller inom rörelsebeskattningen i princip grundar sig på byggnadernas anskaffningsvärde.

Spörsmålet om hur anskaffningskostnaden för en byggnad skall fastställas uppkommer inte så mycket när någon själv uppför en byggnad som när en bebyggd fastighet förvärvas. Det föreligger då stora svårigheter, framhåller kommittén, att någorlunda exakt beräkna byggnadernas andel av den totala anskaffningskostnaden för fastigheten liksom att med utgångspunkt från det totala taxeringsvärdet fördela detta på däri ingående värde av byggnader, jord m. m. Det måste därför finnas generella regler som föreskriver dels hur stor del av anskaffningskostnaden för en förvärvad jordbruksfastighet som kan anses belöpa på där befintliga byggnader, dels hur stor del av det totala värdet av en jordbruksfastighet som vid övergång till planenlig avskrivning skall anses hänförlig till byggnaderna. Den metod som skall användas för att bestämma anskaffningsvärde för byggnader vid köp av jordbruksfastighet måste vara enkel och lätt att tillämpa med hänsyn till det stora antal ägarskiften som förekommer inom denna kategori fastigheter.

Beträffande den gällande schablonmetoden för att bestämma avskrivningsunderlag för byggnader i jordbruk, där man generellt utgår från att byggnadernas värde motsvarar 2/3 av taxerade jordbruksvärdet m. m., säger kommittén att den har fördelen av att vara enkel och inte torde ha förorsakat några problem i den praktiska tillämpningen i de få fall som en övergång till planenlig avskrivningsmetod förekommit.

Denna metod har emellertid enligt kommittén den väsentliga nackdelen att den ofta medför betydande orättvisor mellan jordbrukarna. Eftersom värderingen alltid utgår från jordvärdet gynnar metoden fastigheter med god åkerjord och lämplig arrondering, särskilt större sådana. Dessa får nämligen ett högt avskrivningsunderlag, medan i storleks- och byggnadsmässigt hänseende jämförbara fastigheter med sämre åkerjord och dålig arrondering får ett lägre avskrivningsunderlag för byggnaderna. Kommittén pekar på att skillnaderna ofta är betydande mellan enhetsvärde per ha mark för fastigheter med bästa jord och läge i södra Sveriges jordbruksbygder och motsvarande värde för fastigheter i Mellansverige och Norrland. Även inom de egentliga jordbrukslänen — särskilt skånelänen — är variationerna beträffande enhetsvärdena mycket stora. Vidare har erfarenheterna vid tidigare fastighetstaxeringar enligt kommittén visat en tendens att överskatta värdet av äldre byggnader och underskatta värdet av nya byggnader när det gällt att bestämma enhetsvärden för åker med byggnader.

Kommittén konstaterar mot denna bakgrund att gällande schablonmetod är alltför grov för att lämpligen läggas till grund för bestämmande av avskrivningsunderlag vid en allmän övergång till planenlig avskrivning av anskaffningsvärdet. Därvid syftar kommittén på såväl

fördelning av erlagd köpeskilling för förvärvad fastighet som bestämmande av ingångsvärde för befintliga byggnader.

Med utgångspunkt i kravet på enkla och lättillämpade regler har kommittén undersökt möjligheten att genom en regional och storleksmässig differentiering av den nuvarande schablonmetoden göra den mera likformig och lämplig för ändamålet. Kommittén har därvid funnit att en sådan differentiering i viss mån skulle eliminera ojämnheterna i fråga om avskrivningsunderlag för det befintliga byggnadsbeståndet. Däremot skulle en sådan differentierad schablonmetod inte vara särskilt väl lämpad för att fastställa byggnadernas värde i köpfallen. Kommittén räknar också med praktiska svårigheter i tillämpningen av en sådan metod. Den skulle kräva ett omfattande arbete av taxeringsmyndigheterna, på vilka skulle ankomma att utfärda anvisningar om enhetsvärden för fastigheter i skilda storleksklasser inom varje område. Kommittén har därför inte ansett sig kunna förorda någon form av schablonmetod som baseras på det taxerade jordbruksvärdet.

Ej heller ett individuellt värderingsförfarande anser kommittén lämpligen kunna komma i fråga för bestämmande av anskaffningsvärde på jordbruksbyggnader. Kommittén framhåller att åtskilliga jordbruksfastigheter i landet byter ägare varje år, med påföljd att nya avskrivningsunderlag måste bestämmas. I detta sammanhang anges i betänkandet en värderingsmetod som utarbetats av institutet för lantbrukets byggnadsteknik. Metoden går ut på en beräkning av återanskaffningsvärde för varje byggnad. Detta värde omvandlas därefter till byggnadstekniskt nuvärde med användning av en s. k. beskaffenhetsfaktor. Kommittén påpekar att ett så beräknat nuvärde måste förvandlas till allmänt saluvärde för att kunna användas i avsett sammanhang. Man torde här enligt kommittén bli hänvisad till att använda en enkel schablon. Förfaringssättet förefaller kommittén alltför invecklat även om den nämnda värderingsmetoden skulle kunna förenklas och sannolikt skulle ge acceptabla avskrivningsunderlag för byggnader.

Dessa överväganden har föranlett kommittén att falla tillbaka på möjligheten att fastställa avskrivningsunderlaget för byggnader på jordbruksfastighet med ledning av särskilda byggnadsvärden, som åsätts i samband med fastighetstaxering. Kommittén framhåller att om sådana taxerade byggnadsvärden funnes, skulle regler om bestämmande av anskaffningsvärde direkt kunna överföras från rörelsebeskattningen till förvärvskällan jordbruksfastighet. Vid samråd i denna fråga med 1971 års fastighetstaxeringsutredning har kommittén erfarit att denna utredning avser att före 1975 års allmänna fastighetstaxering föreslå att särskilt delvärde för byggnader skall redovisas vid fastighetstaxeringen. Kommittén har med hänsyn härtill ansett sig kunna utgå från att särskilda byggnadsvärden kommer att finnas angivna fr. o. m. år 1975.

Kommittén har därför funnit det möjligt att rekommendera avskrivningsregler för byggnader i jordbruk som i allt väsentligt innebär en anpassning av rörelsebeskattningens regler. Avdrag för värdeminskning av byggnader föreslås således i framtiden alltid skola beräknas på grundval av anskaffningsvärdet, dvs. den faktiska byggnadskostnaden. Enligt förslaget skall avskrivningsplan användas, s. k. planenlig avskrivning. Den nu gällande metoden att när anskaffningskostnaden inte kan utredas schablonmässigt bestämma avskrivningsunderlaget till viss del av fastighetens taxeringsvärde, anser kommittén inte bör få tillämpas i framtiden annat än under en övergångstid.

När byggnader förvärvas tillsammans med marken genom köp eller därmed jämförligt fång föreslår kommittén att avskrivningsunderlaget för byggnaderna bestämmes med tillhjälp av en proportioneringsregel motsvarande den som nu gäller i fråga om rörelsefastigheter. Som anskaffningsvärde för byggnaderna skall i sådana fall anses så stor del av köpesumman som det taxerade byggnadsvärdet utgör av fastighetens totala taxeringsvärde. Jämkning av det på så sätt beräknade anskaffningsvärdet skall kunna ske, om det uppenbarligen mera avsevärt över- eller understiger vad som kan anses rimligt. Jämkningsregeln har utformats så att bedömningen skall avse rimligheten av det framräknade byggnadsvärdet och inte av markvärdet på sätt som gäller för rörelsefastigheter. Anledningen härtill är att markvärdet på jordbruksfastighet ofta är betydligt högre än värdet av byggnaderna. Enligt kommittén bör det därför vara lättare att bedöma värdet av byggnaderna än värdet av marken.

När jordbruksfastighet förvärvas genom benefikt fång, t. ex. arv eller gåva, skall anskaffningsvärdet för byggnaderna enligt förslaget beräknas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 3 b av anvisningarna till 29 § KL till det belopp som för överlåtaren kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende.

Till följd av vad kommittén föreslagit angående gränsdragningen mellan olika avskrivningsgrupper skall, som redovisats i det föregående, avskrivningsunderlaget för byggnad i princip omfatta endast kostnader för själva byggnadsstommen. Till avskrivningsunderlaget hänförs även kostnader för ledningar och annan utrustning som är avsedd för byggnadens allmänna funktion oberoende av den verksamhet som bedrivs på fastigheten.

Ingångsvärden för byggnader

Kommitteförslaget innebär att övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning skall medföra skyldighet att börja tillämpa nya avskrivningsregler enligt metoden för planenlig avskrivning. Detta förutsätter, påpekar kommittén, att ett någorlunda riktigt avskrivningsunderlag för det befintliga byggnadsbeståndet kan fastställas vid över-

gången till den nya avskrivningsmetoden. Eftersom de verkliga anskaffningskostnaderna mera sällan kan anges, måste anskaffningsvärdet för byggnaderna på något sätt beräknas i fråga om det helt övervägande antalet jordbruksfastigheter i landet. Det blir här nödvändigt att tillgripa jämförelsevis vida schabloner. Alltför stor vikt bör enligt kommittén inte läggas vid en mera noggrann beräkning av storleken av ingångsvärdet för det äldre och ofta tämligen nedslitna byggnadsbeståndet.

De särskilda bestämmelser om ingångsvärden för byggnader som erfordras för övergången till nya avskrivningsregler har kommittén utformat mot bakgrunden av ingående överväganden av bl. a. följande.

Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering räknar kommittén med att särskilda byggnadsvärden kommer att fastställas för alla jordbruksfastigheter. Ett sådant taxerat byggnadsvärde kan enligt kommittén antas bli mer verklighetsbetonat än de värden som framkommer med gällande metod att beräkna byggnadernas ingångsvärde till 2/3 av taxerade jordbruksvärdet m. m. För de jordbrukare som går över till det nya systemet före år 1975 behövs emellertid en metod för schablonberäkning av ingångsvärden.

I enkelhetens intresse har kommittén prövat möjligheten att behålla nuvarande regler om ingångsvärde och avskrivningsprocent för byggnader. Kommittén understryker att en sådan lösning framtvingar ett undantagsstadgande, enligt vilket de nya procentsatserna för avskrivning av byggnader inte får tillämpas på den del av ingångsvärdet som enligt 2/3-schablonen baserats på 1970 års taxerade jordbruksvärden. De årliga värdeminskningsavdragen skulle härigenom bli oförändrade så länge avskrivningsunderlaget beräknats på detta sätt. Kommittén har emellertid ansett sig inte böra föreslå en sådan övergångsregel eftersom ett undantag av nämnda slag kunde komma att gälla under en avsevärd tid.

Kommittén avvisar också tanken på att ge nuvarande regler om ingångsvärde och avskrivningsprocent fortsatt tillämpning t. o. m beskattningsåret 1974 och för senare år föreskriva skyldighet att som nytt ingångsvärde ta upp det taxerade byggnadsvärde som kommittén räknar med skall finnas. Skyldigheten att gå över till nytt avskrivningsunderlag skulle omfatta alla som efter år 1969 gått över till metoden för planenlig avskrivning med ett schablonmässigt beräknat ingångsvärde. Enligt kommitténs uppfattning bör emellertid jordbrukarna i likhet med ägarna av rörelse- och hyresfastigheter ges möjlighet att välja mellan flera alternativ för bestämmandet av avskrivningsunderlag. Dessutom anser kommittén det mindre lämpligt att som enda alternativ föreskriva ett taxerat byggnadsvärde som man inte kan bedöma nu.

De nya procentsatser som kan komma att rekommenderas för avskrivning av jordbrukets byggnader bör enligt kommitténs mening få

tillämpas snarast möjligt och av alla som går över till planenlig avskrivning oavsett enligt vilket alternativ ingångsvärdet bestämts. Med denna utgångspunkt kommer kommittén fram till att gällande 2/3-schablon räknad på 1970 års taxerade jordbruksvärden inte bör användas. I kombination med nya högre procentsatser skulle de årliga värdeminskningsavdragen för vissa fastigheter i det närmaste fördubblas i jämförelse med de som nu får åtnjutas. En betydande skattefavör skulle uppstå när jordbruksvärdet är speciellt högt på grund av särskilt god jord eller andra förhållanden som inte har samband med byggnadernas skick och värde. En begränsning av ingångsvärdet till hälften av 1970 års taxerade jordbruksvärde utgör enligt kommittén ett rimligt och nära likvärdigt alternativ till nuvarande 2/3-schablon på vilken avskrivning sker med 1,5 %. Kommittén redovisar i detta sammanhang vissa beräkningar av avskrivningarnas skattemässiga nuvärde för olika ingångsvärden på byggnader.

Kommittén föreslår på grundval av dessa överväganden att den skattskyldige skall få välja mellan flera alternativa metoder för bestämmande av ingångsvärde för byggnader.

Den jordbrukare som går över till planenlig avskrivning av byggnad före den 1 januari 1975 föreslås få ta upp som ingångsvärde sina verkliga anskaffningskostnader för hela eller en del av byggnadsbeståndet. Alternativt får han också beräkna ingångsvärdet schablonmässigt till hälften av 1970 års taxerade jordbruksvärde m. m. ökat med kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som utförts efter år 1969. I båda fallen skall avräknas de avdrag för värdeminskning av byggnad som efter år 1969 medgivits den skattskyldige vid den statliga inkomsttaxeringen.

Den som går över till den nya avskrivningsmetoden den 1 januari 1975 eller därefter får enligt förslaget ytterligare två möjligheter att bestämma ingångsvärdet förutom de redan nämnda alternativen. Ingångsvärdet får tas upp till 1975 års taxerade byggnadsvärde med tillägg för de ny-, till- och ombyggnadskostnader som nedlagts efter år 1974. Om fastigheten har förvärvats efter år 1969 i bebyggt skick, får ingångsvärdet också bestämmas genom en proportionering av hela anskaffningskostnaden efter förhållandet mellan 1975 års taxerade byggnadsvärde och hela taxeringsvärdet för samma år. Kostnaderna för sådana investeringar som gjorts efter år 1974 får självfallet tillföras avskrivningsunderlaget. Även här skall åtnjutna värdeminskningsavdrag avräknas.

Enligt kommitténs förslag bör ingångsvärde, som beräknas schablonmässigt, kunna jämkas om värdet framstår som uppenbart orimligt med hänsyn till byggnadsbeståndets beskaffenhet och omfattning.

Kommittén föreslår vidare att den som före år 1975 beräknat ett ingångsvärde enligt hälftenschablon skall få rätt att använda det taxerade byggnadsvärdet när detta föreligger. Denne föreslås således få byta

avskrivningsunderlag vid 1976 års taxering till antingen 1975 års byggnadsvärde eller, om fastigheten förvärvats genom köp efter år 1969, en proportionell andel av köpeskillingen för fastigheten.

Det kan även finnas några skattskyldiga, påpekar kommittén, som mellan år 1970 och ikraftträdandet av de föreslagna bestämmelserna gått över till planenlig avskrivning av byggnad med tillämpning av nu gällande schablon, dvs. 2/3 av 1970 års taxerade jordbruksvärde m. m. Antalet sådana övergångar antas av kommittén bli sannolikt mindre än ett hundratal. Kommittén har funnit det vara nödvändigt att dessa skattskyldiga skall reducera sitt avskrivningsunderlag till samma nivå som gäller för andra när de nya avskrivningsreglerna blir tillämpliga, dvs. till hälften av 1970 års jordbruksvärde. Även denna grupp skattskyldiga anser kommittén bör ha rätt att byta ut sitt avskrivningsunderlag mot taxerat byggnadsvärde när sådana värden finns.

Kommittén föreslår även en särskild regel beträffande de byggnadstillbehör som på grund av ändrad gränsdragning mellan byggnad och inventarier skall få skrivas av såsom inventarier. En fördelning av byggnadskostnader i enlighet med den ändrade gränsdragningen föreslås få ske med en viss retroaktiv verkan. Kommittén erinrar om att så skedde när nya avskrivningsregler för rörelsebyggnader infördes. Enligt den föreslagna regeln får varje jordbrukare i samband med övergång till planenlig avskrivning ta upp på avskrivningsplan för inventarier de kostnader för inredning och utrustning i ekonomibyggnader som här avses, till den del de nedlagts av honom själv och hänför sig till tiden efter år 1969. Om dessa kostnader har beaktats vid bestämmande av ingångsvärdet för byggnad och ingår i detta, skall det belopp som tas upp på inventariekontot avräknas från avskrivningsunderlaget för byggnaderna.

Kommittén har inte varit helt enig i fråga om de regler som föreslås gälla för övergången till planmässig avskrivning av byggnad. Ledamoten *Adolfsson* framhåller i sin reservation att den schablonberäkning av ingångsvärde som majoriteten förordat, motsvarande hälften av 1970 års taxerade jordbruksvärde, innebär en klar försämring i förhållande till gällande regler. Sålunda blir f. n. avskrivningsunderlaget automatiskt uppräknat efter varje fastighetstaxering medan underlaget nu föreslås fastställt med 1970 års taxeringsvärde som grund. Han vänder sig även mot att den skattskyldiges kostnader för ny-, till- och ombyggnader före 1969 års utgång inte får medräknas i avskrivningsunderlaget enligt majoritetens förslag. Adolfsson föreslår för sin del att 2/3 av 1970 års taxerade jordbruksvärde m. m. skall gälla som ingångsvärde för jordbrukets byggnader enligt schablonmetoden. Detta värde bör sedan få ökas med den skattskyldiges verkliga kostnader för ny-, till- eller ombyggnader utförda efter 1964 års utgång minskat med de eventuella värdeminskningsavdrag som åtnjutits under samma tid. Ett sådant förfaringssätt skulle rimma med kommitténs förslag beträffande ingångs-

värde för inventarier där både schablon och verkligt värde får tillämpas beroende av tidsperioden när inventarierna anskaffats.

Avslutningsvis framhåller kommittén att de föreslagna schablonreglerna utformats med sikte på att nå rättvisande och realistiska ingångsvärden för befintliga byggnader. Detta mål skulle enligt kommitténs uppfattning bäst uppfyllas om ingångsvärdena uteslutande kunde baseras på taxerade byggnadsvärden som åsätts i samband med fastighetstaxeringen. Kommittén ifrågasätter om inte en omprövning av de föreslagna reglerna om ingångsvärden för befintliga byggnader bör ske, om det vid en analys av nya byggnadsvärden skulle visa sig att de kan anses mera rättvisande som underlag för avskrivning. En omprövning skulle kunna innebära att endast det taxerade byggnadsvärdet skulle få användas som avskrivningsunderlag för äldre byggnader vid sidan av faktisk anskaffningskostnad. En sådan bedömning torde enligt kommittén kunna göras med tillräcklig grad av säkerhet först sedan de nya byggnadsvärdena gällt något eller några år.

Avskrivningsprocenten

Kommittén föreslår att byggnadsavskrivningarna även i fortsättningen skall ske enligt lineär metod. Anskaffningskostnaden skall alltså fördelas med lika stora årliga belopp på byggnadens beräknade livslängd. De årliga avdragen skall avse ett normalt beskattningsår om 12 månader och således jämkas i de fall beskattningsåret är längre eller kortare. Avdragen bör liksom hittills vara bundna till det beskattningsår på vilket de belöper. Någon rätt att förskjuta avdragen föreslår kommittén inte.

I fråga om fastställandet av lämplig avskrivningsprocent för driftbyggnader på jordbruksfastighet erinras i betänkandet om att hittillsvarande praxis har varit mycket restriktiv beträffande högre avskrivningsprocent än den allmänt tillämpade procentsatsen 1,5 motsvarande 1 % av det taxerade jordbruksvärdet. En av anledningarna härtill har enligt kommittén varit att avskrivningsunderlaget i regel beräknats schablonmässigt på basis av det taxerade jordbruksvärdet och därför ansetts alltför otillförlitligt samt att det avsett såväl bostads- som ekonomibyggnader. Från jordbrukarnas sida har den normalt tillämpade procentsatsen starkt kritiserats i skilda sammanhang såsom orimligt låg i förhållande till den faktiska värdeminskning man numera måste räkna med.

Även enligt kommitténs uppfattning krävs en betydligt högre avskrivningsprocent för att byggnadsinvesteringarna skall kunna skrivas av inom en beräknad varaktighetstid. Kommittén anför härom.

De ekonomibyggnader som nu uppförs har i regel en annan utformning än som tidigare varit vanligt. De är ofta enklare såväl i själva konstruktionen som i materialet. Särskilt gäller detta för djurstallar som man med hänsyn till den tekniska och ekonomiska utvecklingen försökt

göra så prisbilliga som möjligt. Man har således gått över till att uppföra förenklade stallbyggnader och förvaringsutrymmen med begränsad varaktighet. Samtidigt har man försökt åstadkomma byggnadskonstruktioner som lätt kan anpassas till skilda driftformer. På grund härav och med hänsyn till svårigheterna vid bedömningen av den framtida tekniska och ekonomiska utvecklingen måste man räkna med att varaktighetstiden för driftbyggnader i jordbruk nu är betydligt kortare än tidigare. Den genomsnittliga varaktighetstiden för byggnader av typ djurstallar o. d. beräknas i allmänhet till högst 30 år. För enkla förvaringsutrymmen beräknas varaktighetstiden till ca 40 år.

Därefter uttalas att ett företagsekonomiskt riktigt värdeminskningsavdrag tämligen lätt kan åstadkommas när avskrivningsunderlaget är lika med den verkliga anskaffningskostnaden. Avskrivningsprocenten får då anpassas till vad som anses skäligt med hänsyn till byggnadens fysiska och ekonomiska livslängd.

Kommittén har inte ansett sig ha anledning att föreslå vilka procentsatser som bör komma i fråga för allmänt förekommande slag av driftbyggnader. Det har synts kommittén lämpligast att normalprocentsatser för olika typer av jordbruksbyggnader fastställs av riksskatteverket efter samråd med lantbruksstyrelsen och jordbrukets organisationer. Därvid har kommittén utgått från att sådana normalprocentsatser kommer att ligga i paritet med dem som rekommenderats för byggnader i rörelse och således innebära en väsentlig förhöjning i jämförelse med nuläget.

Kommittén diskuterar även frågan om lämplig avskrivningsprocent i de vanliga fall då ingångsvärde för byggnader beräknats schablonmässigt för hela byggnadsbeståndet. När det gäller planenlig avskrivning av byggnader före beskattningsåret 1975 påpekar kommittén att det i dessa fall endast kan bli frågan om kollektiv avskrivning av samtliga byggnader. För tiden därefter tänker sig kommittén möjligheten att ett taxerat byggnadsvärde kan komma att delas upp på bostadsbyggnader och ekonomibyggnader. Beträffande den kollektiva avskrivningen förordar kommittén att en föreskrift om allmänt tillämplig avskrivningsprocent tas in i riksskatteverkets anvisningar om avdrag för värdeminskning av jordbruksbyggnader. Enligt kommitténs mening bör de årliga värdeminskningsavdragen inte vara lägre än som medges enligt nuvarande metod. Minskningen av underlaget vid kollektiv avskrivning till hälften i stället för två tredjedelar av taxerat jordbruksvärde m. m. skulle föranleda en höjning av avskrivningsprocenten till två. Kommittén räknar med att de procentsatser vid planenlig avskrivning som det skall ankomma på riksskatteverket att rekommendera för driftbyggnader av olika slag kommer att motsvara en genomsnittlig avskrivning om minst 2,5 %. Med hänsyn härtill bör enligt kommittén procentsatsen vid kollektiv avskrivning även bestämmas till 2,5. En jämkning uppåt eller nedåt anser kommittén bör kunna ske i sådana fall där det är uppenbart att ingångsvärdet till helt övervägande del belöper på ekonomibyggnader resp. bostadsbyggnader.

Kommittén föreslår att också för jordbrukets del införs en rätt till s. k. primäravskrivning med 10 % av anskaffningskostnaden. Primäravdrag skall få åtnjutas med 2 % per år under de fem första åren på alla nyinvesteringar i byggnader i jordbruk, liksom nu gäller för investeringar i rörelsebyggnader. En rätt till primäravskrivning skulle enligt kommitténs bedömning sannolikt stimulera till ökade investeringar i driftbyggnader och därmed befrämja en även från samhällets synpunkt önskvärd byggnadsrationalisering inom jordbruket. Primäravskrivning bör dock komma i fråga endast för egentliga driftbyggnader i jordbruk, dvs. ekonomibyggnader och personalbostäder. Någon anledning att medge primäravskrivning även för mangårdsbyggnad har kommittén inte kunnat finna.

Med nyinvestering som bör berättiga till primäravskrivning avser kommittén kostnader för ny-, till- eller ombyggnad men däremot inte kostnader för förvärv av redan uppförd byggnad. Om förvärvet avser byggnad, för vilken överlåtaren äger rätt till primäravdrag, föreslås dock den nye ägaren få åtnjuta de primäravdrag som överlåtaren inte hunnit utnyttja. Primäravskrivning skall ske jämsides med den årliga avskrivningen och således medföra en förhöjning av värdeminskningsavdragen under de fem första åren efter det nyinvestering skett. Avskrivningen skall ske inom avskrivningsplanen. Mer än 100 % av anskaffningskostnaden får inte skrivas av. Primäravdraget skall alltid utgöra 2 % av anskaffningskostnaden oavsett beskattningsårets längd.

Enligt gällande regler har jordbrukarna haft rätt att ur avskrivningsunderlaget för byggnad bryta ut anskaffningsvärdet för vissa byggnadstillbehör och för dessa tillämpa en högre avskrivningsprocent än för byggnaden i övrigt. Det har här främst gällt silor och torkanläggningar samt viss maskinell utrustning i djurstallar. Med hänsyn till att kommittén föreslår att sådan utrustning skall få skrivas av enligt inventariereglerna får en utbrytningsrätt inte någon funktion att fylla i framtiden.

Avskrivning av markanläggningar

Genom 1969 års lagstiftning infördes i förvärvskällan rörelse en allmän rätt till avdrag för värdeminskning av markanläggningar. Avdragsrätten är begränsad till ett avskrivningsunderlag motsvarande 75 % av nedlagda kostnader med hänsyn till bl. a. att tillgångarna i vissa fall kan anses ha ett bestående värde som är oberoende av den bedrivna verksamheten. Avskrivning får ske med 5 % av avskrivningsunderlaget.

Med den nya syn på behandlingen av markanläggningar som lagts till grund för nämnda lagstiftning har jordbruksbeskattningskommittén funnit det uppenbart att området för avskrivningsbara markanläggningar i jordbruk bör utvidgas. Man framhåller att jordbrukets markanläggningar i regel är av större omfattning än som vanligen förekommer på

rörelsefastighet. Eftersom de också är betydligt mer kostnadskrävande, såväl absolut som i relation till hela fastighetens värde, får avdragsrätten större ekonomisk betydelse. Nuvarande regler av år 1962 medger avskrivning i form av avdrag för årlig värdeminskning endast för täckdiken och skogsvägar. I fråga om täckdiken omfattar avdragsrätten samtliga kostnader för nytäckdikning och iståndsättande eller omläggning av befintlig täckdikningsanläggning, s. k. omtäckdikning. Avskrivningen sker över en period av tio år. För skogsvägar gäller att en tredjedel av kostnaderna får avskrivas under samma tid.

Kommittén föreslår att avdrag bör få göras förutom för täckdikningsanläggningar och skogsvägar även för andra dikningsanläggningar än täckdiken och för vattenavlednings- och invallningsföretag, vägar, koportar och andra genombrytningar av allmänna vägar som är erforderliga för jordbruksdriften, stenröjning och stensprängning, brunnar m. m. Vidare bör avdrag medges för sådana markarbeten som har samband med markens första iordningställande för att en byggnad skall kunna uppföras såsom röjning, schaktning och torrläggning jämte rivning av tidigare befintlig byggnad. Även kostnader för särskilda personalvårdsanläggningar bör omfattas av en på så sätt utvidgad avdragsrätt.

Utöver här nämnda markanläggningar i egentlig mening finns också inom jordbruket vissa markanläggningar som har en så nära funktionell anknytning till byggnader eller inventarier, att de närmast kan anses utgöra tillbehör till byggnad eller maskinell utrustning. Som tidigare redovisats föreslår kommittén att sådana anläggningar i avskrivningshänseende skall behandlas på samma sätt som byggnad resp. inventarier.

I fråga om avskrivningsunderlaget för markanläggning erinrar kommittén om att samma principer som gäller för täckdiken numera även tillämpas enligt rörelsebeskattningens regler. Avdragsrätten omfattar sålunda endast kostnader för markanläggning som bestritts av den skattskyldige och avser anläggning som utförts under den tid han ägt fastigheten. Dessa kostnader skall uppföras på särskild plan. Vid benefikt förvärv av fastighet får emellertid den nye ägaren överta överlåtarens avskrivningsplan och åtnjuta de avdrag denne inte hunnit tillgodogöra sig. Häri föreslår kommittén inte någon ändring.

Kommittén går därefter in på frågan om det är motiverat att även i övrigt tillämpa samma avskrivningsregler på jordbrukets markanläggningar som för rörelse. Detta skulle innebära att man också för jordbrukets del förde samman alla markkostnader och lät 75 % härav utgöra det underlag på vilket avskrivning får ske med 5 % för år. Under förutsättning att förhållandena vore helt jämförbara, skulle denna lösning enligt kommitténs mening vara enklast och även lämpligast. Emellertid är jordbrukets markanläggningar av delvis annat slag än i rörelse

och, enligt vad kommittén understryker, har större omfattning samt framför allt väsentligt större ekonomisk betydelse. Kommittén syftar här på täckdikningsanläggningarna. I fråga om dessa finner kommittén såväl praktiska som företagsekonomiska skäl tala för att nu gällande avskrivningsregler bör behållas. Kommittén anför.

Av de markanläggningar som förekommer på jordbruksfastighet intar täckdikningsanläggningarna en dominerande ställning både antals- och kostnadsmässigt. De har stor betydelse för jordbrukets avkastningsförmåga och därmed också för lönsamheten. Investeringar i täckdiken är ofta nödvändiga för att åstadkomma rationella jordbruk. Kostnaderna uppgår till i genomsnitt ca 2 500 kr per ha. Även om täckdiken i allmänhet har en förhållandevis lång varaktighet har de inte ett bestående värde. De är otvivelaktigt föremål för förslitning och värdeminskning.

En minskning av avskrivningsunderlaget för täckdikningsanläggningar till 75 % av de verkliga kostaderna skulle innebära en avsevärd försämring för jordbrukarna, inte minst mot bakgrund av att det här ofta är fråga om såväl kostnader för nyanläggning som för omläggning av en gammal täckdikning. En reducering av avskrivningsunderlaget skulle sannolikt också medföra en mindre benägenhet att investera i täckdikningsanläggningar.

En utveckling mot minskad investeringsbenägenhet skulle vara olycklig, tillfogar kommittén, med hänsyn till det stora behovet av om- och nytäckdikning i främst södra Sveriges slättbygder.

Kommittén kommer således fram till att avskrivningsunderlaget för täckdiken även i framtiden bör utgöras av hela anläggningskostnaden. Även när det gäller avskrivningsprocent för täckdiken har kommittén efter ingående överväganden stannat för att inte föreslå någon ändring av gällande regler. En sänkning från 10 % till 5 %, som gäller i förvärvskällan rörelse, anser kommittén skulle medföra en relativt stor försämring i fråga om årligt värdeminskningsavdrag. Visserligen kan det enligt kommittén knappast sägas att en 20-årig avskrivningstid för täckdiken skulle vara alltför lång sett från företagsekonomisk synpunkt, eftersom varaktighetstiden i regel kan anses uppgå till minst 25 år. En förlängning av avskrivningstiden från 10 till 20 år skulle dock förefalla obillig och sannolikt försvåra jordbrukarnas möjligheter att investera i ny- och omtäckdikning.

Som en ändring i gällande regler om täckdikningsanläggningar föreslår kommittén att i avskrivningsunderlaget skall inräknas inte bara som nu täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning utan även huvudavlopp. Gränsdragningen mellan täckdikningsanläggning och huvudavlopp sker f. n. med utgångspunkt från rördimensionen. Denna gränsdragning torde hänga samman med att huvudavlopp ansetts ha ett bestående värde. Kommittén framhåller betydelsen av att torrläggningen stimuleras och att öppna avlopp läggs igen så att bättre brukningsförhållanden åstadkommes. En gräns mellan olika stora avloppsledningar kan enligt

kommittén medföra att rekommenderade rördimensioner inte används, om kostnaden inte är avdragsgill. I stället nöjer man sig med en mindre dimension med sämre resultat som följd. Kommittén anser därför att alla täckta avlopp som har samband med täckdiken skall omfattas av full avdragsrätt.

Beträffande andra egentliga markanläggningar än täckdikningar har kommittén inte funnit motiv för andra avdragsregler än de som nu gäller för rörelse. För dessa anläggningar föreslås således att avskrivningsunderlaget skall motsvara 75 % av den faktiska anskaffningskostnaden. Vidare bör enligt kommittén den årliga avskrivningen vara 5 % av den avskrivningsbara kostnadsdelen. I fråga om rent tillfälliga markanläggningar, avsedda att användas endast ett fåtal år, föreslås dock att hela anskaffningskostnaden får dras av under anskaffningsåret.

Även reglerna om avskrivningsunderlag vid fastighetsförvärv föreslås vara desamma som gäller för markanläggningar på rörelsefastighet. Om ett fastighetsköp omfattat markanläggningar, bör köparen således inte tillföras något avskrivningsunderlag för markanläggningar. Säljaren bör i stället i samband med försäljningen få på en gång tillgodogöra sig avdrag för det oavskrivna värdet av markanläggningarna enligt avskrivningsplanen. Vid benefika förvärv bör däremot den nye ägaren få överta företrädarens avskrivningsplan och i framtiden åtnjuta de avdrag som denne inte hunnit utnyttja.

Kommitténs förslag innebär att särskilt avdrag för ersättningsanskaffning inte får åtnjutas i framtiden. Om exempelvis en vägbro byts ut mot en ny eller asfaltering sker av tidigare grusbelagda vägar eller körplaner, skall kostnad härför föras upp på avskrivningsplanen och bli föremål för årlig avskrivning. Samma förfaringssätt skall enligt kommittén tillämpas vid fördjupning och djupborrning av brunnar som sinat m. m. Däremot får kostnader för reparation eller sedvanligt underhåll av markanläggningar liksom hittills dras av på en gång såsom omkostnad.

I herr *Adolfssons reservation* kritiseras att omtäckdikning behandlas som nyanläggning för vilken avdrag erhålles genom årliga värdeminskningsavdrag. Reservantens ståndpunkt är att kostnader för omtäckdikning av en befintlig täckdikningsanläggning bör jämställas med underhållskostnad och få dras av på en gång under det beskattningsår då arbetet utförs. F. n. medges avdrag för reparation endast vid t. ex. rensning och byte av enstaka rör. Reservanten anser att underhåll av markanläggningar typ täckdikning inte skall följa oförmånligare avdragsregler än underhåll av andra för driften nödvändiga anläggningar inom jordbruket. Ett direkt avdrag för kostnader för omtäckdikning skulle bl. a. medföra större benägenhet att underhålla befintliga anläggningar än som nu är fallet.

Enligt kommitténs mening bör av praktiska skäl de nya avskrivnings-

regler för markanläggningar som kan komma att beslutas på grundval av kommitténs förslag endast få tillämpas på kostnader som bestritts efter det den nya lagstiftningen trätt i kraft. De nya avskrivningsreglerna bör vidare endast få användas av den som har bokföringsmässig redovisning. Tidigare kostnader bör alltså behandlas enligt hittills gällande regler. På grund härav har kommittén inte ansett skäl föreligga att föreslå särskilda övergångsbestämmelser i fråga om markanläggningar. De kostnader för täckdiken och skogsvägar som uppförts på avskrivningsplan före 1973 års ingång skall således även efter det de nya lagbestämmelserna trätt i kraft skrivas av på samma sätt som enligt nu gällande regler.

Avdrag vid utrangering av byggnad och markanläggning

Enligt gällande anvisningar till 22 § KL får avdrag för kvarstående oavskrivet värde åtnjutas när driftbyggnad på jordbruksfastighet utrangeras eller rivs ned, utrangeringsavdrag. En förutsättning för avdrag är att den skattskyldige visar byggnadens anskaffningsvärde och vid taxering åtnjutna värdeminskningsavdrag. Rätten till avdrag gäller endast om inkomsten av jordbruket redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

I fråga om nu avskrivningsbara markanläggningar — täckdiken och skogsvägar — finns inte någon formell rätt till utrangeringsavdrag. Genom stadgandet att vid försäljning av jordbruksfastighet avdrag på en gång får ske för då kvarstående oavskrivet värde av dessa anläggningar, erhålles emellertid automatiskt utrangeringsavdrag då fastighet överlåtes genom köp eller därmed jämställd avyttring. Om en sådan markanläggning utrangeras under verksamhetens fortbestånd, kan däremot särskilt utrangeringsavdrag inte komma i fråga. Avdrag medges ej heller, om verksamheten nedläggs utan avyttring av fastigheten. Så länge fastigheten tillhör förvärvskällan jordbruksfastighet torde dock rätt föreligga att åtnjuta värdeminskningsavdrag enligt den ursprungliga planen.

Kommittén konstaterar att de nämnda avdragsreglerna i stort sett kan godtas utan större ändringar i principiellt avseende. Kommittén föreslår dock den ändringen att utrangeringsavdrag förbehålles egentliga driftbyggnader på jordbruksfastighet, dvs. ekonomibyggnader och personalbostäder. Gällande avdragsrätt omfattar samtliga slag av driftbyggnader och således även mangårdsbyggnad. Enligt kommittén bör mangårdsbyggnad i detta sammanhang jämställas med bostadsbyggnad i förvärvskällan annan fastighet. Då utrangeringsavdrag inte kan medges i fråga om byggnad i denna förvärvskälla, bör inte heller rätt till utrangeringsavdrag föreligga beträffande mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet.

I fråga om ekonomibyggnader och personalbostäder innebär kom-

mitténs förslag att — på samma sätt som gäller beträffande rörelsefastighet — särskilt avdrag får åtnjutas för oavskriven del av anskaffningsvärdet för byggnaden, om tillfredsställande utredning lämnas härom. Av naturliga skäl blir utrangeringsavdrag för byggnad mest aktuellt i samband med rivning. Emellertid bör enligt kommitténs mening utrangeringsavdrag också kunna förekomma vid försäljning av byggnad, om det visas att byggnaden utrangerats före försäljningen och den erhållna köpeskillingen är mycket låg och närmast motsvarar rivningsvärdet. Kommittén anför att i andra fall är presumtionen i regel den att uppkommen förlust vid försäljning av byggnad är att hänföra till realisationsförlust och således ej avdragsgill i förvärvskällan jordbruksfastighet.

Kommittén anser att utrangeringsavdrag bör komma i fråga endast i de fall avskrivningsunderlaget utgörs av verklig anskaffningskostnad. Med verklig anskaffningskostnad jämställer kommittén sådant värde som enligt förslaget räknats fram genom proportionering av köpeskillingen för hela fastigheten.

Om ingångsvärde för byggnad har beräknats schablonmässigt, dvs. på grundval av delvärde som åsatts vid fastighetstaxering, bör ett sådant ingångsvärde inte få utgöra underlag för utrangeringsavdrag. Kommittén föreslår införande av en särskild övergångsbestämmelse av innebörd att avdrag i sådana fall får medges endast om den verkliga anskaffningskostnaden och åtnjutna värdeminskningsavdrag kan utredas. Kommittén påpekar att kompensation för utrangering av sådan byggnad i övrigt inte torde kunna komma i fråga annat än i form av fortsatt avskrivning på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Kommittén föreslår vidare att utrangeringsavdrag skall kunna medges för alla egentliga markanläggningar på jordbruksfastighet. Förslaget innebär att avdrag skall få göras dels då jordbruksfastighet överlåtes genom köp eller därmed jämförligt fång och dels då all jordbruksverksamhet på fastigheten läggs ned utan avyttring av fastigheten. I sådana fall skall avdrag få ske på en gång för anläggningarnas skattemässiga restvärde enligt avskrivningsplanen. Om enstaka markanläggning utrangeras under driftens fortbestånd anser kommittén däremot att särskilt utrangeringsavdrag inte bör komma i fråga. Däremot bör ägaren få kompensation härför genom att värdeminskningsavdrag får åtnjutas även efter utrangeringen i enlighet med den ursprungliga planen.

Avdrag för reparation och underhåll av byggnad

Kommittén erinrar om att samma reparationsbegrepp tidigare gällde för förvärvskällorna rörelse och jordbruksfastighet. I samband med ändrade avskrivningsregler för rörelsefastigheter genomfördes emellertid en utvidgning av reparationsbegreppet för rörelsebyggnader. Till re-

paration hänförs numera sådana ändringsarbeten på byggnad som är normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Fråga måste dock vara om åtgärder vidtagna inom ramen för en byggnads avsedda huvudsakliga användningsområde. Om en byggnad däremot förändras i större omfattning och får ett annat användningsområde, blir kostnaderna härför ej avdragsgilla ombyggnadskostnader (punkt 17 av anvisningarna till 29 § KL).

Det har förefallit kommittén naturligt att föra över detta utvidgade reparationsbegrepp till byggnader på jordbruksfastighet. Kommittén uttalar att praxis har varit restriktiv i fråga om avdrag för kostnader för modernisering av framför allt djurstallar och vissa andra ekonomibyggnader i jordbruk, vilka varit nödvändiga för att möjliggöra en rationell jordbruksdrift. De otidsenliga avdragsreglerna i fråga om sådana av företagsekonomiska skäl vidtagna ändringsarbeten på jordbruksbyggnader har medfört en mängd skatteprocesser.

Kommittén föreslår att kostnader för mindre ändringsarbeten på ekonomibyggnader inom ramen för den bedrivna verksamheten får dras av såsom kostnad för reparation och underhåll. Härigenom skulle erforderliga ändringar i produktionsinriktningen underlättas, anför kommittén. Som exempel på åtgärder som i avdragshänseende skall behandlas som reparation anges i betänkandet bl. a. flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad vid övergång från köttdjursuppfödning till produktion av slaktsvin. Ändringar som innebär att en byggnad får ett annat användningsområde än som ursprungligen avsetts bör dock enligt kommittén hänföras till ombyggnadskostnader liksom enligt rådande praxis. Sådana kostnader får enligt kommitténs förslag avskrivas genom avdrag för årlig värdeminskning.

Den föreslagna utvidgningen av reparationsbegreppet beträffande ekonomibyggnader i jordbruk har sin grund i företagsekonomiska bedömningar. Liknande synpunkter kan enligt kommittén knappast läggas på sådana ändringsarbeten som består i omdisponering av bostadshus eller bostadslägenheter. Sådana ändringar av en bostadsbyggnads fysiska skick är inte betingade av jordbruksverksamheten och således ej jordbruksberoende. På grund härav har kommittén inte ansett det befogat att låta det utvidgade reparationsbegreppet omfatta annat än jordbrukets ekonomibyggnader.

Avdrag för värdeminskning av inventarier

I betänkandet hänvisas till att närmare 100 000 jordbrukare kommer att ha bokföringsmässig redovisning i slutet av 1970-talet, om förslaget om allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av

jordbruksfastighet genomförs. Dagens jordbruk har i regel ett omfattande inventaricbestånd som representerar ett stort värde för den enskilde jordbrukaren. Det är därför enligt kommitténs mening av stor vikt, att de regler som skall gälla för avskrivning av inventarier i jordbruk blir enkla och lätta att tillämpa.

Gällande regler om inventarieavskrivning vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder är desamma som gäller för förvärvskällan rörelse. De innebär att den skattskyldige får välja mellan två skilda avskrivningsmetoder, planenlig och räkenskapsenlig avskrivning. För rätt till räkenskapsenlig avskrivning krävs dock bl. a. att den skattskyldige har s. k. dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. Kommittén påpekar att räkenskapsenlig avskrivning f. n. är den ojämförligt vanligaste avskrivningsmetoden vid de jordbruk där inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

Kommittén föreslår att bestämmelserna om planenlig och räkenskapsenlig avskrivning av inventarier skall gälla som alternativ även framdeles för jordbruk som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Det måste likväl enligt kommittén antas att åtskilliga jordbrukare kommer att ha det bokföringssystem som allmänt betecknas som enkel bokföring. Att även dessa skattskyldiga skulle få använda räkenskapsenlig avskrivning har kommittén ansett sig inte böra föreslå. En stor grupp jordbrukare skulle alltså inte få någon valmöjlighet utan vara hänvisade till att använda planenlig avskrivning.

Den planenliga avskrivningsmetoden är emellertid ofta svårbemästrad i tillämpningen anför kommittén. Särskilt gäller detta i företag där antalet inventarier är stort och där inventarierna omsätts relativt ofta. Den har också den nackdelen att den kräver särskild avskrivningsplan. Den planenliga avskrivningen har enligt kommittén för övrigt blivit alltmera sällsynt och används numera nästan uteslutade i sådan verksamhet, där det endast förekommer enstaka inventarier, exempelvis i åkeri- och entreprenadrörelser och i skogsbruk.

Även om den planenliga avskrivningen alltjämt fyller en uppgift i speciella fall, är den enligt kommitténs uppfattning olämplig som mera allmän avskrivningsmetod för inventarier i jordbruk. Kommittén har därför med tanke på jordbrukare med enkel bokföring valt att konstruera en tredje alternativ avskrivningsmetod avsedd främst för det mindre jordbruket.

Denna nya metod, som kommittén benämnt restvärdeavskrivning, utgör en förenklad form av räkenskapsenlig avskrivning. Den bygger i likhet med räkenskapsenlig avskrivning på att överensstämmelse alltid skall råda mellan avskrivningarna i räkenskaperna och värdeminskningsavdraget vid taxeringen.

Den föreslagna restvärdeavskrivningen innefattar en kollektiv avskrivning av samtliga till verksamheten hörande inventarier i kombina-

tion med en nettometod. Avskrivningsunderlaget skall enligt förslaget utgöras av inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång ökat med anskaffningskostnaden för under året förvärvade inventarier och minskat med ersättning för inventarier som sålts eller förlorats under samma år. Detta skall gälla oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffats.

Det maximala avdraget beräknas genom en enkel räkneoperation. Avdraget kan alltså bestämmas inom en viss angiven ram, varigenom den skattskyldige kan anpassa avdraget till vad som kan anses mest lämpligt i företagsekonomiskt eller skattemässigt hänseende. Kommittén påpekar att någon särskild avskrivningsplan inte behöver lämnas. De uppgifter som erfordras för kontroll av avskrivningarna skall enligt förslaget lämnas i form av en summarisk inventarieredovisning direkt på jordbruksbilagan.

Enligt kommitténs uppfattning bör den genomsnittliga varaktighetstiden för ett så heterogent sammansatt inventariebestånd som förekommer inom ett modernt jordbruk kunna uppskattas till högst tio år. Härav följer att den årliga avskrivningsprocenten vid planenlig avskrivning bör bestämmas till 10 à 15 %. Vid restvärdeavskrivning måste avskrivningsprocenten vara högre än vid planenlig avskrivning på grund av att avskrivningen inte baseras på anskaffningsvärdet utan på det skattemässiga restvärdet. Kommittén anser därför 15 % vara den procentsats som lägst bör komma i fråga vid en restvärdeavskrivning. Samtidigt är det enligt kommittén givet att denna procentsats måste vara lägre än vad som gäller vid räkenskapsenlig avskrivning, dvs. 30 %. Som den maximala avskrivningsprocenten vid restvärdeavskrivning av praktiska skäl bör fastställas till jämnt tiotal, föreslår kommittén att den högsta tillåtna avskrivningen vid tillämpning av den föreslagna avskrivningsmetoden skall vara 20 % av avskrivningsunderlaget.

Årligt avskrivningsbelopp och restvärde enligt den föreslagna nya avskrivningsmetoden jämfört med planenlig avskrivning med 15 % av anskaffningsvärdet belyses i betänkandet genom följande exempel. I exemplet har avskrivning beräknats på ett inventariebestånd som anskaffats för 100 000 kr. och sedan ej undergått förändring.

År	Planenlig avskrivning		Restvärdeavskrivning	
	Avskrivnings-belopp	Rest-värde	Avskrivnings-belopp	Rest-värde
1	15 000	85 000	20 000	80 000
2	15 000	70 000	16 000	64 000
3	15 000	55 000	12 800	51 200
4	15 000	40 000	10 240	40 960
5	15 000	25 000	8 192	32 768
6	15 000	10 000	6 553	26 215
7	10 000	0	5 243	20 972

Till skillnad mot vad som gäller vid räkenskapsenlig avskrivning har kommittén inte funnit anledning att kombinera restvärdeavskrivningen med någon kompletteringsregel baserad på lineär avskrivning. Detta motiveras främst med att en kompletteringsregel skulle komplicera avskrivningsreglerna och göra dem mer svårbegripliga för den kategori som metoden i första hand är avsedd för. Visserligen medför detta att inventarierna aldrig blir helt avskrivna. Kommittén påpekar emellertid att de värdeminskningsavdrag som kan erhållas vid restvärdeavskrivning i allmänhet beräknas täcka den faktiska värdenedgången. Under de sju första åren kan inventarierna således skrivas av med nära 80 % räknat på anskaffningskostnaden. Om förlust skulle uppstå vid försäljning av inventarierna i samband med avveckling av verksamheten, föreslås att förlusten får dras av som driftkostnad. Avdrag kommer således alltid att få åtnjutas för hela anskaffningskostnaden.

Värdering av djurlager och andra lagertillgångar

Gällande regler om värderingen av djur gör skillnad mellan sådana djur som räknas till stamdjursbesättningen (stamdjur) och de som produceras för försäljning (omsättningsdjur). Stamdjuren får inte värderas lägre än de normalvärden som varje år fastställs av riksskatteverket, i princip motsvarande ca 80 % av djurens saluvärde. För omsättningsdjuren tillämpas fr. o. m. 1971 års taxering en gynnsammare värderingsregel som i stort sett medger samma nedskrivning som gäller för lagertillgångar i allmänhet. Dessa djur får tas upp till lägst hälften av fastställda normalvärden, dvs. i princip ca 40 % av saluvärdet.

Kommittén erinrar om att den lagändring som genomfördes år 1970 i syfte att möjliggöra en friare värdering av omsättningsdjuren var betingad av annan samtidigt vidtagen ändring av skattereglerna. Något ställningstagande till frågan om värdering av djurlager i allmänhet gjordes inte vid detta tillfälle.

De olika värderingsreglerna för stamdjur och omsättningsdjur framstår för kommittén som en komplikation till nackdel för den praktiska tillämpningen. Kommittén anser därför att en och samma värderingsregel om möjligt bör tillämpas på alla slag av djur på jordbruksfastighet.

I fråga om omsättningsdjuren saknas enligt kommittén anledning att ändra den nyligen beslutade anpassningen till de allmänna reglerna om varulagervärdering. Dessa slag av djur har utan tvekan karaktären av sådan omsättningstillgång för vilken de allmänna reglerna bör gälla.

När det gäller stamdjuren konstaterar kommittén att vissa sådana djur, exempelvis hästar och mjölkkor, i stor utsträckning kan likställas med inventarier. Det skulle därför kunna vara befogat att begränsa

möjligheten att skriva ned värdet av dessa djur. Inventariekaraktären är däremot inte lika framträdande för vissa andra stamdjur, exempelvis ungnöt. Gränsdragningen mellan stamdjur och omsättningsdjur är där ofta svår att göra.

I valet mellan en speciell värderingsregel för jordbrukarnas djurlager och de allmänna värderingsreglerna stannar kommittén för det senare alternativet. Med hänsyn till den blandade karaktären hos kreatursbesättningarna kan skäl finnas att föreskriva något mindre liberala värderingsregler för dessa lagertillgångar än för andra. Att de allmänna reglerna får tillämpas ser kommittén dock som en naturlig konsekvens av att djur på jordbruksfastighet hänförs till lager. Även uppenbara fördelar från tillämpningssynpunkt talar för att samma regler får gälla för alla lagertillgångar i jordbruk och rörelse.

Kommittén anför synpunkten att en rätt till nedskrivning av djurlager enligt de allmänna lagervärderingsreglerna kan sägas medföra en något större skattemässig favör för en del jordbrukare i jämförelse med rörelseidkare. Härvid bör dock beaktas, framhåller kommittén, att nedskrivningen av djur skall baseras på saluvärdet och inte på anskaffningsvärdet såsom gäller för lagertillgångar i rörelse. Vidare pekar kommittén på att jordbrukarna får anses vara i behov av särskilda möjligheter till resultatutjämning med hänsyn till föreliggande risker för bl. a. skördeförluster.

För att undvika tveksamhet om vad som skall anses utgöra allmänna saluvärdet för djur föreslår kommittén att riksskatteverket också framdeles skall ange normalvärden för djur av skilda slag. Dessa värden bör liksom hittills avse det genomsnittliga allmänna saluvärdet för en förfluten 12-månadersperiod. Det lägsta värde som enligt kommitténs förslag bör godtas vid taxeringen blir således 40 % av dessa normalvärden. I fråga om dyrbarare avelsdjur torde dock normalvärden inte kunna anges. Värderingen bör enligt kommittén i sådana fall ske med utgångspunkt från ett saluvärde som beräknas med ledning av erhållna köpeskillingar, avkastning eller annan lämplig grund. Nedskrivning får därefter ske till lägst 40 % av det beräknade saluvärdet.

För andra lagertillgångar än djur föreslår kommittén inte någon ändring i gällande lagstiftning. Sådana tillgångar bör alltså vid beskattningsårets utgång liksom hittills få tas upp till lägst 40 % av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet om detta är lägre på balansdagen. I förekommande fall får avdrag göras för inkurans.

Avdrag för förbättringskostnader på arrenderad fastighet

I betänkandet lämnas en redogörelse för rådande rättspraxis beträffande nyttjanderättshavares rätt till avdrag för förbättringskostnader och fastighetsägares däremot svarande skattskyldighet för den värdehöjning fastigheten undergått genom de utförda förbättringarna. Dessa

spörsmåls tidigare behandling i betänkanden avlämnade av skatteflyktskommittén (SOU 1963: 52) och företagsskatteutredningen (1968: 26) berörs även. Till denna redogörelse torde få hänvisas här (bet. s. 153—160).

Av det redovisade materialet drar jordbruksbeskattningskommittén slutsatsen att den avdragsrätt som i praxis medges arrendator för ombyggnads- och förbättringsarbeten kan utnyttjas i skatteundandragande syfte och att så också har skett emellanåt. Kommittén avser här sådana fall där släktskap eller annan intressegemenskap förelegat mellan jordägaren och arrendatorn. Genom formella nyttjanderättsupplåtelser har nämligen vissa skattskyldiga kommit i åtnjutande av skattelättnader, som inte varit avsedda. Kommittén karaktäriserar de förfaranden som praktiserats i en del fall som ren skatteflykt.

I syfte att råda bot härpå finner kommittén det vara nödvändigt att klara regler tillskapas beträffande såväl arrendators avdragsrätt som jordägares skattskyldighet för utförda förbättringar. Kommittén anmärker att den omedelbara avdragsrätt som nu tillkommer arrendatorn för vissa förbättringskostnader får ett relativt sett mindre värde, om förslagen till ändrade avskrivningsregler för byggnader m. m. genomförs. Mellan arrendator och jordägare kommer likväl att finnas så betydande skillnader i fråga om avdragsrätt att kommittén anser risk kan föreligga att bestämmelserna avsiktligt utnyttjas på ett otillbörligt sätt.

Vid utformningen av en beskattningsregel om arrendators förbättringskostnader har kommittén i första hand utgått från normala arrendeförhållanden, där något inslag av skatteflyktskaraktär inte finns. Kommittén framhåller att nya regler på detta område inte får förhindra eller försvåra för arrendatorer att göra önskvärda och effektivitetsfrämjande investeringar i byggnader och markanläggningar.

Efter att ha prövat olika tänkbara lösningar stannar kommittén för att föreslå en föreskrift om rätt för arrendator att göra avdrag för förbättringskostnader på jordägarens fastighet för det beskattningsår under vilket kostnaderna uppkommit. Förslaget innebär ett lagfästande av nuvarande praxis. Rätten till omedelbart avdrag för kostnaderna bör dock enligt kommitténs mening inte vara tvingande. En skattskyldig som så önskar bör ha rätt att i stället aktivera kostnaderna och fördela dem på nyttjanderättstiden. Det kan enligt kommittén antas att många skattskyldiga kommer att förfara på detta sätt, i vart fall då det gäller mera betydande belopp.

Kommittén föreslår vidare att särskilda skatteregler skall gälla för den arrendator som genom åtgärder av skatteflyktskaraktär kan bereda sig eller jordägaren otillbörlig skattelättnad, dvs. när intressegemenskap råder mellan arrendatorn och jordägaren.

I anslutning härtill anför kommittén att arrendeavtalen ofta är mycket lösligt tillkomna i de fall arrendator och jordägare står i intresse-

gemenskap med varandra. Inte sällan finns endast muntliga överenskommelser om arrendebeloppets storlek. Vid skriftliga avtal finns i många fall inga bestämmelser som reglerar vem som skall svara för erforderliga investeringar i byggnader och andra anläggningar. Vid till- och frånträdande av arrendestället sker i regel inte någon syn och inte heller någon avräkning. Över huvud taget bortses många gånger från gällande civilrättsliga lagstiftning av tvingande natur. Vidare är det i intressegemenskapsfall ingalunda ovanligt, att arrendatorn tidigare varit ägare till fastigheten men frivilligt överlåtit äganderätten till arvinge eller helägd juridisk person. Anledningen har då ofta varit att därigenom försöka erhålla väsentliga fördelar vid beräkning av inkomst-, förmögenhets- eller arvsskatt. I andra fall är arrendatorn indirekt ägare till fastigheten eller kan antas komma att bli ägare.

När intressegemenskap föreligger finner kommittén det mot denna bakgrund naturligt att arrendators avdragsrätt för förbättringskostnader bör bedömas enligt samma grunder som gäller för ägare. I enlighet härmed föreslår kommittén att arrendator i sådana fall likställs med ägare i avdragshänseende. Detta innebär att, om arrendatorn nedlägger kostnader för förbättring av egendomen, blir han inte berättigad till omedelbart avdrag utan får skriva av kostnaderna genom årliga värdeminskningsavdrag enligt de allmänna regler som gäller för avskrivning av byggnader, markanläggningar och inventarier. Om arrendatorn sedermera blir ägare till fastigheten medför detta enligt förslaget inte annan skatteeffekt än att arrendatorn tillförs ytterligare avskrivningsunderlag. I övrigt får han fortsätta att skriva av de tidigare investeringarna enligt de ursprungliga avskrivningsplanerna.

Om arrendet upphör av annan anledning än att arrendatorn blir ägare till fastigheten, föreslår kommittén att arrendatorn bör ha rätt att göra avdrag för de kostnader av förevarande slag, som han inte tillgodogjort sig. Detsamma bör enligt förslaget gälla om intressegemenskapen mellan arrendatorn och jordägaren skulle upphöra exempelvis på grund av att fastigheten övergår till annan ägare.

Med hänsyn till lagstiftningens syfte anser kommittén att avgränsningen av de former av intressegemenskap som skall föranleda tillämpning av särskilda bestämmelser inte bör göras alltför snäv. Kommittén föreslår att här avsedd intressegemenskap i första hand anses föreligga, när arrendatorn och jordägaren är nära släkt med varandra. Till nära släktförhållande bör i detta sammanhang räknas släktskap mellan skattskyldig och dennes föräldrar och svärföräldrar, far- och morföräldrar, make, barn och barns make samt barnbarn och barnbarns make. Vidare bör intressegemenskap anses föreligga mellan vissa juridiska personer såsom moder- och dotterföretag samt företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Även mellan en fysisk och en juridisk person bör intressegemenskap anses föreligga när den fysiska

personen själv eller tillsammans med förut nämnda personkrets har det avgörande inflytandet över den juridiska personen, såsom kan vara fallet exempelvis i oskiftat dödsbo vari den skattskyldige är delägare.

Kommittén påpekar att i fall då arrendatorn uppbär ersättning av jordägaren för förbättringsarbete, som utförts av honom, ersättningen självfallet utgör skattepliktig inkomst för arrendatorn. I intressegemenskapsfallen föreslås dock ersättningen i första hand skola avräknas från avskrivningsunderlagen för de olika tillgångarna i fråga. Om överskott därefter uppkommer, skall detta tas upp till beskattning som inkomst av jordbruksfastighet.

Kommittén föreslår vidare att jordägarens skattskyldighet för förbättringsarbete som utförts av arrendator skall regleras i KL. Skattskyldigheten kan då göras gällande omedelbart eller vid senare tidpunkt när avräkning sker mellan arrendatorn och jordägaren. För en omedelbar beskattning talar enligt kommitténs mening att beskattningsfrågan inte blir helt bortglömd. Kommittén anför emellertid flera skäl mot en omedelbar beskattning. Bland annat pekas på svårigheten att bedöma värdeökningens storlek vid den framtida tidpunkt då jordägaren får tillgodogöra sig förbättringarna. Vidare skulle en omedelbar beskattning kunna medföra att jordägaren direkt motsätter sig investeringar som arrendatorn anser önskvärda. En omedelbar beskattning måste dessutom anses diskutabel av den anledningen att jordägarens skatteförmåga inte omedelbart påverkas av de utförda förbättringarna. Mot bakgrunden härav anser kommittén övervägande skäl tala för att frågan om jordägarens skattskyldighet liksom hittills bör skjutas framåt i tiden och bedömas först vid arrendets upphörande eller den tidigare tidpunkt, då parternas ekonomiska mellanhavande regleras genom avräkning. I de fall jordägaren till fullo ersätter arrendatorn för utförda förbättringar omedelbart efter arbetets utförande eller vid avräkningen, blir enligt kommittén någon beskattning av jordägaren inte aktuell.

Om jordägaren blir beskattad för värdeökning på grund av att arrendatorn förbättrat egendomen, bör det beskattade beloppet enligt kommittén anses som jordägarens anskaffningskostnad för förbättring av fastighet. Beloppet skall således fördelas på skilda avskrivningskategorier och påföras avskrivningsunderlagen för dessa. Enligt kommittén skall förfaras så även med ersättning som jordägare utbetalt till arrendator för förbättringsåtgärder. Om fråga är om andra markanläggningar än täckdiken, skall givetvis endast föreslagen kvotdel om 75 % av ersättningsbeloppet påföras avskrivningsunderlaget.

Beträffande intressegemenskapsfallen framhåller kommittén att det endast undantagsvis blir aktuellt att påföra jordägaren beskattning som en följd av arrendators förbättringsarbeten. Enligt kommitténs förslag skall arrendator i dessa fall kunna avskriva förbättringskostnaderna på samma sätt som en jordägare. Med denna utformning av arrendators

avdragsrätt bör jordägaren beskattas för uppkommen värdeökning endast under förutsättning att arrendatorn medges restavdrag. Denna situation kan som kommittén påpekar inträffa, om arrendatorn frånträder arrendet utan att bli ägare till fastigheten eller om fastigheten överlåtes till fysisk eller juridisk person som inte står i intressegemenskap med arrendatorn. I sådana fall bör jordägaren beskattas för samma belopp som medgivits arrendatorn såsom restavdrag, dvs. oavskriven del av aktiverade förbättringskostnader.

Kommittén diskuterar också det fall att fastigheten övergår till ny ägare med vilken arrendatorn står i inbördes intressegemenskap liksom i förhållande till den tidigare ägaren. Som exempel anges att äganderätten till fastigheten övergår på den tidigare ägarens dödsbo eller på arrendatorns barn eller på juridisk person som arrendatorn — direkt eller indirekt — är delägare i. I sådana fall, påpekar kommittén, bör fastighetsöverlåtelsen inte medföra någon skattepåföljd för vare sig arrendatorn eller den tidigare ägaren. För det fall att överlåtelsen sker genom köp och i köpeavtalet föreskrivs att viss del av köpeskillingen belöper på tillgångar som i avskrivningshänseende får hänföras till inventarier, skall dock givetvis detta belopp beskattas hos överlåtaren som intäkt i förvärvskällan jordbruksfastighet enligt vanliga regler.

Avdrag för anläggningskostnader för fruktodlingar m. m.

I betänkandet erinrar kommittén om att frågan om avdrag för fruktodlingar behandlades i en av skattelagssakkunniga i december 1960 avlämnad promemoria. De sakkunniga, som inte framlade något förslag i frågan, ansåg att ersättningsanskaffningsavdragets innebörd att i efterskott ersätta en tillgångs förslitning ofta ledde till mindre tillfredsställande resultat. Det konstaterades att inte bara den enskilde näringsidkaren utan också näringen som sådan ofta gick miste om en befogad avdragsrätt.

I anslutning härtill lämnar kommittén vissa upplysningar om den yrkesmässiga fruktodlingen i dag. Antalet yrkesfruktodlingar uppgår till ca 800 med ett totalt produktionsvärde som kan uppskattas till 40—45 milj. kr. per år. Tendensen är f. n. att odlingens totala omfattning håller sig konstant medan däremot antalet odlingar minskar. För befintliga odlingar uppgår antalet träd per ha i medeltal till 400 men vid nyplantering ökar man antalet ofta till 600—700 per ha. Detta för med sig att trädens livslängd förkortas. För en modern fruktodling kan omsättningstiden numera beräknas till 15 à 20 år.

Kommittén framhåller att anläggningskostnaderna för en fruktodling i dag är avsevärt högre än tidigare, varigenom bristerna hos den nuvarande metoden att medge ersättningsanskaffningsavdrag i efterhand blir än mer framträdande. Denna metod får anses föråldrad och olämplig. Det är därför enligt kommitténs mening angeläget att försöka finna ett

annat system för att tillgodose i första hand yrkesfruktodlarnas krav på moderna avdragsregler för anläggningskostnaderna. Det synes kommittén inte möjligt att behålla avdraget för ersättningsanskaffning enbart för fruktodlingar och liknande anläggningar samtidigt som avdragsreglerna för andra anläggningstillgångar på en jordbruksfastighet föreslås bättre företagsekonomiskt anpassade.

Kommittén föreslår således införande av en rätt till avdrag för kostnad för anläggning av fruktodlingar och liknande anläggningar.

Den avdragsrätt som kommittén föreslår kan tänkas utformad enligt två alternativa metoder. Antingen bör kostnaden för all anskaffning och plantering av träd m. m. föras upp på särskild plan och få dras av i form av årlig avskrivning eller också bör kostnaden för anläggningen få dras av direkt såsom driftkostnad.

Avskrivningsmetoden anser kommittén vara den riktigaste från teoretisk synpunkt. Enligt denna metod bör alla kostnader aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Detta bör då också gälla kostnader för mera omfattande omplantering. Avskrivningsprocenten kan lämpligen sättas till lägst 10 och högst 20 beroende på vilket slag av anläggning det är fråga om. En rätt till restavdrag bör enligt kommittén också finnas med tanke på sådana fall då verksamheten läggs ned eller fastigheten överlåtes.

I sitt fortsatta resonemang framhåller kommittén emellertid att ett system med värdeminskningsavdrag är tungrott att tillämpa i praktiken. Skilda procentsatser måste nämligen föreskrivas, om systemet skall gälla för såväl frukt-, bär- som blomsterodlingar. Det torde också bli nödvändigt att — i vart fall för fruktodlingar — införa en rätt till förskjutning av värdeminskningsavdragen på grund av att nyodlare ofta inte kan räkna med några nämnvärda inkomster från fruktodlingen förrän efter 6—8 år. En sådan förskjutning av avdragen för värdeminskning av fasta anläggningstillgångar medges f. n. inte i någon förvärvskälla.

Mot en årlig avskrivning talar också, påpekar kommittén vidare, att metoden från rättvisesynpunkt torde kräva att avskrivningsrätten får omfatta även de kostnader för befintliga anläggningar som inte fått utnyttjas som avdrag vid taxeringen. Svårigheter uppstår därvid att beräkna någorlunda riktiga ingångsvärden för dessa anläggningar.

Kommittén anser därför den direkta avdragsmetoden vara att föredra, även om en sådan metod enligt kommitténs mening inte är helt invändningsfri. Denna metod innebär att träd, buskar och plantor jämställs med utsäde o.d. och således får karaktär av driftförnödenheter. Anskaffnings- och planteringskostnader blir härigenom omedelbart avdragsgilla vid taxeringen. Metoden är ytterligt enkel att tillämpa. Några avskrivningsplaner behövs inte och ej heller någon beräkning av ingångsvärdet för befintliga anläggningar.

I fråga om de befintliga odlingarna anmärker kommittén att den före-

slagna rätten till omedelbart avdrag för anläggningskostnaderna knappast kommer att få någon nämnvärd betydelse för de nuvarande odlarna, eftersom den gällande rätten till avdrag vid omplantering, som inte är jämställd med nyplantering, har samma skattemässiga effekt.

Kommittén är medveten om att den föreslagna avdragsrätten kan kritiseras från principiella utgångspunkter som sammanhänger med gällande inkomstbegrepp. Säljs en fastighet med t. ex. en fruktodling, kan försäljningssumman inte till någon del beskattas som inkomst av jordbruksfastighet. I vad mån försäljningen innefattat skattepliktig inkomst får bedömas enligt reglerna om beskattning av realisationsvinst. Det kan synas något oegentligt, anför kommittén, att föreslå direkt avdragsrätt för kostnader som till en del kan sägas utgöra kostnader för anskaffande av själva förvärvskällan, då försäljningen av förvärvskällan inte blir skattepliktig annat än som eventuell realisationsvinst. Emellertid får den bristande överensstämmelsen mellan avdragsrätt och skatteplikt åtminstone till viss del anses bli korrigerad genom realisationsvinstbeskattningen. I de fall försäljningspriset påverkats av att odlingen ansetts ha ett visst värde, kan man enligt kommittén utgå från att försäljningen i allmänhet kommer att medföra viss skattepliktig realisationsvinst. Med hänsyn härtill kan enligt kommitténs uppfattning några allvarligare betänkligheter inte anföras mot en direkt avdragsrätt.

Kommittén föreslår att bestämmelser införs i KL om en rätt till omedelbart avdrag för kostnad för anläggning av fruktodling och liknande anläggning på jordbruksfastighet. En motsvarande regel bör enligt kommittén göras tillämplig även i förvärvskällan rörelse, eftersom fruktodling i viss omfattning även torde drivas på annan fastighet än jordbruksfastighet.

Kommittén föreslår vidare att den skattskyldige bör kunna välja mellan omedelbart avdrag och årlig avskrivning. Kostnaderna för en ny odling kan i vissa fall uppgå till betydande belopp, framhåller kommittén. Det skulle i sådana fall kunna bli ogynnsamt för den skattskyldige att få avdrag för kostnaderna för det år de uppkommit. Under förutsättning att verksamheten i fråga redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, bör därför enligt kommitténs mening hinder inte föreligga för den som så önskar att i stället aktivera kostnaderna och senare åtnjuta avdrag för dem enligt särskild avskrivningsplan på samma sätt som ofta tillämpas beträffande organisationskostnader o. d.

Avdrag för substansminskning av naturtillgång

Vid exploatering av naturtillgångar såsom grustäkt, lertag, stenbrott m. m. får avdrag erhållas för den minskning av tillgångens värde som orsakas av utvinningen, s. k. substansminskningsavdrag. Avdraget medges i form av årlig avskrivning som avpassas så att tillgångens anskaff-

ningsvärde blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka.

Exploateringsverksamhet av nämnda slag kan vid beskattningen vara att hänföra till förvärvskällan jordbruksfastighet eller rörelse beroende av formerna för verksamhetens bedrivande. När verksamheten inte drivs rörelsemässigt, kan stundom även förvärvskällan annan fastighet komma i fråga, om tillgången finns på en sådan fastighet.

Kommittén har tagit upp frågan om beräkningen av avdraget för substansminskning i syfte att samordna den närmare tillämpningen av bestämmelserna så att avdraget i framtiden beräknas på samma sätt oavsett förvärvskälla. I praxis beräknas nämligen avskrivningsunderlaget och därmed också avdragsbeloppet ofta på olika sätt då fråga är om inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet å ena sidan och inkomst av rörelse å den andra.

I samband med att avdragsrätt för substansminskning år 1951 infördes i förvärvskällan jordbruksfastighet framhöll departementschefen i fråga om avdragsberäkningen att underlaget för avskrivning av naturtillgång borde vara anskaffningskostnaden, om denna kan visas. Om det inte kan utredas hur mycket av inköpspriset för en jordbruksfastighet som belöper på naturtillgången, borde särskilt taxeringsvärde läggas till grund för avskrivningen, om sådant värde åsatts. I annat fall borde avskrivningen ske på ett uppskattat skäligt värde av tillgången (prop. 1951: 191).

Kommittén anmärker att av nämnda uttalande ansetts klarlagt att värde av naturtillgången skall bestämmas i förhållande till anskaffningskostnaden för hela fastigheten, vilket innebar att tidpunkten för fastighetsförvärvet var avgörande för bestämmandet av avskrivningsunderlaget. Däremot torde uttalandet inte ansetts ha gett besked om till vilken tidpunkt ett åsatt taxeringsvärde eller uppskattat skäligt värde skulle anknytas.

Huvudregeln är alltså att avskrivningsunderlaget för en fyndighet baseras på den verkliga anskaffningskostnaden för fyndigheten. Av kommitténs redogörelse för rättspraxis framgår att denna princip tillämpas när en fyndighet exploateras i förvärvskällan jordbruksfastighet. Avskrivningsunderlaget beräknas vid köp till den del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som anses belöpa på fyndigheten och vid arv till motsvarande andel av fastighetens taxeringsvärde vid arvstillfället.

Samma huvudregel tillämpas på naturtillgång som exploateras i förvärvskällan rörelse men endast om tillgången ingått i rörelse redan vid tidpunkten för förvärvet. I andra fall, exempelvis när en jordbrukare börjar utnyttja en grusfyndighet på sin fastighet under sådana omständigheter att särskild rörelse anses föreligga, får avskrivningsunderlaget tas upp till fyndighetens allmänna saluvärde vid tidpunkten för verksamhetens början. Detta har medfört, påpekar kommittén, att av-

skrivningsunderlaget i många fall fått tas upp till belopp som varit flera gånger större än anskaffningskostnaden för hela fastigheten.

Kommittén framhåller att avdragsberäkningen i regel blir fördelaktigare för den skattskyldige, om naturtillgången exploateras under sådana förhållanden, att reglerna för förvärvskällan rörelse får tillämpas. Detta torde i vissa fall ha föranlett åtgärder från de skattskyldigas sida för att få utvinningen av naturtillgången hänförd till inkomst av rörelse. Ett vanligt sätt har varit att stycka av den del av jordbruksfastigheten där tillgången ligger och därefter sälja det avstyckade markområdet till ett eget nybildat aktiebolag som sedan drivit verksamheten. Förekommande köpeskillingar har ofta uppgått till höga belopp. Bolaget har härigenom erhållit stora avdrag för substansminskning med ringa eller ingen skattebelastning som följd.

Införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen, framhåller kommittén vidare, har i avsevärd mån begränsat denna möjlighet att tillgodogöra sig en naturtillgång i det närmaste skattefritt. Kvar står dock angivna skillnader vid beräkningen av avskrivningsunderlag. Kommittén anför.

Nuvarande bestämmelser kan i en del fall anses ge ett alltför lågt avskrivningsunderlag för naturtillgång som utnyttjas i förvärvskällan jordbruksfastighet. De kan också medföra, att avskrivningsunderlaget för naturtillgång som utnyttjas i rörelse får tas upp till ett i förhållande till den verkliga anskaffningskostnaden alltför högt belopp. De generösa reglerna för förvärvskällan rörelse kan föranleda, att en naturtillgång kan exploateras utan att intäkterna härvid blir föremål för någon egentlig beskattning. En exploatering av en tillgång på en jordbruksfastighet under sådana förhållanden att intäkten härav blir hänförlig till intäkt av rörelse kan numera bli betydligt förmånligare än en försäljning av det markområde där tillgången finns med åtföljande realisationsvinstbeskattning. Detta måste anses otillfredsställande.

Enligt kommitténs mening finns det inte några sakliga skäl att ha skilda regler om beräkning av avskrivningsunderlag för naturtillgång i olika förvärvskällor. En samordning bör därför ske. Härvid har kommittén ansett tre möjligheter föreligga.

Enligt det första av kommitténs alternativ skall avskrivningsunderlaget tas upp till den verkliga anskaffningskostnaden för naturtillgången, dvs. vid köp den del av köpeskillingen för hela fastigheten som anses belöpa på tillgången i fråga och vid benefika förvärv överlåtarens oavskrivna värde. Den fördelning av hela anskaffningskostnaden som här måste göras skall ske med utgångspunkt från värdenivån vid förvärvet.

Ett annat alternativ är att som avskrivningsunderlag använda naturtillgångens beräknade allmänna saluvärde vid tidpunkten för exploateringens början. Med allmänna saluvärdet åsyftar kommittén det pris som vid denna tidpunkt kunnat erhållas vid försäljning av hela tillgången till en köpare.

Vid sidan om dessa alternativ, som nu tillämpas i förvärvskällan jordbruksfastighet resp. rörelse, uppställer kommittén en tredje möjlighet av innebörd att avskrivningsunderlaget får beräknas på samma sätt som ingångsvärdet på fastighet vid s. k. icke kvalificerad tomtrörelse. Avskrivningsunderlaget får enligt detta alternativ tas upp till den verkliga anskaffningskostnaden på sätt förut nämnts. Värdet får därefter räknas upp med tillämpning av konsumentprisindex till tidpunkten för exploateringens början (indexuppräknad anskaffningskostnad).

Kommittén har kommit till den uppfattningen att en regel av sistnämnda slag är att föredra även om det enligt kommittén kan ifrågasättas om inte den verkliga anskaffningskostnaden bör gälla generellt som underlag för avskrivningen såväl när en fyndighet utnyttjas i förvärvskällan jordbruksfastighet som när den förs över till en rörelse och utnyttjas i denna förvärvskälla. I sin motivering framhåller kommittén att en exploatering av en naturtillgång på en fastighet genom borttagande och försäljning av fastighetens beståndsdelar i många fall kan jämställas med försäljning av del av fastigheten. Särskilt gäller detta fastighet, där det huvudsakliga värdet belöper på naturtillgång i form av grustäkt, matjordslagar e. d. Det ligger därför nära till hands att i sådana fall beräkna anskaffningsvärdet för naturtillgång med tillämpning av reglerna om ingångsvärde på fastighet vid realisationsvinstbeskattningen. Kommittén anför vidare.

Detta skulle visserligen innebära att en ny princip skulle införas för beräkning av anskaffningsvärde för anläggningstillgång i förvärvskälla. En indexuppräkning av anskaffningskostnaden får inte ske, då det gäller andra anläggningstillgångar (byggnader, inventarier). Med hänsyn till att en naturtillgång får anses vara en anläggningstillgång av alldeles speciellt slag bör det dock enligt kommittén inte inge några allvarliga betänkligheter att införa en specialregel, då det gäller att fastställa anskaffningsvärde för sådan tillgång. Motsvarande förfaringssätt har ju också använts för att bestämma ingångsvärde på fastighetslager i tomtrörelse.

Enligt kommitténs mening skulle större rättvisa och likformighet erhållas vid beskattningen av inkomst av exploateringsverksamhet om anskaffningsvärdet för naturtillgång bestämmes till en indexuppräknad anskaffningskostnad. Inkomst av nämnda slag hänförlig till förvärvskällan rörelse skulle i regel inte kunna helt undgå beskattning såsom kan bli fallet vid tillämpning av nuvarande bestämmelser.

Kommittén föreslår att KL:s regler om avdrag för substansminskning av naturtillgång ändras på så sätt, att anskaffningsvärdet för naturtillgången får beräknas på samma sätt som den anskaffningskostnad som får dras av vid realisationsvinstberäkningen för såld fastighetsdel enligt bestämmelserna i anvisningarna till 36 § KL. Förslaget innebär att värdet får beräknas antingen genom proportionering av köpeskillingen för hela fastigheten eller på grundval av taxeringsvärdet vid olika

tidpunkter, förhöjt med 50 %. Det härvid framkomna värdet får sedan uppräknas efter konsumentprisindex fram till det år, då naturtillgången börjar exploateras.

I enstaka fall kan emellertid tänkas att ett på detta sätt beräknat anskaffningsvärde för naturtillgång kommer att överstiga tillgångens allmänna saluvärde. Kommittén påpekar att i sådant fall kommer exploateringen av tillgången att resultera i en förlust på verksamheten, en förlust som endast är fiktiv och hänför sig till indexuppräkningen. För att undvika en sådan konsekvens föreslår kommittén en föreskrift om att anskaffningsvärdet aldrig får överstiga tillgångens allmänna saluvärde vid exploateringens början.

Om på samma fastighet finns flera naturtillgångar som börjar exploateras vid olika tidpunkter, bör enligt kommittén anskaffningsvärdet beräknas för varje tillgång för sig med indexuppräkning till exploateringens början.

Till anskaffningsvärdet skall liksom hittills kunna läggas de kostnader som uppkommer i samband med exploateringen och som inte dragits av som kostnader i den löpande driften. Det värde som på detta sätt en gång bestämts som avskrivningsunderlag för tillgången, bör därefter inte få ändras utan gälla för framtiden. I fråga om grustäkter och liknande naturtillgångar anser kommittén att såsom nu vanligen är fallet anskaffningsvärdet bör slås ut till visst belopp per kubikmeter.

Enligt kommitténs mening bör den föreslagna metoden för beräkning av avskrivningsunderlag vid substansminskning tillämpas i alla förvärvskällor där sådant avdrag kan förekomma. På grund av att kommitténs uppdrag endast omfattar beskattningen av jordbruksfastighet avser förslaget enbart förvärvskällan jordbruksfastighet.

Ackumulerad inkomst

En allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet och införande av mer liberala regler för värdering av lager av djur bör enligt kommitténs mening föranleda en mindre ändring av bestämmelserna i förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Enligt gällande bestämmelser får ackumulerad inkomstberäkning i förvärvskällan jordbruksfastighet tillämpas på bl. a. intäkt vid avyttring av hel kreatursbesättning under förutsättning att nyuppsättning inte skett under beskattningsåret. Detsamma gäller intäkt vid avyttring av varor och produkter i jordbruksfastigheter i samband med upphörande av jordbruksdriften. Dessa bestämmelser tillämpas såväl vid bokföringsmässig som kontantmässig redovisning.

I fråga om inkomst av rörelse gäller förordningens bestämmelser bl. a. intäkt vid avyttring av varor och produkter i rörelsen i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av antingen hela rörelsen eller rörelsefilial eller rörelsegren.

Kommittén erinrar om att förordningen har syftet att mildra verkningarna av skatteprogressionen för ett år då en skattskyldig fått en osedvanligt stor nettointäkt. En skattskyldig, som tidigare utnyttjat möjligheten att skriva ned sitt djurlager och därigenom skaffat sig en skattekredit, får självfallet vid utförsäljning av detta lager redovisa den dolda reserven till beskattning. Detta torde i de flesta fall medföra, att han får redovisa en avsevärt större nettointäkt än vanligt. Att en sådan merinkomst hänför sig till flera år och därför måste anses utgöra ackumulerad inkomst torde i och för sig inte kunna ifrågasättas. Å andra sidan framgår klart av förarbetena till förordningen att den inte är avsedd att få tillämpas i fall då lagerreserver upplöses under verksamhetens gång. Den har endast ansetts böra gälla dolda reserver som tagits fram i samband med verksamhetens upphörande.

Kommittén föreslår att ackumulerad inkomstberäkning får tillämpas på inkomst vid avyttring av djur i samband med att jordbruksdriften upphör. Härigenom skulle samma regler komma att gälla vid utförsäljning av lager i förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse.

Kommittén ser emellertid inte några praktiska hinder för att låta förordningens bestämmelser omfatta även djurförsäljning som sker vid en driftomläggning utan samband med upphörande av jordbruksdriften. Kommittén framhåller att djurlagret på en jordbruksfastighet inte alltid kan jämföras med lager av visst slag i rörelse. I många fall är djurlagret värdemässigt av mycket större betydelse än de andra lagertillgångarna. Det är vidare lätt att särskilja från andra lager. Några svårigheter att ange hur stor den dolda reserven i djurlagret är vid beskattningsårets utgång finns inte. Kommittén anför vidare bl. a.

När en jordbrukare säljer ut en hel kreatursbesättning har detta i regel samband med en driftomläggning, exempelvis övergång från animalie- till vegetabilieproduktion. En sådan driftomläggning kan inte jämställas med upplösning av dold reserv i vissa tillgångar under verksamhetens fortbestånd utan bör anses som ett nedläggande av en gren av verksamheten. I analogi med vad som gäller vid nedläggning eller försäljning av rörelsegren bör intäkt av sådan djurutförsäljning hänföras till ackumulerad inkomst i förordningens mening.

Som förutsättning för att ackumulerad inkomstberäkning skall få tillämpas på inkomst vid utförsäljning av djur utan samband med upphörande av jordbruksdrift bör enligt kommittén gälla, att fråga är om nedläggning av en produktionsgren i samband med stadigvarande driftomläggning. Kommittén anför att exempelvis en övergång från mjölk- till slaktdjursproduktion inte bör jämställas med nedläggning av produktionsgren och berättiga till särskild skatteberäkning.

Kommittén föreslår att gällande bestämmelse i 3 § 2 mom. punkt 6) förordningen ändras att avse intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av jordbruksdrift eller vid nedläggning av produktionsgren i samband med stadigvarande driftomläggning. Genom en

särskild övergångsbestämmelse bör vidare den nuvarande bestämmelsen göras tillämplig även vid senare taxeringar på skattskyldig som har kontantmässig redovisning.

Övriga frågor

I betänkandet tas även upp frågan huruvida rätt att använda brutet räkenskapsår skall föreligga för alla bokföringsmässigt redovisande jordbrukare samt, i särskilt yttrande av en av kommitténs ledamöter, behovet av resultatreglerande åtgärder.

Som framgått av det föregående föreslår kommittén att övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning alltid skall ske vid ingången av ett kalenderår. När bokföringsmässig redovisning tillämpas, får jordbrukaren enligt nuvarande praxis själv bestämma vilket räkenskapsår han vill ha som beskattningsår. Kommittén anser sig inte ha anledning att föreslå någon ändring i detta hänseende. Emellertid påpekar kommittén att det i och för sig kan ifrågasättas, om inte rätten att använda brutet räkenskapsår bör förbehållas den som har ordnad bokföring som avslutas med vinst- och förlustkonto, dvs. dubbel bokföring. I sådana fall finns nämligen betydligt större möjligheter till intern kontroll. Som denna fråga berör både jordbrukare och rörelseidkare bör den dock enligt kommitténs mening övervägas i annat sammanhang.

Ledamoten Adolfsson uttalar sig i ett särskilt yttrande för komplettering av utredningens förslag med bestämmelser som möjliggör kontoavsättningar i resultatreglerande syfte för förvärvskällan jordbruksfastighet i sin helhet, i huvudsak i överensstämmelse med skogskontolagstiftningen. I yttrandet påpekas att bokföringsmässig redovisning medger större möjligheter till resultatutjämning genom avskrivning på inventarier och varulagernedskrivning men att stora olikheter trots detta föreligger mellan förvärvskällorna jordbruk och rörelse. Främst sammanhänger detta med begränsade lagringsmöjligheter i jordbruket, till följd varav varulagernedskrivning inte kan utnyttjas på samma sätt som i rörelse. Särskilt märkbart är detta för jordbruk inriktade på spannmålsproduktion, eftersom jordbruket i regel tvingas leverera spannmålen direkt i samband med skörd. En annan omständighet är att skördeskadeersättningar utbetalas först året efter det år skördeskadan inträffat. Eftersom ett förväntat skördeskadebidrag enligt nuvarande regler inte kan tas upp som fordran i bokslutet, uppkommer den olägenheten att denna skattepliktiga inkomst läggs ovanpå den normala inkomsten för nästkommande år och som regel blir beskattad efter en högre skatteskala. Möjligheten att avsätta medel på ett resultatutjämningskonto skulle eliminera dessa speciella förhållanden inom jordbruket och vi-

dare stimulera jordbrukaren till ett sparande under år med tillfredsställande ekonomiskt resultat, vilket skulle vara till fördel både för honom själv och för samhället. Utredningens förslag innebär att jordbrukaren under goda år måste skaffa sig avdragsgilla utgifter eller avskrivningsobjekt för att undvika olägenheterna med skatteprogressionen. Detta är från företagsekonomisk synpunkt inte försvarbart.

Remissyttrandena

Avdrag för värdeminskning av byggnader och markanläggningar

Samtliga remissinstanser som uttalat sig i frågan ger sin anslutning till att avskrivningsreglerna för jordbrukets byggnader och markanläggningar moderniseras. Gemensamt för dessa yttranden är också att man anser det vara till fördel att likartade regler kommer till stånd för jordbruksföretag och rörelsedrivande företag.

De i förslaget upptagna reglerna om avskrivning av jordbruksbyggnader har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. I många remissyttranden påpekas emellertid att det är olämpligt att nu lagstifta om avskrivningsunderlag för byggnader på de punkter där förslaget förutsätter att särskilda delvärden på jordbruksbyggnader kommer att åsättas vid nästa allmänna fastighetstaxering. I flera av dessa yttranden förordas att nuvarande regler om avskrivningsunderlag för byggnader behålls och att slutliga bestämmelser om byggnadsavskrivning får anstå till den senare tidpunkt då lagstiftning om taxerade delvärden på byggnader kan föreligga.

Beträffande jordbrukets markanläggningar har remissinstanserna ägnat störst intresse åt frågan om avskrivning av täckdikningar. Flertalet godtar förslaget om en gynnsammare behandling av dessa anläggningar än av övriga markanläggningar. Några uttalar sig dock för en enhetlig reglering av alla markanläggningar i jordbruk och rörelse.

Gränsdragningen mellan byggnader, inventarier och markanläggningar

Endast ett fåtal remissinstanser går in på frågorna om gränsdragningen mellan de skilda avskrivningskategorierna byggnader, inventarier och markanläggningar.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län ifrågasätter om inte överföringen av vissa byggnadstillbehör till avskrivningsunderlaget för inventarier bör begränsas att avse endast ekonomibyggnader.

Beträffande ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp avstyrker *länsstyrelsen i Älvsborgs län* kommitténs förslag om att ledningar av detta slag i ekonomibyggnader skall hänföras till inventarier. Länsstyrelsen förordar i stället att sådana ledningar inräknas i byggnadsvärdet. Länsstyrelsen delar inte kommitténs uppfattning att ledningarna förlorar praktiskt taget allt värde, om den produktion som byggnaden

är avsedd för skulle upphöra. En mångfald exempel visar, framhåller länsstyrelsen, att ekonomibyggnader kunnat utnyttjas som förrådsutrymme, garage, hobbylokaler o. d. sedan jordbruksdriften nedlagts. Av samma skäl anser länsstyrelsen även att ledningar av olika slag i marken bör hänföras till markanläggningar. Länsstyrelsen, som synes ha uppfattat lagförslaget på det sättet att en uppdelning skall göras mellan ledningar som huvudsakligen betjänar ekonomibyggnader och andra ledningar, anmärker att en sådan uppdelning i många fall torde vara omöjlig att genomföra.

Länsstyrelsen i Stockholms län hyser samma farhågor beträffande den praktiska tillämpningen och kontrollen av de i avskrivningshänseende föreslagna gränsdragningarna som länsstyrelsen tidigare givit uttryck för vid behandlingen av frågan om ändrade avskrivningsregler för rörelse- och hyresfastigheter. De nu föreslagna reglernas anpassning till gällande regler för rörelseidkare synes länsstyrelsen dock befogad.

Avskrivning av byggnader

Ett flertal remissinstanser understryker angelägenheten av förbättrade avskrivningsmöjligheter för jordbrukets byggnader. Allmänt anses kommitteförslaget motsvara de krav man utifrån ett företagsekonomiskt synsätt bör ställa på en ny lagstiftning.

Kommitténs principiella utgångspunkt att byggnadsavskrivningen även för jordbrukets del bör ske på ägarens faktiska anskaffningskostnader för byggnaderna har godtagits av samtliga remissinstanser utan egentliga kommentarer. *Svenska landstingsförbundet* anför att avskrivning på ett föränderligt taxeringsvärde är olämpligt från praktisk synpunkt. De under senare år uppjusterade taxeringsvärdena får dock anses vara ett visst mått på ett stigande återanskaffningsvärde. Avskrivning på ett sådant värde kan enligt förbundet ibland vara motiverad från företagsekonomisk synpunkt även om detta ej är fallet inom jordbruksnäringen. *Lantbrukets skattedelegation* förklarar sig inse nödvändigheten av att den schablonmässiga avskrivningsmetoden för byggnader inom jordbruket överges till förmån för obligatorisk planenlig avskrivning på samma sätt som skett för inkomstslagen rörelse och annan fastighet. Delegationen förklarar sig även dela kommitténs uppfattning att det är angeläget att de nya avskrivningsreglerna görs tillgängliga så snart som möjligt.

Ett par remissinstanser diskuterar frågan om hur byggnadernas anskaffningsvärde skall bestämmas när en fastighet förvärvas genom benefikt fång. Den föreslagna regeln, som f. n. gäller inom rörelsebeskattningen, innebär att överlåtarens skattemässiga restvärde skall anses vara den nye ägarens anskaffningsvärde, om inte vid förvärv på grund av arv eller testamente stämpelplikt beräknats efter lägre belopp. *Lantbrukets skattedelegation* anser att förslaget medför materiellt otillfredsställande

resultat. Om en byggnad förvärvas benefikt efter halva avskrivningstiden och samma avskrivningsprocent — beräknad efter byggnadens varaktighetstid — måste tillämpas av den nye ägaren, kommer byggnaden inte heller under hans innehavstid att bli slutavskriven. Skulle ytterligare benefika överlåtelser följa i samma kedja, blir avskrivningstiden i princip oändlig. Det naturliga är, anser delegationen, att vid benefika överlåtelser den övertagande får fortsätta med förre ägarens avskrivningsplan på sätt redan gäller enligt den modernare lagstiftningen för täckdikningsanläggningar och skogsvägar i lantbruk och markanläggningar i rörelse. Samma synpunkter anförs av *Svenska revisorsamfundet*. Båda remissinstanserna kritiserar även förslaget att det taxeringsvärde som utgör underlag för stämpelplikt i vissa fall skall ligga till grund för den nye ägarens anskaffningsvärde. Delegationen anför.

Sista delen av bestämmelsen kan enligt delegationens bestämda uppfattning redan nu inte tillämpas på rörelsefastighet, eftersom i fastighetens taxeringsvärde ingår inte endast det som ur avskrivningssynpunkt hänförs till byggnad utan också de fastighetstillbehör som utgör inventarier. Att då göra en jämförelse mellan underlaget för stämpelplikt och taxeringsmässigt restvärde på byggnader och fastighetstillbehör är praktiskt ogörligt. Motsvarande förhållande uppkommer för jordbruksfastighet om bestämmelsen enligt kommitténs förslag överförs dit. Något materiellt skäl för bestämmelsen föreligger inte heller. Delegationen föreslår därför att den utgår ur lagstiftningen.

I en rad yttranden pekar man på den formella svårigheten att nu införa taxerat byggnadsvärde i lagstiftningen som alternativt underlag för avskrivning av jordbruksbyggnader. *Riksskatteverket* anser att regler om ingångsvärden och beräknade anskaffningsvärden för byggnader grundade på taxerade byggnadsvärden inte bör fastställas förrän beslut föreligger om att taxerade byggnadsvärden skall bestämmas för jordbruksfastighet. Då det emellertid är önskvärt att ett genomförande av huvuddelen av de av kommittén föreslagna bestämmelserna ej blir fördröjt, föreslår verket att regler om ingångsvärden för avskrivning av byggnader tills vidare endast beslutas enligt kommitténs förslag om verkliga anskaffningskostnader och schablonberäkning på grundval av 1970 års taxerade jordbruksvärde. Frågan om behovet av en provisorisk bestämmelse om beräkning av anskaffningsvärde för byggnad enligt motsvarande grunder avseende fastighet som anskaffats efter 1969 års utgång kan därvid behöva övervägas.

Delade meningar råder om hur ett schablonmässigt ingångsvärde för byggnader bör beräknas vid övergång till planenlig avskrivning. I några remissyttranden förordas att gällande 2/3-schablon får kvarstå som ett alternativ. Ett flertal remissinstanser ansluter sig dock till kommitténs förslag om en sänkning av nuvarande schablon till hälften av 1970 års taxerade jordbruksvärde m. m.

Länsstyrelsen i Jönköpings län bedömer förslaget vara skäligt mot bakgrund av att meningen är att samtidigt höja avskrivningsprocenten och ge den skattskyldige möjlighet att framdeles välja 1975 års taxerade byggnadsvärde som grund för beräkning av avskrivningsunderlaget. Länsstyrelsen anmärker att kommittén har använt ordet ingångsvärde i något skilda betydelser på olika ställen i betänkandet. Enligt länsstyrelsen bör uttrycket ingångsvärde uteslutande avse det värde som efter beaktande av tidigare investeringar och åtnjutna värdeminskningsavdrag skall utgöra avskrivningsunderlag vid ingången av övergångsåret och inte ett värde före dylikt beaktande.

Lantbrukets skattedelegation konstaterar att det i praktiken är vanskligt att avgöra huruvida ett schablonmässigt bestämt ingångsvärde är för högt eller för lågt i förhållande till den ursprungliga anskaffningskostnaden. Självfallet föreligger fall där avskrivningsunderlaget på grund av gällande schablonregel blivit för högt, men det förekommer också fall där schablonregeln lett till uppenbart för låga avskrivningsunderlag. Enligt delegationens uppfattning borde det i och för sig inte finnas anledning att nu frångå en metod som sedan länge varit tillgänglig för övergång till planenlig avskrivning. Delegationen hänvisar till att delade meningar rått inom kommittén och uttalar att det framlagda förslaget innebär en kompromiss som delegationen med stor tvekan dock anser sig kunna godta.

De remissinstanser som yrkar att 2/3-schablonen inte skall ändras framhåller i allmänhet att gällande byggnadsavskrivningsregler är restriktiva och inte medger en rimlig amortering av byggnadskapitalet. Bland dessa instanser märks *Familjeföretagens förening, Hushållningssällskapens förbund, Svenska företagares riksförbund* och *Sveriges jordägareförbund*. Sistnämnda förbund understryker att en nedsättning av nuvarande schablon skulle innebära att man missgynnar gårdar i mellersta Sverige, vilka enligt förbundets mening skulle få otillräckliga ingångsvärden. *Hushållningssällskapens förbund* anser att nuvarande 2/3-metod bör gälla även fortsättningsvis och att avskrivningsprocenten bör fastställas lägst till 2,5 %.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län anser att ett avskrivningsunderlag motsvarande hälften av taxerat jordbruksvärde m. m. ger ett alltför lågt underlag med hänsyn till att byggnadernas andel i jordbruksvärdet genomgående är större än hälften inom länet. Även nu tillämpade 2/3 av jordbruksvärdet är snarare för lågt än för högt som mått på byggnadernas andel i jordbruksvärdet, beroende i huvudsak på de allmänt låga värdena på åkermarken. Länsstyrelsen föreslår att ingångsvärdet får baseras på i vart fall 2/3 av jordbruksvärdet. Enligt länsstyrelsen bör en differentiering av schablonen kunna övervägas så att olika andelar av jordbruksvärdet får användas i olika områden av landet.

Några remissinstanser anser att ingångsvärdet även bör kunna grun-

das på 1965 års taxerade jordbruksvärde m. m. Sådana synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Västernorrlands län, lantbruksnämnderna i Blekinge* och *Kopparbergs län* samt *Hushållningssällskapens förbund.* Lantbruksnämnden i Blekinge län framhåller att möjligheten att lämna statligt stöd ökades fr. o. m. den 1 juli 1967 i fråga om investeringar i större, rationellare och ofta mycket kapitalkrävande ekonomibyggnader. De jordbrukare som först utnyttjade de förbättrade stödmöjligheterna kan enligt förslaget få ett ingångsvärde som är väsentligt lägre än om investeringen skett efter år 1969. Ingångsvärdet bör enligt nämndens uppfattning även få beräknas med utgångspunkt från hälften av 1965 års taxerade jordbruksvärde ökat med egna kostnader för om-, till- eller nybyggnad efter år 1964 och minskat med åtnjutna värdeminskningsavdrag. Även *Lantbrukets skattedelegation* förordar införandet av detta ytterligare alternativ, som enligt delegationens uppfattning inte behöver nämnvärt komplicera övergångsbestämmelserna. Delegationen anför.

Såvitt delegationen kunnat förstå var den ursprungliga avsikten att ändrade bestämmelser rörande byggnadsavskrivningar skulle genomföras samtidigt för inkomstslagen rörelse, annan fastighet och jordbruksfastighet. Av olika anledningar blev dock inte så fallet. Det framstår som ett rättvisekrav att de lantbrukare, som av driftsekonomiska skäl varit tvungna att göra betydande investeringar i byggnader under slutet av 1960-talet, skall komma i åtnjutande av samma avskrivningsmöjligheter som rörelseidkare, vilka under motsvarande tid investerat i byggnader. Den tidsrymd som förflutit sedan år 1964 är inte större än att det bör vara möjligt förebringa tillfredsställande utredning angående såväl nedlagda ny-, till- och ombyggnadskostnader som åtnjutna värdeminskningsavdrag.

Delegationen tänker sig även den möjligheten att detta alternativ endast görs tillgängligt vid 1974 års taxering.

Länsstyrelsen i Blekinge län ifrågasätter om det är motiverat att som kommittén föreslagit reducera avskrivningsunderlaget beträffande sådana skattskyldiga som under åren 1970—1972 gått över till planenlig avskrivning på grundval av 1970 års taxeringsvärde. Länsstyrelsen anser att en reducering i de aktuella fallen kan uppskjutas till dess 1975 års taxeringsvärden åsatts. Annars föreligger risk för att underlaget först reduceras och därefter vid 1976 års taxering eventuellt åter höjs till belopp som kan överstiga det ursprungliga ingångsvärdet på avskrivningsplanen. *Lantbrukets skattedelegation* motsätter sig förslaget om en reduktion av avskrivningsunderlaget för vissa skattskyldiga. Likaså avvisar delegationen vad kommittén anfört angående en omprövning av de föreslagna reglerna om fastställande av ingångsvärde sedan utfallet av 1975 års fastighetstaxering är känt. Framräknande av ingångsvärde enligt de olika alternativen kan enligt delegationen antas ofta bli en omständlig och kanske kostnadskrävande procedur. Mest betänklig ter sig dock en sådan omprövning från rättssäkerhetssynpunkt. Delegationen anser att

ett ingångsvärde som en gång fastställts i laga ordning inte bör tvångsvis kunna ändras till det sämre. I samma riktning uttalar sig *Hushållningssällskapens förbund.*

I åtskilliga remissyttranden uttalas att de föreslagna övergångsreglerna om ingångsvärden för byggnader fått en komplicerad utformning som innebär svårigheter för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Man pekar bl. a., på att omräkningar av avskrivningsunderlag kommer att medföra merarbete. Flera av dessa remissinstanser anser att en obligatorisk övergång till planmässig avskrivning av byggnader i jordbruk utan större olägenhet kan anstå till 1976 års taxering. *Länsstyrelserna i Östergötlands, Blekinge, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Örebro* och *Kopparbergs län* föreslår sålunda att nuvarande avskrivningsregler behålls oförändrade till dess ett taxerat byggnadsvärde finns. Några länsstyrelser anför i detta sammanhang även synpunkten att, om det då visar sig möjligt, endast de taxerade byggnadsvärdena bör användas vid övergång till planenlig avskrivning. Också *kammarrätten* förordar att man väntar med att införa nya bestämmelser beträffande avdrag för värdeminskning av byggnader då hittills gällande regler utan alltför stora nackdelar synes kunna tillämpas ytterligare några år.

1971 års fastighetstaxeringsutredning anför att den metod för bestämmande av byggnadsvärden som utredningen fått i uppdrag att utarbeta. skall följa de allmänna principerna för fastighetstaxeringen. Man kan därför inte med säkerhet utgå från att det särskilda byggnadsvärde som utredningen kommer att föreslå är lämpat att direkt användas som underlag för avskrivning av jordbruksbyggnader. Den omständigheten att kommitténs förslag bygger på ett till den närmare innebörden okänt byggnadsvärdebegrepp har tvingat till mycket omfattande övergångsbestämmelser. Enligt utredningens mening måste det vara ett starkt önskemål att lagstiftning på grund av kommitténs förslag kan sättas i kraft utan så komplicerade övergångsbestämmelser som föreslås. Detta önskemål skulle kunna tillgodoses, om lagstiftningen genomfördes samtidigt med att KL kompletteras med regler om särskilda byggnadsvärden för jordbruksfastigheter. I vart fall bör enligt utredningen den slutliga utformningen av bestämmelserna om avskrivning av och ingångsvärden för byggnader anstå. Under tiden t. o. m. beskattningsåret 1974 bör hittills gällande regler om schablonmässig och planenlig avskrivning bibehållas.

Frågan om a v s k r i v n i n g s p r o c e n t vid kollektiv avskrivning av helt byggnadsbestånd berörs i flera remissyttranden.

Länsstyrelserna i Blekinge, Göteborgs och Bohus samt *Älvsborgs län* anser att en höjning av den i allmänhet tillämpade avskrivningsprocenten kan vara berättigad redan nu i avvaktan på att nya avskrivningsreg-

ler införs med verkan från 1975 års taxering. *Lantbrukets skattedelegation,* som i huvudsak accepterat kommitténs förslag om beräkning av avskrivningsunderlag för byggnader, finner det oegentligt att det äldre vid övergången befintliga byggnadsbeståndet, vars varaktighet rimligen bör vara lägre än nyuppförda byggnaders, skall beräknas ha en ekonomisk varaktighet av 40 år. Delegationen föreslår att avskrivningsprocenten bestämmes till minst 4 %, vilket skulle motsvara en genomsnittlig ekonomisk varaktighet av 25 år. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anser det ej vara obefogat med en högre avskrivningsprocent än nu, om man som länsstyrelsen förordar behåller kvottalet 2/3 vid schablonmässig beräkning av avskrivningsunderlaget. Med nämnda kvottal bör procenttalet enligt *Hushållningssällskapens förbund* inte fastställas lägre än till 2,5 %.

Länsstyrelsen i Stockholms län ifrågasätter om inte värdet av ägarens bostad bör utbrytas från avskrivningsunderlaget. I vart fall bör enligt länsstyrelsen en viss restriktivitet iakttagas vid bestämmande av procenttal för kollektiv avskrivning av byggnader på jordbruksfastighet. Även *länsstyrelsen i Värmlands län* ifrågasätter det berättigade i en väsentlig höjning av avskrivningsprocenten. Länsstyrelsen erinrar om att byggnadsbegreppet i fortsättningen kommer att avse en betydligt mindre del än tidigare sedan de delar som har den snabbaste förslitningen utbrutits som inventarier. Vidare kommer kostnaden för normalt påräkneliga ändringsarbeten i byggnaden att vara avdragsgilla. Dit torde kunna räknas åtgärder som förlänger byggnadens ekonomiska livslängd.

Remissinstanserna godtar i allmänhet kommitténs förslag angående primäravdrag för nyinvesteringar i ekonomibyggnader och personalbostäder. *1971 års fastighetstaxeringsutredning* anser att ett uppskov med den slutliga utformningen av bestämmelserna om avskrivning av och ingångsvärden för jordbrukets byggnader inte behöver hindra att primäravdrag får ske på sätt kommittén föreslagit även under den övergångsperiod som bör föregå det definitiva ställningstagandet. Samma uppfattning uttalas av flera andra remissinstanser, bland dem *länsstyrelsen i Blekinge län.*

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att rätten till primäravskrivning inte bör omfatta nyinvesteringar i personalbostäder. Länsstyrelsen anför.

Egentliga personalbostäder förekommer endast på stora jordbruk. På de små och medelstora är det ej ovanligt att jordbrukaren låter uppföra en "personalbostad" åt någon i jordbruket verksam hemmavarande anhörig. Om denne sedermera övertager gården blir denna "personalbostad" i stället "mangårdsbyggnad". I den gamla mangårdsbyggnaden bor förre brukaren kvar och den kan sedermera bli "personalbostad" för nästa generation. Att i sådana fall medge primäravskrivning kan ej vara motiverat. Då det knappast torde vara möjligt att utforma lagtexten på sådant sätt att primäravdraget förbehålles egentliga personalbostäder anser länsstyrelsen att primäravdrag endast bör medges för ekonomibyggnader.

Även *TOR* anmärker att svårigheter vad det mindre jordbruket beträffar måste uppkomma att på ett adekvat sätt avgränsa kategorin personalbostäder.

Länsstyrelsen i Blekinge län sätter i fråga om tillräckliga skäl föreligger att i avseende på primäravdrag göra skillnad mellan mangårdsbyggnader och personalbostäder eftersom båda byggnadskategorierna är hänförliga till driftbyggnader. Det synes länsstyrelsen i många fall kunna anses lika motiverat att stimulera byggandet av goda bostäder åt ägarna till mindre och medelstora jordbruk som till de anställda vid företrädesvis större jordbruk.

Lantbrukets skattedelegation går in på frågan om tidpunkten för avdragsrättens inträde med hänsyn till att viss tvekan rått härom inom rörelsebeskattningen. Delegationen uttalar uppfattningen att primäravdraget, som enligt förslaget skall göras inom ramen för avskrivningsplanen, bör få göras första gången när det ordinarie årliga värdeminskningsavdraget får utgå, dvs. för det år då byggnaden tagits i bruk eller färdigställts.

Lantbruksnämnden i Gävleborgs län anser det olämpligt att primäravdraget enligt förslaget ej får förskjutas från ett beskattningsår till ett annat, då risk föreligger att avdraget ej kan komma att utnyttjas tillfullo. Särskilt vid större investeringar i form av nybyggnad av ekonomibyggnader och ökning av djurbesättningar blir enligt nämndens erfarenhet nettointäkterna ofta låga såväl under byggnadsåret som de närmaste åren därefter beroende på anpassningssvårigheter. Nämnden föreslår valfrihet för den skattskyldige att utnyttja det av kommittén föreslagna primäravdraget efter egen bedömning under hela tidsperioden, dock med högst 5 % per år.

Länsstyrelsen i Värmlands län pekar på de kontrollproblem som kan uppkomma vid utbrytning av anskaffningskostnaden för vissa byggnadsinventarier från taxerat byggnadsvärde. Om utbrytbara tillgångar köps samtidigt med en jordbruksfastighet och från en säljare som redovisar enligt kontantprincipen, ligger det alltid i både köparens och säljarens intresse att hänföra så stor del av den totala köpeskillingen som möjligt till de utbrytbara tillgångarna. Länsstyrelsen föreslår att korrektiv tillskapas mot att parterna i samråd kan utforma ett avtal så att det för båda samtidigt innebär skattemässiga fördelar.

Avskrivning av markanläggningar

Remissinstanserna tillstyrker allmänt en utvidgning av avdragsrätten för markanläggningar. Invändningar riktas i första hand mot kommitténs förslag om särskilda avskrivningsregler för täckdikningsanläggningar. I några remissyttranden uttalas att kostnaden för vissa smärre anläggningar bör vara omedelbart avdragsgilla. Ett par remissinstanser anser vidare

att möjlighet bör finnas att i tiden förskjuta avdragen enligt värdeminskningsplanen.

Ingen erinran riktas mot förslaget att alla täckta avlopp som har samband med täckdiken skall omfattas av samma avdragsrätt som täckdikningen. *Kammarrätten* ifrågasätter emellertid om inte denna ur saklig synpunkt välmotiverade ändring bör göras tillämplig även för den som efter år 1972 men innan han blir skyldig att redovisa bokföringsmässigt anlägger täckdiken.

Några länsstyrelser, bland dem *länsstyrelserna i Södermanlands, Älvsborgs* och *Värmlands län,* uttalar sig för att såväl täckdikningsanläggningar som andra markanläggningar i jordbruk bör få skrivas av enligt samma regler som f. n. gäller i förvärvskällan rörelse. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* tillägger att man därigenom bl. a. skulle kunna undvika de olägenheter som kan uppkomma vid gränsdragningen mellan täckta avlopp i direkt anslutning till täckdikning och övriga täckta avlopp. *Länsstyrelsen i Värmlands län* anför bl. a.

Visserligen har täckdikningsanläggning en vital betydelse för ett jordbruk. Inom inkomstkällan rörelse förekommer emellertid också markanläggningar av minst lika stor relativ betydelse, t. ex. torrläggningsanläggningar, vägar, kanaler, hamninlopp. Det är dessutom enligt kommittén klart att en täckdikningsanläggnings varaktighetstid uppgår till minst 25 år. Vad kommittén anfört om att en ändring av gällande regler skulle kunna medföra finansieringsproblem och påverka investeringsviljan är synpunkter som är allmängiltiga även för rörelse. Om de skäl kommittén anfört skulle vinna beaktande torde man få räkna med i och för sig berättigade krav från rörelseidkare på lika förmånlig avskrivning av speciella markanläggningar.

Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att övervägande skäl talar för att avskrivningsunderlaget för täckdikningsanläggningar bestäms till 75 procent av den faktiska anskaffningskostnaden och den årliga avskrivningen till 5 procent. Eventuellt skulle hela kostnaden kunna utgöra avskrivningsunderlag och den årliga avskrivningen beräknas efter 5 procent med hänsyn till varaktighetstiden för sådana anläggningar. Andra omständigheter än den fysiska och ekonomiska varaktighetstiden bör enligt länsstyrelsen inte få bestämma avskrivningsprocentens storlek. I undantagsfall kan dock förekomma att anläggningar — t. ex. på grund av markens beskaffenhet — har kortare varaktighetstid än 20 år. Enligt länsstyrelsen bör avdragsreglerna därför utformas så att högre avskrivningsprocent än 5 % kan medges, om sådan kortare varaktighetstid kan visas föreligga eller göras sannolik.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anser att ur rättvisesynpunkt intet hindrar att samtliga kostnader för markanläggningar skall få skrivas av. En avskrivningsrätt, som omfattar hela anläggningskostnaden, förordas även av *lantbrukshögskolan, Hushållningssällskapens förbund, Lantbrukets skattedelegation, Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund* och *lantbruksnämnden i Kristianstads län,* vilken sistnämnda uttalar bl. a.

Vid bedömning av frågan om storleken av avskrivningsunderlaget och den årliga avskrivningen för olika slag av markanläggningar bör beaktas, att dessa kunna bli av mindre värde i företaget av andra orsaker än av ålder och förslitning. Den tekniska och ekonomiska utvecklingen inom jordbruket har framtvingat allt större enheter och driften har i många fall specialiserats. I samband med sammanslagning av jordbruk måste inte sällan nya markvägar anläggas och andra borttagas, broar flyttas eller ändras. Jordbruksmaskinernas allt större bredd och de allt tyngre transporterna har i många fall lett till att befintliga markvägar fått breddas och ges större bärighet. Maskindrift ställer stora krav på fältens storlek och form. Förekomsten av stengärdesgårdar har ofta i det mekaniserade jordbruket ansetts utgöra ett så svårt brukningshinder att borttagande av desamma har ansetts lika angeläget som att lägga igen öppna diken med rör. Stenröjning är för övrigt någonting som inte är avslutat utan måste upprepas om fälten skola kunna användas för maskinell drift. Intensifierad animalieproduktion medför ofta, att vattenbehovet ökas i sådan utsträckning, att borrningar måste företagas i befintlig brunn eller helt ny vattentäkt anläggas. Möjligheter till kommunal anslutning för vattenfrågans ordnande föreligger som regel inte eftersom djurstallarna ur miljöskyddssynpunkt måste lokaliseras på betydande avstånd från tätort.

Lantbruksnämnden i Blekinge län påpekar att vissa markanläggningar har en relativt begränsad varaktighetstid. En möjlighet bör i sådana fall finnas att som avskrivningsunderlag få ta upp hela anläggningskostnaden. Detta gäller enligt nämnden i synnerhet invallningsföretag där marksättningen i vissa fall kan vara betydande och nödvändiggöra kostnadskrävande fördjupningar av företagets dikessystem.

Några remissinstanser anser att mindre investeringar i markanläggningar bör kunna hänföras till omedelbart avdragsgilla kostnader. Enligt *lantbruksnämnden i Södermanlands län* bör detta ur förenklingssynpunkt gälla smärre om- och nytäckdikningar, förslagsvis understigande 5 000 kr. Dessa finansieras normalt med löpande inkomster. *Lantbruksnämnden i Västerbottens län* uttalar sig för att smärre kompletteringstäckdikningar av praktiska skäl bör kunna dras av som direktkostnad.

Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund framhåller att många jordbruk är så belägna att jordbrukarna inte kan utnyttja kommunala vattentäkter utan tvingas ha egna brunnar. Ofta är det en kännbar investering att återställa vattnet i en sinad brunn. Förbundet anser därför att avdrag för hela kostnaden för dessa åtgärder bör medges det år den är nedlagd.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att kostnader för fördjupning och djupborrning av brunnar som sinat m. m. inte skall ingå i avskrivningsunderlaget för markanläggningar. Länsstyrelsen framhåller att anläggningar av detta slag delvis och i många fall huvudsakligen betjänar bostadsbyggnader. En förutsättning för rätt till avskrivning bör vara att anläggningen är avsedd för jordbruket. Enligt länsstyrelsen låter

det sig dock knappast göra att vid en uppdelning av kostnaderna nå en riktig avvägning.

En rätt att förskjuta värdeminskningsavdragen i tiden ifrågasätts av *lantbrukshögskolan*. Skolans styrelse framhåller att goda möjligheter till resultatutjämning bör finnas i förvärvskällan jordbruksfastighet med hänsyn till bl. a. väderleksbetingade skördevariationer. Stor flexibilitet i fråga om avskrivningar behövs vid gårdar med uteslutande växtodling där lagren är förhållandevis små. Styrelsen anser att förskjutning i tiden bör möjliggöras i fråga om sådana avskrivningar som i förvärvskällan rörelse är bundna till en bestämd plan. *Lantbruksnämnden i Södermanlands län* anför i sammanhanget.

Nämnden ifrågasätter om inte rätt till förskjutning av avskrivningen borde införas. Via lantbruksnämnderna kan statliga lånegarantier erhållas med upp till 30 års amortering. Det är vanligt att större investeringar på detta område finansieras med lån löpande på 20—30 år. För att kunna bygga upp ett välkonsoliderat företag utan stora latenta skatteskulder är det önskvärt att lantbrukarna får möjlighet till synkronisering av avskrivning och amortering.

Kommitténs förslag om att nya avskrivningsregler för markanläggningar bör omfatta endast kostnader som nedlagts efter den tidpunkt då den skattskyldige övergått till bokföringsmässig redovisning har föranlett påpekanden och invändningar från några remissinstanser. *Lantbrukshögskolan* anser det rimligt att jordbrukare, som under år 1973 eller senare år då kontantprincipen tillämpas gör nyinvesteringar i markanläggningar av annat slag än täckdiken och skogsvägar, får tillgodoräkna sig ett ingångsvärde för dessa markanläggningar motsvarande den verkliga anskaffningskostnaden när de går över till bokföringsmässig redovisning.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anser att större del än 1/3 av kostnaden för skogsvägar nedlagda före den av kommittén föreslagna övergången till bokföringsmässiga grunder bör få föras upp på avskrivningsplan. *Lantbruksnämnden i Västmanlands län, Hushållningssällskapens förbund* och *Svenska revisorsamfundet* uttalar sig för att de föreslagna avskrivningsreglerna bör gälla även för markanläggningar tillkomna efter år 1969 men före förslagets genomförande. Förbundet hänvisar till att likställighet med rörelseidkare eftersträvats och kan därför inte finna skäl varför särskilda övergångsbestämmelser inte skall gälla också för markanläggningar i jordbruk. *Lantbrukets skattedelegation* anser att efter år 1964 nedlagda kostnader för markanläggningar skall beaktas.

Länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus samt *Örebro län* förordar att nya avskrivningsregler för markanläggningar i jordbruk införs först fr. o. m. 1976 års taxering samtidigt med nya avskrivningsregler för byggnader.

Avdrag vid utrangering av byggnad och markanläggning

Kommittén har föreslagit den ändring av gällande avdragsregler att rätten till avdrag inte skall omfatta utrangering av mangårdsbyggnad. *Kammarrätten* ifrågasätter emellertid om det av kommittén anförda skälet för att vägra utrangeringsavdrag beträffande mangårdsbyggnad — nämligen att denna bör jämställas med bostadsbyggnad i förvärvskällan annan fastighet — är tillräckligt bärande för att slopa den nuvarande avdragsrätten i detta hänseende. Kammarrätten pekar på att kommittén i annat sammanhang uttalat att mangårdsbyggnaden på fastigheter där omfattande jordbruksdrift förekommer åtminstone till viss del kan anses jämställd med driftbyggnad. Även *länsstyrelsen i Blekinge län* ifrågasätter om tillräckliga skäl kan anses föreligga att utesluta mangårdsbyggnader från rätten till utrangeringsavdrag.

Lantbrukets skattedelegation ger uttryck för uppfattningen att ett schablonmässigt beräknat ingångsvärde också beträffande utrangeringsavdrag bör likställas med verklig anskaffningskostnad och således bör få utgöra underlag för beräkning av avdrag. Delegationen anför.

Den av kommittén intagna ståndpunkten i fråga om utrangeringsavdrag på schablonmässigt beräknat ingångsvärde är alltför restriktiv. Det framstår enligt delegationens mening som rimligt att utrangeringsavdrag medges om ingångsvärdet kan uppdelas på det aktuella byggnadsbeståndet efter skälig grund. I praktiken kan fall förekomma där det schablonmässiga värdet hänför sig till två byggnader eller rentav endast en byggnad. Att då i det första fallet inte godta en uppdelning som underlag för utrangeringsavdrag resp. i det andra fallet inte medge avdrag för det taxeringsmässiga restvärdet är uttryck för en alltför fiskal syn.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål delar kommitténs uppfattning att schablonmässigt beräknat ingångsvärde inte får utgöra underlag för avdragsberäkning. Ombudet anmärker i fortsättningen.

Däremot synes mig de sakkunnigas uttalande att kompensation för utrangering i sistnämnda fall bör kunna komma i fråga i form av fortsatt avskrivning på det ursprungliga avskrivningsunderlaget icke vara invändningsfritt. Det torde nämligen strida mot allmänna beskattningsprinciper att medgiva värdeminskningsavdrag å en tillgång som inte längre finns.

I anledning av kommitténs uttalande angående avdrag i det fall byggnad utrangerats före försäljning av byggnad anför *länsstyrelsen i Södermanlands län.*

I motiveringen till de nya reglerna har kommittén anfört, att utrangering av byggnad — förutom i rivningsfallen — ansetts böra komma i fråga vid försäljning av byggnad, om det visas att byggnaden utrangerats före försäljningen och den erhållna köpeskillingen är mycket låg och närmast motsvarar rivningsvärdet. Enligt länsstyrelsens mening saknas anledning att för jordbruket införa andra regler än som gäller för rörelse. Avdrag skulle därför i likhet med vad som gäller i förvärvskäl-

lan rörelse medges endast om byggnaden säljes för rivning eller är helt förbrukad.

1971 års fastighetstaxeringsutredning anser att utrangeringsavdrag vid försäljning av fastighet med byggnad kan ifrågakomma endast i sällsynta undantagsfall.

Avdrag för reparation och underhåll av byggnad

Hushållningssällskapens förbund och *Lantbrukets skattedelegation* förordar att den utvidgning av reparationsbegreppet som kommittén föreslagit i fråga om ekonomibyggnader skall omfatta även jordbrukets personalbostäder. Delegationen godtar att bostadsbyggnader utnyttjade av ägare eller brukare inte omfattas av det nya reparationsbegreppet men anser i motsats till kommittén att personalbostäder bör likställas med ekonomibyggnader. En sådan gränsdragning överensstämmer med den som föreslagits gälla för primäravdrag. Delegationen erinrar i sammanhanget om att personalbostäder i rörelse inte har uteslutits från det utvidgade reparationsbegreppet.

I övrigt har kommitténs förslag i denna del lämnats utan erinran vid remissbehandlingen.

Avdrag för värdeminskning av inventarier

I remissyttrandena redovisas en i huvudsak positiv inställning till kommitténs förslag om att införa ytterligare en avskrivningsmetod som komplettering till gällande regler om planenlig och räkenskapsenlig avskrivning. Det stora flertalet remissinstanser ansluter sig därvid till den motivering för den föreslagna restvärdeavskrivningen som kommittén framfört, nämligen att många mindre jordbruksföretag behöver en enklare form av avskrivning än de nuvarande metoderna erbjuder.

Det finns emellertid även några remissinstanser som anser att en restvärdemetod kan undvaras. Ett par myndigheter avstyrker således förslaget under åberopande av främst kontrollsynpunkter. Flera remissinstanser invänder att restvärdeavskrivningen i kommitténs utformning inte är tillräckligt attraktiv och därför kan befaras inte komma till någon större användning. Några av dessa instanser föreslår i första hand att den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden görs tillgänglig för samtliga jordbrukare utan nuvarande krav på särskild bokföringsmetod. I flera remissyttranden diskuteras även i övrigt möjligheterna att begränsa antalet alternativa avskrivningsmetoder.

Den föreslagna metoden att beräkna värdeminskningsavdraget på inventariebeståndets bokförda restvärde anses i princip vara enkel och lätthanterlig. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* uttalar att denna metods förtjänster är uppenbara. Länsstyrelsen fortsätter.

Genom restvärdemetoden får frågan om ett alternativ till den planenliga avskrivningen anses ha lösts på ett tillfredsställande sätt för det förmodligen stora antal jordbrukare, som inte kommer att ha dubbel bokföring. Dessa får genom ett enkelt förfarande möjlighet till resultatutjämning på det sätt som eljest endast den räkenskapsenliga avskrivningen erbjuder. Indirekt har metoden den fördelen att det inte blir nödvändigt att föra de mera komplicerade räkenskaper, som nu krävs, om man vill undvika den planenliga avskrivningen. Anledning till invändningar mot den föreslagna restvärdeavskrivningen finns enligt länsstyrelsens mening inte.

Motsatt uppfattning har *länsstyrelsen i Stockholms län* som inte anser sig kunna tillstyrka att särbestämmelser införs endast för en grupp skattskyldiga. Varje form av räkenskapsenlig avskrivning och således även den förenklade form, som restvärdeavskrivningen utgör, bör enligt länsstyrelsens uppfattning förbehållas jordbrukare och rörelseidkare som redovisar sina inkomster enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto. För de mindre jordbruken torde mångfalden av inventarier och omsättningen av desamma inte vara så omfattande. Dessa jordbrukare torde enligt länsstyrelsen ej heller vara i behov av de liberalare avskrivningsmetoder som den föreslagna restvärdemetoden för avskrivning innebär. Länsstyrelsen anför vidare bl. a.

Erfarenhetsmässigt kan konstateras att rörelseidkare, som redovisar utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, i stor utsträckning underlåter att ingiva föreskrivna balansräkningar. För tillämpning av den föreslagna restvärdemetoden synes ur kontrollsynpunkt behovet av balansräkningar, grundade å under inkomståret kontinuerligt förda anteckningar, mycket stort. För de jordbrukare, som önskar komma i åtnjutande av bättre avskrivningsmöjligheter än vad den planenliga avskrivningsmetoden medger, bör såsom alternativ endast föreligga den med krav på dubbel bokföring förenade rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Detta krav torde i realiteten inte medföra alltför stora svårigheter för de skattskyldiga. Kommitténs farhågor för jordbrukarnas förmåga att bemästra den nu gällande planenliga avskrivningsmetoden eller en dubbel bokföring synes överdrivna.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* som likaså avstyrker förslaget. Länsstyrelsen anmärker att om överensstämmelse alltid skall råda mellan det taxeringsmässiga restvärdet och bokfört värde krävs givetvis att det finns en bokföring, som lämnar redovisning för ingående värde, inköp, försäljningar, avskrivningar och utgående värde, med andra ord ett inventariekonto. Ett sådant konto finns vanligen inte i en enkel bokföring. De krav som uppställs för räkenskapsenlig avskrivning i KL torde i lika hög grad böra gälla för den föreslagna restvärdeavskrivningen. Dessa krav tillgodoses enligt länsstyrelsens mening inte genom att man i en fristående balansräkning tar upp inventarierna till det taxeringsmässiga restvärdet.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anser att införandet av en ny avskrivningsmetod, som inte tillämpas inom annan förvärvskälla, i och för sig kan väcka betänkligheter men vill med hänsyn till de speciella förhållanden som råder inom jordbruket inte motsätta sig att restvärdeavskrivningen genomförs.

En närmast negativ inställning intar *1971 års utredning om bokföringslagstiftningen* som synes anse att restvärdemetoden knappast är ett önskvärt komplement. Utredningen anför att skillnaden kan vara obetydlig mellan restvärdeavskrivning och den räkenskapsenliga avskrivningen som kräver dubbel bokföring avslutad med vinst- och förlustkonto. Det är i praktiken inte särskilt komplicerat att vid räkenskapsarbetet fortlöpande eller i efterhand göra sådana fördelningar på konton att räkenskaperna kan avslutas med vinst- och förlustkonto. Det är knappast enklare att i efterhand plocka samman de uppgifter som enligt restvärdemetoden och i övrigt vid enkel bokföring skall redovisas på jordbruksbilagor. Till detta kommer, påpekar utredningen, att högre årligt avdrag kan göras vid räkenskapsenlig avskrivning än vid restvärdeavskrivning. Utredningen anför.

Den som använder restvärdeavskrivning kan när som helst skaffa sig bokföring med vinst- och förlustkonto och därmed skapa förutsättningar för att gå över till räkenskapsenlig avskrivning. En jordbrukare kan ha anledning att vid varje årsbokslut överväga vilken avskrivningsmetod som ställer sig förmånligast för hans förhållanden. Han kan då finna det lämpligt att i efterhand bygga ut sina räkenskaper till en dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. Ett införande av restvärdemetoden kan sålunda här ge en del inte närmare belysta komplikationer.

Utredningen uttalar i fortsättningen att större jordbruk, varmed utredningen åsyftar de med högre årsbruttoomsättning än 30 000 kr., enligt utredningens mening genomgående bör vara bokföringsskyldiga och ha dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. Restvärdemetoden får därför antas sakna intresse när det gäller dessa jordbruk. Även i fråga om de mindre jordbrukarna anmäler utredningen tveksamhet om restvärdemetoden behövs. Utredningen utgår från att inventarieförhållandena kan vara andra än för större jordbruk och anför vidare.

Dyrbarare maskiner kanske hyrs från maskinstation. Det är i övrigt närmast sannolikt att inventarievärdet i huvudsak uppbärs av några få större objekt med lång användningstid medan de regelbundna årsinköpen avser obetydliga belopp. Restavskrivningsmetoden kan för en sådan inventariehållning vara onödigt komplicerad och ge ett föga tillfredsställande resultat. Enklare och mera ändamålsenligt kan här vara att begagna direkta avdrag för de årliga småinköpen och fördela utgifterna för de få stora objekten genom lika stora avskrivningar under ett bestämt antal år. En sådan ordning är visserligen tillåten redan enligt förslaget (planenlig avskrivning). Restvärdemetoden kan emellertid vid sådana förhållanden vara överflödig också för de mindre jordbruken. Att den skjutits i förgrunden kan sålunda onödigt komplicera förhållandena för den skattskyldige.

I fråga om den närmare utformningen av restvärdeavskrivningen riktas kritiken främst mot kommitténs val av 20 % som den högsta tillåtna avskrivningsprocenten. En grupp remissinstanser som uttalar sig för en avskrivning med högst 30 % består av *lantbrukshögskolan, länsstyrelserna i Uppsala, Kronobergs* och *Västerbottens län, lantbruksnämnderna i Stockholms, Uppsala, Kristianstads, Värmlands, Örebro* och *Västerbottens län, Familjeföretagens förening, Hushållningssällskapens förbund, Lantbrukets skattedelegation* och *Svenska revisorsamfundet*. En avskrivning med högst 25 % förordas av *Kooperativa förbundet*. Man åberopar i dessa yttranden i allmänhet att en högre procentsats än den föreslagna bättre motsvarar inventariernas genomsnittliga livslängd. Enligt *länsstyrelsen i Kronobergs län* synes kommittén ej helt ha dragit konsekvensen av sitt uttalande att den genomsnittliga varaktighetstiden för inventarier och maskinell utrustning i ett modernt jordbruk kan uppskattas till högst 10 år. Länsstyrelsen påpekar att av en anskaffningskostnad på 100 000 kr. kvarstår vid en 20-procentig årlig avskrivning enligt restvärdemetoden ett belopp av 10 738 kr. oavskrivet efter 10 år, medan endast 2 824 kr. återstår om man medger en årlig avskrivning med 30 %. Andra skäl framförs av *länsstyrelsen i Uppsala län*. Den som t. ex. vid påbörjande av jordbruk inte kan utnyttja hela den tillåtna avskrivningen torde, anför länsstyrelsen, få svårt att inom rimlig tid inhämta eftersläpningen trots de härvid uppkomna högre restvärdena. Länsstyrelsen anser att en högre maximal procentsats, förslagsvis 30 %, bör fastställas för att göra metoden mera attraktiv och för att motverka en allmännare användning av den planenliga metoden som enligt länsstyrelsen är mera komplicerad bl. a. från kontrollsynpunkt.

Kooperativa förbundet anser restvärdemetoden vara värd att tillstyrka i förenklingssyfte. Den föreslagna värdeminskningsprocenten synes förbundet emellertid väl låg för att i stort sätt motsvara en 10-procentig lineär avskrivning. Förbundet anser en 25-procentig avskrivning vara att föredra från denna synpunkt.

Eftersom valfrihet kommer att råda mellan samtliga tre metoder har ej heller *Lantbrukets skattedelegation* i och för sig något att invända mot införandet av en restvärdemetod enligt kommitténs modell. Delegationen vill dock ifrågasätta om restvärdemetoden kommer att användas i den utsträckning, som kommittén förutsätter. Metoden ger i avsaknad av kompletteringsregel ingen möjlighet att beakta utrangeringar. Dess användbarhet i resultatreglerande syfte begränsas vidare starkt genom att avskrivningen maximerats till 20 %, vilken avskrivningsprocent valts utifrån antagandet att den genomsnittliga varaktighetstiden för jordbruksinventarier utgör högst 10 år. För delegationen framstår det dock som naturligt att avskrivningsmaximum bör vara detsamma som vid den räkenskapsenliga metodens huvudprincip, nämligen 30 %. Delegationen

tillägger bl. a. att ett 20-procentigt avdrag inte täcker den faktiska värdenedgången på nya maskiner under de första innehavsåren. *Svenska revisorsamfundet* framför liknande synpunkter och framhåller att en lantbrukare, som inte kunnat göra avskrivningar under resultatmässigt svaga år inte kan tillgodogöra sig de kvarstående avdragen under ett mycket gott skördeår.

En fråga om restvärdemetodens tekniska utformning berörs av *länsstyrelsen i Gotlands län* som anmärker att avskrivning enligt restvärdemetoden i vissa fall synes kunna medföra beskattningsresultat som inte är konsekventa. Länsstyrelsen anför.

Om tillgång som anskaffats under beskattningsåret avyttras eller förloras under samma år medges inte — till skillnad från vad som gäller i fråga om inventarier som anskaffats före beskattningsåret — avdrag för oavskriven del av anskaffningsvärdet trots att erhållen ersättning skall tas upp som intäkt. Följden härav synes bli att den skattskyldige definitivt förlorar möjligheten att göra avdrag för en del av kostnaden för inventarieanskaffningen. Förlusten motsvarar beloppsmässigt den ersättning som skall redovisas som intäkt. Denna inadvertens bör enligt länsstyrelsens mening inte godtas. Länsstyrelsen anser därför att bestämmelsen i punkt 4 sjunde stycket av anvisningarna till 29 § bör få tillämpas även vid restvärdeavskrivning.

Länsstyrelsen i Kristianstads län påpekar lämpligheten av att värdeminskningsavdrag för personbil i jordbruk utförs separat på jordbruksbilagan för att avdraget skall kunna uppdelas på jordbruksdriften och privat bruk. *Länsstyrelsen i Värmlands län* anser att hela frågan om uppdelningen av bilkostnader på driftkostnader och privata levnadskostnader bör utredas närmare.

Ett par länsstyrelser har vidare framhållit som önskvärt att särskild inventarieredovisning bifogas deklarationen när restvärdemetoden används. Yttranden av denna innebörd har avgivits av *länsstyrelserna i Hallands* och *Västmanlands län*. Sistnämnda länsstyrelse räknar med att många jordbrukare på mindre gårdar i likhet med många mindre rörelseidkare inte kommer att bokföra någon avskrivning i räkenskaperna även om skyldighet införs att lämna balansräkning med varje års deklaration. Länsstyrelsen anför vidare.

Länsstyrelsen anser emellertid att restvärdemetoden på grund av sin enkelhet har så avsevärda förtjänster att den bör få användas utan att någon överensstämmelse föreligger mellan i räkenskaperna bokförda avskrivningar och skattemässigt restvärde. För att ge taxeringsnämnderna möjlighet till en bättre kontroll av skattemässigt restvärde bör den föreslagna avskrivningsrätten kompletteras med skyldighet att lämna specifika uppgifter om varje inköp och försäljning under året. Det blir härigenom även möjligt för taxeringsnämnderna att utan större omgång kontrollera att dubbelavdrag ej verkställs och att eventuella försäljningar inte redovisas både på inventariekontot och intäktssidan i jordbruksbilagan.

Flera remissinstanser ifrågasätter om inte den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden borde göras tillämplig också för jordbrukare som inte har dubbel bokföring. Till dessa instanser hör bl. a. *länsstyrelsen i Gotlands län, Hushållningssällskapens förbund, Svenska revisorsamfundet* och *Svensk industriförening. Lantbrukets skattedelegation* och *Svenska företagares riksförbund* förordar i första hand en sådan regel. Även *lantbruksnämnden i Västmanlands län* anser att denna möjlighet bör prövas innan man går in för den föreslagna restvärdemetoden. Länsstyrelsen i Gotlands län anför att restvärdemetoden med den ändring länsstyrelsen föreslagit skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning endast i fråga om avskrivningsprocenten och kompletteringsregeln. För att inte öka antalet avskrivningsmetoder kan då som ett alternativ övervägas att medge räkenskapsenlig avskrivning för alla jordbrukare. Härigenom uppnås även större likformighet i avdragsrätten vilket länsstyrelsen anser ha väsentlig betydelse. Länsstyrelsen anför vidare.

Att också jordbrukare med enkel bokföring får möjlighet att tillämpa kompletteringsregeln torde i och för sig inte behöva medföra några komplikationer. För rörelseidkare gäller visserligen att endast sådana med dubbel bokföring kan tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Alla rörelseidkare är emellertid inte bokföringsskyldiga medan däremot samtliga jordbrukare kommer att omfattas av en utförligt preciserad bokföringsplikt. Om dessa bestämmelser iakttas av de skattskyldiga torde en tillfredsställande kontroll av värdeminskningsavdragen kunna göras även beträffande jordbrukare som inte har dubbel bokföring.

Lantbrukets skattedelegation framhåller att även den enkla bokföringen rätt utförd uppfyller bokföringslagens krav på ordnade räkenskaper. Det kan enligt delegationens uppfattning på goda grunder ifrågasättas det rimliga i att den skattemässiga situationen direkt skall påverkas av valet av bokföringsmetod. Förevaron av ett vinst- och förlustkonto är nämligen inte avgörande i kontrollhänseende. Om uppgifter om inventarieanskaffningar etc. lämnas i samma utsträckning som enligt deklarationsbilagan R 5 (avsedd för rörelseidkare med ordnad bokföring avslutad med vinst- och förlustkonto) bör detta tillsammans med avskrift av balansräkningen skapa garantier mot obehöriga värdeminskningsavdrag.

Flera länsstyrelser, som alla tillstyrker förslaget om införande av restvärdeavskrivning, går in på frågan om den nya avskrivningsmetoden bör ersätta nuvarande planenliga avskrivning. Med hänsyn till att denna endast mera sällan kommer att tillämpas ifrågasätter *länsstyrelsen i Örebro län* huruvida inte den planenliga avskrivningen helt bör utgå för förvärvskällan jordbruk. En sådan begränsning av valfriheten får anses desto mera påkallad, anför länsstyrelsen, som några påtagliga fördelar med planenlig avskrivning inte kan anses föreligga vid jämförelse med de två andra avskrivningsmetoderna. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* fastslår att planenlig metod är särskilt olämplig inom

jordbruket med dess mångfald av inventarier där utbyte ofta sker efter kort tid. Sammanfattningsvis anför länsstyrelsen om denna metod.

Den planenliga avskrivningen av inventarier är visserligen inte helt utan sina förtjänster. En fördel har ansetts vara att avskrivning sker på varje särskilt inventarium. Härigenom möjliggöres en individuell bestämning av värdeminskningsavdraget. Genom möjligheten till förskjutning av avdrag kan även denna metod åtminstone i viss mån anpassas efter det ekonomiska resultatet och anpassningen kan ske utan att den en gång fixerade avskrivningsprocenten ändras. För undvikande av den mera svårbemästrade bruttometoden har nettometoden alltmer kommit till användning, varigenom restvärdeavskrivning i viss mån uppnås. Emellertid reduceras värdet av dessa fördelar avsevärt av nackdelarna. Den planenliga avskrivningen kännetecknas av osmidighet. Möjligheten till anpassning efter det ekonomiska resultatet av en verksamhet är en fördel endast på det sättet att därigenom uppnås en viss förbättring av en i sig själv inte tillfredsställande metod. Anpassningen är haltande. Nettometoden vid planenlig avskrivning är inte någon genomarbetad avskrivningsform. Den är inte lagfäst. I tillämpningen företer den vissa olösta spörsmål.

Länsstyrelsen tillfogar att den planenliga avskrivningens fortbestånd torde vara en fråga av större räckvidd än att den lämpligen bör lösas enbart för jordbrukets del. Även inom rörelsetaxeringen torde enligt länsstyrelsen en förenklad restvärdeavskrivning av samma slag som den nu föreslagna vara önskvärd som ersättning för den planenliga. *Länsstyrelsen i Kalmar län* uttalar sig i samma riktning. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* ifrågasätter om det finns något skäl att för jordbrukets del tillämpa någon annan avskrivningsmetod vid sidan av den föreslagna restvärdemetoden.

Slutligen har ett par särskilda frågor tagits upp till behandling av några remissinstanser.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län erinrar om att anskaffningskostnaden för inventarier med en varaktighetstid av högst tre år får dras av som omkostnad vid beräkning av inkomst av rörelse. När samma regel föreslås gälla i jordbruk uppkommer emellertid i viss mån nya problem. Länsstyrelsen påpekar att i jordbruk förekommer en mängd småinventarier som utan tvekan har längre varaktighetstid än tre år, ofta beroende på att de endast kommer till användning vissa tider på året. För att undvika skattetvister om småbelopp föreslår länsstyrelsen en alternativ regel, innebärande att avdrag får göras på en gång såsom omkostnad för inventarier med en anskaffningskostnad av högst 500 kr. Samma fråga berörs även av *länsstyrelsen i Hallands län* och *TOR*. Riksförbudet kan här tänka sig att beloppsgränsen sätts vid 1 000 kr.

Länsstyrelsen i Jönköpings län pekar på de svårigheter som föreligger att i efterhand korrigera felaktigheter i fråga om bokfört inventarievärde. Länsstyrelsen anför.

Man kan inte vänta sig att det stora antal skattskyldiga, som får rätt att tillämpa restvärdeavskrivning, alternativt räkenskapsenlig avskrivning, kommer att helt riktigt tillämpa de nya regler som gäller ifråga om gränsdragningen mellan mark, byggnader och inventarier i rörelse och som enligt förslaget skall gälla även för jordbruk. Genom dessa regler har inventariebegreppet avsevärt utvidgats. Även om kontrollfrågan kommer i ett bättre läge genom att inventarieanskaffningar redovisas på särskild deklarationsblankett, kan tvister befaras uppstå angående vad som är att hänföra till inventarier, vilka tvister kanske inte blir lösta förrän efter långvariga taxeringsprocesser. Vidare kan det givetvis hända att felaktigheter ifråga om bokfört värde å inventarier upptäcks först efter det att taxeringar vunnit laga kraft och eftertaxeringar ifrågakommer. Felaktigheter kan dessutom uppstå inte blott på grund av olika tolkning av inventariebegreppet utan även på grund av att den skattskyldige helt enkelt vill åstadkomma en resultatutjämning mellan olika år genom att bokföra mer eller mindre på inventariekonto än vad som är det rätta. Korrigeringar kan alltså i efterhand behöva göras på grund av både för låga och för höga bokförda värden på inventarier.

Länsstyrelsen, som inte är beredd att avge något förslag till allmänna regler om hur nu avsedda felaktigheter skall regleras vid taxeringen, anser att frågan bör bli föremål för överväganden och lösas lagstiftningsvägen både vad gäller jordbruk och rörelse.

Värdering av djurlager och andra lagertillgångar

Ingen av remissinstanserna har något att invända mot vad kommittén föreslagit om värdesättningen av lagertillgångar i jordbruk.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser dock att kravet på lagerredovisning bör kunna begränsas för de mindre jordbrukarnas del. Länsstyrelsen framhåller att antalet mindre jordbruk i länet är mycket stort. Att beträffande dessa kräva en redovisning av lager, som fortfarande till väsentlig del torde bestå av hemmaproducerat foder, framstår som onödigt och torde i många fall vara svårt att genomföra i praktiken. Länsstyrelsen föreslår att jordbrukare, som har en till kalenderåret knuten enkel bokföring, ej skall behöva räkna med andra lagertillgångar än djur.

Lantbrukets skattedelegation tillstyrker förslaget men konstaterar att den föreslagna värderingsregeln för djur i ett samhälle med sjunkande penningvärde är något mindre gynnsam än den som gäller för lager i förvärvskällan rörelse där värderingen av lager grundas på principen om det lägsta anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet. Av praktiska skäl kan emellertid enligt delegationen knappast något annat värde än saluvärdet läggas till grund för värderingen av djur.

Ett särskilt spörsmål angående de minsta jordbruksenheterna tas upp av *länsstyrelsen i Södermanlands län*. Länsstyrelsen anför.

I förslaget har icke berörts frågan om mervärdeskattens inverkan på värderingen av djur m. m. De av riksskatteverket vid utgången av varje kalenderår fastställda värdena å djur och inventarier vid beräk-

ning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder är baserade på saluvärdet exklusive mervärdeskatt. Jordbrukare med en årsomsättning av 10 000 kr. eller mindre är för närvarande inte skattskyldiga till mervärdeskatt och skall därför redovisa djuren inberäknat mervärdeskatt. Dessa jordbrukare får härigenom en gynnsammare nedskrivning av sitt djurlager m. m. genom att de får skriva ner på ett högre belopp än skattskyldiga, som icke redovisar mervärdeskatt som intäkt respektive kostnad på jordbruksbilagan. Det kan övervägas om inte en översyn av mervärdeskatten i detta avseende borde ske.

Avdragsrätt för förbättringskostnader på arrenderad fastighet

Kommitteförslaget godtas eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser. Den kritik som riktas mot förslaget sammanhänger främst med förslaget om särbehandling vid vissa fall av intressegemenskap.

Synpunkter på utformningen av bestämmelserna i det fall intressegemenskap inte föreligger anläggs bl. a. av länsstyrelserna i Södermanlands och Kristianstads län, lantbruksnämnden i Södermanlands län och Lantbrukets skattedelegation.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anser att avdragsrätten för arrendator i regel inte skall göras beroende av frågan huruvida äganderätten omedelbart går över på jordägaren. Omedelbar äganderättsövergång bör krävas endast i fråga om byggnader som uppförts av arrendatorn. I det praktiska taxeringsarbetet är det nämligen inte möjligt att avgöra om äganderätten övergått eller ej vid den tidpunkt då arbetet utförts. Länsstyrelsen framhåller vidare att jordägare och arrendator i många fall inte avtalar något om äganderätten till utförda förbättringsarbeten.

Enligt *lantbruksnämnden i Södermanlands län* är den föreslagna omedelbara avdragsrätten för förbättringsarbeten diskutabel. Nämnden anser ur likformighetssynpunkt olika brukarkategorier emellan en fördelning av kostnaderna på nyttjanderättstiden riktigare.

Länsstyrelsen i Södermanlands län uttalar sig för att beskattning av jordägaren skall ske vid den tidpunkt då arrendatorn erhåller avdrag för kostnader för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten. Enligt länsstyrelsen saknas skäl att för jordbruksfastighet införa andra bestämmelser än som gäller för förvärvskällan rörelse. Förutsättning för beskattning skall givetvis vara att fastighetsägaren omedelbart blir ägare av den byggnad eller liknande, som förbättringen avser, och att han får åtnjuta avdrag för värdeminskning av tillgången i fråga.

Lantbrukets skattedelegation diskuterar bl. a. beskattningssituationen om fastigheten byter ägare under arrendetiden. Det är enligt delegationens mening otänkbart att en ny ägare skall kunna beskattas för värdeökning av fastigheten för kostnader som arrendator nedlagt under förre ägarens tid. Den nye ägaren har självfallet betalat fulla värdet för fastigheten vid sitt köp och därmed gottgjort förre ägaren för värdeök-

ningen av arrendatorns åtgärder. Den förre ägaren har beskattats härför i den mån skattepliktig realisationsvinst uppkommit, därvid ingångsvärdet inte påverkats av värdehöjningseffekten på grund av arrendatorns åtgärder. En ny ägare bör alltså enligt delegationens uppfattning kunna beskattas endast för värdeökning uppkommen under hans innehavstid.

Flera länsstyrelser, bland dem *länsstyrelserna i Södermanlands, Göteborgs och Bohus, Örebro* samt *Kopparbergs län*, förordar lagstiftning vid fall av intressegemenskap i enlighet med kommittéförslaget. Länsstyrelsen i Örebro uttalar vidare som sin mening att bestämmelserna bör träda i kraft fr. o. m. beskattningsåret 1973 oberoende av vilken redovisningsmetod som tillämpas. Även länsstyrelsen i Gävleborgs län ger uttryck för samma uppfattning. Länsstyrelsen i Kopparbergs län anser att förslaget bör föranleda lagstiftning med giltighet fr. o. m. beskattningsåret 1973 oavsett om kommitténs förslag i övrigt genomförs eller ej.

Några remissinstanser, nämligen *riksskatteverket, länsstyrelserna i Blekinge* och *Gävleborgs län* samt *Kooperativa förbundet* anser det tveksamt om den av kommittén föreslagna avgränsningen av fall med intressegemenskap mellan arrendator och jordägare är tillräckligt långtgående. Riksskatteverket och Kooperativa förbundet uttalar sig för att kretsen av intressegemenskapsfall bör utökas att även omfatta syskon och syskons barn. Länsstyrelsen i Blekinge län påpekar att det i länet finns praktisk erfarenhet av att missbruk förekommit då arrendator och jordägare varit syskon eller syskonbarn resp. farbror. Enligt länsstyrelsen kan det därför ifrågasättas om inte nära släktskap bör anses föreligga även i dessa fall. Länsstyrelsen i Gävleborgs län anser att alla anförvanter i rakt upp- eller nedstigande led och deras makar, således exempelvis även barnbarns barn och deras makar, bör anses omfattade av intressegemenskapen liksom även familjestiftelse, vari skattskyldig eller någon hans nära anförvant har avgörande inflytande. Vidare kan enligt länsstyrelsen även ett förtydligande vara motiverat i vad rör styvbarn, adoptivbarn, fosterbarn samt dessas makar och avkomlingar.

Kammarrätten påpekar att kommittén gått avsevärt längre än skatteflyktskommittén, som föreslog strängare regler, endast när nyttjanderättsavtal slutits inom koncerner eller under därmed jämförliga förhållanden. Givetvis kan skatteflyktsåtgärder förekomma då arrendatorn och jordägaren är nära släkt med varandra. Det kan emellertid enligt kammarrätten ifrågasättas om man inte gått väl långt, när — som skett i kommitténs lagtextförslag — barnbarns make medtagits.

Lantbrukets skattedelegation påpekar att frågan om intressegemenskap i vissa fall måste klarläggas om speciallagstiftning vid intressegemenskap mellan jordägare och arrendator skall ske. Delegationen hänvisar till att till kretsen av intressegemenskapsfall hör bl. a. svärföräldrar men ifrågasätter om hustruns föräldrar fortfarande är mannens

svärföräldrar i det fall makarna är skilda, hustrun är död och mannen lever ogift eller hustrun är död och mannen gift om sig. Enligt delegationens mening bör inte hustruns föräldrar i något av dessa fall räknas som mannens svärföräldrar även om viss tvekan kan råda i de fall hustrun är död och mannen lever ogift.

TCO anser att i de av kommittén uppräknade fallen för intressegemenskap mellan ägare och arrendator bör övervägas om inte en omedelbar beskattning av ägaren av värdet av de utförda förbättringarna skall ske.

Några remissinstanser, nämligen *lantbruksnämnderna i Södermanlands* och *Kristianstads län, Familjeföretagens förening, Hushållningssällskapens förbund* och *Lantbrukets skattedelegation,* anser sig inte kunna tillstyrka särskilda regler för arrendators avdragsrätt i intressegemenskapsfallen. Lantbrukets skattedelegation anför bl. a.

De vanligaste investeringarna i lantbruket kommer till större delen att hänföras till maskiner och inventarier, därvid jordägaren kan skriva av investeringarna på fem år vid räkenskapsenlig avskrivningsmetod. En omedelbar avdragsrätt för arrendatorn är inte så mycket förmånligare, att den kan föranleda skatteflyktstransaktioner. Härtill kommer att en stor del av dessa investeringar också i arrendatorns hand blir att räkna som maskiner och inventarier med hänsyn till bestämmelserna i jordabalken 2 kap. 4 § — ett förhållande som inte alls torde ha beaktats av kommittén. I fråga om byggnader ställer sig visserligen en omedelbar avdragsrätt gynnsammare än ett avskrivningsförfarande, men denna effekt torde i praktiken helt uppvägas av jordägarens ogynnsammare situation vid en framtida försäljning av fastigheten. Vad slutligen angår markanläggningar utom täckdikningar får jordägaren visserligen endast skriva av på 75 % av anläggningskostnaden men även här inträder de ogynnsamma effekterna vid en framtida försäljning av fastigheten. Därtill kommer att markanläggningar av denna typ normalt inte är av mera betydande omfattning.

Av det anförda framgår att vid beaktande av gällande realisationsvinstbeskattningsregler för fastighet och efter ett genomförande av de av kommittén föreslagna avskrivningsreglerna för byggnader m. m. på jordbruksfastighet åtgärder i syfte att vinna skattelättnader inte kan bli frekventa mellan jordägare och arrendator ens i intressegemenskapsfallen — i vart fall medför sådana åtgärder i realiteten inte så påtagliga fördelar att en speciallagstiftning är motiverad.

Liknande synpunkter framförs av bl. a. lantbruksnämnden i Kristianstads län som fortsätter.

Inte sällan är arrendeupplåtelser att betraktas som ett slags övergångsanordningar för att underlätta generationsväxling. Arrende har hittills spelat en mycket stor roll vid storleksrationaliseringen av jordbruket. Från allmän synpunkt är det angeläget att ur skattelagstiftningen så långt möjligt utmönstra bestämmelser, som kunna verka hindrande eller försvårande på generationsskifte vid jordbruk och på arrende som upplåtelseform.

Familjeföretagens förening framhåller att för att få neutralitet i utformningen och göra det möjligt för jordbruksföretagen att konkurrera på lika villkor samtliga arrendeavtal bör inbegripas under de föreslagna generella reglerna. Detta skulle även överensstämma med kommitténs uttalande, att avsikten skall vara att åstadkomma regler, som medför likformig och rättvis beskattning men som samtidigt eliminerar uppenbara åtgärder till skatteflykt. Föreningen instämmer häri och föreslår, att man bör undersöka möjligheterna att i princip låta samma regler gälla för alla berörda skattskyldiga men kompletterade för att stävja ett icke avsett utnyttjande. I vissa lägen kan man annars tänka sig att arrendator underlåter att vidtaga exempelvis i sig motiverade rationaliseringsinvesteringar.

Avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar m. m.

Kommitténs förslag angående avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar m. m. tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser.

Kammarrätten förklarar sig dela kommitténs uppfattning att nuvarande regler om avdrag först vid ersättningsanskaffning bör bytas ut mot ett annat system. Den av kommittén föreslagna metoden att direkt medge avdrag såsom för driftkostnad anser kammarrätten på grund av sin enkelhet och med hänsyn till vad som i annat sammanhang föreslagits i fråga om skogsbeskattningen vara lämplig. Även *riksskatteverket* uttalar sig för att innehavarna av fruktodlingar och liknande anläggningar bör få rätt till avdrag för den faktiska anläggningskostnaden och inte endast för ersättningsanskaffning. Verket ifrågasätter emellertid om inte den bästa lösningen på problemet är att bestämmelserna utformas så att avdrag får göras efter samma grunder som gäller avdrag för anskaffningskostnaden för inventarier. Därvid bör enligt verket föreskrivas att oavskriven del av anskaffningskostnaden skall redovisas som särskild post i balansräkningen.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål anser att avdragsfrågan lösts på ett inte helt tillfredsställande sätt. Enligt de sakkunnigas förslag skall kostnaden för inköp och plantering av träd och buskar för frukt eller bärodling anses som driftkostnad. Detta innebär att kostnaden är avdragsgill under de år på vilka den belöper, vilket torde förorsaka tvister om rätt avdragsår. Den omständigheten att en fruktodling inte ger nämnvärd avkastning förrän efter 6—8 år talar dock enligt allmänna ombudet för att en ekonomisk riktig redovisning borde innebära att kostnaden för tillgången får dras av endast genom avskrivningar under den ekonomiska varaktighetstiden, som torde vara högst ca 20 år. Vidare borde det inte överlåtas åt den skattskyldige att fördela avdraget efter eget skön, utan avdraget borde fördelas på bestämda år, exempelvis på åren 6 t. o. m. 17. Detta skulle praktiskt innebära en för-

skjuten planenlig avskrivning, men en sådan metod torde ge det riktigaste resultatet från företagsekonomisk och skattemässig synpunkt.

Lantbrukshögskolan påpekar att för specialiserade frukt- och bärodlingar metoden med direkta avdrag i vissa fall kan innebära svårigheter att utnyttja avdragen. Det är därför angeläget att möjligheter finns att dra av anläggningskostnaderna genom årliga avskrivningar. Hänvisningen i betänkandet till behandlingen av organisationskostnader ger emellertid ingen ledning för att bedöma hur kommittén ansett att avskrivningsreglerna skall tillämpas. I yttrandet understryks att avskrivningstidens längd och möjligheterna till förskjutning av avskrivningarna i tiden är viktiga frågor och att en precisering i dessa avseenden är erforderlig.

Sveriges yrkesfruktodlares riksförbund anser att kostnader för ny- eller omplantering av fruktodlingar bör kunna dras av omedelbart eller enligt särskild avskrivningsplan och att detta även skall gälla vid rörelsebeskattningen.

Länsstyrelsen i Blekinge län anser att den föreslagna rätten till direkt avdrag för anläggningskostnader är mindre väsentlig för den yrkesmässiga fruktodlingen eftersom något större antal nya odlingar inte torde komma till utförande inom överskådlig tid. Vidare ifrågasätter länsstyrelsen om övertygande skäl anförts mot den diskuterade metoden med rätt uteslutande till årliga avskrivningar för anläggningskostnaden. Ett avsteg från principen att värdeminskningsavdrag på fasta anläggningstillgångar ej får förskjutas synes länsstyrelsen väga mindre tungt än den materiella oriktighet det innebär att kostnaderna för befintliga anläggningar inte får utnyttjas som avdrag vid taxering. Det torde inte vara ogörligt att konstruera en någotsånär tillfredsställande schablonmetod för beräkning av ingångsvärdet för de ca 800 befintliga anläggningarna. Denna beräkning skulle enligt länsstyrelsen eventuellt kunna göras med utgångspunkt i de tillägg utöver det vanliga jordbruks- eller markvärdet som rekommenderats vid 1970 års allmänna fastighetstaxering. Länsstyrelsen påpekar att det här rör sig om belopp, som till storleken är väsentliga för de enskilda odlarna men blygsamma i förhållande till de ingångsvärden som för jordbruket i sin helhet skall framräknas mer eller mindre schablonmässigt för inventarier, stamdjur och byggnader.

Avdrag för substansminskning av naturtillgång

Kommitténs förslag att avskrivningsunderlaget för naturtillgång skall bestämmas efter samma grunder som anskaffningskostnad vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 § KL har föranlett principiella invändningar i endast fyra remissyttranden, nämligen de som avgivits av *kammarrätten, länsstyrelsen i Kopparbergs län, Lantbrukets skattedelegation* och *TCO*. Övriga remissinstanser tillstyrker i huvudsak eller lämnar utan erinran förslaget att

avskrivningsunderlaget skall tas upp till anskaffningskostnaden uppräknad till tidpunkten för exploateringens början med tillämpning av konsumentprisindex. Flera remissinstanser, nämligen *riksskatteverket, lantbrukshögskolan, länsstyrelserna i Östergötlands, Göteborgs och Bohus, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands* och *Norrbottens län* samt *Kooperativa förbundet* och *Svenska landstingsförbundet* ansluter sig till kommitténs uttalade önskemål om att de nya reglerna för beräkning av avskrivningsunderlag för naturtillgångar blir tillämpliga i alla slags förvärvskällor, där avdrag för substansminskning kan förekomma. *Länsstyrelserna i Örebro* och *Hallands län* uttalar sig för att bestämmelser motsvarande de föreslagna reglerna om avdrag för substansminskning skall införas att gälla också för förvärvskällan rörelse. *Länsstyrelsen i Kalmar län* förutsätter att man vid en kommande översyn av rörelsebeskattningsreglerna prövar om inte den av kommittén föreslagna metoden bör tillämpas även i förvärvskällan rörelse.

I fråga om utformningen av kommitténs förslag görs vissa påpekanden av *riksskatteverket* och *länsstyrelserna i Kalmar, Älvsborgs* och *Västmanlands län*. Riksskatteverket finner det angeläget att frågan om beaktande av sådant restvärde på den mark där naturtillgången exploaterats blir föremål för överväganden vid ingångsvärdets bestämmande eftersom den mark på vilken naturtillgång exploaterats ofta kan ha ett betydande sådant värde sedan brytningen upphört. De tre länsstyrelserna påpekar de svårigheter som kan uppkomma då det gäller att bestämma tidpunkten för exploateringens början. Härvid åsyftas det fallet att fyndigheten under inte oväsentlig tid utnyttjas bara i ringa omfattning, t. ex. för eget eller eventuellt grannars behov. Det är således nödvändigt att närmare anvisningar lämnas om hur tidpunkten "då naturtillgången börjar exploateras" skall bestämmas. Länsstyrelsen i Älvsborgs län fäster uppmärksamheten på svårigheten att bestämma en fyndighets omfattning när det finns flera fyndigheter på samma fastighet. Det påpekas att grus- och sandlager ofta förekommer inom vissa stråk, som skär genom en fastighet. Om i sådant fall täkten exempelvis av transportskäl kan börja i den ena delen av detta stråk, är det oklart huruvida fråga är om ny täkt om täkt senare påbörjas även i den andra delen av stråket. Länsstyrelsen erinrar också om att i fråga rörande exploatering av naturfyndigheter samarbete bör etableras mellan länsstyrelsernas taxerings- och naturvårdsenheter. Ett sådant samarbete torde ej sällan vara förutsättningen för en riktig taxering.

Länsstyrelsen i Örebro län anser att reglerna om beräkning av substansminskningsavdrag bör träda i kraft så snart som möjligt. Länsstyrelsen påpekar att reglerna knappast har något samband med redovisningsmetoden.

Kammarrätten, som inte anser sig böra tillstyrka kommitteförslaget beträffande avdrag för substansminskning, delar uppfattningen att skäl inte finns för skilda regler vid beräkning av avskrivningsunderlag för naturtillgångar i olika förvärvskällor. Den av kommittén föreslagna metoden innebär emellertid att saluvärdet vid tidpunkten för exploateringens början måste bestämmas med hänsyn till spärregeln. Dessutom skall någon av de i 36 § KL föreskrivna metoderna tillämpas för beräkning av anskaffningskostnaden, som sedan skall räknas upp efter index. Förfaringssättet blir således avsevärt mer komplicerat än enligt nuvarande regler, som endast — vilket emellertid kan vara svårt nog — erfordrar en beräkning av anskaffningskostnaden. För att ernå enhetlighet beträffande samtliga inkomstslag måste reglerna för beräkning av anskaffningskostnad i rörelse ändras, om kommitténs förslag antas. Med hänsyn till önskvärdheten att få så enkla regler som möjligt och då kammarrätten i förevarande sammanhang inte har att yttra sig i frågan huruvida en ändring av rörelsereglerna är befogad, anser kammarrätten en överensstämmelse med rörelsereglerna vara att föredra.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län, som anser förslaget i och för sig riktigt och rimligt, påpekar att det praktiska problemet att beräkna det ursprungliga anskaffningsvärdet härigenom emellertid inte lösts och att erfarenheterna från taxeringsarbetet ger vid handen att det är i detta avseende som svårigheterna uppkommer. Taxeringsnämnderna torde ha en benägenhet att godta yrkanden om avdrag med viss procent av redovisad bruttointäkt, när den utredning om bedömning som måste göras om en riktig proportionering av anskaffningskostnaden skall erhållas framstår som tungrodd och komplicerad. Enligt länsstyrelsens mening förefaller en praktisk lösning kunna erhållas, om avdrag medges med viss procent av bruttointäkterna — procentsatsen måste dock bli låg. Vidare anser länsstyrelsen att en avdragsspärr anknuten till saluvärdet vid anskaffningstillfället bör finnas.

TCO påpekar att de skattemässiga effekterna av de föreslagna ändringarna av reglerna för substansminskningsavdrag inte är tillräckligt belysta för att ställning skall kunna tas. Den ändring och samordning av reglerna för jordbruksfastighet och rörelse som föreslås kan eventuellt medföra att intäkten av försäljning från grustäkt, stenbrott m. m. nästan helt kan undgå beskattning. Enligt TCO bör reglerna i detta avseende för både rörelse och jordbruksfastighet ses över så att en rimlig beskattning av intäkten sker.

Lantbrukets skattedelegation, som delar uppfattningen att nu rådande rättsläge i fråga om bestämmande av substansminskningsavdrag inte är tillfredsställande, är inte beredd att över huvud tillstyrka ändrade regler i detta skede. Delegationen pekar på att realisationsvinstreglerna är föremål för översyn. Skall underlaget för substansminskningsavdrag bestämmas enligt dessa regler, bör frågan om utformningen hänskjutas

till realisationsvinstkommittén. Genom anknytningen till realisationsvinstreglerna torde fördelningen av fastighetens anskaffningskostnad komma att grundas på värderelationerna vid förvärvet, vilket oftast skulle leda till orimligt hårda beskattningseffekter. Värderelationerna mellan olika delar av en fastighet kan ha kraftigt förskjutits under ett längre innehav — detta gäller undantagslöst när en exploateringsbar grusfyndighet finns. Om fyndigheten töms och avdrag för substansminskning därvid erhålls enligt de av kommittén föreslagna grunderna, skulle den troliga konsekvensen vid en efterföljande fastighetsförsäljning bli, att ägaren sammantaget inte kunnat effektivt utnyttja fastighetens hela ursprungliga inkomstvärde. Följden torde bli konstlade försäljningstransaktioner, motiverade enbart av skatteskäl. Delegationen påpekar vidare att förslaget inte kompletterats med särskilda ikraftträdandebestämmelser. Detta skulle enligt delegationens mening innebära att tidigare fastställda avskrivningsunderlag för naturfyndigheter skulle upphöra att gälla i och med ikraftträdande av ändrade bestämmelser. Delegationen anser att, om kommittéförslaget läggs till grund för lagstiftning, valfrihet bör råda mellan tidigare fastställt avskrivningsunderlag och ett med tillämpning av de nya reglerna beräknat underlag.

Ackumulerad inkomst

Kommitténs framlagda förslag till ändringar av bestämmelserna i förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst har föranlett erinringar endast av *kammarrätten, länsstyrelsen i Uppsala län* och *Lantbrukets skattedelegation.*

Kammarrätten och länsstyrelsen i Uppsala län uppehåller sig enbart vid den av kommittén föreslagna lydelsen av 3 § 2 mom. b) i förordningen. Kammarrätten påpekar att ordalydelsen — till ackumulerad inkomst hänföres intäkt av avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel — möjligen kan komma att tolkas så att förordningen inte skall bli tillämplig om en jordbrukare övergår från exempelvis mjölkproduktion till svinuppfödning. Detta synes enligt kammarrättens uppfattning inte ha varit meningen.

Skattedelegationen anser att kommittén redovisat välgrundade motiv för uppfattningen att i analogi med vad som gäller vid nedläggning av rörelsegren avyttring av hel kreatursbesättning även under innehavet skall kunna föranleda tillämpning av ackumulationsreglerna. Delegationen föreslår dock att ett kvarhållande av något eller några djur för hushållsmjölk, hushållsslakt etc. inte skall sätta ackumulationsreglerna ur kraft. Vidare anser delegationen att, i motsats till vad kommittén hävdat, i vart fall en övergång från nötkreatursbesättning till svinbesättning (och vice versa) bör jämställas med nedläggning av produktionsgren. Med anledning av kommitténs uttalande att det bör ankomma på den skattskyldige att styrka förhandenvaron av stadigvarande driftom-

läggning framhåller delegationen att det ofta är svårt att bevisa en avsikt. Det kan enligt delegationens mening dessutom konstateras att en ackumulerad inkomstberäkning under alla förhållanden är materiellt befogad, oavsett om driftomläggningen är stadigvarande eller mer kortvarig. Delegationen påpekar slutligen att i fråga om inkomstslaget rörelse ackumulationsreglerna är tillämpliga även vid överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelsefilial och rörelsegren. Enligt delegationens uppfattning bör motsvarande gälla även inom inkomstslaget jordbruksfastighet, där det ofta förekommer att exempelvis ett sidoarrende av betydande storlek avvecklas eller att del av förvärvskälla avyttras eller utarrenderas.

Övriga frågor

Frågan om räkenskapsår för jordbrukare diskuteras av åtskilliga remissinstanser. Flertalet av dessa förordar en begränsning av rätten att använda brutet räkenskapsår. Endast ett fåtal remissinstanser uttalar sig för att rätten till brutet räkenskapsår skall tillkomma alla jordbrukare. Några länsstyrelser tar upp frågan om behov av personalökning för behandling av deklarationer, när inkomstredovisning sker enligt bokföringsmässiga grunder. I några yttranden föreslås att deklarationer för jordbrukare, som tillämpar bokföringsmässig redovisning utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto, skall granskas av lokala taxeringsnämnder. — För behov av möjlighet till kontoavsättningar i resultatreglerande syfte uttalar sig några remissinstanser.

Länsstyrelsen i Kronobergs län, Lantbrukets skattedelegation och *Svenska revisorsamfundet* anser att brutet räkenskapsår bör tillåtas vid såväl dubbel som enkel bokföring. Länsstyrelsen påpekar att jordbrukarna genom att använda sig av brutet räkenskapsår kan sprida ut arbetet hos deklarationsmedhjälparna under längre tid än eljest. Länsstyrelsen erinrar dock om att göromålen med att fylla i deklarationer jämte bilagor givetvis inte kan ske förrän blanketterna kommit allmänheten tillhanda. Enligt delegationen fyller även den enkla bokföringen bokföringslagens krav och kan för övrigt i många fall vara väl så "ordnad" som den dubbla bokföringen. Det omfattande och kostnadskrävande kontrolluppgiftslämnandet från bl. a. de ekonomiska föreningarna inom jordbrukskooperationen är enligt delegationen över huvud taget inte nödvändigt att upprätthålla, sedan övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning väl genomförts. Motsvarande kontroll finns inte på rörelsesidan, och rörelsebilaga R1 är inte tillnärmelsevis så detaljerad som jordbruksbilaga J2. Om kravet på ordnade räkenskaper skall kunna fattas som allvarligt menat, anser delegationen att ett bestyrkt räkenskapsutdrag tillsammans med den på heder och samvete avgivna självdeklarationen i sig bör äga vitsord. De kontrollmöjligheter som står till buds i fråga om rörelseidkare, nämligen taxeringsrevisio-

ner samt infordrande av uppgifter i enskilda fall, bör enligt delegationen vara tillräckliga även beträffande lantbrukare.

Svenska revisorsamfundet anser möjligheten att använda brutet räkenskapsår stå i god samklang med den likställighet i skattetekniskt avseende mellan rörelseidkare och lantbrukare som också varit kommitténs grundtanke. Samma rutiner bör därför gälla för båda kategorier i fråga om kontrolluppgifter osv. Följaktligen bör enligt samfundet nuvarande speciella former för kontrolluppgifter inom föreningsrörelsen saklöst kunna utmönstras efter genomförande av kommitténs förslag.

Flera remissinstanser understryker den väsentliga betydelse kontrolluppgifterna nu har för kontrollen av jordbrukarnas deklarationer. *Riksskatteverket* påpekar nödvändigheten att i ökad utsträckning tillgripa taxeringsrevision, om jordbrukarna efter övergång till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i stor utsträckning kommer att tillämpa brutet räkenskapsår. En möjlighet att bibehålla kontrolluppgifternas betydelse för kontrollen av också sådan jordbruksinkomst som redovisas för annan period än kalenderår är emellertid att ålägga de uppgiftspliktiga att på kontrolluppgifterna specificera uppgifterna, exempelvis per kvartal. Samtidigt krävs då en bestämmelse om att brutet räkenskapsår måste avslutas vid kvartalsskifte. En annan lösning är enligt verket att begränsa rätten att tillämpa brutet räkenskapsår, exempelvis till jordbrukare med en viss minsta omsättning, förslagsvis 100 000 kr. En sådan regel bör dock kompletteras med en möjlighet att i särskilda fall erhålla dispens.

Enligt *länsstyrelsen i Södermanlands län* kan en obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning förväntas medföra att jordbrukare i större utsträckning än tidigare anser sig böra anlita bokföringsbyråer för upprättande av fortlöpande bokföring och deklaration samt att dessa deklarationsmedhjälpare kommer att motverka ökad arbetsbelastning genom att för en del av sina klienter lägga om räkenskapsåret. En omläggning till brutet räkenskapsår torde enligt länsstyrelsen i allmänhet medföra att deklarationsmaterialet kan lämnas in tidigare än som är fallet om räkenskapsåret sammanfaller med kalenderåret. Även om det är av allmänt intresse att deklarationerna kommer in i rätt tid, är likväl kontrollmaterialet av så stort värde för granskningen i första instans att det är av synnerlig vikt att inkomstredovisningen sammanfaller med kalenderår. Enligt vad länsstyrelsen inhämtat lär nämligen de jordbruksekonomiska föreningarna sakna tekniska möjligheter att lämna kontrolluppgifter i annan ordning än en gång per år för alla och ej individuellt vid olika tidpunkter på året. Länsstyrelsen anser det därför angeläget att rätten till övergång till brutet räkenskapsår begränsas i största möjliga omfattning för skattskyldiga, som går över

till bokföringsmässig redovisning år 1973 eller senare. Under vissa förutsättningar kan det enligt länsstyrelsen tänkas vara förenligt med allmänna intressen att möjlighet finns till omläggning av räkenskapsår. Rätten till sådan omläggning kunde därför vara beroende av dispens av skattechefen. För att åstadkomma största möjliga likformighet i denna bedömning anser länsstyrelsen att riksskatteverket bör utforma anvisningar i denna fråga.

Allmänna ombudet för mellankommunala mål framhåller att av det ringa antal jordbrukare som nu använder bokföringsmässig redovisning endast ett fåtal synes ha ansett sig vara betjänta av ett annat räkenskapsår än kalenderår. Enligt ombudet bör fritt val av bokslutsdag vara tillåtet för en så oenhetlig grupp skattskyldiga som rörelseidkare, medan man inte borde behöva tillskapa denna möjlighet för en så relativt homogen grupp som jordbrukarna. För att inte avhända sig de goda kontrollmöjligheter som nu finns bör en obligatorisk bokslutsdag fastställas för samtliga jordbrukare. Ombudet påpekar att denna dag inte nödvändigtvis måste vara den 31 december om denna dag av vissa skäl skulle anses ofördelaktig.

Enligt *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* är det från kontrollsynpunkt nödvändigt att jordbrukare endast i undantagsfall tillåts tillämpa annan redovisningsperiod än kalenderår.

Länsstyrelsen i Västmanlands län anser det värdefullt om i vart fall de jordbrukare som redovisar enligt bokföringsmässiga grunder utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto endast fick ha kalenderåret som beskattningsår. Med hänsyn till denna frågas vikt från kontrollsynpunkt torde en bestämmelse härom i och för sig kunna införas för jordbrukarna utan att en liknande bestämmelse nu ges för motsvarande kategorier av rörelseidkare. Enligt länsstyrelsen skall det dock inte förnekas att skäl av principiell art talar för att ifrågavarande jordbrukare medges rätt att välja bokslutsdag.

Flera remissinstanser, nämligen *länsstyrelserna i Kalmar, Blekinge, Hallands, Älvsborgs* och *Värmlands län* samt *TOR* uttalar sig för att rätten att använda brutet räkenskapsår bör förbehållas den som har dubbel bokföring. För övriga jordbrukare, som alltså redovisar kontant influtna likvider separat på deklarationsblanketten, bör lämnas en uttrycklig föreskrift om att räkenskapsåret skall omfatta kalenderår. Enligt länsstyrelsen i Älvsborgs län bör annat räkenskapsår än kalenderår förbehållas den som har dubbel bokföring och vars verksamhet har större omfattning. Allmänt åberopas kontrollmöjligheter som skäl för ställningstagandet. TOR anser att förutom förefintligheten av ordnad bokföring med avslutning mot vinst- och förlustkonto bör för rätt att använda brutet räkenskapsår krävas anmälan till och helst tillstånd av skattechefen i länet.

Kooperativa förbundet pekar på att kontrolluppgifterna inte kan tjä-

na sitt ändamål i det fall brutet räkenskapsår väljs av jordbrukare. Dessa eventuellt uppkomna kontrollsvårigheter synes på lämpligt sätt böra beaktas i den kommande lagstiftningen.

Länsstyrelsen i Värmlands län påpekar att värdet av kontrolluppgifterna ytterligare skulle öka om uppgifterna förutom utgivet vederlag även skulle innehålla uppgift om vederlag, som utgör skuld till jordbrukaren.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län understryker angelägenheten av att taxeringsmyndigheternas kontrollmöjligheter inte försämras vid en obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning. För att undvika en försämring ifrågasätter länsstyrelsen om inte åtminstone huvudparten jordbrukare vid bokföringsmässig redovisning bör åläggas sådan specificerad inkomst- och utgiftsredovisning som förutsätts vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto (deklarationsblankett J 2). *Länsstyrelsen i Hallands län* uttalar som sin mening att det bör föreskrivas att detaljerad intäkts- och kostnadsredovisning skall lämnas vid användande av vinst- och förlustkonto.

Riksskatteverket och ett flertal länsstyrelser, bland dem *länsstyrelserna i Kronobergs* samt *Göteborgs och Bohus län,* påpekar att den föreslagna allmänna övergången till bokföringsmässig beräkning av inkomst av jordbruksfastighet medför en betydande ökning av antalet skattskyldiga, vilkas taxeringar enligt 3 § taxeringskungörelsen skall handläggas av de särskilda taxeringsnämnderna. Det framhålls att detta i sin tur för med sig behov av en utbyggnad av taxeringsassistentorganisationen. Länsstyrelsen i Kronobergs län uppger att för länets vidkommande skulle — sedan alla jordbrukare gått över till bokföringsmässig redovisning — uppskattningsvis krävas i varje fall minst ytterligare fyra assistenter. I de fall redovisning sker enligt bokföringsmässiga grunder utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto torde emellertid för granskning av jordbruksbilagorna knappast krävas den bokföringskunskap som finns i de särskilda taxeringsnämnderna. Enligt länsstyrelsen borde sådana deklarationer i stället med fördel kunna behandlas i lokala nämnder. Härigenom kan man ta vara på den vid taxeringen så värdefulla orts- och personkännedomen i dessa nämnder. Deklarationer med tillhörande bilagor där räkenskaperna avslutats med vinst- och förlustkonto bör däremot granskas i särskilda nämnder. Med denna uppdelning mellan lokala och särskilda nämnder bedömer länsstyrelsen — ehuru på mycket osäkra grunder — personalökningen sedan reformen genomförts kunna begränsas till en taxeringsassistent med ett biträde. Även länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför liknande synpunkter. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* uttalar som sin mening

att jordbrukaren även efter övergången regelmässigt bör taxeras av lokal nämnd. Det torde nämligen vara just beträffande jord- och skogsbruk som lokalkännedomen i nämnderna kommer bäst till sin rätt. Enligt länsstyrelsen synes därför bestämmelserna i taxeringskungörelsen böra ändras och ges den innebörden att endast jordbrukaren med mer invecklade inkomst- och/eller förmögenhetsförhållanden skall taxeras av särskild nämnd.

Riksskatteverket påpekar att de föreslagna reglerna för beräkning av ingångsvärden på inventarier allmänt sett är mindre fördelaktiga för de skattskyldiga än nu gällande bestämmelser. På grund härav kan det befaras att övergång till bokföringsmässig redovisning kommer att ske vid 1973 års taxering i sådan omfattning att tillgängliga kontrollresurser blir otillräckliga. Omfattningen av de frivilliga övergångarna vid 1972 års taxering kan ge viss ledning för en bedömning av om så blir fallet. Det kan därför enligt verket bli önskvärt med något slag av spärr för ett sådant skeende, exempelvis genom att redan vid 1973 års taxering införs en bestämmelse om att preliminär förteckning över inventarier och stamdjur i förvärvskällan senast den 31 oktober övergångsåret skall lämnas till länsstyrelsen i det län där den skattskyldige skall lämna allmän självdeklaration. Verket anser vidare att även vid 1973 års taxering bör gälla att skattskyldig, som upphör med jordbruksdriften, inte under sista året skall kunna gå över till bokföringsmässig redovisning.

Länsstyrelsen i Kronobergs län anser att som en service gentemot dem som skall gå över till bokföringsmässig redovisning länsstyrelserna bör ge dem upplysning härom. En sådan service är tekniskt sett relativt lätt att ordna. Sålunda kan t. ex. en taxeringsnämndsordförande, som vid 1973 års taxering finner att en jordbrukare fr. o. m. den 1 januari 1974 skall byta redovisningsmetod, göra en markering på en därför avsedd plats på 1973 års taxeringsavi. Markeringen går in på databandet, och vid lämplig tidpunkt under hösten 1973 erhåller jordbrukaren en underrättelse. Givetvis är jordbrukaren dessutom skyldig att själv hålla reda på när han skall gå över till nytt redovisningssystem. Eventuellt utebliven underrättelse skall därför enligt länsstyrelsen inte frita jordbrukaren från att vidta erforderliga åtgärder.

Länsstyrelsen i Västmanlands län anser att frågan om behandling av inte redovisade balansposter skall regleras lagstiftningsvägen. Länsstyrelsen anför härom.

Vissa rörelseidkare, som enligt gällande bokföringslag inte är bokföringsskyldiga, redovisar ibland inte några balansposter, t. ex. varufordringar. Felaktigheterna härvidlag kommer ofta inte fram vid den rutinmässiga granskningen av dessa deklarationer i taxeringsnämnderna utan först i samband med en mera ingående granskning vid t. ex. taxeringsrevision. Enligt praxis skall, när det visar sig att vederbörande haft

utestående varufordringar vid ett räkenskapsårs utgång, vid beräkningen av det följande räkenskapsårets resultat avdrag medges för värdet av dessa fordringar även om vederbörande inte beskattats för dem vid taxeringen för det första året. Sådana varufordringar som det här är fråga om kan endast beskattas, om förutsättningar föreligger för eftertaxering, och under alla omständigheter inte i vidare utsträckning än eftertaxeringsperioden medger. Utom att detta system för korrigering av ofullständigt redovisade eller helt oredovisade balansposter är omständligt leder det ofta till inte oväsentliga och från materiell synpunkt omotiverade skatteförluster för det allmänna. Med hänsyn till att motsvarande situationer kan antas uppkomma för ett stort antal jordbrukare, om den nu föreslagna omläggningen sker, synes det länsstyrelsen angeläget att denna fråga regleras lagstiftningsvägen på så sätt att erforderlig korrigering av felaktiga balansposter kan ske vid det senast aktuella beskattningsåret. När fråga är om större skillnadsbelopp bör kanske en fördelning på flera år kunna medges.

Länsstyrelsen i Kronobergs län, lantbruksnämnderna i Jönköpings, Gotlands och *Gävleborgs län, Familjeföretagens förening, Svenska företagares riksförbund, Svensk industriförening* och *Sveriges jordägareförbund* förordar ytterligare åtgärder för att åstadkomma resultatreglering i bokföringen mellan olika år. Härvid pekas främst på att stora variationer föreligger från resultatsynpunkt speciellt för jordbrukets del beroende på goda eller dåliga skördeutfall samt att varulagernedskrivning inte kan utnyttjas på samma sätt som i annan rörelse eftersom jordbruksdrift ofta har begränsade lagringsmöjligheter. I flertalet yttranden uttalar man sig för ett system med jordbrukskonton efter mönster av skogskontosystemet. Svensk industriförening påpekar att resultatutjämningskonto skulle kunna användas inte enbart för hävande av diskrimineringar till följd av olika avskrivningsunderlag utan även för fördelning till följd av "fel" bolagsform. Möjligheten till resultatutjämning är påtagligt större om möjlighet föreligger att fondera överskott i investeringsfonder. Denna rätt är f. n. exklusivt förbehållen aktiebolag, vilket naturligtvis missgynnar övriga bolagsformer.

Svenska företagares riksförbund påpekar vidare att reglerna om övergång till bokföringsmässig redovisning samt förhållandena på skatterättens område och ATP-reglerna kommer att utgöra ett incitament till en övergång att driva jordbruk i form av juridisk person. En anpassning av jordbruket till den europeiska marknaden kan också komma att medföra större fluktuationer i vinstutvecklingen inom denna näringsgren. Det framstår därför för förbundet som önskvärt att även bolag med inkomst av jordbruksfastighet medges rätt att avsätta medel för konjunkturutjämning enligt 1955 års förordning om investeringsfonder. *Sveriges jordägareförbund* anför liknande synpunkter.

Ingångsvärden vid övergången m. m.

Kommittén

Inledning

Kommittén framhåller att förslaget om allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet och övergång till planenlig avskrivning av byggnader på grundval av anskaffningsvärdet innebär en tämligen genomgripande omdaning av jordbruksbeskattningen. Övergången till inkomstredovisning enligt kommitteförslaget kräver en noggrann reglering av hur posterna i den första balansräkningen skall bestämmas. Detta gäller främst ingångsvärden för djur och inventarier men också vissa andra balansposter. Särskilda problem uppkommer vidare vid fastställande av avskrivningsunderlag för byggnader.

Bestämmelser om bokföringsmässig redovisning av jordbruk infördes i KL genom lagstiftning år 1951 (SFS 1951: 790). I punkt 3 av övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning, vilka övergångsbestämmelser ändrats senast år 1970 (SFS 1970: 232), regleras nu de skattemässiga verkningarna vid övergång från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning. Kommittén anser att beräkningen av ingångsvärden m. m. vid övergång till de av kommittén föreslagna reglerna skall regleras i en fristående lag och framlägger också förslag till en sådan som skall ersätta de nämnda övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning.

En redogörelse för kommitténs förslag beträffande ingångsvärde för byggnader samt synpunkter på ingångsvärde för markanläggningar har lämnats i samband med kommitténs förslag till beskattningsregler vid bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Här kommer därför endast att tas upp de övriga frågor beträffande ingångsvärden m. m. som enligt kommitténs förslag bör inflyta i den särskilda lagen.

Ingångsvärde för inventarier

Enligt gällande bestämmelser skall vid övergång till bokföringsmässig redovisning av jordbruksfastighet värdet av inventarier tas upp till belopp motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning. Om denna kostnad inte kan visas, exempelvis på grund av att nyuppsättningen ligger långt tillbaka i tiden, skall värdet av befintliga inventarier, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, beräknas schablonmässigt till belopp motsvarande värden som riksskatteverket fastställt närmast före första räkenskapsårets ingång. Dessa fastställda värden motsvarar i princip 80 % av återanskaffningsvärdet för inventarierna.

Anledningen till att man måste fastställa ingångsvärde för inventarier är att ge kompensation för den kostnad för inventarieanskaffning som en jordbrukare tidigare inte fått dra av vid taxeringen, dvs. nyuppsättningskostnaden.

Kommittén påpekar att vid övergång till bokföringsmässig redovisning ingångsvärdet för inventarier nästan undantagslöst beräknas enligt den alternativa schablonregeln för inventarier som finns vid övergångstillfället. Huvudsaklig anledning härtill torde vara svårigheten att utreda storleken av nyuppsättningskostnaderna. Verksamheten kan nämligen ha påbörjats sedan lång tid tillbaka, och vidare sker nyuppsättning i regel vid många olika tillfällen under verksamhetens gång. Emellertid torde det enligt kommittén även förhålla sig så att de nu gällande reglerna, varigenom inventarierna får tas upp till 80 % av återanskaffningsvärdet vid övergångstillfället, ansetts så gynnsamma att den schablonmässiga värderingsmetoden använts även i fall där möjlighet funnits att räkna fram den ursprungliga nyuppsättningskostnaden.

Kommittén erinrar om att de nuvarande schablonreglerna utsatts för kritik i skilda sammanhang. Det har därvid gjorts gällande att de i allmänhet medför en överkompensation i förhållande till den faktiska nyuppsättningskostnaden. Detta sammanhänger bl. a. med att en nystartande jordbrukare ofta inte anskaffar ett nytt inventariebestånd utan övertar företrädarens inventarier eller anskaffar begagnade inventarier. Den faktiska nyuppsättningskostnaden kommer härigenom att ligga väsentligt under anskaffningskostnaden för nya inventarier. I sammanhanget påpekar kommittén att skattelagssakkunniga uttalat att ett ingångsvärde motsvarande 60 % av återanskaffningsvärdet kunde beräknas träffa den ursprungliga nyuppsättningskostnaden för ett betydande antal jordbrukare. I svar på en rundskrivelse av kommittén har flertalet av förste taxeringsintendenterna i landet framhållit att den schablonmässiga värderingen i dess nuvarande utformning ger alltför höga värden. I regel har 50—60 % ansetts som lämplig nivå.

Kommittén delar uppfattningen att de nuvarande schablonreglerna ibland ger alltför förmånliga ingångsvärden. De nuvarande reglerna kan emellertid enligt kommittén ha föranletts av syftet att animera jordbrukare att gå över till en modernare och lämpligare redovisningsmetod. Däremot bör reglerna inte användas i oförändrat skick vid en obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning. Kommittén har därför övervägt andra metoder för bestämmande av ingångsvärdet. Utgångspunkten har därvid varit att åstadkomma beräkningsnormer som är lätta att tillämpa i praktiken och som samtidigt medför ett mer rättvisande resultat än de nuvarande reglerna.

Att bestämma ingångsvärdet för inventarier efter en grov schablon baserad på taxeringsvärde, åkerareal, bruttoomsättning eller dylik grund har kommittén inte ansett vara möjlig. Enligt kommittén talar rättvise-

skäl för att de individuella förhållandena i varje enskilt jordbruk beaktas då ingångsvärde skall fastställas. I princip bör därför individuell värdering av varje enskilt inventarium ske. Detta utesluter dock inte vissa schablonmässiga inslag.

Kommittén har till en början övervägt endast den ändringen av nuvarande schablonmetod att inventarievärdena sätts till 70 % i stället för som nu 80 % av återanskaffningsvärdet. En sådan princip skulle emellertid å ena sidan premiera investering i begagnade inventarier och å den andra kunna motverka intresset att investera i nya inventarier kort före övergången. Anskaffande av begagnade inventarier åren närmast före övergången skulle nämligen i många fall komma att medföra alltför höga ingångsvärden i förhållande till antaglig nyuppsättningskostnad. En investering i nya inventarier skulle däremot ställa sig mindre tilltalande om ingångsvärdet endast får tas upp till 70 % av återanskaffningsvärdet. Särskilt får detta antas gälla i fråga om inventarier som utgör nyuppsättning och som således inte medför rätt till ersättningsanskaffningsavdrag vid kontantmässig redovisning.

För att eliminera de nackdelar som är förenade med en enhetlig procentschablon för hela inventariebeståndet har kommittén försökt konstruera en metod, som dels kan beräknas ge ett för flertalet jordbrukare mer rättvisande ingångsvärde, och dels inte premierar investering i begagnade inventarier eller i övrigt kan animera till särskilda åtgärder för att komma i åtnjutande av för höga ingångsvärden. Kommittén har därvid funnit att vid sidan av metoden med verklig nyuppsättningskostnad måste finnas en metod, som utgör en kombination av schablonmässigt beräknat värde för äldre inventarier och verklig anskaffningskostnad för nyare inventarier.

Enligt kommitténs uppfattning bör endast den verkliga kostnaden för nyuppsättning få tas upp som ingångsvärde för inventarier, då verksamheten påbörjats några år före det år då övergång till bokföringsmässig redovisning sker. Så anser kommittén böra vara fallet om skattskyldig drivit jordbruk under kortare tid än fem år. Kommittén erinrar i sammanhanget om att deklarationspliktig är skyldig att bevara underlaget för deklarationen i sex år efter det år deklarationen avser (20 § TF) och att deklarationerna hos taxeringsmyndigheterna förvaras i sex år efter taxeringsårets utgång (50 § TF). Med hänsyn till valet av den period för vilken enbart nyuppsättningskostnaden skall gälla som ingångsvärde, bör således några svårigheter inte finnas för de skattskyldiga att visa den verkliga nyuppsättningskostnaden eller för taxeringsmyndigheterna att i skälig omfattning kontrollera den.

Även övriga skattskyldiga skall enligt kommitteförslaget ha rätt att ta upp faktiska nyuppsättningskostnaden som ingångsvärde. I många fall torde emellertid möjlighet inte finnas att utreda och visa denna kostnad. I dessa fall finns i allmänhet inte annat val än att som in-

gångsvärde ta upp ett värde baserat på de inventarier som finns vid övergångstillfället. Enligt gällande bestämmelser är huvudregeln att den verkliga nyuppsättningskostnaden skall tas upp som ingångsvärde. Endast om denna kostnad inte kan visas får schablonregeln med 80 % av återanskaffningsvärdet användas. Kommittén anser det olämpligt att i ett system med redovisning enligt bokföringsmässiga grunder obligatoriskt föreskriva en huvudregel som inte kan antas komma till användning annat än i enstaka undantagsfall, särskilt som möjligheterna till kontroll i detta avseende får anses närmast obefintliga. Främst av denna anledning är det enligt kommittén mest lämpligt och ändamålsenligt att den skattskyldige ges valfrihet att använda den faktiska nyuppsättningskostnaden eller ett på annat sätt beräknat ingångsvärde.

I de fall skattskyldig väljer att som ingångsvärde ta upp ett värde baserat på de inventarier som finns vid övergångstillfället, bör enligt kommitténs mening värderingen ske enligt anskaffningskostnadsprincip för inventarier som ägts mindre än fem år och enligt schablonmetod för äldre inventarier. Med hänsyn till att jordbrukarnas nyuppsättning av inventarier i viss utsträckning avsett begagnade inventarier och med beaktande av förändringarna i penningvärdet mellan den tidpunkt då nyuppsättning skett och övergångstillfället har kommittén ansett att de schablonmässiga värdena bör bestämmas till viss kvotdel av återanskaffningsvärdena. Enligt kommitténs uppfattning bör denna kvotdel fastställas till 65 %.

Kommittén påpekar att den kombinerade metoden visserligen inte träffar den ursprungliga nyuppsättningskostnaden för inventarierna. Någon sådan praktiskt användbar metod torde emellertid inte kunna konstrueras. Kombinationsmetoden måste dock enligt kommitténs mening anses bättre än den nu gällande schablonmetoden bl. a. genom att den inte gynnar den som i samband med övergången anskaffar begagnade inventarier

Kommittén förklarar sig medveten om att kombinationsmetoden kan uppmuntra de skattskyldiga att före övergång till bokföringsmässig redovisning byta ut en del äldre inventarier för att dels utnyttja avdragsrätten för ersättningsanskaffning enligt kontantmetoden och dels få ett högre ingångsvärde för dessa inventarier. Farhågorna för att jordbrukarna enbart av skatteskäl skall företa en mängd onödiga maskinbyten före övergången bör dock enligt kommittén inte överdrivas. För att ersättningsanskaffningsavdrag skall få åtnjutas enligt kontantprincipen krävs att den överenskomna mellanavgiften betalas kontant. Maskinbyten i större omfattning ställer därför mycket stora krav på likviditeten. Med hänsyn till svårigheterna för många jordbrukare att finansiera sina maskinbyten torde man knappast behöva befara att onödiga maskinbyten kommer att ske mera allmänt. Kommittén påpekar vidare att den genom ett sådant förfarande uppkomna "vinsten" för övrigt

inte blir så stor som den i förstone kan förefalla. Den begränsar sig till skillnaden mellan anskaffningskostnaden för den nya maskinen och schablonvärdet för den gamla.

För att få en uppfattning om nivån på de ingångsvärden som kan uppkomma vid tillämpning av kombinationsmetoden har kommittén bearbetat vissa av de deklarationer till 1969 års taxering, vari inkomsten av jordbruk för första gången redovisades enligt bokföringsmässiga grunder. Närmare 200 av de 1 000 aktuella deklarationerna har varit föremål för behandling. Vid den gjorda undersökningen har framkommit, att ingångsvärden beräknade enligt kombinationsmetoden i genomsnitt kan beräknas uppgå till omkring 70 % av återanskaffningsvärdet. Värdena varierar dock relativt mycket — mellan ca 60 och ca 90 % av återanskaffningsvärdet — beroende på förhållandena i det enskilda fallet. I jämförelse med den nuvarande schablonmetoden ger kombinationsmetoden ett lägre ingångsvärde för den som har ett ålderstiget inventariebestånd beroende på antingen att inventarieanskaffningen ligger långt tillbaka i tiden eller att inventarier under senare år i relativt stor omfattning inköpts begagnade. För den som i större omfattning anskaffat fabriksnya inventarier under den senaste femårsperioden medför kombinationsmetoden ingångsvärden som ligger i paritet med dem som uppkommer enligt de nu gällande reglerna; i enstaka fall blir ingångsvärdet till och med något högre. Detta innebär att för de rationellt skötta jordbruken, där omsättningshastigheten i fråga om maskiner är tämligen stor och där maskinanskaffningen i regel sker i nya maskiner, kombinationsmetoden kommer att ge i stort sett samma resultat som enligt den nu gällande 80-procentsschablonen. Å andra sidan synes inte sannolikt att metoden medför ett lägre ingångsvärde än som motsvarar den beräknade faktiska nyuppsättningskostnaden ens för det fall att inga nya inventarier finns och 65-procentsschablonen således skall tillämpas på alla befintliga inventarier.

Enligt kommittén bör det liksom hittills ankomma på riksskatteverket att fastställa normvärden för bestämmande av schablonmässigt beräknat värde för inventarier som innehafts mer än fem år. Kommittén utgår vidare från att särskilda regler därvid anges för värdering av s. k. reservmaskiner.

Kommittén framhåller att kombinationsmetoden möjliggör för de skattskyldiga som har räkenskapsenlig avskrivning att redan för övergångsåret tillämpa den där förekommande supplementärregeln för att komma i åtnjutande av större engångsavskrivning i samband med övergången. Så kan exempelvis bli aktuellt för vissa skattskyldiga för att eliminera den bokföringsmässiga vinst som uppkommer på grund av att värde av utgående lager av omsättningsdjur, produkter och förnödenheter skall tas upp som inkomstpost, medan avdrag inte får ske för värdet av lagren vid årets ingång. Emellertid framhåller

kommittén, att supplementärregeln endast kan ge högre värdeminskningsavdrag för övergångsåret i de fall inventarier inköpts i större omfattning under de fyra närmast föregående beskattningsåren. Äldre inventarier med schablonmässigt beräknade ingångsvärden bör nämligen enligt kommitténs uppfattning anses anskaffade under övergångsåret. I annat fall skulle en del skattskyldiga kunna skriva av praktiskt taget hela inventarievärdet på ett enda år. En dylik avskrivningsrätt ter sig för kommittén omotiverad och skulle i många fall inte kunna utnyttjas av de skattskyldiga.

Enligt kommitténs mening finns skäl att göra ett undantag från regeln att nyetablerade jordbrukare endast skall äga rätt att som ingångsvärde ta upp den ursprungliga nyuppsättningskostnaden. Kommittén syftar härvid på sådan skattskyldig som inom fem år före övergången övertagit jordbruket efter sin far eller annan anförvant genom benefikt fång (arv, testamente eller gåva) eller genom köp med inslag av gåvokaraktär. Kommittén hänvisar till att bestämmelser för inventarier i rörelse finns i punkt 3 b av anvisningarna till 29 § KL för det fall att inventarier erhållits genom benefikt fång i samband med förvärv av den rörelse vari de nyttjas. Enligt dessa bestämmelser skall som tillgångs anskaffningsvärde i dylika fall anses överlåtarens skattemässiga restvärde, eller vid arv eller testamente det lägre belopp efter vilket stämpelplikt beräknats. Dessa bestämmelser gäller också beträffande jordbruk, som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder på grund av särskild hänvisning i anvisningarna till 22 §. Kommittén finner det helt naturligt att bestämmelserna bör gälla i de fall överlåtaren haft bokföringsmässig redovisning, då här alltid finns uppgift om de olika tillgångarnas skattemässiga restvärden.

Vidare bör enligt kommitténs mening skattskyldig, som kommit i besittning av tillgångar i jordbruk genom benefikt fång i det fall överlåtaren avvecklat jordbruksfastigheten med tillämpning av kontantprincipen, ges samma rättigheter som skulle ha tillkommit överlåtaren. Detta innebär att om överlåtaren och tillträdaren drivit jordbruket under sammanlagt minst fem år bör tillträdaren få beräkna ingångsvärdet för tillgångarna enligt vilken som helst av de alternativa metoderna. Har tillgångarna köpts från nära anförvant i samband med övertagande av hel förvärvskälla bör enligt kommittén samma gälla om köpet mer eller mindre haft gåvokaraktär, samt tillträdaren övertagit den väsentligaste delen av överlåtarens inventariebestånd och denne avvecklat jordbruket med tillämpning av kontantprincipen.

Ingångsvärde för djur

Enligt gällande bestämmelser får skattskyldig, som övergår till bokföringsmässig redovisning, ta upp ett ingångsvärde för s. k. stamdjur. Detta värde skall enligt huvudregeln motsvara ursprungliga nyuppsättnings-

kostnaden. Om denna kostnad inte kan visas får den skattskyldige använda en alternativ schablonregel som innebär att allmänna saluvärdet för de vid övergångstillfället befintliga stamdjuren tas upp som ingångsvärde. För andra djur än stamdjur, s. k. omsättningsdjur, får inte tas upp något värde. Detta har sin grund i att sådana djur har ren varulagerkaraktär och att anskaffningskostnaderna därför alltid är avdragsgilla vid kontantmässig redovisning.

Kommittén anser nuvarande regler i princip väl lämpade även vid en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning. Kravet på att ingångsvärdet i första hand skall motsvara den ursprungliga nyuppsättningskostnaden kan emellertid i vissa fall medföra risk för sådana störningar i animalieproduktionen som det enligt kommitténs mening är angeläget att förhindra. Den som under minst fem år drivit jordbruk med stamdjur kan nämligen enligt kontantprincipens regler skattefritt realisera hela stamdjursbesättningen. Som ersättningen vid en realisation i allmänhet förutsätts väsentligt överstiga den ursprungliga nyuppsättningskostnaden, kan det i detta läge synas naturligt att välja det gynnsammare alternativet och sälja ut hela stamdjursbesättningen före övergången. Detta skulle kunna medföra allvarliga störningar av framför allt mjölkproduktionen, särskilt i betraktande av den stora nedgången i koantalet som skett under senare år. Man torde nämligen få räkna med att i vart fall det mindre jordbruket inte omedelbart återköper djur så att besättningens numerära storlek vidmakthålls utan föredrar att i viss omfattning bygga upp besättningen genom pålägg. För att motverka risken för skattemässigt betingade djurrealisationer före övergången föreslår kommittén att övergångsbestämmelserna i fråga om ingångsvärde för djur utformas så att skattskyldig, som under minst fem år drivit jordbruk med stamdjur, efter eget val får använda den av de båda metoderna som han finner mest lämplig.

Som ytterligare skäl för att valrätt bör finnas mellan de båda metoderna åberopar kommittén att den nuvarande alternativa schablonregeln nästan undantagslöst använts vid de frivilliga övergångar som hittills förekommit. Eftersom nyuppsättning av stamdjur ofta sker vid ett enda tillfälle — vid verksamhetens början — torde man kunna räkna med att åtskilliga jordbrukare väl känner till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden. Det är emellertid å andra sidan så att det i allmänhet endast är jordbrukaren själv som kan utreda nyuppsättningskostnaden där den ligger några år tillbaka i tiden. Av den anledningen har hittills schablonregeln kommit till användning i det helt övervägande antalet övergångar. Då den nuvarande huvudregeln således knappast kommit till användning i praktiken, finns enligt kommittén ytterligare anledning att inte göra den tvingande i ett obligatorium.

Kommittén anser vidare att i de fall den skattskyldige drivit jordbruk med stamdjur under sådan tid att förutsättning för skattefri realisation

enligt kontantprincipens regler inte föreligger, dvs. under mindre än fem år, ingångsvärdet för stamdjur i allmänhet skall sättas till den faktiska nyuppsättningskostnaden utan möjlighet att begagna annan beräkningsgrund. Vad gäller beräkning av ingångsvärde för djur för skattskyldig som drivit jordbruk med stamdjur mindre än fem år och som övertagit verksamheten efter fader eller annan anförvant genom benefikt fång eller köp av den väsentligaste delen av stamdjursbesättningen skall dock enligt kommitténs mening samma bestämmelser gälla som tidigare föreslagits i fråga om ingångsvärde för inventarier i dylika fall. Den nytillträdande får således under vissa förutsättningar träda i överlåtarens ställe och erhålla samma rätt till beräkning av ingångsvärde för djur som skulle ha tillkommit denne, om han alltjämt drivit jordbruket.

Kommittén framhåller att i de fall ingångsvärdet sätts till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden, denna kostnad skall justeras om delrealisation förekommit. Härvid skall endast den del av den ursprungliga kostnaden som inte kan anses konsumerad genom delrealisationen — nettonyuppsättningskostnaden — föras upp som ingångsvärde. Kommittén anger följande exempel. Om skattskyldig år 1960 nyuppsatt 10 stamdjur för 21 000 kr. och 1966, då stambesättningen växt till 15 djur, realiserat 10 djur eller 2/3 av besättningen, bör motsvarande andel av den ursprungliga nyuppsättningskostnaden anses ha konsumerats. Nettonyuppsättningskostnaden bör i detta fall beräknas till 1/3 av 21 000 eller 7 000 kr. Det är således endast detta belopp som får tas upp som ingångsvärde vid tillämpning av metoden med ursprunglig kostnad för nyuppsättning.

Övriga balansposter

Gällande bestämmelser innebär att ingångsvärde inte får tas upp för varulager som inte utgörs av stamdjur och inte heller för varufordringar eller varuskulder vid övergång till bokföringsmässig redovisning. Dock gäller följande undantag. Om skattskyldig före övergången nyuppsatt stamdjur på kredit men inte erlagt likvid, får köpeskillingen tas upp som ingående lager. Samma belopp skall emellertid tas upp som ingående varuskuld. Har vidare skattskyldig före övergången realiserat stamdjur på kredit men inte erhållit likvid får köpeskillingen tas upp som ingående varufordran. Innebörden härav är att skuld som efter övergången betalts på tidigare nyuppsatta stamdjur liksom fordran som influtit för tidigare realiserade stamdjur inte får inverka på inkomstberäkningen efter övergången.

Kommittén föreslår att nu gällande övergångsbestämmelser i fråga om balansposter avseende lager av annat slag än stamdjur samt avseende varufordringar och varuskulder skall föras över i den nya lagstiftningen med endast den ändringen att vissa inventariefordringar bör beaktas. Enligt kommitténs mening bör nämligen beskattningsläget noll-

ställas även i det fall skattskyldig realiserat inventarier på kredit före övergången men fått likvid först därefter. Detta kan åstadkommas genom att den avtalade köpeskillingen får tas upp som avdragspost för övergångsåret. Enligt förslaget skall likviden därvid anges som ingående varufordran.

Kommittén diskuterar även skattemässiga behandlingen av inventarieskulder som finns vid övergången. Kvarstående skuld för inventarier som nyuppsatts före övergången finns det enligt kommitténs mening inte något skäl att beakta i samband med övergången. Ingångsvärde skall självfallet tas upp även för inventarier, som inköpts på kredit. Då enligt kommitténs förslag ingångsvärdet i dylika fall skall tas upp till den faktiska anskaffningskostnaden — inköpet får antas ha gjorts inom fem år före övergången — åstadkommer man materiell rättvisa utan att någon justering för skulden behöver göras.

Kommittén fortsätter.

Däremot skulle det möjligen kunna finnas visst fog att beakta inventarieskulder med karaktär av ersättningsanskaffning. Från jordbrukarnas sida har ofta hävdats, att avdrag för sådana inventarieskulder bör medges vid övergång till bokföringsmässig redovisning antingen genom direkt avdrag såsom omkostnad då skulderna betalas eller genom att skuldbeloppet får öka avskrivningsunderlaget och således bli föremål för värdeminskningsavdrag. Som skäl härför har anförts att, om vederbörande kontant betalt skulden före övergången, avdrag skulle ha medgetts som ersättningsanskaffningsavdrag vid den kontantmässiga redovisningen. Om avdrag inte medgavs, skulle en orättvisa uppstå i jämförelse med de jordbrukare som sett till att de inte hade några inventarieskulder vid övergångstillfället.

Vid tillämpning av den av kommittén föreslagna kombinationsmetoden i fråga om ingångsvärde för inventarier blir problemet med inventarieskulder av mindre betydelse än enligt de nu gällande reglerna. Enligt kombinationsmetoden skall ingångsvärde för inventarier som ägts mindre än fem år — det bör endast vara sådana inventarier som kan vara obetalda — upptas till den verkliga anskaffningskostnaden. Den skattskyldige får härigenom fullt avdrag för anskaffningskostnaden vid bokföringsmässig redovisning. Att därutöver tillerkänna honom ytterligare avdrag kan inte anses befogat. Avdrag för eventuella inventarieskulder bör därför inte få åtnjutas i någon form vid övergång till bokföringsmässig redovisning.

Värdering av varulager vid utgången av de första beskattningsåren efter övergången

Enligt gällande bestämmelser för bokföringsmässig redovisning av jordbruk skall djuren vid beskattningsårets utgång tas upp till i princip lägst 80 % av allmänna saluvärdet såvitt avser stamdjur och lägst 40 % av allmänna saluvärdet såvitt avser omsättningsdjur. För övriga lagertillgångar gäller de allmänna värderingsreglerna, nämligen att dessa tillgångar skall tas upp till lägst 40 % av anskaffningsvärdet eller återan-

skaffningsvärdet. För att motverka att jordbrukare vid övergång till bokföringsmässig redovisning skall behöva skriva upp lagervärdet på omsättningsdjur till minimivärdet 40 % av saluvärdet under första räkenskapsåret medges en liberalare värdering av omsättningsdjur vid utgången av de tre första beskattningsåren efter övergången. Värdet av omsättningsdjur får nämligen skrivas upp successivt med 10 % per år under de första fyra åren efter övergången.

Enligt kommitténs förslag skall hela det utgående djurlagret — av såväl omsättningsdjur som stamdjur — få tas upp till lägst 40 % av allmänna saluvärdet. Detta innebär alltså betydligt friare värdering av stamdjur i förhållande till nu gällande regler.

Denna liberala värderingsregel i fråga om stamdjuren medför enligt kommitténs mening att behovet av särskilda värderingsregler för omsättningsdjur under de första beskattningsåren efter övergången blir mindre än enligt de nu gällande bestämmelserna. I och med att en skattskyldig med s. k. blandad djurbesättning, dvs. besättning som består av såväl stamdjur som omsättningsdjur, ges rätt att skriva ned värdet av det utgående lagret av stamdjur med 60 % av saluvärdet, behöver han i regel inte redovisa någon "bokföringsvinst" för övergångsåret som följd av att han som inkomstpost måste ta upp värdet av det utgående lagret av omsättningsdjur utan att ha fått något motsvarande avdrag i form av ingångsvärde för dessa djur.

I de fall lagret av omsättningsdjur är mycket stort i förhållande till stamdjurslagret kompenserar emellertid denna nedskrivningsrätt beträffande stamdjuren inte uppskrivningen av värde för omsättningsdjuren från 0 till 40 % av saluvärdet. I dessa fall kommer en vinst, som emellertid är fiktiv, att redovisas.

För att undvika de konsekvenser vid beskattningen som följer av att ingångsvärde inte medges för omsättningsdjur, föreslår kommittén att de skattskyldiga bör ges möjlighet att under en kortare övergångstid tillämpa en lägre värdesättning av omsättningsdjuren med skyldighet att successivt skriva upp dem till minimivärdet. Liksom i de nu gällande bestämmelserna anser kommittén denna övergångsperiod böra omfatta de första tre åren efter övergången. Omsättningsdjuren bör därvid få tas upp till lägst 10, 20 resp. 30 % av allmänna saluvärdet.

Motsvarande rätt till lägre lagervärdering under några övergångsår anser kommittén motiverad också för vissa skattskyldiga som driver kreaturslöst jordbruk men som regelmässigt själva lagrar årets skörd av spannmål m. m. för försäljning efterföljande år. Dessa jordbrukare har ofta ett stort lager inneliggande vid årsskifte, vars värde i många fall kan antas uppgå till flera hundratusen kronor. Det är enligt kommitténs uppfattning inte sannolikt att den inverkan på inkomstberäkningen som lagervärdet får alltid kan elimineras genom extra stor avskrivning av inventarier eller annan resultatreglerande åtgärd. För en del skatt-

skyldiga skulle därför en skyldighet att ta upp det utgående lagret av annat slag än omsättningsdjur enligt de allmänna värderingsreglerna i KL säkerligen medföra att de för övergångsåret måste redovisa en betydligt större nettointäkt av jordbruket än normalt.

För att underlätta övergången till bokföringsmässig redovisning anser kommittén det nödvändigt att också lagret av produkter och förnödenheter får värderas lägre än normalt under övergångsåret och de två närmast följande åren. I likhet med vad som föreslagits i fråga om omsättningsdjuren föreslår kommittén därför att sådant lager under de tre första åren får tas upp till lägst 10, 20 resp. 30 % av anskaffningsvärdet.

Vissa kontrollfrågor

Nuvarande bestämmelser förpliktar inte skattskyldig som övergår till bokföringsmässig redovisning att lämna uppgift om vilka inventarier som medräknats i ingångsvärdet för inventarier eller till vilket belopp varje enskilt inventarium tagits upp. Trots detta fogas i allmänhet till deklarationen för övergångsåret en utförlig specifikation av hela inventariebeståndet med värde för varje enskilt inventarium. Lämnas inte sådan specifikation har den regelmässigt infordrats av taxeringsmyndigheterna. Specifikationen är nämligen erforderlig för kontroll av det upptagna ingångsvärdet. I fråga om stamdjur skall däremot vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder specificerade uppgifter om besättningen både vid beskattningsårets ingång och utgång lämnas på jordbruksbilagan eller underbilagan till denna.

Kommittén understryker nödvändigheten att varje skattskyldig som går över till bokföringsmässig redovisning lämnar utförliga specifikationer som visar hur ingångsvärdet för inventarier resp. stamdjur beräknats och föreslår att skattskyldig för det beskattningsår under vilket övergång sker åläggs skyldighet att lämna avskrift av ingående balansräkning för beskattningsåret och specifikation över inventarier och stamdjur. Denna uppgiftsskyldighet avses skola fullgöras före utgången av oktober månad under övergångsåret. Med hänsyn till att antalet övergångar vissa år kan bli mycket stort och kontrollen av ingångsvärdena i en del fall torde bli tämligen tidsödande och även kräva tillgång till äldre deklarationer, bör enligt kommitténs mening kontrollen i huvudsak få utföras av taxeringsassistenter och andra tjänstemän på länsstyrelsernas skatteavdelningar före taxeringsarbetets början. Kommittén har övervägt att föreslå att nämnda räkenskapsutdrag med specifikationer skulle lämnas någon gång på våren under övergångsåret. Emellertid har kommittén beaktat att upprättandet av balansräkning och andra räkenskapshandlingar ofta sker under medverkan av bokföringsbyråer och andra yrkesmässiga deklarationsmedhjälpare. För dem är våren i allmänhet den mest arbetstyngda tiden

på året. Med hänsyn härtill och till arbetsbelastningen hos taxeringsmyndigheterna har kommittén valt den senare tidpunkten. Enligt kommitténs mening bör den kontroll av ingångsvärdenas riktighet som är nödvändig i huvudsak kunna vara avklarad före det ordinarie taxeringsarbetets början, om uppgifterna i fråga lämnas före oktober månads utgång under övergångsåret.

De uppgifter som skall lämnas under övergångsåret anser kommittén ha uteslutande till syfte att ge taxeringsmyndigheterna möjlighet att förhandsgranska upptagna ingångsvärden, även om uppgifterna i allmänhet kan komma att utgöra bilagor till den deklaration som skall lämnas under taxeringsåret. Om den skattskyldige efter det han lämnat uppgifterna uppmärksammar att felaktighet i något avseende uppkommit vid upprättandet av balansräkningen eller i specifikationen av inventarierna eller djuren — sådan felaktighet kan t. ex. uppdagas i samband med bokslutet — bör hinder inte föreligga att rätta felaktigheten. Karaktär av taxeringsuppgift bör räkenskapsutdraget och specifikationen över inventarier och djur få först efter det behörig deklaration avgetts, till vilken de utgör bilagor.

Tidpunkt för övergång till bokföringsmässig redovisning

Kommittén påpekar att man tidigare i allmänhet torde ha ansett att övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning endast skulle få ske vid kalenderårs början. Denna fråga har emellertid under senare tid genom förhandsbesked underställts riksskattenämndens och regeringsrättens prövning. Båda dessa instanser har därvid förklarat att laga hinder inte föreligger mot att sådan övergång sker vid annan tidpunkt än kalenderårsskifte (RN I 1970: 3: 2).

Ett genomförande av kommitténs förslag kommer att medföra att ett stort antal jordbrukare skall byta redovisningsmetod. Kommittén påpekar att vissa problem skulle uppstå såväl för de skattskyldiga själva som för taxeringsmyndigheterna om ett stort antal jordbrukare skulle välja att byta redovisningsmetod vid annan tidpunkt än vid kalenderårets ingång.

Enligt kommittén torde jordbrukare med kontantmässig redovisning inte alltid föra så noggranna anteckningar om sina mellanhavanden med jordbrukets ekonomiska föreningar utan i stor utsträckning förlita sig på de kontoutdrag o. d. som föreningarna brukar lämna kalenderårsvis. Även i övrigt torde jordbrukarna då de upprättar sina deklarationer begagna sig av inkomna kopior av kontrolluppgifter från uppköpare av olika slag av jordbruksprodukter. För sådana jordbrukare kan således befaras att betydande svårigheter kan uppstå, om deklaration enligt kontantprincipen skall upprättas för del av kalenderår.

Vidare torde vid övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet i regel erfordras en inventering av fordring-

ar och skulder i verksamheten vid räkenskapsårets ingång. Även om ingående varufordringar och varuskulder enligt förslaget inte annat än i undantagsfall skall påverka inkomstredovisningen för övergångsåret, är det i allmänhet nödvändigt att ha kännedom om samtliga fordringar och skulder vid årets ingång. I annat fall kan inte någon avstämning av dessa göras vid årets utgång. Genom sådan avstämning kan man få åtminstone en viss kontroll av bokföringen. Att sådan kontroll företas anser kommittén ligga i varje skattskyldigs intresse bl. a. med hänsyn till de straffpåföljder som en oriktig deklaration kan föranleda.

En övergång till bokföringsmässig redovisning under ett kalenderår kan vidare i vissa fall medföra att en skattskyldig samma år skall åsättas två taxeringar eller att han ett år inte skall åsättas någon taxering. Om detta inte förutsetts av den skattskyldige, kan det medföra avsevärda nackdelar från beskattningssynpunkt.

Kommittén påpekar vidare att från taxeringsmyndigheternas synpunkt en mera allmän övergång till bokföringsmässig redovisning vid annan tidpunkt än kalenderårets ingång skulle medföra att möjligheterna till kontroll av den sista kontantmässiga deklarationen avsevärt skulle försvåras. De från uppköparna av jordbruksprodukter inkomna kontrolluppgifterna skulle praktiskt taget förlora allt värde, då de skall avse kalenderår. För kontroll av dessa deklarationer skulle det kunna bli nödvändigt anmoda uppköparna att lämna nya uppgifter om inköpen under den skattskyldiges räkenskapsår. Även de skattskyldiga skulle i många fall säkerligen bli föremål för större antal förfrågningar än normalt. Kommittén anser det inte uteslutet att kontrollen av sådana deklarationer, för vilka inga användbara kontrolluppgifter finns tillgängliga, skulle intensifieras. Detta skulle kunna ge anledning till irritation hos både de skattskyldiga och andra som skulle besväras av anmaningar och förfrågningar.

Kommittén framhåller slutligen att den omständigheten att viss förvärvskälla redovisas för annat räkenskapsår än kalenderår inte medför att andra förvärvskällor — exempelvis tjänst och kapital — får redovisas för samma tidsperiod. Dessa förvärvskällor liksom allmänna avdrag skall enligt praxis alltid deklareras för kalenderår. Även dessa omständigheter kan enligt kommittén förorsaka svårigheter då deklaration enligt kontantprincip skall upprättas för del av kalenderår. Särskilt blir detta fallet för den som inte fört erforderliga anteckningar om alla sina inkomster m. m.

Enligt kommitténs uppfattning kan övergång till bokföringsmässig redovisning vid annan tidpunkt än kalenderårets ingång inte medföra någon väsentlig fördel för den skattskyldige. Med hänsyn härtill och då sådan övergång kan få vissa negativa följdverkningar anser kommittén att i övergångsbestämmelserna föreskrift bör intas om att dylik över-

gång alltid skall ske vid ingången av ett kalenderår. Däremot skall självfallet en nyetablerad jordbrukare, som alltså inte byter redovisningsmetod, ha bokföringsmässig redovisning från början, oavsett när under ett kalenderår han startar sin verksamhet.

Remissyttrandena

Ingångsvärde för inventarier

Remissyttrandena redovisar en i huvudsak positiv inställning till kommitténs förslag att ingångsvärdet för inventarier bör tas upp till den faktiska anskaffningskostnaden i de fall skattskyldig inte drivit jordbruk under fem år och att i övriga fall valrätt skall föreligga mellan faktiska anskaffningskostnader och beräkning enligt den s. k. kombinationsmetoden.

Kammarrätten förklarar sig dela kommitténs uppfattning att nuvarande regler ibland medför alltför förmånliga värden och att det i sig föreligger skäl för ändrade bestämmelser. Eftersom dessa förmånliga regler tillkommit bl. a. för att stimulera övergång till bokföringsmässig redovisning ifrågasätter emellertid kammarrätten huruvida det förhållandet att en sådan övergång görs obligatorisk rimligen bör medföra, att man samtidigt gör bestämmelserna ofördelaktigare för vissa skattskyldiga.

Länsstyrelsen i Västerbottens län anser att beräkning av ingångsvärden bör ske efter endast en metod och då efter den s. k. schablonmetoden med 65 % av återanskaffningsvärdet.

Länsstyrelsen i Norrbottens län finner det från rättvisesynpunkt tillfredsställande att inventarier som ägts under kortare tid än fem år skall tas upp till den verkliga anskaffningskostnaden, då detta förhindrar att jordbrukarna kort tid före övergången anskaffar begagnade inventarier enbart i syfte att erhålla ett högt ingångsvärde.

Kommitténs föreslagna utformning av kombinationsmetoden tillstyrks av flertalet remissinstanser.

Lantbrukets skattedelegation uttalar att den av kommittén föreslagna kombinationsmetoden till sin konstruktion är överlägsen den nuvarande schablonmetoden. Även om schablonmetoden inte alls torde ha missbrukats i den utsträckning som från en del håll gjorts gällande torde man inte kunna komma ifrån att missbruk i enstaka fall skett och kan komma att ske. Vidare påpekas att den nuvarande schablonmetoden missgynnat lantbrukare med ett modernt inventariebestånd, medan den däremot gynnat lantbrukare med ett nedslitet inventariebestånd eller sådana som inköpt begagnade inventarier strax före övergången. Enligt delegationen kommer kombinationsmetoden i detta avseende att medföra större materiell rättvisa olika skattskyldiga emellan.

Några remissinstanser, nämligen *lantbrukshögskolan* samt *länsstyrelserna i Blekinge* och *Värmlands län* har emellertid invändningar att göra mot att i kombinationsmetoden ingångsvärdet för inventarier som innehafts högst fem år skall beräknas till den faktiska anskaffningskostnaden och övriga till viss procent av inventariernas återanskaffningsvärde.

Lantbrukshögskolan och länsstyrelsen i Blekinge län uttalar sig för att ingångsvärde för inventarier som nyuppsatts inom fem år bör bestämmas till den faktiska nyuppsättningskostnaden under det att ingångsvärdet för övriga inventarier bör beräknas till viss procent av återanskaffningsvärdet.

Enligt lantbrukshögskolan bör emellertid procentsatsen härvid bestämmas till 80 %. Länsstyrelsen i Blekinge län anser visserligen att den föreslagna kombinationsmetoden från vissa synpunkter är att föredra framför en ren schablonmetod. Ingångsvärdet skall emellertid i princip motsvara den ursprungliga nyuppsättningskostnaden, och denna kan knappast tänkas stå i någon viss relation till inventariets ålder vid övergångstillfället. Därför bör enligt länsstyrelsen tidpunkten för den ursprungliga nyuppsättningen vara avgörande för frågan huruvida verklig eller schablonmässigt beräknad anskaffningskostnad skall läggas till grund för ingångsvärdets beräknande. Med den av länsstyrelsen förordade metoden skulle vidare reglerna framstå som mer konsekventa och rättvisa i förhållande till de bestämmelser som föreslagits för jordbrukare som innehaft sin förvärvskälla i mindre än fem år. Länsstyrelsen påpekar vidare att, om inventariebyte förekommit under femårsperioden och viss del av mellanpriset därvid hänförts till ej avdragsgill nyuppsättning, ingångsvärdet kunde bestämmas på så sätt, att schablonvärdet för det utbytta inventariet ökas med det belopp som hänförts till nyuppsättning. Vid denna lösning undvikes även den av kommittén påtalade risken, att en jordbrukare åren före bytet av redovisningsmetod drar sig för att anskaffa inventarier, som utgör nyuppsättning, om han som ingångsvärde för dessa endast får ta upp viss del av återanskaffningsvärdet. Metoden gynnar inte heller den som i samband med övergången anskaffar begagnade inventarier. Slutligen har den här föreslagna metoden den fördelen att den inte, som den av kommittén valda, uppmuntrar till onödiga maskinbyten för att dels utnyttja avdragsrätten för ersättningsanskaffning enligt kontantmetoden och dels få högre ingångsvärde för inventarierna i fråga.

Länsstyrelsen i Värmlands län, som förordar en sänkning av den föreslagna schablonen 65 % till 50 %, anser att den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning bör få användas för sådana äldre inventarier där denna kan visas.

Beträffande procentsats för schablonmässig bestämning av ingångsvärdet för inventarier äldre än fem år uttalar *Lantbrukets skattedelega-*

tion att den av kommittén föreslagna är den lägsta som kan komma i fråga. Delegationen förklarar sig medveten om att den kan vara gynnsam i fråga om mycket gamla inventarier. När det åter gäller inventarier, som nyanskaffats 5—7 år före övergången, ger den däremot inte full kompensation. Särskilt gäller detta i fråga om dyrbarare maskiner såsom skördetröskor och liknande. Med en varierande åldierssammansättning på inventariebeståndet kan det dock enligt delegationen antas att sextiofemprocentschablonen i de flesta fall leder till godtagbara resultat.

Flera remissinstanser förordar emellertid en lägre procentsats i kombinationsmetodens schablonmässiga beräkning. *Länsstyrelserna i Stockholms, Kalmar, Värmlands* och *Västernorrlands län* förordar att schablonen bestäms till 50 %. *Länsstyrelsen i Örebro län* anser att ingångsvärdet i dessa fall bör begränsas till i varje fall högst 50 %. Länsstyrelsen i Stockholms län påpekar att den föreslagna schablonregeln, 65 % av återanskaffningsvärdet för äldre inventarier, är alltför frikostig, då genom den föreslagna kombinationsmetoden den skattskyldige får fullt avdrag för anskaffningskostnaderna för femårsinventarier. Länsstyrelsen i Värmlands län åberopar kommitténs uttalande att kombinationsmetoden kommer för de rationellt skötta jordbruken att ge i stort sett samma resultat som den nu gällande 80-procentsschablonen. Även med tillämpning av den föreslagna kombinationsmetoden kommer man alltså att ha kvar den överkompensation beträffande avskrivningsunderlaget som tidigare iakttagits vid byte av avskrivningsmetod. Länsstyrelsen påpekar att detta måtte uppfattas som helt otillfredsställande av andra skattskyldiga, exempelvis rörelseidkare. En strävan även vid värderingen av äldre inventarier bör naturligtvis vara att få denna så materiellt riktig som möjligt. Enligt länsstyrelsen bör värderingen ske efter sådan princip att den skattskyldige i vart fall inte kommer i ett sämre läge skattemässigt genom att utreda faktiska förhållanden. Som framgått av det föregående anser länsstyrelsen vidare att den justeringen av kombinationsmetoden bör göras, att den verkliga nyuppsättningskostnaden alltid får tas upp som ingångsvärde.

Länsstyrelsen i Örebro län uttalar att såvitt kan bedömas den kombinerade metoden knappast kan komma att animera de skattskyldiga att förete utredningar angående de faktiska nyuppsättningskostnaderna, om det schablonmässigt beräknade värdet för de äldre inventarierna skall upptas till 65 % av återanskaffningsvärdet. I allmänhet utgörs nämligen den första nyuppsättningen av jordbruksinventarier i stor utsträckning av begagnade dito. Länsstyrelsen påpekar vidare att det vid de undersökningar, som företagits inom länet, ofta visat sig att den för närvarande tillämpade schablonregeln för beräkning av värdet av jordbruksinventarier till följd härav medfört ingångsvärden, som flerdubbelt överstigit de faktiska nyuppsättningskostnaderna.

Några remissinstanser, nämligen *länsstyrelserna i Västmanlands* och *Jämtlands län* ger uttryck för uppfattningen att schablonen 65 % av återanskaffningskostnaden kan förefalla väl generös.

Lantbrukshögskolan, som i första hand förordar en annan utformning av kombinationsmetoden, anser att om man av kontrollskäl skulle föredra den av kommittén föreslagna metoden är den föreslagna procentsatsen likväl för låg. Enligt skolan kan den föreslagna procentsatsen för en del lantbrukare ge ett alltför ogynnsamt avskrivningsunderlag. Särskilt kan detta vara fallet för jordbrukare på medelstora och större gårdar som planerar att upphöra med jordbruksdriften inom de närmaste åren. Med hänsyn till de låga priser som i regel erhålles vid försäljning av begagnade maskiner kan det för dem vara fördelaktigt att under en längre tid inte göra särskilt omfattande ersättningsanskaffningar utan i stället slita på det äldre inventariebeståndet. Om ingångsvärdet för huvuddelen av inventarierna då fastställs till 65 % av återanskaffningsvärdet, riskerar man att ganska många jordbrukare kan få ingångsvärden som understiger den faktiska kostnaden för nyuppsättning.

I fråga om svårigheten att tillämpa den av kommittén föreslagna kombinationsmetoden anförs olika åsikter.

Lantbrukets skattedelegation anser inte att metoden kan medföra några tillämpningssvårigheter eftersom det i dag torde vara relativt lätt för de flesta lantbrukare att påvisa inköpspriset för maskiner, som anskaffats under den närmast föregående femårsperioden. Införandet av mervärdebeskattningen har genomgående framtvingat bruttofakturering vid maskinutbyten. Även den allmänna varuskatten förutsatte i princip bruttofakturering. Med hänsyn härtill samt till skyldigheten att bevara deklarationsunderlaget under sex år, torde enligt delegationen några nämnvärda kontrollsvårigheter inte behöva uppkomma.

Kammarrätten påpekar att det, även om skattskyldig skall bevara sitt deklarationsunderlag i sex år, kan befaras att svårigheter i många fall uppkommer att styrka kostnaden, eftersom kvitto på nyuppsättningskostnad ej i och för sig är ett deklarationsunderlag i nuvarande system med avdragsrätt vid ersättningsanskaffning. Det är därför tveksamt om regeln att tillämpa den faktiska anskaffningskostnaden för nyare inventarier bör göras tvingande. Kan kostnaden ej styrkas, bör inte komma i fråga att helt utesluta ingångsvärden. Eventuellt kan man tänka sig en mindre förmånlig supplementär schablonregel avseende under kortare tid innehavda inventarier.

Länsstyrelsen i Blekinge län anför synpunkter liknande de kammarrätten uttalat. Även *länsstyrelsen i Jämtlands län* pekar på de svårigheter som kan uppkomma när det gäller att visa anskaffningskostnaden.

Några länsstyrelser anser att ingångsvärdet i vissa fall bör kunna

jämkas. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* anser att förslaget med 65 % av återanskaffningsvärdet i flertalet fall ger ett rimligt ingångsvärde men påpekar att regeln i vissa fall kan ge ett alltför högt eller alltför lågt värde. Länsstyrelsen vill därför ifrågasätta huruvida inte en kompletteringsregel bör införas enligt vilken jämkning kan ske i fall där 65 %-regeln skulle medföra ett uppenbart för högt eller för lågt ingångsvärde. *Länsstyrelsen i Kopparbergs län* anför liknande synpunkter. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* understryker vikten av att så utförliga anvisningar som möjligt lämnas beträffande redovisningen av de s. k. reservmaskinerna. *Länsstyrelsen i Kopparbergs län* påpekar att värderingen av reservmaskiner bör vara klart restriktiv samt att i den mån sådana maskiner är alltför ålderstigna det knappast kan förefalla befogat att beräkna något särskilt ingångsvärde. Flera andra länsstyrelser, bland dem *länsstyrelserna i Örebro* och *Kalmar län,* diskuterar frågan om reservmaskiner.

I flera yttranden berörs också frågan dels om smärre inventarier dels om dyrbara specialinventarier som inte är normala i jordbruksdriften. Till yttrandet av *länsstyrelsen i Skaraborgs län* har skiljaktig mening anförts av fyra ledamöter i denna fråga. Dessa anför.

Under senare år har dessutom vid åtskilliga övergångar förekommit ingångsvärden för dyrbara specialinventarier, som ej är normala i jordbruksdriften. Hit hör t. ex. grävmaskiner, väghyvlar, större svarvar, lastbilar osv. Oftast har dessa inventarier inköpts när militärförband, vägförvaltningar eller andra myndigheter eller företag utrangerat äldre inventariebestånd. För jordbrukets begränsade behov kan självfallet t. ex. en gammal omodern väghyvel som inköpts för ett ringa belopp trots ålder och slitage med fördel användas. Däremot är det uppenbart, att en jordbrukare knappast i något fall skulle komma på idén att inköpa motsvarande väghyvel ny för det betydande pris en sådan betingar, över 100 000 kronor.

Beträffande inventarier av här skisserat slag framstår det från rättvisesynpunkt som betänkligt, om ingångsvärde skulle erhållas med utgångspunkt från återanskaffningskostnaden. För detta slag av inventarier bör ingångsvärde medgivas efter samma regler som nu gäller för fasta maskiner, nämligen i första hand efter den verkliga anskaffningskostnaden och i andra hand till uppskattat saluvärde.

Även *länsstyrelserna i Kalmar, Värmlands* och *Örebro län* påpekar behovet av anvisningar för bestämmande av ingångsvärdet för inventarier som använts i binäringar till jordbruk, såsom inköpta begagnade grävmaskiner och skogsentreprenadmaskiner. Länsstyrelsen i Värmlands län fortsätter.

Eftersom de nuvarande normerna kan användas endast beträffande maskiner som normalt förekommer på marknaden kan de inte tillämpas på maskiner och redskap som jordbrukare själva tillverkar av komponenter från standardmaskiner, ombyggda maskiner eller maskiner som normalt är helt främmande för jordbruk, t. ex. vägskrapa och gräv-

maskin. Då tvisterna om avskrivningsunderlagen härvidlag ofta rör sig om betydande belopp är det angeläget att denna fråga blir föremål för närmare överväganden.

Kommitteförslaget innebär vidare att skattskyldig, som inom fem år före övergången genom benefikt fång övertagit jordbruksfastighet, får tillämpa kombinationsmetoden om övertagaren och överlåtaren sammanlagt haft fastigheten under minst fem år samt överlåtaren avvecklat fastigheten med tillämpning av kontantmetoden. Detta förslag tillstyrks eller lämnas utan erinran i remissinstanserna. Enligt förslaget skall detsamma gälla vid köp till underpris från preciserad krets närstående av den väsentligaste delen av överlåtarens inventariebestånd om denne avvecklat enligt kontantprincipen. *Lantbrukets skattedelegation* påpekar i anledning härav att delegationen av egen erfarenhet kan omvittna att det så gott som alltid föreligger ett starkt benefikt inslag i de fall där ett helt inventariebestånd övertas genom köp. Delegationen anser det tillfredsställande att kommittén noterat förhållandet och föreslagit en undantagsregel för dylika fall. Flera länsstyrelser, bl. a. *länsstyrelserna i Örebro* och *Kopparbergs län,* anser emellertid att denna undantagsregel endast skall gälla i de fall överlåtelsen till sin karaktär huvudsakligen utgjort gåva.

Enligt kommitténs förslag skall vid benefikt förvärv av hel förvärvskälla från överlåtare som tillämpar bokföringsmässig redovisning såsom övertagarens ingångsvärde för inventarier tas upp vad som återstår oavskrivet för överlåtaren. Om förvärvet sker genom arv eller testamente får dock ingångsvärdet inte tas upp till högre belopp än det vid arvsbeskattningen gällande värdet. *Lantbrukets skattedelegation* anför i anledning härav att vid benefikt övertagande av hel förvärvskälla full kontinuitet bör råda, dvs. övertagaren bör äga rätt till avskrivning i samma omfattning som överlåtaren, om denne fortfarande drivit förvärvskällan. Delegationen fortsätter.

Anmärkningsvärd är också bestämmelsen att i det fall stämpelvärdet beräknats efter lägre belopp än det bokföringsmässiga restvärdet, det i stället skall vara stämpelvärdet som utgör förvärvarens anskaffningskostnad. Bestämmelsen har tillkommit vid en tidpunkt då avyttring av inventarier i rörelse fortfarande beskattades enligt realisationsvinstreglerna och torde ha syftat till att förebygga ogrundade skatteförmåner. I och med att avyttring av inventarier numera alltid beskattas i förvärvskällan torde bestämmelsen vara materiellt ogrundad. Innebörden av densamma är att förvärvaren skall avstå från den latenta inkomstskattefordran, som häftar vid skillnaden mellan bokfört värde och stämpelvärde. Vid det motsatta förhållandet, nämligen att det bokförda värdet understiger stämpelvärdet, befrias förvärvaren däremot inte från den latenta inkomstskatteskuld, som har uppkommit på grund av att överlåtaren tillgodogjort sig större avskrivningar än som motiverats av den ekonomiska förslitningen på inventarierna. Bestämmelsen ter sig mot denna bakgrund ensidigt fiskalisk.

Utöver de ovan framförda materiella invändningarna mot bestämmel-

serna i punkten 3 b av anvisningarna till 29 § KL kan framhållas, att desamma lika litet på inventariesidan som på byggnadssidan fungerar i praktisk tillämpning. De torde kunna tillämpas i det fall ett dödsfall följs av ett omedelbart arvskifte. Om däremot dödsboet bedriver verksamheten någon tid och därunder avyttrar eller förvärvar inventarier, lär det för dagen inte vara möjligt att erhålla besked om hur stadgandet skall tillämpas — eller om det över huvud taget är tillämpligt — när förvärvskällan sedermera utskiftas till dödsbodelägare.

Även *Svenska revisorsamfundet* anser att i nu avsedda fall avskrivningsplanen bör få övertas av den nye ägaren.

För skattskyldiga, som har räkenskapsenlig avskrivning och som under övergångsåret önskar tillämpa den där förekommande supplementärregeln, föreslår kommittén att äldre inventarier med schablonmässigt beräknade ingångsvärden skall anses anskaffade under övergångsåret. *Lantbrukshögskolan* finner denna regel omotiverad. Enligt skolans mening kan det just under övergångsåret finnas stor anledning att eliminera den bokföringsmässiga vinst som uppkommer på grund av att värdet av utgående lager av omsättningsdjur, produkter och förnödenheter skall tas upp som inkomstpost medan avdrag inte får ske för värdet av lagren vid årets ingång.

Ingångsvärde för djur

Flertalet remissinstanser tillstyrker kommitténs förslag att ingångsvärde får tas upp endast för stamdjur och att för den som drivit jordbruk med stamdjur under mindre än fem år ingångsvärdet skall motsvara den verkliga nyuppsättningskostnaden medan övriga skall ha valrätt mellan verkliga anskaffningskostnaden och allmänna saluvärdet av stamdjur som finns vid övergångstillfället. Några remissinstanser uttalar emellertid tveksamhet beträffande denna valrätt. Vidare förordas i några yttranden att allmänna saluvärdet för befintliga stamdjur alltid skall få tas upp som ingångsvärde. Frågan om vilka djur som skall anses som stamdjur diskuteras av några remissinstanser. Även bestämmandet av allmänna saluvärdet för stamdjur berörs. Slutligen efterlyses bestämmelser för beräkning av rekryteringsunderlag.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anser förslaget väl grundat framför allt med hänsyn till att risken för enbart skattemässigt betingade realisationer eliminerats.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län har inte något att erinra mot de föreslagna reglerna. I kommitténs uttalande om befarade, av skatteskäl betingade djurrealisationer förbises emellertid enligt länsstyrelsen att fråga måste vara om en stadigvarande omläggning av eller ett upphörande med driften för att en försäljning av stamdjursbesättningen skall anses som realisation. Länsstyrelsen påpekar att taxeringsmyndigheterna i de

av kommittén anförda exemplen knappast skulle kunna underlåta att beskatta jordbrukarna för vad som influtit vid "realisationerna".

Enligt *kammarrätten* kan valrätten vid innehav av stamdjur under minst fem år synas innebära en nytillskapad, från vissa synpunkter diskutabel fördel. Då schablonregeln nästan undantagslöst används vid de övergångar som hittills skett, och det är angeläget att undvika djurrealisationer enbart av skatteskäl, föranleder emellertid kommittéförslaget inte någon erinran. Kammarrätten påpekar vidare att det liksom i fråga om inventarier naturligtvis ibland kan uppstå svårigheter att visa nyuppsättningskostnader för djur som innehafts mindre än fem år. Har hel djurbesättning anskaffats, torde emellertid kunna antas att skattskyldiga i allmänhet känner de verkliga kostnaderna.

Några remissinstanser, nämligen *Lantbrukets skattedelegation, Hushållningssällskapens förbund* och *Svenska revisorsamfundet,* uttalar sig för att schablonregeln med allmänna saluvärdet för samtliga stamdjur bör gälla även i de fall stamdjursbesättningen innehafts kortare tid än fem år. Enligt delegationen får det anses naturligt att vid ett obligatoriskt byte av redovisningsmetod olägenheterna i möjligaste mån undanröjs för alla som drabbas av lagändringen och att valfriheten därför bör få gälla oavsett innehavstid. En tvångsmässig övergång till bokföringsmässiga grunder vid en bestämd tidpunkt företer med de föreslagna reglerna stora likheter med expropriation eller annan tvångsavyttring, i vilket fall uppkommen realisationsvinst på stamdjur skulle vara skattefri. Delegationen pekar vidare på det förhållandet att endast viss del av vinsten beskattas vid realisation om två år eller mer förflutit från nyuppsättningstillfället. Under alla förhållanden bör enligt delegationens mening parallellen med skattekonsekvenserna vid realisation med bibehållen kontantprincip dras i full utsträckning. Delegationen hänvisar även till att enligt förslaget övertagande genom benefikt fång eller köp i vissa fall ger överlåtaren samma rätt till valfrihet vid beräkning av ingångsvärdet som skulle ha tillkommit företrädaren om denne alltjämt drivit jordbruket. Godtas delegationens förslag om valfrihet oavsett innehavstid, behövs inte denna specialbestämmelse. Antas däremot kommitténs förslag om begränsning av valfriheten får specialbestämmelsen anses nödvändig för undvikande av direkt obilliga konsekvenser.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län ifrågasätter om inte förslaget är väl generöst och ägnat att skapa benägenhet att av skattemässiga skäl temporärt öka stamdjursbesättningen i anslutning till övergången. Alltför påtagliga åtgärder i detta avseende bör enligt länsstyrelsen kunna korrigeras.

I fråga om övergångsvärden för stamdjur vid vissa köp till underpris anför *länsstyrelserna i Örebro* och *Kopparbergs län* synpunkter liknande de dessa remissinstanser anfört beträffande ingångsvärden för inventarier efter sådana förvärv.

Flera remissinstanser, nämligen *lantbrukshögskolan, länsstyrelserna i Malmöhus* och *Västernorrlands län, lantbruksnämnderna i Kristianstads* och *Västerbottens län, Hushållningssällskapens förbund* och *Lantbrukets skattedelegation* efterlyser en precisering av begreppet stamdjur. Länsstyrelsen i Malmöhus län, som hänvisar till att genom den år 1970 tillkomna lagändringen ingångsvärde får tas upp endast för stamdjur, anser det riktigt att ändring i detta hänseende inte sker. Enligt länsstyrelsen kvarstår emellertid vissa olägenheter även efter 1970 års lagstiftning. Länsstyrelsen uppger att en eftergranskning genomförts hos länsstyrelsen av de jordbruksdeklarationer där övergång skett vid 1971 års taxering. Det har därvid konstaterats, att som stamdjur — för vilka ingångsvärde yrkats — tagits upp "amkor" i besättningar bestående av omsättningsdjur. Givetvis synes enligt praxis amkor beroende på utredningen i och för sig kunna vara stamdjur. Vid eftergranskningen har emellertid i ett antal fall kommit fram omständigheter som klart tyder på att dessa amkor anskaffats efter skattefri realisation av tidigare mjölkdjursbesättning och att anskaffningskostnaderna dragits av vid redovisning enligt kontantprincipen med den motiveringen att fråga var om anskaffning av omsättningsdjur efter övergång till annan produktionsinriktning. Genom att ingångsvärde erhålles för sådana djur blir följden alltså dubbla avdrag. Begreppet "stamdjur" bör därför enligt länsstyrelsen ges en sådan definition, att dubbla avdrag inte kan erhållas. Möjligen bör övervägas en bestämmelse av innebörd att ingångsvärde får tas upp för djur, som ingår i göddjurs- eller slaktdjursbesättning, endast om den skattskyldige visar att han haft nyuppsättningskostnad, för vilken avdrag tidigare ej erhållits.

Lantbrukets skattedelegation konstaterar att i olika sammanhang kommit till uttryck uppfattningen att gränsdragningen mellan stamdjur och omsättningsdjur på något sätt skulle vara principiellt olikartad i fråga om djur i en besättning av mera utpräglad köttdjursras än i en sådan av mjölkdjursras. En sådan uppfattning ter sig för fackmannen på lantbruksområdet oförståelig. Delegationen påpekar bl. a. att avelstjurar och kor har vid båda produktionsinriktningarna samma karaktär av anläggningstillgångar. I ingetdera fallet sker anskaffningen av dessa djur för direkt omsättning utan såsom produktionsmedel med flerårig varaktighet i den bedrivna produktionen av avelsprodukter. Den rådande tveksamheten eller oviljan mot att hänföra kor i köttdjursbesättningar till stamdjur ter sig så mycket mera egendomlig som full enighet råder om att föräldradjuren i får- och svinbesättningar är att hänföra till stamdjur. Det kan dock enligt delegationen inte förnekas att karaktären av anläggningstillgång (levande inventarier, stamdjur) är ännu mera utpräglad när det gäller kor av vad slag det vara må än när det gäller tackor och suggor. Delegationen pekar vidare på att vägledning saknas för gränsdragning i fråga om rekryteringsunderlag i andra fall än

vid s. k. blandade nötkreatursbesättningar. För t. ex. suggbesättningar är bedömningen i underinstanserna i högsta grad skiftande. I åtskilliga fall görs där gällande att till stamdjur inte skall hänföras några som helst rekryteringsdjur, trots att det är ostridigt att ett visst genomsnittligt rekryteringsunderlag måste ingå i stambesättningen. Så är givetvis också fallet i fårbesättningar och i ännu högre grad i självrekryterande nötkreatursbesättningar och köttproduktion. Delegationen finner det inte acceptabelt att en lag om obligatorisk övergång genomförs, utan att det nu rådande osäkerhetstillståndet samtidigt undanröjs. Enligt delegationen bör antingen i lagtexten införas en klar definition av begreppet stamdjur eller måste förarbetena innehålla fylliga och auktoritativa uttalanden. Detta är enligt delegationen nödvändigt för att undvika processer.

Delegationen föreslår för sin del en definition av följande innebörd. Till stamdjur på vilka ingångsvärde skall upptas hänförs hästar som uppnått två års ålder samt i fråga om andra djurslag fader- och moderdjur med därtill hörande rekryteringsunderag. Fjäderfä, kaniner och dylika smådjur anses dock inte såsom stamdjur. Som ingångsvärde för rekryteringsdjuren i blandade besättningar med ungdjur för såväl egen rekrytering som för direkt avsalu skall i regel godtagas, i fråga om nötkreatur ett värde som motsvarar 50 % och i fråga om får och svin 25 % av de i stambesättningen ingående fader- och moderdjurens värde.

Även Hushållningssällskapens förbund anser det angeläget att klara definitioner kommer till stånd för att undvika onödiga missförstånd och ett stort merarbete för skattemyndigheterna. Till stamdjuren måste då räknas ett lämpligt antal rekryteringsdjur även för hästar, svin och får samt s. k. självrekryterande köttproduktion. Vidare måste enligt förbundet all tveksamhet undanröjas i fråga om det förhållandet att man också i en ren köttdjursbesättning måste ha ett antal stamdjur i form av fader- och moderdjur, precis som förhållandet är i en mjölkdjursbesättning. Förbundet påpekar vidare att riksskattenämndens nuvarande anvisningar för värdering av mjölkkor inte i tillräcklig omfattning tar hänsyn till den produktionsökning per djur, som nu skett i många besättningar. Sålunda representerar högsta gruppen mjölkkor nu sådana kor, som har en avkastning av 6 000 kg fyraprocentig mjölk, vilket förbundet inte anser tillräckligt.

Övriga balansposter och värdering av varulager vid utgången av de första beskattningsåren efter övergången

Kommitténs förslag beträffande behandlingen vid övergången av övriga balansposter, dvs. lager av annat slag än stamdjur samt varufordringar och varuskulder har föranlett invändningar såvitt avser inventarieskulder vid ersättningsanskaffningar. *Lantbrukshögskolan, länsstyrelserna i Jönköpings* och *Gotlands län* samt *lantbruksnämnden i Upp-*

sala län uttalar sig för att skulder till följd av tidigare inköp på kredit av ersättningsinventarier bör beaktas vid övergången.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anser det inte tillfredsställande att enbart den omständigheten att en skattskyldig saknar förmåga att betala en inventarieskuld före övergången eller på grund av bristande insikt i gällande bestämmelser eller av förbiseende inte gör detta eller inte väntar med att göra ersättningsanskaffningen till efter övergången skall medföra mindre avdrag än eljest. Den föreslagna kombinationsmetoden ändrar inte de principiella sammanhangen, även om den skattskyldige genom den får fullt avdrag för anskaffningskostnaden. Detta gäller endast själva ersättningsanskaffningen. För kostnaden för det inventarium, som en gång nyuppsatts, har tidigare inte medgetts avdrag och medges inte heller avdrag enligt metoden ifråga.

Samma synpunkter anförs i stort av lantbrukshögskolan, länsstyrelsen i Gotlands län och lantbruksnämnden i Uppsala län. Länsstyrelsen i Gotlands län påpekar vidare att avdragsrätten kan utformas på olika sätt och att den givetvis bör begränsas till det belopp för vilket avdrag skulle ha medgivits om kontantmetoden tillämpats. Enligt länsstyrelsens mening bör skulder av nu ifrågavarande slag få inräknas i avskrivningsunderlaget för inventarier. Om rätt till avdrag för dessa skulder medges bör enligt länsstyrelsen också fordringar avseende avyttrade inventarier som ersatts beaktas.

Även *lantbruksnämnden i Jönköpings län* tar upp frågan om inköp av ersättningsinventarier på kredit men godtar i denna del förslaget. Olägenheten att skulder för ersättningsanskaffning av maskiner inte beaktas vid övergången till bokföringsmässig redovisning kan nämligen undvikas genom att maskinbytet betalas kontant före övergången eller att bytet sker efter övergången. Nämnden förutsätter att lantbrukarna kommer att uppmärksammas på förhållandet, bl. a. i den informationskampanj som planeras föregå övergången. Nämnden påpekar vidare att ett undanröjande av denna olägenhet kan få till följd att de skattskyldiga av skatteskäl lockas att företa en mängd ur företagsekonomisk synpunkt omotiverade inventariebyten.

Kommitténs förslag beträffande liberalare värdering av visst varulager vid utgången av de tre första beskattningsåren efter övergång till bokföringsmässig redovisning godtas eller lämnas utan erinran av alla utom *Familjeföretagens förening* och *Lantbrukets skattedelegation*.

Föreningen ifrågasätter med hänsyn till eventuella likviditetssvårigheter i det enskilda fallet längre tid för anpassning till de allmänna värderingsreglerna. Enligt föreningens mening torde kommittéförslaget inte bygga på någon mera grundläggande undersökning av förhållandena, utan kommittén synes här ha valt en som man bedömt tillräckligt liberal medelväg. Emellertid kan ifrågasättas om det inte vore motiverat

att i samband med en övergång söka ytterligare mildra densamma Föreningen anser att skäl finns att överväga en avtrappning, som innebär att man årligen verkställer en uppflyttning med fem procentenheter, dvs. man skulle få skalan 5—10—15—20—25—30—35 upp till 40 %. Ett tillmötesgående i detta avseende torde inte praktiskt betyda någon samhällsekonomisk belastning, och i taxeringstekniskt avseende torde utsträckningen i tiden inte heller behöva komma att medföra några olägenheter.

Delegationen godtar kommitténs förslag beträffande övergångstid. Ett genomförande av detta förslag skulle dock innebära att lantbrukare med stamdjursbesättning under de tre första åren efter övergången alltfort tvingas göra åtskillnad mellan stamdjur och omsättningsdjur, vilket medför onödigt arbete. Delegationen anser för sin del att det inte är förenat med någon större risk att göra den föreslagna regeln tillämplig på alla slags djur, eftersom det knappast är att befara, att nedskrivningsmöjligheterna, om stamdjur finns, kommer att utnyttjas till det yttersta. En sådan åtgärd skulle nämligen från skattemässig synpunkt inte vara särskilt klok.

Vissa kontrollfrågor

Flertalet remissinstanser lämnar utan erinringar kommitténs förslag om skyldighet för den skattskyldige att före utgången av oktober månad under övergångsåret lämna avskrift av ingående balansräkning för beskattningsåret jämte specifikation över de inventarier och djur, för vilka ingångsvärde upptagits. De erinringar som riktas mot förslaget sammanhänger främst med tidpunkten för uppgifternas avlämnande. Vidare ifrågasätts huruvida handlingarna bör anses som preliminära. En precisering av handlingarnas natur med hänsyn till tillämpningen av skattebrottslagen efterlyses. Även frågan om underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheter bör föranleda påföljd tas upp.

Bl. a. *länsstyrelsen i Älvsborgs län* och *TOR* anser att uppgifterna lämpligen bör inlämnas till taxeringsmyndigheterna i samband med att deklarationen för sista kontantmässiga året lämnas, dvs. normalt den 15 februari under övergångsåret. Enligt länsstyrelsen i Älvsborgs län innebär förslaget avsevärd risk för efterhandskonstruktioner. Handlingarna måste enligt jordbruksbokföringsförordningen upprättas i anslutning till årsskiftet. Vid denna tid skall också deklaration för det gångna året upprättas. De jordbrukare, som inte själva kan upprätta balansräkning och ifrågavarande specifikationer, torde också överlåta deklarationsarbetet på någon medhjälpare. Det förefaller därför naturligt att dessa arbeten utförs samtidigt, särskilt som förstnämnda uppgifter behövs även för den då aktuella deklarationen. Lämnas handlingarna samtidigt med den deklaration som avges övergångsåret skulle taxeringsmyndigheterna

beredas verklig möjlighet att kontrollera handlingarna. Enligt länsstyrelsen gäller kommitténs uppgift om att våren i regel är den mest arbetstyngda tiden på året för taxeringsmyndigheterna kanske för dem som sysslar med taxeringen i första instans. För skatteavdelningarna är det en fördel att uppgifterna erhålles så tidigt som möjligt.

Länsstyrelsen i Gotlands län anser att förteckningen över inventarier och stamdjur skall ta upp alla sådana tillgångar utan undantag och därför inte vara preliminär. Den skattskyldige måste under alla förhållanden inventera hela beståndet av inventarier och stamdjur i omedelbar anslutning till ingången av övergångsåret för att överhuvudtaget kunna — med eller utan biträde av bokföringsbyrå eller annan medhjälpare — upprätta förteckningen. Det bör därför inte vara alltför betungande för den skattskyldige att avlämna förteckningen senast den 31 maj under övergångsåret. Härigenom skulle vinnas mer tid för kontrollarbetet inom länsstyrelsernas skatteavdelningar. Det är vidare angeläget för länsstyrelsen att så tidigt som möjligt få en uppfattning om antalet övergångar till bokföringsmässig redovisning inför nästkommande års taxering. Hänsyn härtill måste tas bl. a. vid indelningen av länet i särskilda taxeringsdistrikt och dimensioneringen av dessa.

Länsstyrelsen i Norrbottens län uttalar sig för att balansräkning för övergångsåret jämte tillhörande specifikationer skall lämnas senast den 30 juni under övergångsåret. Detta skulle medföra ett bättre och lugnare utnyttjande av den personal som skall granska handlingarna och att det borde vara en fördel även för jordbrukarna att i god tid erhålla kännedom om eventuella anmärkningar mot ingångsvärdena. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* uttalar sig för att förhandsmaterialet skall lämnas före september månads utgång.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anser att förslaget i vart fall inte bör bygga på den tanken att kontrollen av ingångsvärdena i huvudsak bör vara avklarad före det ordinarie taxeringsarbetets början. Det torde nämligen bli svårt att hinna med denna kontroll inom den tänkta tiden utan att eftersätta andra viktiga arbetsuppgifter såsom beredning av besvär till länsskatterätten. Om kontrollen skall bli effektiv torde i många fall krävas taxeringsrevisioner. Enligt länsstyrelsen torde vidare det föreslagna förfarandet kunna innebära vissa nackdelar. Det står ju den skattskyldige helt fritt att under hand och senast i deklarationen lämna nya uppgifter som kan göra en verkställd kontroll mer eller mindre värdelös eller som kan kräva ytterligare kontrollåtgärder. Om å andra sidan en förhandsgranskning inte hinns med och därför inte någon anmärkning riktas mot förteckningen före det ordinarie taxeringsarbetets början, finns risk för att detta tolkas som ett godkännande av förteckningen trots att den skattskyldige kanske är medveten om att den upptar för

höga ingångsvärden. Det synes även inte uteslutet att frågan om påföljd vid oriktig deklarationsuppgift i dylikt eller liknande fall kan påverkas av det föreslagna förfarandet.

Länsstyrelsen i Kronobergs län föreslår att övergångarna förtecknas för kontroll i efterhand. Länsstyrelsen befarar nämligen att en förhandskontroll lätt kan av den skattskyldige uppfattas som en garanti att ingångsvärdena ovillkorligen skall godkännas vid taxeringen. Vidare kan taxeringsnämnden å sin sida känna sig föregripen och bunden, vilket inte är syftet.

Länsstyrelsen i Uppsala län biträder inte förslaget. Enligt länsstyrelsen bör en kontroll sådan som den föreslagna i princip göras, men den bör närmast ankomma på taxeringsnämnderna som beslutande organ. Länsstyrelserna kan, om kommitténs förslag i denna del följs, komma att utföra kontrollarbete med preliminärt material, som inte är bindande för de skattskyldiga och som kan komma att ändras vid avgivande av deklarationerna. Enligt kommittén skulle den preliminära förteckningen ge karaktär av taxeringsuppgift efter det att behörig deklaration avgivits, till vilken förteckningen då utgör bilaga, om till deklarationen inte fogats andra rättade uppgifter. Skulle skattskyldig på grund av glömska eller i förlitande på att preliminär förteckning efter granskning godkänts underlåta att korrigera felaktig preliminär förteckning uppkommer frågan om påföljd för felaktiga uppgifter som varit endast preliminära. Mot denna bakgrund är det enligt länsstyrelsen tveksamt om den föreslagna ordningen fungerar väl från rättssäkerhetssynpunkt.

Länsstyrelsen i Värmlands län finner kommitteförslaget praktiskt och anser att det kan väntas avlasta taxeringsnämnderna avsevärt arbete. Länsstyrelsen fortsätter.

Kommittén antyder möjligheten att betrakta dylika för kontroll insända handlingar såsom preliminära och från början utan karaktär av taxeringsuppgift. Bedömningen härvidlag har betydelse för tillämpningen av skattebrottslagen, varför handlingarnas status klart bör preciseras. Insändandet av dessa handlingar bör vidare utgöra en förutsättning för att en därpå grundad deklaration enligt bokföringsmässiga grunder skall godkännas.

Riksskatteverket påpekar att det från kontrollsynpunkt är väsentligt att bestämmelsen om uppgiftsskyldigheten blir allmänt efterföljd. Enligt verket torde det därför vara erforderligt med en bestämmelse om särskild påföljd — t. ex. i form av avgift — för underlåtenhet eller försening ifråga om uppgiftsskyldigheten. I detta sammanhang hänvisar verket till att underlåtenhet att göra anmälan enligt 30 § 2 mom. TF, som ej föranlett något slag av påföljd, varit vanlig.

Två remissinstanser, *länsstyrelserna i Stockholms* och *Jämtlands län,*

anser att förslaget torde nödvändiggöra en förstärkning av taxeringsassistentorganisationen. Länsstyrelsen i Stockholms län anför.

Länsstyrelsen ifrågasätter i detta sammanhang huruvida man med nuvarande personalresurser skall kunna klara av en meningsfylld kontroll av de handlingar avseende de skattskyldigas ingångsvärden, som enligt förslaget skall avlämnas före oktober månads utgång under respektive övergångsår. Det torde kunna förväntas att taxeringsnämnderna i största utsträckning kommer att förlita sig på den av länsstyrelsernas egen personal utförda kontrollen. Under sådana förhållanden synes de föreslagna åtgärderna bli avsevärt betungande jämväl på den grund av att vissa kontroller torde komma att föranleda att taxeringsrevisioner måste företagas i viss utsträckning. Med hänsyn jämväl till den förskjutning av deklarationsmaterialet från lokala till särskilda taxeringsnämnder, som övergången till bokföringsmässig redovisning medför, synes en utökning av antalet taxeringsassistenter angelägen.

Tidpunkt för övergång till bokföringsmässig redovisning

Lantbrukets skattedelegation förklarar sig inte dela kommitténs synpunkter på frågan angående den tidpunkt, vid vilken övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning bör ske. Enligt skattedelegationen bör det inte ges någon annan tidpunkt för övergång än kalenderårets ingång för lantbrukare som avvaktar med övergången i det längsta. Emellertid måste man också räkna med att åtskilliga lantbrukare kommer att gå över frivilligt vid en tidigare tidpunkt. Om detta övervägs kan man enligt delegationens mening utan vidare förutsätta att vederbörande också har fullt klart för sig de konsekvenser, som detta medför, bl. a. i fråga om rätt beskattningsår. Farhågorna rörande oförutsedda nackdelar för den skattskyldige torde därför vara överdrivna. Delegationen påpekar vidare att övergångarna kommer att ställa stora krav på de bokföringsbyråer hos vilka åtskilliga lantbrukare kommer att påkalla biträde inför övergångarna. Frivilliga övergångar skulle möjliggöra en ytterligt betydelsefull fördelning av arbetsbelastningen över året för dessa byråer. Slutligen framhåller delegationen beträffande kontrollfrågan att deklaration avges på heder och samvete och i princip äger vitsord även utan en omedelbar och exakt kontrollmöjlighet.

Lantbruksnämnden i Värmlands län framhåller att kommittéförslaget i denna del inte medför några olägenheter vid nötkreaturs- och svinbesättningar då antalet djur i dessa besättningar är något så när konstant under året. Inom fårbesättningar varierar däremot antalet tackor under året på så sätt att största antalet förekommer under juni—juli och minsta antalet vid årsskiftet. Den föreslagna regeln är därför oförmånligare än nuvarande regler som möjliggör övergång även under året. Denna olägenhet kan emellertid undanröjas om i analogi med vad som gäller rekryteringsdjur till mjölkdjur ett lämpligt avpassat antal lamm får räknas till stamdjur.

Departementschefen

Allmänna synpunkter

F. n. kan inkomst av jordbruksfastighet redovisas enligt två skilda principer, den s. k. kontantprincipen eller, om räkenskaper förts i föreskriven omfattning, den bokföringsmässiga principen. I det föregående har jag lämnat en redogörelse för innebörden av de båda redovisningsprinciperna. Kontantprincipen innebär i huvudsak att kontanta inkomster och åtnjutna naturaförmåner under ett beskattningsår tas upp som bruttointäkt och att avdrag får göras för kostnader, som betalats under beskattningsåret. Som kostnad anses härvid inte nyuppsättningskostnad för inventarier eller stamdjur. Vid bokföringsmässig redovisning beaktas inte bara kontanta inkomster och utgifter utan även s. k. balansposter, dvs. varufordringar, varuskulder och lager vid beskattningsårets början och vid dess slut. Avdrag för anskaffningskostnader för byggnader och inventarier medges i form av värdeminskningsavdrag.

Kontantprincipen infördes år 1910 och överfördes sedan till KL vid dess tillkomst. I stort har samma regler för detta redovisningssätt gällt under hela tiden. Emellertid kompletterades KL år 1951 med bestämmelsen om rätt för jordbrukare som så föredrog att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder. Sådan redovisning hade emellertid redan tidigare medgivits i praxis.

Jordbrukare, som redovisar bokföringsmässigt, kan välja mellan att tillämpa dubbel bokföring med avslutning mot vinst- och förlustkonto eller att hålla s. k. enkel bokföring. Enkel bokföring kräver i regel inte räkenskaper i större omfattning än vad som behövs för redovisning enligt kontantmetoden. Även en jordbrukare som redovisar enligt kontantprincipen är nämligen enligt 20 § TF skyldig att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten.

Frågan om jordbrukare skall ha rätt att själva bestämma redovisningsmetod har länge varit uppmärksammad. Sålunda föreslog 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga i sitt betänkande SOU 1946: 29 obligatorisk övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning inom jordbruket. Förslaget ledde till 1951 års lagstiftning om rätt att frivilligt begagna denna redovisningsmetod. Även i andra utredningssammanhang har framförts uppfattningen att en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder borde tillämpas inom jordbruksnäringen. Senast har jordbruksbeskattningskommittén haft i uppdrag att utreda frågan om redovisningsmetod för jordbrukare.

Kommittén har efter ingående överväganden kommit till den slutsatsen att det inte är lämpligt att förändra och modernisera kontant-

principen, så att den i framtiden skall få användas som redovisningsmetod jämsides med redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Kommittén har inte heller funnit bärande skäl till att vissa jordbrukare skall ha annan redovisningsmetod än den bokföringsmässiga. Kommittén har därför föreslagit att kontantprincipen helt avvecklas.

Man har räknat med att vid 1971 års taxering endast ungefär 8 % av landets ca 150 000 jordbrukare redovisade enligt bokföringsmässiga grunder. Antalet jordbrukare som kan förutsättas bli tvungna att byta redovisningsmetod, om kontantprincipen slopas, måste alltså beräknas bli förhållandevis stort. För att göra övergången så smidig som möjligt föreslår kommittén att den skall ske successivt under en period om fem år med början den 1 januari 1973. Takten för den obligatoriska övergången har enligt förslaget knutits till vissa främst ekonomiska förutsättningar, bl. a. storleken av bruttointäkten. Till dessa förutsättningar återkommer jag i det följande. Förslaget utgör emellertid inget hinder för den som så önskar att gå över till bokföringsmässig redovisning innan skyldighet härtill föreligger. Kontantmässig redovisning avses emellertid alltid skola användas för det beskattningsår då verksamheten upphör, om inkomsten av jordbruket det närmast föregående beskattningsåret redovisats enligt den principen.

Flertalet remissinstanser instämmer i kommitténs principiella förslag att en obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruk nu bör genomföras. Tveksamhet uttalas dock på en del håll till att även de smärre jordbruken avses skola omfattas av obligatoriet. Ett par remissinstanser anser att reformen bör uppskjutas i avvaktan på resultatet av 1975 års allmänna fastighetstaxering och den betydelse de nya taxeringsvärdena kan komma att få när det gäller avskrivningsunderlaget för byggnader m. m.

För egen del anser jag följande. Jordbruk och skogsbruk utgör sedan länge näringsföretag med huvudsaklig inriktning på framställning av produkter för marknadens behov. Jordbruket och skogsbruket bör således omfattas av samma synsätt i ekonomiskt principiella avseenden som andra former av rörelse. Det nu anförda gäller givetvis även i beskattningsavseende. Att inkomst av jordbruksfastighet — vari enligt gällande system inräknas också inkomster från skogsbruk — f. n. kan redovisas och i det övervägande antalet fall också redovisas enligt annan princip än som gäller för redovisning av rörelseinkomst är historiskt betingat och snarast att betrakta som en anomali. Kontantprincipen leder otvivelaktigt till ojämna och ofta orättvisa taxeringsresultat. Den kan egentligen försvaras endast med argumentet att förandet av sådana räkenskaper som fordras för bokföringsmässig redovisning inte varit någon utbredd tradition inom jordbruket — även detta naturligtvis historiskt betingat — och att många jordbrukare således är obekanta med en sådan redovisningsmetod. Det framhålls sålunda bl. a. att ett slopande av

möjligheterna till redovisning enligt kontantprincipen kommer att föranleda ökade belastningar på de skattskyldiga liksom på skatteadministrationen, belastningar som många gånger kan förefalla oproportionerligt stora i förhållande till vinsterna i jämlikhet och rättvisa vid taxeringen.

Även om reglerna för bokföringsmässig redovisning i många hänseenden skiljer sig från de föreskrifter som gäller för kontantmässig redovisning, innebär detta emellertid inte att den bokföringsmässiga redovisningen är väsentligt mer komplicerad. Flertalet jordbrukare torde ganska lätt kunna klara av en sådan redovisning. Den dagliga notering som behövs för den bokföringsmässiga redovisningen kan inte anses medföra någon större arbetsökning med hänsyn till vad som redan gäller i fråga om anteckningsskyldighet enligt 20 § TF. I den bokföringsmässiga redovisningen skall hänsyn tas till lagertillgångar, varufordringar och varuskulder. Detta är en nyhet. Visserligen skall den som tillämpar kontantmetoden redan i dag redovisa dessa poster på förmögenhetsbilagan. För de jordbrukare som inte har skattepliktig förmögenhet har dock dessa uppgifter i dag inte samma väsentliga betydelse som de får vid bokföringsmässig redovisning. Det finns anledning att anta att posterna i dag i många fall anges med endast ungefärliga belopp. Emellertid torde det i det helt övervägande antalet fall inte föreligga större svårigheter att ange dessa poster med riktigt belopp. Jag vill vidare redan nu förutskicka att de svårigheter som sammanhänger med övergången till en ny och mer komplicerad redovisningsmetod kan lösas på olika sätt, t. ex. genom övergångsbestämmelser och förenklade avskrivningsmetoder. Jag återkommer i det följande till dessa spörsmål.

Jag vill i detta sammanhang ta upp frågan om inkomstredovisning för sådana jordbruksfastigheter som uteslutande eller så gott som uteslutande används som permanentbostäder eller fritidsbostäder. Enligt kommittéförslaget skall inkomsten av även dessa jordbruksfastigheter redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Redovisningen kommer emellertid inte att skilja sig i någon större utsträckning från den redovisning som sker enligt kontantprincipen. Att undanta den här avsedda typen av jordbruksfastighet från skyldighet att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder är således inte motiverat från den synpunkten att denna redovisningsmetod skulle bli för komplicerad. Å andra sidan kan det med fog göras gällande att inkomsten av sådan användning av jordbruksfastighet inte skall redovisas efter samma regler som inkomsten av förvärvskällan jordbruksfastighet i egentlig mening. En jämförelse med bostadsbeskattningsreglerna, och då närmast schablonreglerna för villafastigheter, ligger närmare till hands. En övergång till schablonbeskattning med förbud för avdrag för andra kostnader än räntor skulle således vara en tänkbar lösning. De övriga kostnader som ägaren kan åsamkas bör nämligen likställas med personliga levnadskostnader på samma sätt som för ägare av villafastigheter. Frågan om bostadsbeskattningens

framtida utformning utreds f. n. av särskilda sakkunniga som tillsatts med stöd av Kungl. Maj:ts beslut den 8 september 1972. Enligt direktiven skall utredningen uppmärksamma bl. a. frågan om behandlingen i skattehänseende av jordbruk som innehas huvudsakligen i bostadssyfte. Det är således inte lämpligt att nu särbehandla denna kategori av jordbruksfastigheter.

Det nu anförda innebär att jag i princip förordar kommitténs förslag om en allmän och obligatorisk övergång inom jordbruket till bokföringsmässig inkomstredovisning och att således redovisning enligt kontantmetoden i fortsättningen inte skall få förekomma annat än under övergångsskedet. I det följande avser jag att närmare belysa innebörden av detta ståndpunktstagande.

Här bör emellertid framhållas att kommitténs förslag inte innebär ändrade regler för hela inkomstslaget inkomst av jordbruksfastighet. En viktig beståndsdel, nämligen skogsbeskattningen, har inte behandlats av jordbruksbeskattningskommittén utan av skogsskattekommittén, vars betänkande Skogsbeskattningen (SOU 1969: 30) f. n. övervägs inom finansdepartementet. Jag tar således i detta sammanhang inte upp frågor som rör skogsbeskattningen, med undantag dock såvitt gäller regler om avdrag för kostnader för skogsvägar.

Materiella regler i det nya systemet

Värdering av djurlager och andra lagertillgångar

Gällande bestämmelser för värdering av andra lagertillgångar än djur innebär — i de fall redan nu bokföringsmässig redovisning tillämpas — att värdet av sådana lagertillgångar skall i likhet med vad som gäller för lagertillgångar i rörelse tas upp till lägst 40 % av det lägsta anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För djur på jordbruksfastighet gäller två skilda lagervärderingsregler. Stamdjuren får inte tas upp till lägre värde än riksskatteverkets normvärden eller i stort 80 % av allmänna saluvärdet. För omsättningsdjuren tillämpas i huvudsak samma regler som för andra lagertillgångar, dvs. det lägsta tillåtna värdet utgör 40 % av saluvärdet. Den liberalare värderingsregeln för omsättningsdjur, som infördes år 1970, skall ses i samband med att ingångsvärde för dessa djur därvid slopades vid övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning. Under de första tre åren efter övergång till bokföringsmässig redovisning gäller vidare ännu liberalare värderingsregler för omsättningsdjuren.

Kommittén föreslår att den allmänna regeln om rätt till nedskrivning med högst 60 % av varulagrets värde vid beskattningsårets utgång skall utsträckas till att gälla även vid värderingen av stamdjur. Vid remissbehandlingen har detta förslag allmänt godtagits eller lämnats utan erinran.

Enligt min mening talar praktiska skäl för att en och samma värderingsregel skall tillämpas på alla slags djur på jordbruksfastigheten. Även om vissa stamdjur i stor utsträckning kan likställas med inventarier anser jag det böra kunna godtas att de för lagertillgångar i allmänhet gällande värderingsreglerna i 41 § KL också tillämpas på alla djur. Såväl stamdjur som omsättningsdjur behandlas nämligen i andra sammanhang som omsättningstillgångar med direkt avdrag vid inköp och skatteplikt vid försäljning. En liberalare värdering av stamdjur kan också medföra större möjligheter till resultatutjämning. Mot den bakgrunden förordar jag att värdet av djurlager på jordbruksfastighet vid beskattningsårets utgång skall tas upp till lägst 40 % av allmänna saluvärdet. Jag anser att den årliga värderingen av djuren liksom nu bör ske med ledning av värden på djur som fastställs av riksskatteverket. Verket fastställer årligen på grundval av genomsnittspriserna under perioden den 1 oktober—den 30 september närmast före verkets beslut vissa värden. En sådan ordning bör enligt min mening bibehållas. Dessa värden, som hittills motsvarat 80 % av genomsnittspriserna på olika slags djur i olika åldersgrupper, bör dock avse hela det genomsnittliga allmänna saluvärdet för tolvmånadersperioden. Beträffande djur för vilka verket inte fastställer något värde, såsom i fråga om dyrbara avelsdjur, anser jag att värdet lägst skall tas upp till 40 % av ett efter lämplig grund beräknat allmänt saluvärde. I de värden riksskatteverket anger bör som hittills mervärdeskatt inte inräknas.

Såvitt avser lagertillgångar av annat slag än djur anser jag i likhet med kommittén att nuvarande bestämmelser skall bibehållas vid bokföringsmässig redovisning. Värdet av sådant lager skall således lägst tas upp till 40 % av det lägsta av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Enligt min mening finns inte anledning att för något fall undanta dessa lagertillgångar vid lagervärderingen.

Frågan om värdering av lager de första åren efter övergång till bokföringsmässig redovisning kommer jag att behandla i ett senare sammanhang i samband med reglerna för byte av redovisningsmetod m. m.

Värdeberäkning av byggnader, inventarier och markanläggningar

Kommittén föreslår att de av 1969 års riksdag antagna avskrivningsreglerna för byggnader och markanläggningar på rörelsefastighet i huvudsak skall tillämpas även i förvärvskällan jordbruksfastighet. Nuvarande regler för avdrag för värdeminskning av jordbrukets byggnader och markanläggningar är otidsenliga och otillfredsställande. De medger inte en rimlig amortering av kapital som investerats i byggnader. Speciellt oförmånliga är bestämmelserna när det gäller nyinvesteringar. Det måste sålunda anses som angeläget att avskrivningsreglerna utformas så att de bättre motsvarar dagens företagsekonomiska situation inom jordbruket.

I denna fråga har inte någon principiellt sett avvikande uppfattning kommit till uttryck bland remissinstanserna.

Gränsdragningen mellan byggnader, inventarier och markanläggningar

Enligt kommittén är byggnadsavskrivningsreglerna avsedda att tillämpas på den del av anskaffningskostnaderna som utgör egentliga byggnadskostnader. Till den del anskaffningskostnader utgör kostnader för jordbruksberoende inredning och utrustning i ekonomibyggnader skall kostnaderna däremot ingå i avskrivningsunderlaget för inventarier. En stor mängd byggnadstillbehör och maskinell utrustning i jordbrukets ekonomibyggnader som uteslutande har till syfte att tjäna byggnadens användning för jordbruksändamål föreslås skola i avskrivningshänseende hänföras till inventarier. I avskrivningsunderlaget för byggnader kommer därför i stort endast att ingå kostnader för egentliga byggnadsstommen, dvs. för golv, tak, väggar, bjälklag och andra bärande konstruktioner samt pålning för att stabilisera byggnadens underlag och schaktning av grund och källarplan. Vidare föreslår kommittén att kostnader för sådana ledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström som inte är jordbruksberoende utan avsedda för byggnadens allmänna funktion inräknas i byggkostnaderna.

Markanläggningar i jordbruket bör enligt kommitténs mening i avskrivningshänseende hänföras till antingen byggnader, inventarier eller egentliga markanläggningar beroende på anläggningens funktion. Markanläggning som är nödvändig för en byggnads allmänna användning skall behandlas som byggnad. Hit räknas service- och anslutningsledningar för vatten, avlopp och elektrisk ström som är belägna utanför bostadsbyggnad. Vidare föreslås kostnader för pålning och schaktning för byggnad skola ingå i avskrivningsunderlaget för byggnaden. Ledningar till ekonomibyggnad och andra markanläggningar som är jordbruksberoende bör enligt kommitténs förslag däremot hänföras till inventarier. Hit räknas alltså stängsel, bevattningsanläggningar, gödselbehållare, dagbrunnar, vissa anläggningar i vattenvårdande syfte m. m. Övriga markanläggningar, dvs. de som inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier, bör enligt förslaget ingå i avskrivningsunderlaget för egentliga markanläggningar.

Jag kan godta kommittéförslagets gränsdragning i avskrivningshänseende mellan byggnader, inventarier och markanläggningar i förvärvskällan jordbruk. Motsvarande gränsdragning i förvärvskällan rörelse synes i stort ha fungerat bra. Vissa svårigheter kan emellertid uppkomma när det gäller att efter förvärv av jordbruksfastighet bestämma anskaffningskostnaden på de tillgångar som skall hänföras till avskrivningsunderlaget för inventarier. Särskilda regler för bestämmande av värdet av dessa inventarier kan inte tillskapas med hänsyn till den stora olikheten i sammansättningen av inventariebestånd.

En remissinstans har invänt att ledningar för vatten, avlopp och elek-

trisk ström i ekonomibyggnader bör ingå i avskrivningsunderlaget för byggnader med hänsyn till att ekonomibyggnad kan utnyttjas för annat ändamål om jordbruksdriften nedläggs. Ledningarna skulle alltså inte förlora praktiskt taget allt värde om den produktion byggnaden är avsedd för skulle upphöra. Ett sådant synsätt har teoretiskt och praktiskt sett viss tyngd. Jag anser emellertid att dessa ledningar såsom främst direkt jordbruksberoende bör behandlas som inventarier. Jag är därför beredd att även i detta avseende godta kommitténs uppfattning. Samma remissinstans anser vidare att ledningar av skilda slag i jorden bör hänföras till markanläggningar under hänvisning till svårigheterna att dra en gräns mellan ledningar som huvudsakligen betjänar ekonomibyggnader och andra ledningar. Jag anser dock inte tillräcklig anledning föreligga att i detta hänseende avvika från vad som gäller i förvärvskällan rörelse. I fråga om dessa s. k. yttre ledningar med blandad användning skall enligt huvudregeln således en uppdelning av kostnaderna ske på en byggnadsdel och en inventariedel. För att förenkla deklarations- och taxeringsarbetet tillämpas emellertid den s. k. huvudsaklighetsprincipen. Ett ledningssystem som i och för sig tillgodoser både ekonomibyggnad och bostadsbyggnad skall sålunda helt hänföras till inventariegruppen, om kostnaden för ledningarna till tre fjärdedelar är hänförlig till jordbruksverksamheten. Vid omvända förhållandet, dvs. om kostnaden till tre fjärdedelar är hänförlig till bostadsbyggnader, skall ledningarna i sin helhet hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad. Tillämpningen av dessa regler, vars motsvarighet finns i rörelsebeskattningen, torde inte medföra väsentliga svårigheter. Jag förordar alltså även här kommitténs förslag.

En remissinstans påpekar att täckdikningsanläggningar är helt jordbruksberoende och således i princip borde hänföras till inventarier. Täckdikningarna intar med hänsyn till deras speciella karaktär och betydelse för jordbruket i viss mån en särställning. I det här redovisade systemet är det emellertid enligt min mening naturligt att dessa anläggningar behandlas som egentliga markanläggningar. Av skäl som jag senare skall redogöra för kommer jag emellertid att föreslå en viss särbehandling i beskattningshänseende av dessa anläggningar.

Värdeminskning av byggnad

Enligt kommitténs förslag skall avskrivningsunderlaget för byggnad på jordbruksfastighet alltid vara anskaffningsvärdet, dvs. i första hand den faktiska byggnadskostnaden. Vid förvärv genom köp eller därmed jämförligt fång av byggnad tillsammans med marken skall enligt förslaget som anskaffningsvärde anses så stor del av köpesumman som det taxerade byggnadsvärdet utgör av fastighetens totala taxeringsvärde. Detta framproportionerade värde skall kunna jämkas, om det uppenbarligen avsevärt över- eller understiger vad som kan anses rimligt. Vid förvärv genom benefikt fång föreslår kommittén att överlåtarens skattemässiga

restvärde skall utgöra anskaffningsvärdet. Har stämpelskatt vid förvärv på grund av arv eller testamente beräknats på grundval av lägre belopp, skall emellertid i stället det beloppet anses utgöra anskaffningsvärdet.

Avdrag för byggnads anskaffningsvärde skall enligt förslaget få åtnjutas i form av årliga värdeminskningsavdrag enligt särskild plan. Någon rätt att förskjuta avdragen skall inte finnas. För att underlätta finansieringen av nyinvesteringar föreslår kommittén att primäravskrivning med 2 % per år skall få göras under de fem första åren på alla nyinvesteringar i driftbyggnader med undantag av mangårdsbyggnader.

Kommitteförslaget innebär att den nu förekommande s. k. eviga avskrivningen av byggnader ersätts med avskrivning enligt plan. Den föreslagna avskrivningsmetoden, som redan tillämpas i fråga om byggnader i förvärvskällan rörelse, stämmer bättre överens med företagsekonomiska principer. Någon erinran mot förslaget har inte gjorts under remissbehandlingen annat än vad beträffar tidpunkten för de nya avskrivningsreglernas ikraftträdande.

Jag ansluter mig i princip till förslaget i denna del. Till frågan om ikraftträdandet och hithörande spörsmål återkommer jag i det följande. I likhet med kommittén anser jag att värdeminskningsavdrag på byggnad inte skall få förskjutas mellan olika beskattningsår.

I de fall byggnader efter det att de här föreslagna reglerna trätt i kraft uppförs under den tid jordbrukaren äger eller brukar fastigheten är det givet att de faktiska byggnadskostnaderna tas upp som anskaffningsvärde. Vid förvärv av fastighet med befintligt byggnadsbestånd kan det emellertid vara svårare att bestämma byggnadernas anskaffningsvärden. Det är nödvändigt att få fram en enkel metod för att i sådana fall bestämma anskaffningsvärdet med hänsyn till det stora antal förvärv av denna typ som förekommer.

1971 års fastighetstaxeringsutredning har enligt sina direktiv i uppdrag att finna en metod för redovisning av ett särskilt delvärde för byggnader på jordbruksfastighet vid fastighetstaxeringen. Enligt uppgift avses förslag härom läggas fram i så god tid att redovisning av byggnadsvärde skall kunna ske vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Något sådant delvärde för jordbruksfastigheter finns dock inte f. n. Man kan inte heller förutse de linjer efter vilka frågan om särskilt byggnadsvärde på jordbruksfastighet kommer att lösas. I någon mån kompliceras bilden nämligen genom det här aktuella förslaget om gränsdragning mellan byggnader, inventarier och markanläggningar. Ett delvärde på byggnader som åsätts vid fastighetstaxeringen bör få en så vid användning som möjligt vid inkomsttaxeringen.

För att inte de nu aktuella frågorna om övergång inom jordbruket till bokföringsmässig inkomstredovisning skall försenas ytterligare, föreslår jag således avskrivning enligt en särskild metod för de nu av-

sedda fallen. I den mån det framdeles kommer i fråga att vid fastighetstaxeringen redovisa särskilt byggnadsvärde bör givetvis hithörande spörsmål på inkomsttaxeringens område omprövas.

Nuvarande regler innebär en schablonisering genom att, i de fall faktiska anskaffningskostnader inte kan visas, som byggnadsvärde skall anses två tredjedelar av summan av följande delvärden som i fastighetstaxeringshänseende gällt under beskattningsåret, nämligen jordbruksvärdet, skogsmarksvärdet, värdet av övrig mark och värdet av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Naturtillgångar och särskilda förmåner anses såsom mera betydande, om värdet därav överstiger en tiondel av nyssnämnda summa. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25 000 kr.

Detta sätt att beräkna avskrivningsunderlaget för byggnader kan inte som metod i och för sig anses ge ett tillfredsställande resultat, vare sig från materiell synpunkt eller med hänsyn till kravet på rättvisa. Underlaget är inte framräknat med hänsyn till förhållandena i verkligheten såvitt avser anskaffningskostnaderna för byggnadsbeståndet. När metoden senast var föremål för riksdagens uppmärksamhet — i samband med antagandet år 1968 av nya regler för den allmänna fastighetstaxeringen — uttalades också att metoden bör ses som ett provisorium i avvaktan på att frågan får sin slutliga lösning (BeU 1968: 72 s. 29). Emellertid finns som nyss framhållits inte något byggnadsvärde vid fastighetstaxeringen. Den metod som skall användas bör vara enkel i tillämpningen. Eftersom individuell byggnadsvärdering i varje enskilt fall inte kan komma i fråga åtminstone före nästa allmänna fastighetstaxering måste någon form av schablon vara lösningen.

En beräkning hämtad från statistiska centralbyråns undersökning av jordbrukarnas inkomster, utgifter, nettovinster, tillgångar och skulder år 1970 (den s. k. deklarationsundersökningen) ger vid handen att summan av medgivna värdeminskningsavdrag för driftbyggnader i hela landet utgjorde 0,75 % av det totala taxeringsvärdet. Bilden här är rätt samlad, även om det finns en viss spridning genomsnittligt över olika produktionsområden och storleksgrupper. Sålunda uppgår nämnda genomsnittliga procentsiffra såvitt gäller produktionsområdena till lägst 0,61 (södra och mellersta Sveriges skogs- och dalbygder) och högst 0,87 (södra och mellersta Sveriges slättbygder). Såvitt gäller storleksgrupperna är procentsiffran för storleksgrupp 2,1—5 ha lägst 0,61 och högst 0,96, för storleksgrupp 5,1—10 ha lägst 0,56 och högst 0,88, för storleksgrupp 10,1—20 ha lägst 0,63 och högst 0,87, för storleksgrupp 20,1—30 ha lägst 0,62 och högst 0,86, för storleksgrupp 30,1—50 ha lägst 0,67 och högst 0,87, för storleksgrupp 50,1—100 ha lägst 0,67 och högst 0.85 samt för storleksgrupp 100,1 ha och mer lägst 0,58 och högst 0,84. — Det genomsnittliga taxeringsvärdet för jordbruksfastighet beräknat

på grundval av utfallet vid 1970 års allmänna fastighetstaxering är 94 700 kr., varav jordbruksvärde 52 900 kr., skogsbruksvärde 37 300 kr., värde av övrig mark 200 kr., värde av särskilda tillgångar 2 100 kr. och exploateringsvärde 2 200 kr. Av skogsbruksvärdet utgör 4 300 kr. skogsmarksvärde. Om nuvarande schablonmetod enligt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL tillämpas för beräkning av värdeminskningsavdrag, får man ett genomsnittsbelopp av 595 kr., dvs. 0,63 % av det genomsnittliga taxeringsvärdet. Med ledning härav skulle ett schablonberäknat värde av driftbyggnader i förhållande till köpeskilling kunna baseras på en proportionaliseringsfaktor motsvarande 25 % av taxeringsvärdet. Denna faktor synes vara godtagbar med utgångspunkt i dagens situation och en tänkt kollektiv avskrivning av byggnader efter 3 %. Till frågan om avskrivningsprocent återkommer jag i det följande.

I taxeringsvärdet bör emellertid — redan med hänsyn till nuvarande regler — inte inräknas exploateringsvärde eller värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Dessutom bör få räknas högst 25 000 kr. av skogsbruksvärdet. Det är här motiverat att inräkna även värde av växande skog, eftersom värdet på byggnader som är behövliga för skogsbruksdrift i och med 1970 års allmänna fastighetstaxering ingår i skogsvärdet, och inte som förut i skogsmarksvärdet.

Vad jag nu anfört innebär sammanfattningsvis sålunda att avskrivningen på byggnader efter ikraftträdandet av de här föreslagna bestämmelserna för en förvärvad jordbruksfastighet aldrig skall vara "evig" utan beräknas på ett underlag lika med de faktiska anskaffningskostnaderna för byggnaderna i de fall utredning härom står till buds. Saknas sådan utredning baseras avskrivningsunderlaget för byggnader schablonmässigt på grundval av taxeringsvärdet. Om i taxeringsvärdet inte ingår exploateringsvärde, värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner eller skogsbruksvärde överstigande 25 000 kr., skall 25 % av fastighetens anskaffningskostnad anses belöpa på byggnaderna. I annat fall skall på byggnaderna anses belöpa vad som svarar mot 25 % av taxeringsvärdet minskat med exploateringsvärde, värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner eller skogsbruksvärde till den del skogsbruksvärdet överstiger 25 000 kr. Naturtillgångar och särskilda förmåner anses såsom mera betydande, om värdet därav överstiger en tiondel av taxeringsvärdet minskat med exploateringsvärde och skogsbruksvärde till den del skogsbruksvärdet överstiger 25 000 kr.

Ett schablonmässigt framräknat avskrivningsunderlag på det sätt som här föreslagits kan naturligtvis inte ge ett rättvisande resultat i samtliga fall, eftersom variationerna mellan olika brukningsenheter i vad avser byggnadsbeståndets sammansättning och värde är betydande. Resultatet bör således kunna jämkas, om det i avsevärd mån över- eller understiger

vad som kan anses rimligt i det särskilda fallet. Här bör viss ledning kunna hämtas från de nyligen införda reglerna för nytaxering av fastighet. Jämkning bör således kunna ske, om underlaget finnes böra ökas eller minskas med minst en femtedel, dock minst med 10 000 kr.

Dessutom är det meningen att avskrivningsunderlaget skall minskas i den mån tillbehör till byggnad tillförs avskrivningsunderlaget för inventarier.

Med frågan om avskrivningsunderlag sammanhäger frågan om avskrivningsprocent. F. n. tillämpas vid kollektiv avskrivning av ett byggnadsbestånd allmänt en avskrivningsprocent om 1,5. Endast i ett fåtal fall torde högre procentsats ha godtagits. Den låga avskrivningsprocenten för driftbyggnaderna har under årens lopp utsatts för kritik. Den kan emellertid försvaras med att avskrivningsunderlaget i regel varit schablonmässigt beräknat och därför ansetts alltför otillförlitligt samt att det avsett såväl bostads- som ekonomibyggnader. Till detta kommer att avskrivningen är "evig" och att således höjningarna av taxerade jordbruksvärdet vid de allmänna fastighetstaxeringarna också medfört förhöjning av avskrivningsunderlaget.

Så länge ett särskilt byggnadsvärde inte redovisas vid fastighetstaxering bör enligt min mening i normalfallet avskrivning ske kollektivt enligt en enhetlig procentsats för hela landet. Jag delar kommitténs uppfattning att det bör ankomma på riksskatteverket att efter samråd med lantbruksstyrelsen och jordbrukets organisationer lämna anvisningar om tillämplig avskrivningsprocent såväl vid kollektiv avskrivning som i de fall faktisk kostnad utgör underlag för avskrivningen. Såvitt avser avskrivningsprocenten vid individuell avskrivning — dvs. när faktisk kostnad tas upp som underlag — torde ledning kunna hämtas från de normalprocentsatser som numera fastställts för byggnader i rörelse. I fråga om den kollektiva avskrivningen vill jag framhålla att nu tillämpad procentsats, 1,5, kan anses för låg, när avskrivningsunderlaget beräknas med tillämpning av den här förordade proportioneringsmetoden. Eftersom den "eviga" avskrivningen avskaffas, kan det i normalfallet synas lämpligt med en procentsats om 3. Denna siffra har jag också använt för att räkna fram en schablon för proportionering av byggnadsvärde i förhållande till taxeringsvärde i det föregående.

Jag vill ånyo erinra om att mitt förslag innebär att anskaffningskostnaden för jordbruksberoende byggnadstillbehör kan brytas ut från det schablonmässigt beräknade anskaffningsvärdet för byggnad och skrivas av enligt de gynnsammare reglerna om avskrivning av inventarier. Avskrivningsunderlaget för byggnader skall då naturligtvis minskas med ett belopp som motsvarar det som tillförs avskrivningsunderlaget för inventarier. Därigenom kommer i princip den procentsats riksskatte-

verket föreskriver att användas endast för den egentliga byggnadsstommen.

Vid benefika förvärv skall enligt kommitteförslaget som anskaffningsvärde anses överlåtarens skattemässiga restvärde, om inte stämpelskatt vid förvärv på grund av arv eller testamente beräknats på grundval av lägre belopp. Flera remissinstanser föreslår att övertagaren i dessa fall skall äga rätt att fortsätta avskrivningarna enligt den förre ägarens avskrivningsplan. Kommitteförslaget, som innebär att den nye ägaren får börja på ny avskrivningsplan med i första hand överlåtarens skattemässiga restvärde som avskrivningsunderlag, har emellertid sin motsvarighet vid rörelsebeskattningen. Någon anledning att i detta hänseende ha skilda regelsystem inom rörelsebeskattningen och jordbruksbeskattningen finner jag inte föreligga. Företagsbeskattningen utreds f. n. av företagsskatteberedningen. Jag finner således inte skäl att nu frångå kommitteförslaget.

Kommitténs förslag om rätt till primäravskrivning med 2 % per år under de fem första åren på alla nyinvesteringar i driftbyggnader med undantag för mangårdsbyggnader har kritiserats av några remissinstanser. Förslaget innebär att skillnad måste göras mellan mangårdsbyggnad och personalbostad. Visserligen kan ett genomförande av förslaget i denna del komma att ge upphov till vissa tolkningsproblem då någon helt klar gräns inte föreligger mellan olika kategorier bostadsbyggnader, särskilt för de vanliga familjejordbruken. Emellertid utgör strävan att i möjligaste utsträckning åstadkomma samma regler för jordbruk och rörelse enligt min mening motiv för att förorda lagstiftning i enlighet med kommitténs förslag i detta hänseende. Jag anser alltså inte skäl föreligga för att utsträcka rätten till primäravskrivning till att avse även mangårdsbyggnad, eftersom sådan avskrivning inte kan åtnjutas för ägares bostad i rörelse. Anledning saknas att utforma primäravskrivningen på annat sätt än som gäller vid rörelsebeskattningen. Man bör inte överdriva svårigheten att skilja ut sådana för jordbruksdriften nödvändiga bostadsbyggnader som inte används av ägaren eller brukaren från övriga bostadsbyggnader. Den omständigheten att en personalbostad senare byter karaktär bör medföra att rätten till primäravskrivning går förlorad.

Som villkor för rätt till primäravskrivning bör gälla att kostnaden nedlagts efter det att de här föreslagna reglerna trätt i kraft och under tid den skattskyldige tillämpat bokföringsmässig redovisning.

I vissa sammanhang kan fråga uppkomma om när kostnaden skall anses nedlagd. För bedömande härav bör ledning hämtas i den praxis som gäller vid rörelsebeskattningen.

Värdeminskning av inventarier

Kommitténs förslag innebär att avdrag för värdeminskning av inventarier i jordbruk får ske enligt tre skilda avskrivningsmetoder. Skattskyldig skall nämligen enligt förslaget som hittills få tillämpa planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning, men därjämte har kommittén, framför allt med tanke på de mindre jordbruken, konstruerat ett tredje alternativ, restvärdeavskrivning. Nuvarande regler för planenlig och räkenskapsenlig avskrivning föreslås kvarstå oförändrade. Sålunda krävs för rätt till räkenskapsenlig avskrivning bl. a. att den skattskyldige har s. k. dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. Restvärdeavskrivningen innebär enligt förslaget att avskrivning får ske med upp till 20 % av inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets utgång ökat med anskaffningskostnaden för inventarier, som inköpts under beskattningsåret, och minskat med erhållen ersättning för inventarier, som sålts eller förlorats under beskattningsåret. Kommittén har inte ansett anledning föreligga att kombinera restvärdeavskrivningen med någon kompletteringsregel baserad på lineär avskrivning. Avskrivning av inventarier i jordbruket bör enligt förslaget ske endast beträffande inventarier med längre varaktighetstid än tre år. I de fall varaktighetstiden för anskaffade inventarier bedöms vara högst tre år, s.k. korttidsinventarier, bör anskaffningskostnaden enligt kommitténs förslag få dras av på en gång som omkostnad.

Den räkenskapsenliga avskrivningen, som tillkom år 1955, var i första hand avsedd att ersätta den tidigare gällande fria avskrivningsrätten för vissa kategorier skattskyldiga. Metoden är den mest använda avskrivningsmetoden i rörelse och vid de jordbruk där inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta sammanhänger med de uppenbarliga fördelar metoden ger. Den är nämligen enkel och smidig i tillämpningen och ger den skattskyldige möjlighet att själv bestämma avskrivningsbeloppet inom ramen för vad som maximalt kan komma i fråga. Vidare behövs inte någon särskild avskrivningsplan. Däremot krävs, som nyss nämnts, att den skattskyldige har s. k. dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto samt vidare att tillstånd till avskrivningsmetoden föreligger från skattemyndigheternas sida.

Det redovisningssystem som här är aktuellt bör enligt min mening kunna principiellt sett tillämpas av alla jordbrukare och således för jordbruksförhållanden, som utmärks av att inventarieuppsättningen är skiftande och oenhetligt sammansatt. Åtskilliga jordbrukare torde komma att använda s. k. enkel bokföring. Enligt nuvarande regler skulle därför dessa jordbrukare vara hänvisade till den planenliga avskrivningen. Denna metod måste emellertid anses mindre lämplig som metod för avskrivning av inventariebeståndet i ett jordbruk. För jordbrukare utan vana vid bokföring är det då väsentligt att reglerna blir så enkla som

möjligt. Vidare är den planenliga avskrivningsmetoden relativt svårbemästrad. Det är alltså påkallat med en ändring av nuvarande regler i syfte att få fram en för jordbruksförhållandena mer lämpad avskrivningsmetod. En sådan metod bör dessutom möjliggöra för den skattskyldige att inom en given ram variera avskrivningsbeloppen med hänsyn till årsresultatet. Detta mål skulle i och för sig kunna nås genom att göra den räkenskapsenliga avskrivningen tillämplig för alla bokföringsmässigt redovisande jordbrukare, oberoende av om den skattskyldiges bokföring avslutats med vinst- och förlustkonto eller ej. En sådan ordning skulle emellertid ge upphov till kontrollproblem, som måste lösas för att inte risken för skatteundandragande skall bli för stor. Jag är inte beredd att i detta sammanhang föreslå att rätten till räkenskapsenlig bokföring sträcks ut till alla bokföringsmässigt redovisande jordbrukare. Jag ansluter mig således i stället till kommitténs uppfattning att en alternativ avskrivningsmetod bör tillskapas, främst för de jordbrukare som inte avser att använda den dubbla bokföringen med vinst- och förlustkonto. Det nu sagda innebär sålunda också att jag anser att alla tre avskrivningsmetoderna bör finnas för jordbrukare.

Den alternativa metod som sålunda föreslagits är den s. k. restvärdeavskrivningen. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst genom avsaknad av en kompletteringsregel, baserad på lineär avskrivning. Vidare har kommittén föreslagit en högsta tillåten avskrivning med 20 %.

Med hänsyn till kravet på enkelhet och lättillämplighet anser jag i likhet med kommittén att metoden inte skall kompliceras med någon sådan kompletteringsregel. Tillämpningen av en sådan regel skulle nämligen kräva dels att inköp och försäljning av inventarier kontinuerligt noteras, dels att förteckning förs över aktuella inventarier. En sådan inventarieredovisning torde ställa för stora anspråk på flertalet jordbrukare i fråga om bokföring.

Underlaget för högsta tillåtna avskrivning bör vara inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång. Detta restvärde skall dock ökas med anskaffningskostnaderna för inventarier som inköpts under beskattningsåret och minskas med ersättning som utgör vederlag för inventarier som försålts eller förlorats under beskattningsåret. Den ersättning som utgör vederlag för sålda eller förlorade inventarier skall enligt såväl nuvarande regler som förslaget tas upp som intäkt vid taxeringen. Å andra sidan bör det belopp varmed avskrivningsunderlaget sålunda skall minskas få dras av direkt. Ersättningsbeloppet kommer härigenom inte att påverka det skattemässiga resultatet i vidare mån än att avskrivningsunderlaget minskas med detta belopp.

En särbehandling synes påkallad för inventarier som avyttras eller går förlorade under samma år de anskaffats. Vid räkenskapsenlig avskrivning får i dessa fall avdrag omedelbart ske för anskaffningsvärdet eller

oavskriven del därav, om t. ex. avdrag redan har medgivits på kontraktsstadiet. Enligt min mening bör man även i ett system med restvärdeavskrivning göra åtskillnad mellan inventarier som tas ut ur jordbruksrörelsen under anskaffningsåret och sådana som tas ut senare. Om ett inventarium som anskaffats under beskattningsåret inte finns kvar vid detta års utgång, bör alltså anskaffningskostnaden inte ingå i avskrivningsunderlaget. Anskaffningskostnaden skall i stället dras av i sin helhet. Någon rätt till avdrag vid utrangering av inventarier i annat fall bör emellertid inte finnas.

Valet av procentsats för högsta tillåtna avskrivning vid restvärdeavskrivning bör bestämmas av den genomsnittliga varaktighetstiden för jordbruksinventarier. Hänsyn bör emellertid även tas till att inventarierna aldrig blir helt avskrivna, eftersom någon kompletteringsregel inte föreslås. Erfarenheterna talar för en genomsnittlig varaktighetstid av tio år. Med en tjugofemprocentig årlig avdragsrätt uppnås enligt min mening en godtagbar effekt. Efter tio år kvarstår då ca 5,5 % oavskrivet. En sådan avskrivning överensstämmer på det hela taget med den verkliga värdeminskningen.

I likhet med vad som gäller för räkenskapsenlig avskrivning anser jag att avskrivning med 25 % vid restvärdeavskrivning skall gälla oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats. Om beskattningsåret emellertid omfattar kortare eller längre tid än ett år, skall avskrivningsbeloppet jämkas i motsvarande mån.

Restvärdemetoden bör, liksom f. n. gäller den räkenskapsenliga avskrivningen, förutsätta överensstämmelse mellan det bokförda restvärdet och det restvärde som uppges vid taxering. Restvärdeavskrivningen kräver således genom sammankopplingen med bokföringen inte någon särskild avskrivningsplan. De uppgifter som behövs för kontroll av restvärdeavskrivningen bör kunna lämnas direkt på deklarationens jordbruksbilaga. Även om det från kontrollsynpunkt skulle vara önskvärt med specifika uppgifter om varje inköp och försäljning under året, anser jag att man bör godta en summarisk redovisning av förändringarna i inventariebeståndet under året. Denna redovisning skall därför innehålla uppgift om inventariernas värde enligt balansräkningen vid beskattningsårets ingång, anskaffningskostnader för de inventarier som inköpts under beskattningsåret och finns kvar i jordbruket vid beskattningsårets utgång liksom ersättning för äldre inventarier som sålts eller förlorats under beskattningsåret, inventariernas restvärde före avskrivning, yrkad värdeminskning samt inventariernas värde enligt utgående balans. Emellertid bör skyldighet föreligga att i deklarationen särskilt specificera inköp av inventarier i de fall där anskaffningsvärdet överstiger 2 000 kr. Det ankommer på riksskatteverket att avpassa deklarationsblankettens utformning så att denna skyldighet kan iakttagas. Vidare bör idkare av jordbruk eller skogsbruk vara skyldiga att vid deklarationen

foga avskrift av balansräkningen för beskattningsåret. Motsvarande bör i förekommande fall också gälla i fråga om vinst- och förlusträkning. Rörelseidkare har redan nu sådan skyldighet.

Flera skäl talar för att värdeminskning av bil, som används i jordbruksdriften, bör redovisas separat och att endast kostnad för sådan bil som kan anses normal för ett jordbruk bör få utgöra avskrivningsunderlag. Det torde nämligen förekomma att jordbrukare anskaffar en större eller dyrbarare bil än som erfordras för jordbruksdriften. Att i sådant fall godta endast viss del av anskaffningskostnaden som underlag skulle emellertid ge upphov till betydande komplikationer i systemet. Jag anser därför att värdeminskningsavdrag beräknat på grundval av den totala anskaffningskostnaden bör omkostnadsföras i böckerna. Samma bör gälla beträffande löpande kostnader för bilen. På särskild plats i jordbruksbilagan bör anges det totala värdeminskningsavdraget och kostnaderna liksom den del därav som kan anses motsvara privat användning. Vidare bör där uppges vilken bil som använts. För att underlätta angivandet av årligt värdeminskningsavdrag kan den som tillämpar restvärdeavskrivning eller räkenskapsenlig avskrivning använda särskilt konto för bilen. Värdet av den privata användningen skall återföras till beskattning. Vid bedömandet av detta värde bör beskattningsmyndigheterna särskilt beakta att, i den mån bilen är större eller dyrbarare än vad som kan anses påkallat för jordbruksdriften, en däremot svarande del av det totala värdeminskningsavdraget bör beskattas.

I likhet med kommittén anser jag att s. k. korttidsinventarier bör få dras av omedelbart. Med korttidsinventarier avses inventarier med en beräknad varaktighetstid av högst tre år. Däremot anser jag inte behov föreligga av direkt avdrag för inventarier med låg anskaffningskostnad.

För alla slags inventarier utom korttidsinventarier avses således skola finnas de tre metoderna planenlig avskrivning, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning. En och samma skattskyldig skall emellertid inte kunna tillämpa mer än en av dessa metoder för sina inventarier. Avskrivningen kommer, bortsett från korttidsinventarierna, att omfatta förutom lösa maskiner och inventarier även sådana delar av och tillbehör till byggnad samt anordningar i mark för vilka föreskrifterna om värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier enligt mitt förslag skall gälla.

Värdeminskning av markanläggningar

Enligt gällande bestämmelser är kostnader för reparations- och underhållsarbeten på markanläggningar omedelbart avdragsgilla. Vidare föreligger enligt regler, som infördes år 1962, rätt till värdeminskningsavdrag för kostnad för nyanläggning av täckdiken och skogsvägar under förutsättning att kostnaderna härför bestritts av den skattskyldige och avser arbete som utförts under tid han ägt fastigheten.

Med den syn på den skattemässiga behandlingen av markanläggningar som av naturliga skäl blivit en följd av den genomförda lagstiftningen beträffande markanläggningar i rörelse anser kommittén det uppenbart att avdragsrätten för markanläggningar på jordbruksfastigheter utvidgas att gälla alla egentliga markanläggningar. Med egentliga markanläggningar avser kommittén andra markanläggningar på jordbruksfastighet än de som har sådan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier att de enligt kommittéförslaget i avskrivningshänseende skall behandlas som byggnad resp. inventarium. Beträffande en särskild kategori av de egentliga markanläggningarna, nämligen skogsvägarna, har kommittén dock inte ansett sig böra framlägga något förslag.

I fråga om övriga egentliga markanläggningar skiljer kommittén mellan täckdikningsanläggningar och andra markanläggningar. För täckdikena föreslås bibehållande av gällande regler, enligt vilka hela anskaffningskostnaden utgör avskrivningsunderlag. På detta får värdeminskningsavdrag göras med 10 % per år. Kommittéförslaget innehåller emellertid den utvidgningen i förhållande till nuvarande bestämmelser att alla täckta avlopp i samband med dränering oavsett rördimensionen får inräknas i avskrivningsunderlaget. För andra markanläggningar föreslås regler motsvarande dem som gäller i fråga om markanläggningar på rörelsefastighet. Detta innebär att avskrivningsunderlaget får tas upp till 75 % av anskaffningskostnader och att årlig avskrivning får ske med 5 % av underlaget. Avskrivningarna skall enligt förslaget vara planbundna utan möjlighet till förskjutning av planen.

Kommittén föreslår vidare att som f. n. gäller i fråga om täckdiken endast ägarens kostnad för markanläggningar under den tid han ägt jordbruksfastigheten skall bilda underlag för avskrivning och beräkning av värdeminskningsavdrag. I fråga om fastigheter som förvärvats genom benefikt fång får dock enligt förslaget den nye ägaren överta överlåtarens avskrivningsplan och åtnjuta de värdeminskningsavdrag denne inte kunnat utnyttja. Vid överlåtelse genom oneröst fång får överlåtaren på en gång avdrag för anläggningens skattemässiga restvärde.

Kommitténs förslag i fråga om värdeminskning av markanläggningar har i stort godtagits av remissinstanserna. Den kritik som främst riktas mot förslaget sammanhänger med särbehandlingen av vissa markanläggningar. En remissinstans uttalar sig för att även den som efter år 1972 redovisar enligt kontantprincipen bör få inräkna alla kostnader för täckta avlopp som har samband med täckdiken i avskrivningsunderlaget för täckdikningsanläggningar. Vidare påpekas bl. a. behovet av direktavdrag för vissa mindre kostnader.

Jag avser nu att ta upp frågan om den skattemässiga behandlingen av alla egentliga markanläggningar på jordbruksfastighet, dvs. andra anläggningar än de som i avskrivningshänseende skall behandlas som byggnad eller inventarium. Kommittéförslaget omfattar, som jag nyss på-

pekat, inte skogsvägar. Enligt min mening finns dock anledning att behandla även skogsvägarna bland markanläggningar i jordbruket. När jag således i fortsättningen talar om markanläggningar, åsyftas med detta uttryck även skogsvägar.

Även jag anser en utvidgning av den nuvarande avdragsrätten för markanläggningar klart motiverad. Att det dock skall vara fråga om markanläggning, som är avsedd för driften i förvärvskällan, anser jag vara självklart. Det är naturligt att de nya avskrivningsregler för markanläggningar i rörelse som nyligen beslutats blir vägledande också för jordbruket. Med hänsyn till förhållandena inom jordbruket måste dock vissa skiljaktigheter från rörelsereglerna godtas. Jag anser nämligen i likhet med kommittén motiv finnas för en särbehandling av täckdiken. För detta ståndpunktstagande talar den omständigheten att sådana anläggningar har en väsentlig betydelse för jordbrukets avkastningsförmåga och därmed även för dess lönsamhet. Täckdikningsanläggningar är så jordbruksberoende att de av vissa anses böra hänföras till inventarier. Visserligen har täckdikningsanläggningar en förhållandevis lång varaktighet, i det helt övervägande antalet fall en varaktighetstid som väsentligt överstiger tio år, varefter de skall kunna vara helt avskrivna. Med hänsyn till anläggningarnas speciella karaktär förordar jag emellertid att hela anläggningskostnaden för täckdiken skall få utgöra avskrivningsunderlag samt att den årliga avskrivningen bör få ske efter 10 % av underlaget. Vidare anser jag i likhet med kommittén att i avskrivningsunderlaget skall inräknas inte bara täckta avlopp i direkt anslutning till täckdiken utan även täckta huvudavlopp.

Mitt förslag beträffande avdrag för värdeminskning av täckdiken innebär således att nuvarande regler skall tillämpas även i det nya systemet men med tillägget att även huvudavlopp skall ingå i avskrivningsunderlaget. Syftet med hela förslaget i propositionen är att åstadkomma en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av jordbruk. Som jag tidigare anfört måste den obligatoriska övergången till bokföringsmässig redovisning av praktiska skäl ske i etapper. Den föreskrivna övergångstakten utgör däremot inte något hinder för idkare av jordbruk att gå över till bokföringsmässig redovisning före den tidpunkt då övergången eljest aktualiseras. Mot den bakgrunden finns enligt min mening ingen anledning att ändra de nuvarande reglerna för jordbruk som redovisar enligt kontantprincipen.

För andra egentliga markanläggningar än täckdikningsanläggningar anser jag att avskrivningsreglerna bör utformas i enlighet med de regler som nu gäller för markanläggningar i rörelse. Till denna grupp kommer markanläggningar av vitt skilda slag att hänföras. Varaktighetstiden är härvid givetvis svår att bedöma, men i helt övervägande antalet fall torde fråga inte vara om anläggningar med begränsad varaktighet. Jag

föreslår alltså att 75 % av kostnaderna för dessa anläggningar skall få skrivas av under 20 år, dvs. med 5 % per år.

Som villkor för avdrag bör som normalprincip gälla att kostnaderna bestritts av den skattskyldige och avser anläggning, som utförts under den tid han ägt fastigheten, och att jordbruksinkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare skall kostnaden ha nedlagts efter ikraftträdandet av de här föreslagna bestämmelserna. Avskrivningen skall vara planbunden. Omfattar beskattningsår kortare eller längre tid än tolv månader bör avdraget jämkas i motsvarande mån. Med hänsyn till rätten till förlustutjämning saknas anledning att föreskriva rätt att på annat sätt förskjuta avdrag som inte kunnat utnyttjas vid taxeringen.

Jag anser i likhet med kommittén att olika regler om beräkning av avskrivningsunderlag bör gälla vid onerösa och benefika fång. Vid förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång föreslår jag att den nye ägaren inte skall få tillgodoräkna sig vad som kvarstår oavskrivet av markanläggning. Däremot bör den föregående ägaren för det beskattningsår varunder fastigheten säljs eller byts få avdrag på en gång för vad som återstår oavskrivet. Till den föregående ägarens avdragsrätt i detta fall återkommer jag i det följande i samband med behandlingen av utrangeringsavdrag. Jag vill här bara påpeka att avskrivning, som återvinns i samband med fastighetsförsäljning, givetvis skall beaktas i vanlig ordning vid realisationsvinstbeskattningen. Vid förvärv på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång bör den nye ägaren däremot få överta överlåtarens avskrivningsplan och åtnjuta de värdeminskningsavdrag som överlåtaren inte hunnit tillgodogöra sig. Detta är en skillnad i förhållande till vad jag föreslagit i fråga om byggnader vid benefika överlåtelser. Mitt förslag i fråga om markanläggningar förestavas emellertid av att liknande regler i dag gäller i fråga om markanläggningar i rörelse. Mot denna bakgrund anser jag det motiverat med skilda behandlingar vid benefika överlåtelser av byggnader och markanläggningar.

Förslaget beträffande avskrivning av markanläggningar är självfallet inte avsett att leda till någon ändring i den redan nu förefintliga rätten till direkt avdrag för sedvanliga reparations- och underhållskostnader på sådana anläggningar. Däremot innebär förslaget att nuvarande rätt till omedelbart avdrag vid utbyte av sådana anläggningar bortfaller. Särskilt avdrag för ersättningsanskaffningar får således inte åtnjutas i framtiden. Detta medför bl. a. att kostnader för fördjupning av brunn som sinat eller borrning av ny brunn i stället för den som sinat, vilka arbeten får anses likställda med tillbyggnad resp. nybyggnad, skall föras upp på avskrivningsplan och bli föremål för årlig avskrivning med 5 % av 75 % av kostnaden. Enligt min mening finns inga motiv för att reglera avdragsrätten olika för olika markanläggningar, bortsett från de speciella

täckdikningsanläggningarna. Någon anledning att särbehandla smärre kostnader, exempelvis för smärre kompletteringstäckdikningar anser jag inte heller föreligga. Däremot föreslår jag i likhet med kommittén att kostnaden för rent tillfälliga anläggningar, avsedda att användas endast ett fåtal år, får dras av vid taxering för det år då anläggningen anskaffades. Motsvarande gäller beträffande tillfälliga markanläggningar i rörelse.

Avdrag för reparation och underhåll av byggnad

Kommitténs förslag innebär att kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som normalt vidtas inom ramen för den bedrivna verksamheten skall likställas med avdragsgilla reparations- och underhållskostnader. Däremot skall kostnader för ändringsarbeten av mer genomgripande art på ekonomibyggnad och kostnader för ändringsarbeten på bostadsbyggnad inte berättiga till omedelbart avdrag. I det senare fallet skall kostnaderna enligt kommitteförslaget aktiveras för att avskrivas genom årliga avdrag.

Remissinstanserna har i allmänhet godtagit förslaget. Några remissinstanser uttalar sig emellertid för att den utvidgade rätten till reparationsavdrag skall gälla även för jordbrukets personalbostäder.

Jag har i sak intet att invända mot förslaget att kostnader för mindre ändringsarbeten på jordbrukets ekonomibyggnader skall berättiga till avdrag såsom för reparation och underhåll. Så är numera fallet på rörelsebeskattningens område och motsvarande regler för jordbrukaren skulle underlätta ändringar i produktionsinriktningen. Den utvidgade avdragsrätten bör emellertid inte omfatta jordbrukets personalbostäder, eftersom ändringar av sådana bostäder sällan är betingade av ändringar i jordbrukets produktionsinriktning utan merendels har sin grund i andra omständigheter.

Avdrag vid utrangering av byggnad och markanläggning

Utrangeringsavdrag för byggnad medges enligt gällande bestämmelser om driftbyggnad på jordbruksfastighet utrangeras eller rivs ned och den skattskyldige förebringar utredning om anskaffningsvärde och åtnjutna värdeminskningsavdrag. Förutsättning för utrangeringsavdrag är dock att jordbruket redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. I fråga om avskrivningsbara markanläggningar — täckdiken och skogsvägar — finns inte någon formell rätt till utrangeringsavdrag. Överlåts fastighet genom försäljning eller därmed jämställd avyttring medges emellertid automatiskt utrangeringsavdrag genom att avdrag då får ske för kvarstående oavskrivet värde av sådana anläggningar. Utrangeras sådan anläggning under verksamhetens fortbestånd eller nedläggs verksamheten utan avyttring kan utrangeringsavdrag inte komma i fråga. Så länge fastigheten

tillhör förvärvskällan jordbruksfastighet, torde dock rätt föreligga att åtnjuta värdeminskningsavdrag enligt den ursprungliga planen.

Enligt kommittéförslaget skall avdrag vid utrangering av byggnad i jordbruk få åtnjutas på samma sätt som för byggnad i rörelse. Reglerna innebär att avdrag vid utrangering eller nedrivning av annan driftbyggnad än mangårdsbyggnad får ske för oavskriven del av anskaffningskostnaden. Med anskaffningskostnad jämställs sådant värde för byggnader som enligt kommitténs förslag räknats fram genom proportionering av köpeskillingen för fastigheten mellan taxerat byggnadsvärde och fastighetens hela taxeringsvärde. Beträffande markanläggningar föreslår kommittén att utrangeringsavdrag skall medges med anläggningens skattemässiga restvärde dels vid överlåtelse genom försäljning eller jämförlig avyttring av jordbruksfastigheten, dels vid nedläggning av hela jordbruksverksamheten på fastigheten utan att avyttring av fastigheten sker.

De erinringar som framförts mot kommittéförslaget vid remissbehandlingen sammanhänger främst med att avdrag inte medges vid utrangering av mangårdsbyggnad eller för vad som återstår oavskrivet av schablonberäknat anskaffningsvärde.

Jag anser kommitténs förslag beträffande avdrag för utrangering av byggnad och markanläggningar väl avvägda. Sådant avdrag bör således inte medges i fråga om ägarens bostadsbyggnad. Även om utrangeringsavdrag kan erhållas för mangårdsbyggnad enligt nu gällande regler vill jag i likhet med kommittén erinra om att sådan byggnad, trots att den i viss mån kan betraktas som driftbyggnad, främst bör jämställas med bostadsbyggnad i förvärvskällan annan fastighet. Då utrangeringsavdrag inte kan medges i fråga om byggnad i den förvärvskällan bör enligt min mening inte heller rätt till utrangeringsavdrag föreligga beträffande mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet. Utrangeringsavdrag bör alltså medges endast såvitt avser ekonomibyggnader och personalbostäder.

Utrangeringsavdrag bör komma i fråga endast i de fall när avskrivningsunderlaget utgörs av den faktiska anskaffningskostnaden, dvs. i de fall då anskaffningskostnaden kan utredas, och i de fall anskaffningskostnaden beräknas enligt den proportioneringsmetod som jag föreslagit i det föregående. Att medge utrangeringsavdrag med restvärdet när avskrivningen har skett på grundval av den schablonmetod som nu beskrivs i punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL är däremot inte lämpligt.

Såvitt avser markanläggningar delar jag kommitténs uppfattning att utrangeringsavdrag bör medges när fastighet avyttras genom försäljning eller liknande fång. Avdraget bör självfallet begränsas till vad som återstår oavskrivet av den del av anläggningskostnaden som är avskrivningsbar. Rätt till avdrag för oavskrivet restvärde bör vidare föreligga

när hela verksamheten på fastigheten läggs ned. Genom ett sådant restavdrag kan alltså den avskrivningsbara kostnaden bli helt avskriven hos den som haft kostnaden. Som framgått av det föregående får köparen i detta fall inte tillgodoräkna sig något värdeminskningsavdrag på markanläggningen. Anläggningen är i beskattningsavseende slutgiltigt avskriven. Köpeskilling kan därför, bortsett från byggnader, inventarier och växande skog, presumeras avse i första hand mark och inte markanläggning.

Om markanläggning utrangeras under pågående jordbruksdrift men innan anläggningen hunnit slutavskrivas, bör värdeminskningsavdrag få åtnjutas även efter utrangeringen i enlighet med den ursprungliga planen. Jag anser alltså i likhet med kommittén att särskilt utrangeringsavdrag inte behövs för sådant fall.

Jag har i det föregående förordat att, om jordbruksfastighet övergått till ny ägare genom arv, gåva eller därmed jämförligt fång, den nye ägaren bör få tillgodoräkna sig det värdeminskningsavdrag för markanläggning på fastigheten som skulle ha tillkommit förre ägaren om denne fortfarande ägt fastigheten. Med hänsyn härtill skall överlåtaren vid benefika överlåtelser inte ha rätt till utrangeringsavdrag.

Avdragsrätt för förbättringskostnader på arrenderad fastighet

Enligt gällande bestämmelser medges vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet avdrag för kostnader för reparation och underhåll av byggnader, stängsel och diken (22 § 1 mom. KL) under det att kostnader för ny-, till- eller ombyggnad på fastighet eller för grundförbättringsarbeten därå såsom nyodling, vattenavledning, sjösänkning o. d. inte är avdragsgilla (22 § 2 mom. KL). Dessa bestämmelser gäller oavsett efter vilken metod inkomsten redovisas. Frågan om ett arbete skall ha karaktär av reparation eller underhåll eller av ny-, till- eller ombyggnad eller grundförbättring har emellertid enligt rättstillämpningen oftast endast betydelse för ägare av jordbruksfastighet. Arrendator anses nämligen enligt praxis berättigad till avdrag för kostnad även för förbättring av jordägarens egendom under förutsättning att äganderätten till vad som utförts tillkommer jordägaren. Arrendator som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder torde dock ha valfrihet att tillgodogöra sig avdrag för sådana förbättringskostnader på en gång eller fördela dem på återstående nyttjanderättstid. För jordägaren anses värdet av den verkställda förbättringen utgöra skattepliktig intäkt. Frågan om dennes skattskyldighet bedöms dock i regel först sedan nyttjanderätten upphört och därvid med utgångspunkt i värdet av då kvarstående förbättring av bestående natur. Arrendators i praxis grundade rätt till avdrag för förbättringskostnader liksom jordägares skattskyldighet för värdet av förbättringen gäller även för det fall skyldskap föreligger mellan jordägaren och arrendatorn.

Frågan om arrendators omedelbara avdragsrätt för förbättringskostnader på annan tillhörig fastighet har diskuterats i skilda sammanhang under de senaste årtiondena. Att nuvarande rättstillämpning kan utnyttjas på otillbörligt sätt och leda till skatteflykt uppmärksammades redan i slutet av 1940-talet. Några lagstiftningsåtgärder för att förhindra möjligheterna till opåkallade skattelättnader i samband med nyttjanderättsupplåtelser föreslogs dock inte förrän år 1963, då skatteflyktskommittén lade fram förslag till vissa lagändringar för att komma till rätta med olika skatteflyktsåtgärder (SOU 1963: 52). Förslaget, som dock inte föranledde ändrad lagstiftning, innebar i huvudsak att den omedelbara avdragsrätten skulle ersättas med en tjugoårig avskrivningstid kombinerad med utrangeringsavdrag, om nyttjanderättsavtalet upphörde under avskrivningstiden. Vidare föreslogs att skattskyldigheten för fastighetsägaren för värdeökningen skulle lagfästas och att skattskyldigheten skulle inträda när arrendeavtalet upphörde. Slutligen föreslogs att nyttjanderättsinnehavaren inte skulle medges något avdrag för förbättringskostnader vid särskilt kvalificerad intressegemenskap dvs. när nyttjanderättsavtal slutits inom koncerner eller under därmed jämförliga förhållanden. Förbättringsarbetena skulle i dessa fall anses utförda av fastighetsägaren. — Även företagsskatteutredningen har i sitt betänkande (SOU 1968: 26) berört frågan om nyttjanderättshavares förbättringskostnader på fastighet som används i rörelse.

Jordbruksbeskattningskommittén, som anser att regler i KL bör ges för behandlingen i skattehänseende av förbättringskostnader som arrendator nedlagt på fastigheten, framhåller att rådande liberala praxis på området i vissa fall missbrukats i syfte att vinna otillbörlig skattelättnad, Detta synes emellertid främst gälla endast fall där arrendator och jordägare står i intressegemenskap med varandra. Lagreglerna bör enligt kommittén inte få den effekten att de förhindrar eller försvårar för arrendatorer att göra önskvärda och effektivitetsfrämjande investeringar i byggnader och markanläggningar. Det föreslås därför att gällande praxis bör lagfästas utom för nyss avsedda fall av intressegemenskap. Detta innebär alltså att, om intressegemenskap inte föreligger, arrendator omedelbart medges avdrag för förbättringskostnader under förutsättning att jordägaren blir ägare till vad som åstadkommits genom förbättringen. Arrendatorn bör dock, om han så önskar, ha rätt att i stället aktivera kostnaderna och fördela dem på nyttjanderättstiden. För jordägarens vidkommande innebär förslaget att frågan om beskattning bedöms vid arrendets upphörande eller den tidigare tidpunkt, då parternas ekonomiska mellanhavanden regleras genom avräkning.

Intressegemenskap skall enligt kommittéförslaget anses föreligga mellan den skattskyldige å ena sidan och hans föräldrar och svärföräldrar, far- eller morföräldrar, make, barn, barns make eller barnbarn å andra sidan eller mellan den skattskyldige och sådant dödsbo, vari den

skattskyldige eller någon av de nu nämnda personerna är delägare. Vidare skall intressegemenskap anses föreligga mellan den skattskyldige och sådant aktiebolag eller sådan ekonomisk förening, vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med någon av nyss nämnda personer har ett bestämmande inflytande på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar. I fall av intressegemenskap bör enligt förslaget arrendators avdragsrätt bedömas efter samma grunder som gäller för ägaren. Förbättringskostnaderna skall därför aktiveras och arrendatorn bör få åtnjuta avdrag genom årliga värdeminskningsavdrag enligt reglerna om avskrivning av byggnader, markanläggningar och inventarier. Upphör arrendet av annan anledning än att arrendatorn själv blir ägare till fastigheten, bör han få rätt att dra av sådana förbättringskostnader som han inte tillgodogjort sig. Motsvarande föreslås gälla om intressegemenskapen mellan arrendatorn och jordägaren upphör exempelvis genom att äganderätten till fastigheten övergår till tredje man. Kommittén föreslår vidare att jordägaren skall beskattas för den del av arrendatorns nedlagda förbättringskostnader som vid arrendets upphörande kan återstå oavskrivna hos honom och för vilka arrendatorn alltså därvid medges avdrag.

Flertalet remissinstanser godtar kommittéförslaget. Viss kritik riktas emellertid mot förslaget om särbehandling av fall av intressegemenskap. Vidare görs invändningar även mot den av kommittén föreslagna kretsen av intressegemenskapsfall.

Jag delar kommitténs uppfattning om behov av reglering i KL av skattekonsekvenserna i det fall arrendatorn nedlagt förbättringskostnader och äganderätten till vad därigenom tillskapats omedelbart tillfaller jordägaren. Jag vill särskilt understryka att de speciella regler som jag nu ämnar föreslå endast avser sådana kostnader. Om arrendator uppför byggnad eller anskaffar inventarium som blir hans egen egendom, får han enligt allmänna regler tillgodogöra sig avdrag härför genom årliga värdeminskningsavdrag. Detta bör givetvis gälla oavsett om intressegemenskap föreligger eller ej. Vid arrendets upphörande skall därvid de allmänna reglerna tillämpas. Jag vill erinra om att skatterättsligt räknas byggnad å annans mark till fastighet. Detta innebär att om byggnad, som tillhör arrendatorn, överlåts till jordägaren i samband med arrendets upphörande, beskattning kan komma i fråga endast för realisationsvinst.

Jag vill här vidare erinra om att enligt allmänna skatterättsliga principer kostnader för arbeten av grundförbättringskaraktär skall fördelas på användningstiden. Denna princip har givetvis sin grund i företagsekonomiska hänsyn. Jag har i det föregående förordat en sådan ändring av nuvarande avskrivningsregler att dessa bättre anpassas efter dagens företagsekonomiska situation inom jordbruket. Förslaget innebär en ändrad gränsdragning mellan vad som i avskrivningsavseende skall anses som

byggnad, mark och inventarier och vidare att de årliga värdeminskningsavdragen för byggnadsbeståndet beräknade till viss procent av avskrivningsunderlaget kombineras med en rätt till primäravskrivning av viss del av anskaffningskostnaden. Med en sådan avskrivningsrätt kan det starkt ifrågasättas, om särskilda företagsekonomiska skäl ger stöd för att lagfästa nuvarande praxis vid arrendeavtal. Självfallet är vid arrendeupplåtelserna avtalstidens längd en väsentlig faktor i detta sammanhang. Det kan emellertid å andra sidan förutsättas att en arrendator i normalfallet inte är beredd att lägga ner några betydande kostnader för investeringar om han inte kan räkna med att bruka den arrenderade fastigheten under en längre tidrymd. I de rena undantagsfall där en arrendator verkställer en större investering trots att han är fullt medveten om att han inom en begränsad tid skall frånträda arrendet torde investeringen inte vara motiverad av sådana skäl att anledning finns att medge avdrag för investeringskostnaderna i samband med att de nedlagts. Med hänsyn till den föreslagna avskrivningsrätten torde det därför inte kunna anföras några bärande företagsekonomiska skäl för en omedelbar avskrivning av arrendators kostnader för förbättringsarbeten. Enligt min mening finns inte heller motiv för att under nyttjanderättstiden behandla arrendators förbättringskostnader på olika sätt beroende på om äganderätten till vad som utförts omedelbart tillkommit ägaren eller ej. Principiellt bör avskrivningstakten i de båda fallen anpassas så att förbättringsarbetet är slutavskrivet då nyttjanderättstiden upphör. Vid arrendeupplåtelser borde således avskrivningstiden överensstämma med återstående avtalstid. Det är emellertid i praktiken oftast omöjligt att förutsäga denna återstående avtalstid. Det är därför lämpligt att utgå från en avskrivningstid av tjugo år utom för täckdiken, där samma avskrivningstid som för jordägaren bör gälla.

Av det föregående framgår att i princip samma avdragsregler bör gälla för arrendator och jordägare. Anledning finns då inte att särbehandla fall där intressegemenskap mellan arrendator och jordägare föreligger. Emellertid anser jag att i ett avseende åtskillnad bör göras om arrendator eller jordägare gör investeringen. Såvitt avser vissa markanläggningar är avskrivningsunderlaget som framgått av det föregående begränsat till 75 % av nedlagda kostnader. Om arrendator bekostar investeringen bör enligt min mening hela kostnaden få utgöra underlag. Det kan visserligen anföras skäl för att härvid behandla arrendator som är i intressegemenskap med jordägaren på annat sätt än annan arrendator. För att åstadkomma lättillämpade regler anser jag dock att samma regler bör gälla vid alla arrendeupplåtelser.

Upphör arrendeförhållandet innan tillgångarna avskrivits i sin helhet, bör arrendatorn därvid medges avdrag för oavskriven del av kostnaderna. Detta skall emellertid såvitt avser byggnader givetvis endast gälla i det fall äganderätten till byggnad omedelbart tillfallit ägaren vid

uppförandet. Jag har i det föregående redogjort för beskattningen i det fall äganderätten till den uppförda byggnaden från början inte tillfallit ägaren.

Om arrendatorn vid arrendeavtalets upphörande eller vid annan tidpunkt uppbär ersättning av jordägaren för tillgång som här är i fråga skall ersättningen givetvis tas upp till beskattning. Arrendatorn bör därvid ha rätt att tillgodogöra sig avdrag för tillgångens oavskrivna värde.

Erlägger jordägare ersättning till arrendator, bör denna ersättning anses som jordägarens anskaffningskostnad för förbättringsarbetet. Jordägaren bör därför få fördela detta belopp på de tillgångar av skilda slag som förbättringen hänför sig till och påföra delbeloppen resp. avskrivningsunderlag för dessa tillgångar.

I de fall ersättning inte utgår bör jordägarens skattskyldighet prövas i samband med arrendets upphörande. Beskattning bör härvid ske för belopp motsvarande det ökade värdet på grund av vad arrendatorn nedlagt och själv bekostat. Enligt min mening är det inte heller i detta fall nödvändigt att skilja på om arrendatorn varit i intressegemenskap med jordägaren eller ej. Det belopp för vilket jordägaren blir beskattad bör vidare anses som jordägarens anskaffningskostnad.

Om jordägarens ersättning understiger värdet av den tillgång arrendatorn bekostat skall självfallet återstående del av värdet tas upp som skattepliktig intäkt av jordägaren. Detta får sedan ingå i jordägarens avskrivningsunderlag.

Avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar m. m.

Yrkesmässig frukt-, bär- och blomsterodling där endast avkastningen är avsedd att vara försäljningsobjekt hänförs i beskattningsavseende till kategorin anläggningstillgång av fast egendoms natur. Detta innebär att avdrag för inköp av sådan odling inte medges. Inte heller kommer årliga värdeminskningsavdrag i fråga. Avdrag medges i stället för kostnad för ersättningsanskaffning när träd eller buskar byts ut med nya på samma brukningsenhet.

Andra slag av odlingar anses i allmänhet utgöra omsättningstillgångar och kostnader för anskaffning av träd eller buskar är avdragsgilla som driftkostnader.

Kommittén föreslår rätt till omedelbart avdrag såsom för omkostnad för kostnader för inköp och plantering av alla slags träd eller buskar för yrkesmässiga frukt-, bär- och blomsterodlingar. Med hänsyn till att dessa kostnader i vissa fall kan uppgå till betydande belopp, föreslår kommittén vidare att skattskyldig som så önskar skall medges rätt att i stället aktivera kostnaderna och senare få åtnjuta avdrag för dem enligt särskild avskrivningsplan.

Remissinstanserna har i allmänhet tillstyrkt eller lämnat kommitté-förslaget utan erinran.

Jag delar kommitténs uppfattning att hittillsvarande system med avdrag endast för ersättningsanskaffning vid vissa former av odlingar inte bör bibehållas. En framträdande olägenhet med systemet är att avdrag för ersättningsanskaffning kan medges endast under förutsättning att omplanteringen sker på mark som tidigare varit planterad med de träd och buskar som sålunda ersatts. Detta innebär alltså att om ny mark tas i anspråk för odlingar, avdrag i dag inte kan erhållas för anskaffande av träd eller buskar, även om odlingen behålls vid sin tidigare storlek. Mitt förslag om övergång till bokföringsmässig redovisning av jordbruk innebär att ersättningsanskaffningsavdraget i princip slopas i förvärvskällan jordbruksfastighet. Att bibehålla detta föråldrade system för vissa former av odlingar anser jag då inte motiverat.

Som ersättning för nuvarande system står två huvudmetoder för utformning av avdragsrätten till buds, nämligen direktavdrag för nedlagda kostnader eller avskrivning under visst antal år. Mot en regel som innebär rätt till direktavdrag för hela anläggningskostnaden kan visserligen riktas invändningar av principiell natur, eftersom det här rör sig om anläggningstillgång av fast egendoms natur. Ytterligare kritik, som kan riktas mot förslaget, är att nyanläggning kan likställas med anskaffande av förvärvskälla. Härutöver kan göras gällande att avdragsrätten inte helt utformats med utgångspunkt i företagsekonomiska synpunkter.

Någon skärpning av beskattningen av odlingar är inte avsedd. Ett avdragssystem, som är enhetligt för alla kostnader, är en förutsättning för undvikande av de gränsdragningsproblem varom jag nyss uttalat mig och som är till stor olägenhet vid taxeringen. Det fördelaktigaste alternativet är då enligt min mening en omedelbar avdragsrätt för alla kostnader, oavsett odlingens karaktär. Kretsen som berörs av avdragsrätt för nyanläggningskostnader är ytterligt begränsad. Vidare vill jag erinra om den ändring av realisationsvinstbeskattningen som genomfördes år 1967. Genom ändringen beskattas realisationsvinst oavsett tiden för fastighetsinnehavet. Detta innebär ett korrektiv mot oegentliga avdrag i de fall försäljning av fastigheten sker innan odlingen börjat ekonomiskt utnyttjas.

Avdrag för inköp och plantering bör som huvudprincip tillkomma endast den som lagt ner dessa kostnader. Vid förvärv av odling i samband med mark bör alltså inget avdrag komma i fråga även om viss del av köpeskillingen kan anses hänförlig till odlingen.

Med hänsyn till att kostnaderna för odlingen i vissa fall kan uppgå till betydande belopp anser jag i likhet med kommittén att kostnaderna alternativt skall kunna aktiveras och senare få åtnjutas enligt särskild avskrivningsplan. Jag föreslår därför en rätt för skattskyldig som så önskar att fördela kostnaderna på ett antal år i följd så att de i sin

helhet kan dras av under den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Härvid bör då, efter mönster av vad som föreslagits beträffande markanläggningar, gälla att skattskyldig, som äger jordbruksfastighet och på den anlagt odling, skall vid överlåtelse av fastigheten få göra avdrag omedelbart för oavskriven del av kostnaderna för anläggningen. Samma bör förhållandet vara om verksamheten i förvärvskällan upphör utan samband med avyttring av fastighet. Vid överlåtelse annorledes än genom köp, byte eller liknande fång bör dock den nye ägaren få fortsätta avskrivningen enligt planen.

Under remissbehandlingen har framförts önskemål om att de regler som kommittén föreslagit i fråga om odlingen skall tillämpas såväl i förvärvskällan jordbruksfastighet som förvärvskällan rörelse. Även enligt min mening bör detta vara fallet. En ändring av reglerna för rörelsebeskattningen i detta hänseende kan inte anses föregripa den pågående utredningen om företagsbeskattningen.

Avdrag för substansminskning av naturtillgång

Intäkt genom tillgodogörande av naturtillgång på jordbruksfastighet redovisas till beskattning i någon av förvärvskällorna jordbruksfastighet eller rörelse, beroende på under vilka former den exploaterade fyndigheten utnyttjas.

Avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgång får i båda förvärvskällorna ske i form av årlig avskrivning med belopp som avpassas så att tillgångens anskaffningsvärde blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. I anskaffningsvärdet räknas in även de kostnader för fyndighetens exploaterande som inte fått dras av som driftkostnad.

I praxis tillämpas i vissa fall olika beräkningsgrunder för bestämmande av naturtillgångarnas anskaffningsvärde i förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse. I den förstnämnda förvärvskällan — oavsett om inkomsten därav redovisas enligt kontantprincipen eller bokföringsmässiga grunder — utgör tillgångens anskaffningsvärde i allmänhet den del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som anses belöpa på tillgången, eventuellt med tillägg av sådana exploateringskostnader som inte får dras av som driftkostnader. Har fastigheten förvärvats genom arv uppskattas tillgångens värde på grundval av förhållandet till fastighetens totala taxeringsvärde vid arvlåtarens död. Vid gåva beräknas tillgångens värde till den del den kan antas utgöra av fastighetens allmänna saluvärde. Även i förvärvskällan rörelse tas den verkliga anskaffningskostnaden upp som avskrivningsunderlag. Detta gäller emellertid endast i de fall rörelsen påbörjats i samband med eller före förvärvet av den fastighet på vilken naturtillgången är belägen. Om fastigheten med naturtillgången förvärvats innan rörelsen igångsatts beräknas däremot anskaffningsvärdet med utgångspunkt i tillgångens allmänna saluvärde

vid tidpunkten för rörelsens påbörjande, dvs. det pris som därvid kunnat påräknas vid en försäljning av hela tillgången till en köpare. Givetvis tillämpas i förvärvskällan rörelse samma beräkningsgrund oavsett om tillgången är belägen på fastighet som taxerats som jordbruksfastighet eller annan fastighet.

Kommittén föreslår att anskaffningsvärdet för naturtillgång som exploateras i förvärvskällan jordbruksfastighet skall beräknas på samma sätt som den anskaffningskostnad som får dras av vid realisationsvinstberäkningen för försåld fastighetsdel enligt anvisningarna till 36 § KL. Kommittén påpekar vidare att det inte finns några sakliga skäl för att ha skilda regler för beräkningsunderlag för naturtillgång i de olika förvärvskällorna där de kan utnyttjas.

Flertalet remissinstanser godtar kommitteförslaget beträffande beräkning av anskaffningsvärde för naturtillgång i förvärvskällan jordbruksfastighet. Vidare understryker flera remissinstanser att samma regler bör gälla i alla förvärvskällor där avdrag för substansminskning kan förekomma.

Enligt min mening bör som anskaffningsvärde alltid få tas upp den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöper på tillgången. Många gånger kan emellertid svårigheter föreligga att beräkna denna del på ett riktigt sätt. Man bör för sådana fall ha en schablonregel som är enkel i tillämpningen. En lämplig sådan regel är ett anskaffningsvärde beräknat till 60 % av allmänna saluvärdet för tillgången vid den tidpunkt då den börjar utnyttjas.

Vid beräkning av anskaffningskostnaden — oavsett vilken metod som härvid används — är det vidare av vikt att beakta att den mark på vilken naturtillgången exploaterats ofta kan ha ett betydande värde även efter det brytningen upphört. Givetvis bör endast fyndighetens värde utgöra avskrivningsunderlag. Hänsyn till markens restvärde bör alltså tas vid beräkningen av naturtillgångens anskaffningskostnad.

Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet skall anskaffningskostnaden ökas med de kostnader för exploateringen som den skattskyldige svarat för och som inte får dras av omedelbart som driftkostnad. Det på så sätt framräknade anskaffningsvärdet skall sedan gälla som avskrivningsunderlag under den tid den skattskyldige utnyttjar tillgången. Enligt min mening bör detta anskaffningsvärde få gälla även för ny ägare, som förvärvat fastigheten genom benefikt fång.

Liksom nu vanligen är fallet bör i fråga om grustäkter och liknande naturtillgångar avskrivningsunderlaget uttryckas i ett belopp per kubikmeter, och substansvärdeavdraget således beräknas med hänsyn till den mängd som tagits ut under beskattningsåret. I de fall exploateringskostnader, som inte är omedelbart avdragsgilla, läggs ned sedan man påbörjat exploateringen, skall givetvis detta belopp få öka avskrivningsunderlaget.

De nya bestämmelserna för substansminskningsavdrag bör få gälla endast vid bokföringsmässig redovisning. Till frågor som hänger samman med övergången återkommer jag i det följande.

Kommittén och flera remissinstanser uttalar sig för en samordning av bestämmelserna om substansminskningsavdrag för alla förvärvskällor där sådant avdrag kan komma i fråga. Enligt min mening kan inte några bärande skäl anföras för att skilda regler skall tillämpas vid bokföringsmässigt redovisat jordbruk och rörelse. En samordning av dessa bestämmelser motverkar transaktioner som företas av enbart skatteskäl och bidrar vidare till ett mer rättvisande taxeringsresultat i förhållandet mellan jordbruk och rörelse. Jag förordar därför att regler motsvarande de jag föreslagit för förvärvskällan jordbruksfastighet skall införas även för förvärvskällan rörelse. Detta föranleder en ändring i punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL. Emellertid bör rörelseidkare som redan börjat utnyttja tillgång inte beröras av ändringen. Vad jag nu föreslagit i fråga om ändring av rörelsebeskattningen kan inte anses föregripa den pågående utredningen om företagsbeskattningen.

Övriga frågor

Enligt nuvarande praxis får skattskyldig som redovisar inkomst av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder själv bestämma vilket räkenskapsår han vill ha som beskattningsår för jordbruket. I allmänhet får dock räkenskapsåret inte överstiga 12 månader. Vid verksamhetens början samt vid omläggning av räkenskapsår får emellertid räkenskapsåret utsträckas att omfatta högst 18 månader [11 § bokföringslagen (1929: 117) och 11 § förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering]. Kommittén har inte ansett sig ha anledning att föreslå någon ändring i detta hänseende. Emellertid har kommittén ifrågasatt om inte rätten att använda brutet räkenskapsår bör förbehållas den som har ordnad bokföring som avslutas med vinst- och förlustkonto.

Flera remissinstanser har uttalat sig för en begränsning av rätten att använda brutet räkenskapsår. Vid remissbehandlingen har också föreslagits att en obligatorisk bokslutsdag bör fastställas för alla jordbrukare.

För egen del anser jag att rätten att använda brutet räkenskapsår bör få användas endast av de jordbrukare som avslutar sin bokföring med vinst- och förlustkonto. Detta innebär en viss skärpning av vad som gäller f. n. men skärpningen kan anses motiverad från kontrollsynpunkt.

Ackumulerad inkomst

Enligt gällande bestämmelser får ackumulerad inkomstberäkning i förvärvskällan jordbruksfastighet tillämpas i fråga om bl. a. intäkt vid avyttring av hel kreatursbesättning under förutsättning att nyuppsättning inte skett under beskattningsåret. Detsamma gäller intäkt som

förvärvats i samband med upphörande av jordbruksutgifter genom försäljning av inventarier avsedda för stadigvarande bruk samt varor och produkter. I fråga om inventarier gäller emellertid som förutsättning att de inte varit att hänföra till underlaget för byggnad vid beräkning av värdeminskningsavdrag.

Kommitténs förslag innebär att såvitt avser djurförsäljningar ackumulerad inkomstberäkning endast skall få tillämpas på inkomst vid avyttring av djur i samband med upphörande av jordbruksdrift eller vid nedläggning av produktionsgren i samband med stadigvarande driftomläggning.

En remissinstans har uttalat sig för att kvarhållande av något eller några djur för hushållsmjölk, hushållsslakt etc. inte skall sätta ackumulationsreglerna ur kraft samt vidare att övergång från nötkreatursbesättning till svinbesättning bör jämställas med nedläggning av produktionsgren. Det förordas även att vid avveckling av sidoarrende av betydande storlek eller vid avyttring eller utarrendering av del av förvärvskälla ackumulationsreglerna bör vara tillämpliga.

Jag delar kommitténs uppfattning att en ändring av bestämmelserna i förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst är påkallad. Enligt gällande bestämmelser får alltså inkomst vid avyttring av hel kreatursbesättning behandlas som ackumulerad inkomst under förutsättning att nyuppsättning inte skett under beskattningsåret. Detta innebär att en utförsäljning utan driftomläggning kan föranleda ackumulerad inkomstberäkning och att den skattskyldige efterföljande år kan köpa nya djur av samma slag och börja bygga upp en ny besättning. Detta kan knappast överensstämma med förordningens syfte. Med hänsyn härtill och då vid bokföringsmässig redovisning endast skillnaden mellan försäljningspriset för djuren och dess bokförda värde kommer att träffas av beskattning anser jag starka motiv finnas för en begränsning av tillämpningen av ackumulationsreglerna. Det kan givetvis anföras vissa skäl för att en utförsäljning av djur skall anses som ackumulerad inkomst endast om utförsäljningen sker i samband med upphörande av jordbruksdriften. Djuren på jordbruksfastighet, som redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, likställs nämligen med varor och ackumulerad inkomstberäkning är inte avsedd att få tillämpas i fall då lagerreserver upplöses under verksamhetens gång. Jag är emellertid beredd att godta kommitténs förslag att förordningens bestämmelser skall gälla i fråga om intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel oavsett om så sker vid upphörande av jordbruksdrift eller vid driftomläggning. Djurlagret har nämligen en speciell ställning och i analogi med vad som gäller vid nedläggning eller försäljning av rörelsegren bör därför en sådan driftomläggning kunna hänföras till ackumulerad inkomst.

Däremot bör inte enligt min mening en övergång från t. ex. en nöt-

kreatursbesättning till svinbesättning anses som sådan driftomläggning som bör kunna föranleda ackumulerad inkomstberäkning. Jag vill här endast erinra om att sådan omläggning borde kunna ske på sådant sätt att vid beskattningsårets utgång en djurbesättning finns och att värdet av denna djurbesättning därvid kan skrivas ned för att motverka alltför stora skattekonsekvenser i anledning av nötkreatursförsäljningen.

Vidare bör enligt min mening krävas fullständigt upphörande med djurskötseln för att ackumulerad inkomstberäkning skall få tillämpas. Ett kvarhållande av några djur bör alltså utgöra hinder för tillämpningen av förordningen. Detta ställningstagande förestavas främst av att svåra gränsdragningsproblem bör undvikas. Vidare kan det i sammanhanget inte bortses från att en jordbrukare, som behåller ett fåtal djur, senare kan börja bygga upp en ny besättning. Enligt min mening är det naturligt att det bör ankomma på den skattskyldige att visa att fråga är om stadigvarande driftomläggning.

Avveckling av sidoarrende eller avyttring eller utarrendering av del av förvärvskälla bör inte få föranleda tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst med hänsyn till de svåra gränsdragningsproblem som då skulle uppkomma.

Den ändring jag här föreslagit av ackumulationsreglerna bör gälla endast för den som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

Frågor i samband med övergången till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder

Övergången till bokföringsmässig redovisning av jordbruksfastighet innebär enligt kommitténs beräkningar att i stort sett 79 000 idkare av jordbruk kommer att byta redovisningsmetod under perioden 1974—1978. I det följande kommer jag att ta upp frågan om övergångstakten och de omständigheter som härvid bör vara avgörande. Dessförinnan behövs emellertid en redogörelse för principerna för beräkning av ingångsvärdena i den första balansräkningen.

Ingångsvärden

Ingångsvärde för byggnader m. m.

Enligt gällande rätt kan skattskyldig vid såväl kontantmässig som bokföringsmässig redovisning av jordbruksfastighet välja mellan fyra metoder för att fastställa avskrivningsunderlaget för jordbrukets byggnader. Tre av metoderna kräver värdeminskningsplan. Den inte planbundna metoden innebär att ett schablonmässigt beräknat värde tas upp som underlag. Detta värde skall motsvara två tredjedelar av summan av under beskattningsåret gällande taxerat jordbruksvärde, skogsmarksvärde, vär-

de av övrig mark och värde av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde på mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25 000 kr. Vid tillämpning av denna metod förändras avskrivningsunderlaget allt eftersom taxeringsvärdet förändras.

De tre övriga metoderna — de planbundna — förutsätter naturligtvis att det en gång fastställda avskrivningsunderlaget skall gälla för framtiden oavsett hur taxeringsvärdet förändras. Underlaget ökas däremot med investeringar i byggnader och reduceras på grund av utrangering eller brand. Den första av dessa metoder innebär att anskaffningskostnaden i de fall den kan visas tas upp som avskrivningsunderlag. Vidare kan som anskaffningskostnad tas upp värde av det schablonmässigt beräknade avskrivningsunderlaget ökat med faktiska kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som utförts efter den tidpunkt, till vilken schablonvärdet hänför sig (den s. k. kombinerade metoden). Slutligen kan fastighetsägaren ta upp anskaffningskostnad för del av byggnadsbeståndet. Denna metod kan användas i de fall ägaren kan visa anskaffningskostnaden för byggnader, som uppförts före den tidpunkt till vilken taxeringsvärdet hänför sig, och denna kostnad överstiger värdet av det schablonmässigt beräknade avskrivningsunderlaget.

Huvudparten av landets jordbrukare torde använda den inte planbundna schablonmässiga metoden för att fastställa avskrivningsunderlaget. En mindre del torde dock ha gått över till planenlig avskrivning enligt den kombinerade metoden.

Kommitteförslaget innebär i huvudsak att ingångsvärdet efter den skattskyldiges val skall beräknas enligt ettdera av följande fyra alternativ, nämligen den faktiska anskaffningskostnaden, hälften av 1970 års taxerade jordbruksvärde med minskningar i de hänseenden som f. n. gäller vid schablonmässig beräkning av byggnadsavskrivning, 1975 års taxerade byggnadsvärde eller — vid förvärv efter 1969 års utgång — så stor del av köpeskillingen för fastigheten som 1975 års taxerade byggnadsvärde utgör av samma års totala taxeringsvärde. Värde som sålunda framräknats skall enligt förslaget korrigeras med hänsyn till vissa åtnjutna värdeminskningsavdrag och vissa nedlagda kostnader. Vidare avses värdena skola kunna jämkas under vissa förutsättningar.

Ett flertal remissinstanser anser att man bör avvakta med att lagstifta om ingångsvärde beräknat med tillämpning av taxerat byggnadsvärde. Vid remissbehandlingen har vidare framförts synpunkter på underlaget för beräkningen av ingångsvärdet.

Jag har vid behandlingen av de materiella reglerna vid bokföringsmässig redovisning föreslagit obligatorisk planenlig avskrivning av byggnader i det nya systemet. Detta innebär alltså att övergång till bokföringsmässig redovisning efter 1972 års utgång automatiskt medför skyldighet att samtidigt gå över till planenlig byggnadsavskrivning. Vidare

skall även de jordbrukare som vid utgången av år 1972 redan tillämpar bokföringsmässig redovisning vid 1974 års taxering använda planbunden avskrivning.

I samband med att jag i det föregående lade fram mina synpunkter och förslag i fråga om de materiella reglerna för värdeminskning av byggnad har jag nämnt att någon redovisning av byggnadsvärde vid fastighetstaxering inte kan ske före 1975 års allmänna fastighetstaxering. För att inte frågan om övergång inom jordbruket till bokföringsmässig inkomstredovisning skall försenas ytterligare har jag också föreslagit en särskild schablonmetod för beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad i de fall efter överlåtelse anskaffningskostnaden för byggnaderna inte kan utredas. Eftersom byggnadsvärde, fastställt vid fastighetstaxeringen, inte föreligger f. n. bortfaller naturligen två av de alternativ som kommittén föreslagit. För den fortsatta diskussionen bör i stället följande utgångspunkter gälla.

Vid övergången förekommer två olika typfall: skattskyldig som redan före övergången avskriver enligt plan och skattskyldig som inte gör det. De två typfallen bör behandlas var för sig. Innan så sker bör emellertid några generella synpunkter framhållas.

Det nya systemet bör inte leda till omotiverade skatteskärpningar. Å andra sidan är den nuvarande metoden med "evig" avskrivning i schablonfallet inte förenlig med ett modernt företagsekonomiskt synsätt och är inte heller avsedd att få användas i forsättningen. Någon kompensation för bortfallet i detta hänseende, i synnerhet ökningen av avskrivningsunderlag genom höjningar av taxeringsvärdet, kan jag inte finna anledning att föreslå. Däremot är jag, såsom tidigare framhållits, beredd att förorda en avskrivningstakt, som är mer förenlig med de jordbruksekonomiska förhållandena.

Fall där planenlig avskrivning av byggnader förekommer redan före övergången

Skattskyldig, som kan visa den faktiska anskaffningskostnaden, bör givetvis få använda denna kostnad som ingångsvärde. I flertalet fall torde emellertid anskaffningskostnaderna inte kunna utredas, i varje fall inte annat än såvitt avser vissa nyinvesteringskostnader. Avskrivningsunderlaget utgörs här delvis således av ett värde som framräknats med hjälp av schablonregeln i punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL, men detta värde får, sedan avskrivningsplanen en gång upprättats, därefter inte ändras även om taxeringsvärdet sedermera höjs.

I de fall det här rör sig om finner jag lämpligt att låta avskrivningen ske enligt planen även efter övergången till det nya systemet. Under vissa förutsättningar bör dock viss del av underlaget få tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier. Jag återkommer i det följande till frågan om sådan avräkning från avskrivningsunderlaget för bygg-

nader. Vidare bör den ändringen få ske att nyinvesteringar i byggnadsbeståndet efter övergången bör få skrivas av i snabbare takt enligt vad jag föreslagit i avsnittet om de materiella reglerna.

Har fastigheten förvärvats genom benefikt fång efter utgången av år 1972 och sker övergången till bokföringsmässig redovisning i samband med övertagandet, får övertagaren som ingångsvärde använda det värde vartill överlåtaren varit berättigad.

Fall där "evig" avskrivning föreligger vid övergången

I de nu avsedda fallen beräknas byggnadsavskrivningen helt enligt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL. Avskrivningen är "evig" och underlaget ökar när taxeringsvärdet höjs. Inte heller dessa fall bör, i enlighet med vad jag nyss nämnt, drabbas av omotiverade skatteskärpningar i och med övergången. Detta kan undvikas, om skattskyldiga som nu avses får som ingångsvärde ta upp åtminstone det avskrivningsunderlag som gäller vid övergången. De bör givetvis också vara oförhindrade att ta upp de faktiska anskaffningskostnaderna, om dessa kan utredas. Vill de utnyttja den s. k. kombinerade metoden efter övergången bör även detta stå dem till buds. Emellertid bör i princip endast sådana investeringskostnader tas med vid bestämmandet av ingångsvärdet som inte beaktats i det reella taxeringsvärde som ligger till grund för schablonen. Detta innebär att, om övergången sker år 1974 och nytaxering av fastigheten inte ägt rum efter 1970 års allmänna fastighetstaxering, alla kostnader avseende nybyggnads- och förbättringsarbeten som skett efter 1969 års utgång får tas med i ingångsvärdet, trots att fastighetens taxeringsvärde formellt hänför sig till den 1 januari 1974. Har emellertid nytaxering skett, låt säga år 1972, får endast investeringar för byggnadsarbeten utförda efter utgånggen av år 1971 räknas in i ingångsvärdet. Det är härvid likgiltigt huruvida nytaxeringen grundats på byggnadsinvesteringar eller ej.

Den nu redovisade ståndpunkten kräver emellertid komplettering i ett avseende. En skattskyldig som förvärvar jordbruksfastighet efter ikraftträdandet av de här föreslagna reglerna kommer — i enlighet med vad jag föreslagit i avsnittet om de materiella reglerna — att få använda en proportioneringsregel för beräkning av avskrivningsunderlaget för byggnader i de fall han inte kan visa den verkliga anskaffningskostnaden. Denna proportioneringsregel innebär att avskrivningsunderlaget skall beräknas på grundval av taxeringsvärdet och, där exploateringsvärde, värde av mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner eller skogsbruksvärde överstigande 25 000 kr. inte förekommer, motsvara 25 % av köpeskillingen. I annat fall utgörs avskrivningsunderlaget för byggnader av den del av köpeskillingen som svarar mot 25 % av taxeringsvärdet minskat med värden av de nu nämnda slagen. Proportioneringsregeln ger i praktiken samma utslag som schablonmetoden enligt

punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL i de fall där köpeskillingen överensstämmer med taxeringsvärdet. I de fall där emellertid fastigheten förvärvats kort tid före ikraftträdandet — och då ofta till ett pris som överstiger taxeringsvärdet — skulle ett ingångsvärde beräknat på sätt som jag här föreslagit, dvs. med utgångspunkt i schablonregeln i punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL, leda till obillighet i förhållande till det nyss skildrade förvärvsfallet, i synnerhet som man inte kan hävda att anskaffningskostnaden redan skrivits av till stor del. Jag föreslår därför att om fastigheten förvärvats efter utgången av år 1969, den skattskyldige bör få välja mellan ett ingångsvärde beräknat enligt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL och ett ingångsvärde på byggnaderna beräknat enligt den proportioneringsmetod jag nyss berört, den s. k. tjugofemprocentsregeln. Möjligheter till jämkning av underlaget bör i det sistnämnda alternativet kunna ske om resultatet i avsevärd mån över- eller understiger vad som kan anses rimligt i det särskilda fallet. Jag vill i detta hänseende hänvisa till avsnittet om de materiella reglerna. Dessutom vill jag tillägga att någgot byggnadsavskrivningsunderlag givetvis inte skall medges i de fall där byggnader inte förekommer. Å andra sidan bör faktiska kostnader för byggnadsinvesteringar nedlagda efter förvärvet få med räknas i ingångsvärdet även i de fall där tjugofemprocentsregeln tillämpas.

Har kostnad för ny-, till- eller ombyggnad bestritts genom ianspråktagande av medel, som avsatts till investeringsfond eller liknande anordning för uppskov med inkomstbeskattning, skall ingångsvärdet minskas med vad som sålunda tagits i anspråk.

Har fastigheten förvärvats genom benefikt fång, får övertagaren som ingångsvärde använda det ingångsvärde vartill överlåtaren varit berättigad.

Avskrivningsprocent

För de övergångsfall där avskrivning enligt plan redan förekommer bör, som jag nyss framhållit, planen följas även efter övergången. Detta innebär också att den procentsats som gäller för planen vid övergången skall följas i fråga om det underlag som redan förts upp på planen. Nyinvesteringar, dvs. sådana som skett efter övergången, avses emellertid, som jag också nyss nämnt, skola få skrivas av i snabbare takt i enlighet med vad jag föreslagit i fråga om avskrivningsprocent i avsnittet om de materiella reglerna.

Föreligger inte avskrivningsplan för byggnader vid övergången, kan man skilja mellan fall där underlaget skall utgöras av faktiska anskaffningskostnader, fall där ingångsvärdet beräknas på grundval av punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL samt fall där proportionering för framtagande av byggnadsvärde enligt den av mig i det föregående

föreslagna tjugofemprocentsregeln får användas. I det förstnämnda fallet bör individuell avskrivning äga rum enligt den procentsats som skall tillämpas enligt vad jag anfört i avsnittet om materiella regler. Likaledes bör vad jag anfört om procentsats i detta avsnitt gälla där tjugofemprocentsregeln används. Här är det emellertid fråga om procenten vid kollektiv avskrivning. När ingångsvärdet beräknas på grundval av punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 22 § KL bör emellertid avskrivningen följa nuvarande procentsats vid kollektiv avskrivning. Annars skulle sådan skattskyldig komma i ett omotiverat bättre läge.

Utbrytning av byggnadsinventarier

De nya avskrivningsreglerna för jordbruksbyggnader innebär bl. a. att vissa kostnader för inredningar och maskinell utrustning m. m. i avskrivningshänseende skall få behandlas på samma sätt som inventarier, även om investeringen sålunda avser förbättringsarbeten på själva fastigheten eller byggnader som tillhör den. Hur utbrytning av underlaget för sådana slag av kostnader i och för övergången skall ske måste sålunda regleras. I detta avsnitt avser jag emellertid att behandla endast utbrytning från avskrivningsunderlaget för byggnader.

En fullständig redovisning i fråga om anskaffningskostnader och redan åtnjutna avdrag för byggnadsinventarier att använda som grundval för bestämmande av utbrytningsvärden kan naturligtvis inte ske. Reglerna måste därför bli schablonartade.

En lämplig avvägning synes mig vara att tillåta utbrytning av anskaffningskostnaden för byggnadsinventarier som tillförts fastigheten efter utgången av år 1969. Har fastighet förvärvats efter utgången av år 1969 bör emellertid endast kostnader som nedlagts efter förvärvet få räknas av. Jag anser nämligen inte motiv finnas för att beakta andra kostnader än den skattskyldiges egna. Vidare bör de faktiska kostnaderna före utbrytningen minskas i den mån dessa kostnader tidigare avdragits eller avskrivits.

Ingångsvärde för inventarier

I jordbruk, som redovisas enligt kontantprincipen, får avdrag inte göras för nyuppsättning av eller värdeminskning på inventarier. I stället medges avdrag för kostnad för anskaffande av inventarier till ersättning för avyttrade, utrangerade eller förlorade inventarier. När nyuppsättning och nyanskaffning föreligger samtidigt, exempelvis om äldre maskin ersätts med ny av annan och bättre konstruktion, medges i allmänhet avdrag med så stort belopp av köpeskillingen för den nya maskinen som en maskin av samma sort som den äldre skulle ha kostat, i den mån den kan fås på marknaden. Kravet på att det utbytta inventariet skall ha nedskrotats eller avyttrats upprätthålls inte alltid i

rättstillämpningen. Man torde nämligen i flera fall godta att det utbytta inventariet behålls som reservmaskin och ändå medge avdrag för åtminstone del av likviden för den nya maskinen.

Mot avdragsreglerna svarar bestämmelser i 21 § första stycket KL att vad som erhållits genom löpande försäljning (ej realisation) av inventarier skall tas upp som intäkt av jordbruksfastighet. Vid realisation av inventarier tillämpas reglerna i 35 § KL. Endast undantagsvis torde beskattning härvid komma i fråga.

För att jordbrukare skall bli kompenserad för icke avdragsgilla nyuppsättningskostnader får han enligt gällande regler vid frivillig övergång till bokföringsmässig redovisning ta upp ett ingångsvärde för befintliga inventarier som underlag för beräkning av värdeminskningsavdrag. Detta ingångsvärde skall i första hand motsvara den faktiska nyuppsättningskostnaden. Kan denna inte visas — och detta torde vara det vanliga — fastställs ingångsvärdet efter individuell värdering. Härvid tas i allmänhet upp värdet för samtliga inventarier i enlighet med de normvärden som riksskatteverket fastställer för olika slag av jordbruksinventarier. Dessa normvärden motsvarar 80 % av inventariernas återanskaffningsvärde.

När de av riksskatteverket fastställda normvärdena används får man ofta ett gynnsammare resultat än när man yrkar avdrag med den faktiska nyuppsättningskostnaden, i synnerhet om begagnade inventarier anskaffats. Priset på begagnade inventarier understiger i regel 80 % av anskaffningskostnaden för nya inventarier. Det torde således förekomma fall där ingångsvärdet högst betydligt överstiger nyuppsättningskostnaden. Med hänsyn till det nu sagda vågar man anta att normvärdena i flera fall kommit till användning trots att den faktiska nyuppsättningskostnaden kunnat visas.

Enligt kommitténs förslag skall för de jordbrukare som inte redan redovisar enligt bokföringsmässiga grunder den faktiska nyuppsättningskostnaden alltid kunna tas upp som ingångsvärde vid övergången till bokföringsmässig redovisning. Den som har drivit jordbruk under kortare tid än fem år vid övergången skall enligt förslaget vara hänvisad till endast nyuppsättningskostnaden för bestämmande av ingångsvärdet, medan den som då drivit jordbruk under minst fem år skall ha valrätt mellan ursprungliga nyuppsättningskostnaden och en s. k. kombinationsmetod för beräkning av ingångsvärdet. Kombinationsmetoden innebär att ingångsvärdet skall motsvara anskaffningskostnaderna i sin helhet för inventarier som anskaffats inom fem år före övergången till bokföringsmässig redovisning samt 65 % av återanskaffningsvärdet för övriga inventarier. Kommittén föreslår vidare vissa undantag vid benefika förvärv och vid köp till underpris från en preciserad krets närstående.

Remissinstanserna har i allmänhet godtagit kombinationsmetoden. Valet av procentsats har emellertid diskuterats.

Det aktuella förslaget innebär en väsentlig utvidgning av inventariebegreppet i förvärvskällan jordbruk. Som jag tidigare utvecklat kommer i vissa fall byggnadstillbehör och markanläggningar att hänföras till inventarier i avskrivningshänseende. Byggnadstillbehören avses i enlighet med redovisningen i det föregående komma att brytas ut ur avskrivningsunderlaget för byggnader och överföras till avskrivningsunderlaget för inventarier. För dessa inventarier — dvs. fasta maskiner och inventarier — kommer alltså det belopp som överförs från underlaget för byggnadsavskrivningar att ingå i ingångsvärdet. I fråga om markanläggningar, som skall ingå i avskrivningsunderlaget för inventarier, innebär mitt förslag att avskrivning skall få göras endast på kostnader som nedläggs efter övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Motsvarande problem uppkommer alltså inte beträffande markanläggningar.

För övriga inventarier, dvs. sådana inventarier för vilka i dag skulle beräknas ingångsvärde vid frivillig övergång till bokföringsmässig redovisning, bör följande gälla.

Ingångsvärdet bör i princip motsvara den faktiska ursprungliga nyuppsättningskostnaden. Skattskyldig bör alltså alltid ha möjlighet att bestämma ingångsvärdet till den faktiska nyuppsättningskostnaden, om han kan visa denna.

Kan den faktiska nyuppsättningskostnaden inte utredas — och detta torde vara situationen för det övervägande antalet skattskyldiga — måste ingångsvärdet beräknas schablonmässigt. Jag anser mig i princip kunna godta kommitténs förslag beträffande bestämmande av ingångsvärde för inventarier i detta fall. Förslaget innebär att den som drivit jordbruk under minst fem år bör få ta upp värdet av inventarier som innehafts under högst fem år till anskaffningskostnader och värdet av övriga inventarier till viss del av återanskaffningskostnaden vid övergången. Syftet med reglerna om rätt till ingångsvärde för inventarier är att kompensera jordbrukaren för den ursprungliga nyuppsättningskostnaden. För denna kostnad har avdrag inte åtnjutits. Om jordbrukaren emellertid, efter övergången till bokföringsmässig redovisning, säljer inventarier, uppkommer skattepliktig intäkt i förvärvskällan jordbruksfastighet. Inventariebeståndet på en jordbruksfastighet är heterogent sammansatt och innefattar i regel inventarier där nyuppsättningen ligger mycket långt tillbaka i tiden såväl som nyuppsättningar som skett på senare tid. I allmänhet torde man kunna räkna med att anskaffningarna under en femårsperiod före övergången till största delen utgjort ersättningsanskaffningar. För sådana anskaffningar medges avdrag vid taxeringen. Det torde vara vanligt att kostnaden för ersättningsanskaffning överstiger den faktiska nyuppsättningskostnaden. Jordbrukarna blir således i allmänhet överkompenserade genom regeln att ingångsvärdet för in-

ventarier som innehafts mindre än fem år får beräknas till anskaffningskostnaden. Med hänsyn härtill finner jag motiverat att ingångsvärdet för inventarier, som innehafts mer än fem år, schablonmässigt sätts till 50 % av återanskaffningskostnaden.

Den här föreslagna schablonmetoden kan emellertid i vissa lägen leda till icke godtagbara resultat, t. ex. om nyuppsättning sker med begagnade inventarier kort före övergången varefter dessa ersätts med nya, likaledes före övergången. Syftet med sådana åtgärder kan nämligen huvudsakligen ha varit att vinna förmån vid beskattningen. Ett annat fall som jag har i åtanke gäller s. k. reservmaskiner, dvs. maskiner där ersättningsavdrag redan medgetts helt eller delvis. Om både ersättningsmaskin och reservmaskin får medräknas, kan detta ibland leda till för högt ingångsvärde. Vidare förekommer på vissa jordbruk maskiner som har ett mycket högt återanskaffningsvärde — t. ex. grävmaskiner och skogsmaskiner — men som efter vad som kan antas har kunnat anskaffas för lågt pris mer än fem år före övergången till bokföringsmässig redovisning. För nu avsedda fall bör finnas jämkningsregler. Vid en jämkning bör man försöka komma fram till ett värde som så nära som möjligt ansluter till den ursprungliga nyuppsättningskostnaden.

Har inventarium förvärvats genom benefikt fång, bör ingångsvärdet beräknas till 50 % av återanskaffningskostnaden. Om den huvudsakliga delen av inventariebeståndet förvärvats på detta sätt, bör dock som ingångsvärde få tas upp samma värde som överlåtaren skulle ha fått beräkna vid övergång.

För att ett inventarium skall kunna tas med vid beräkning av ingångsvärde bör självfallet krävas att det finns på jordbruksfastigheten vid tidpunkten för övergången till bokföringsmässig redovisning och vidare att det är avsett att stadigvarande användas för jordbruksdriften.

För den som kommer att tillämpa s. k. räkenskapsenlig avskrivning är det av särskild betydelse när inventarierna skall anses anskaffade. Inventarier som förvärvats en längre tid före övergången kan nämligen skrivas av med betydande belopp genom den s. k. supplementärregeln, om detta behövs för att eliminera bokföringsmässig vinst, som kan uppkomma i samband med övergången. I de fall den verkliga nyuppsättningskostnaden utgör ingångsvärde bör inventariet anses anskaffat vid nyuppsättningen, oavsett om det senare utbytts. Vid tillämpning av den schablonmässiga beräkningsmetoden bör inventarierna däremot anses anskaffade under övergångsåret. För detta synsätt talar bl. a. den omständigheten att ingångsvärdet beräknas till viss kvotdel av det aktuella återanskaffningsvärdet. Jag anser det alltså naturligt att ett inventarium skall anses anskaffat vid den tidpunkt vartill ingångsvärdet hänför sig.

Ingångsvärde för markanläggning

Enligt gällande bestämmelser kan värdeminskning av markanläggning komma i fråga endast beträffande täckdiken och skogsvägar i den mån jordägaren bestritt kostnaden under sin egen innehavstid. Vid benefika överlåtelser kan övertagaren dock fortsätta avskrivningen i enlighet med överlåtarens avskrivningsplan. Underlag för avskrivning utgör i fråga om täckdiken hela nedlagda kostnaden samt beträffande skogsvägar 1/3 av kostnaden.

Jag har i det föregående föreslagit att den som gått över till bokföringsmässig redovisning i det nya systemet skall medges värdeminskningsavdrag för alla egentliga markanläggningar. För täckdiken bibehålls nuvarande regler med den ändringen att kostnader för huvudavlopp skall inräknas i avskrivningsunderlaget. För övriga egentliga markanläggningar har jag förordat att 75 % av kostnaderna för anläggningen utgör avskrivningsunderlag. Till markanläggningar hör även skogsvägar av varaktig natur.

Mitt förslag till avskrivning av markanläggningar överensstämmer med vad kommittén förordat i detta avseende. Kommittén har av praktiska skäl ansett att de nya reglerna skall tillämpas endast på kostnader som hänför sig till tid efter det att den nya lagstiftningen trätt i kraft. Något ingångsvärde för andra markanläggningar än täckdiken eller skogsvägar bör således enligt kommittén inte komma i fråga. Kommittén föreslår att kostnader för täckdiken och skogsvägar som uppförts på avskrivningsplan före 1973 års ingång skall skrivas av på samma sätt som enligt gällande regler. Kommittén anser det möjligen motiverat att något mjuka upp avskrivningsreglerna för de skogsvägskostnader som en skattskyldig haft året före det då de nya gynnsamma avskrivningsreglerna träder i kraft. Vid remissbehandlingen har i några yttranden framförts önskemål om att kostnader för vissa markanläggningar som nu inte är avdragsgilla skall beaktas vid övergången till bokföringsmässig redovisning enligt det nya systemet.

Jag delar kommitténs uppfattning att de nya reglerna för värdeminskning av markanläggningar skall gälla endast kostnader som nedlagts sedan jordägaren övergått till bokföringsmässig redovisning i det nya systemet. Detta innebär alltså att något ingångsvärde för andra markanläggningar än täckdikningar och skogsvägar inte bör komma i fråga. Jag vill i detta sammanhang peka på att värdeminskningsavdrag enligt nuvarande regler medges för kostnader för täckdiken, som såväl antalsmässigt som kostnadsmässigt intar en dominerande ställning bland egentliga markanläggningar inom jordbruket. Beträffande skogsvägar, för vilka värdeminskningsavdrag medges på ett avskrivningsunderlag motsvarande 1/3 av de verkliga kostnaderna, saknas anledning att förorda omräkning av underlaget i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning enligt det nya systemet.

Ingångsvärde för naturtillgångar

Jag har vid behandlingen av de materiella reglerna i det nya systemet bl. a. föreslagit regler för fastställande av naturtillgångs anskaffningsvärde. Förslaget innebär i princip att som värde skall tas upp tillgångens anskaffningskostnad eller 60 % av allmänna saluvärdet vid den tidpunkt då tillgången börjar utnyttjas. Vad jag härvid föreslagit avser naturligtvis endast frågan om anskaffningsvärdets bestämmande i de fall tillgodogörandet av naturtillgång igångsätts efter det att den skattskyldige gått över till bokföringsmässig redovisning av jordbruk enligt de nu föreslagna reglerna. Har utvinningen påbörjats före övergången, bör sättet för beräkning av avdrag inte ändras.

Ingångsvärde för djur

I kontantmässigt redovisat jordbruk görs skillnad mellan djur som är att anse som inventarier (stamdjur) och andra som inte räknas dit (omsättningsdjur). Rådande praxis vid taxering enligt kontantmetoden ger vid handen att till stamdjur i regel hänförs stamtjurar och mjölkkor samt ett rekryteringsunderlag av högst lika många kvigor och kalvar som antalet kor. Vidare räknas i allmänhet hästar, som uppnått två års ålder, till stamdjuren liksom smådjur, (svin, får etc.) som används för avelsändamål. Till omsättningsdjur räknas djur, som är föremål för snabb omsättning. Kostnaden för nyuppsättning av stamdjur är inte avdragsgill. Löpande försäljning beskattas som inkomst i förvärvskällan. Ersättningsanskaffningar är avdragsgilla. Realisation av stamdjur föranleder beskattning endast i den mån så kan ske enligt bestämmelserna för realisationsvinst i 35 § KL. För omsättningsdjur är anskaffningskostnaden alltid avdragsgill. Försäljning föranleder alltid beskattning som inkomst i förvärvskällan.

Principen om fördelning av djurbesättningar i stamdjur och andra har föranlett en ändring år 1970 i övergångsbestämmelserna till 1951 års bestämmelser om bokföringsmässig inkomstredovisning av jordbruk (SFS 1951: 790), varigenom ingångsvärde vid övergång till bokföringsmässig redovisning medges endast för stamdjur. I likhet med vad som gäller om inventarier skall i första hand den verkliga nyuppsättningskostnaden för stamdjur tas upp som ingångsvärde. Om denna kostnad inte kan visas, skall som ingångsvärde tas upp 5/4 av de värden som riksskatteverket fastställer för olika djur i skilda åldersgrupper. Det fastställda värdet motsvarar i allmänhet 80 % av allmänna saluvärdet. Ingångsvärdet kommer således i stort att utgöras av det fulla allmänna saluvärdet.

Enligt kommittéförslaget skall den skattskyldige som ingångsvärde för stamdjur alltid få använda nyuppsättningskostnaden. Har han haft stamdjursbesättning under minst fem år, skall han alternativt få välja ett

schablonmässigt beräknat värde på de stamdjur som finns på jordbruksfastigheten vid övergången. Detta schablonmässiga värde skall motsvara ett genomsnittligt allmänt saluvärde under viss tid. Förslaget innebär vidare särskilda regler i det fall skattskyldig inom fem år före övergången övertagit stamdjur i samband med övertagande av den förvärvskälla i vilken de ingått.

Enligt min uppfattning bör följande beaktas vid bestämmandet av ingångsvärde för stamdjur. Varken f. n. eller i det nya systemet görs för jordbrukare som redovisar enligt bokföringsmässiga grunder någon skillnad vid försäljningar mellan stamdjur och omsättningsdjur. Hela djurbeståndet betraktas härvid i princip som ett varulager. Skälet till att bestämma ingångsvärde för stamdjur är detsamma som motiverar rätten till ingångsvärde för inventarier, dvs. att kompensera jordbrukaren för att han i detta fall inte fått avdrag för nyuppsättningskostnaden, trots att han efter övergången kommer att beskattas för intäkt i förvärvskällan vid all slags försäljning av djur, och således även vid realisation av stamdjur.

Jag anser mig således kunna godta förslaget att den som i minst fem år haft stamdjursbesättning vid övergång till bokföringsmässig redovisning skall ha valrätt mellan att som ingångsvärde ta upp den faktiska nyuppsättningskostnaden eller allmänna saluvärdet för de stamdjur som finns på fastigheten vid övergångstillfället. Valrätten i detta fall betingas av de svårigheter som kan finnas när det gäller att förebringa den faktiska nyuppsättningskostnaden särskilt om nyuppsättningen ligger långt tillbaka. Ett ogynnsammare ingångsvärde skulle vidare, med hänsyn till möjligheterna att skattefritt realisera stamdjursbeståndet före övergången till bokföringsmässig redovisning ej kunna leda till önskvärda förändringar i produktionsinriktning.

En remissinstans har tagit upp frågan om korrigering av ingångsvärdet i fall jordbrukaren före övergången reducerar sina löpande försäljningar för att uppbringa antalet djur inför bytet av redovisningsmetod. Ingångsvärdet bör motsvara allmänna saluvärdet för jordbrukarens normala stamdjursbesättning. Denna effekt kan uppnås genom att jordbrukarens genomsnittliga stamdjursbesättning under en viss tidsperiod läggs till grund för beräkning av ingångsvärdet. I rättstillämpningen har emellertid i allmänhet godtagits en ökning av stamdjursbesättning i anslutning till realisation. Mot bakgrunden av vad jag tidigare anfört är jag därför inte beredd att förorda en särskild jämkningsregel för det fall antalet stamdjur vid övergången är större än normalt för jordbrukaren. Den regel om jämkning som jag tidigare föreslagit bör emellertid kunna tillämpas i nu avsedda fall, t. ex. om ingångsvärdet skulle bli uppenbart orimligt till följd av en ökning av stamdjursbesättningen som framstår som huvudsakligen föranledd av syftet att få ett högt ingångsvärde.

Vid minst femårigt innehav av stamdjursbesättning skall således, i

enlighet med det nyss anförda, en schablonmässig värdering av de vid övergången befintliga djuren få ske med utgångspunkt i det allmänna saluvärdet. För att underlätta deklarations- och taxeringsarbetet bör värderingen liksom hittills ske med ledning av värden på djur som fastställts av riksskatteverket på grund av genomsnittspriser under en tolvmånadersperiod. De värden som verket nu fastställer motsvarar i princip 80 % av genomsnittspriserna på olika slags djur i skilda åldersgrupper. Denna värderingsprincip bör — som jag anfört i annat sammanhang — ändras på sådant sätt att verket anger de fulla genomsnittspriserna. Liksom nu bör ingångsvärdet kunna jämkas i särskilda fall, när stamdjuren i en besättning på grund av särskilda omständigheter bör åsättas ett högre eller lägre saluvärde än de normalvärden som beräknas av riksskatteverket. I det fall fastställt värde av stamdjur av det slag skattskyldig har saknas, skall allmänna saluvärdet tas upp som ingångsvärde.

Jag har tidigare berört innebörden av begreppet stamdjur i beskattningshänseende. På grund av vad som anförts vid remissbehandlingen finner jag anledning att påpeka att i vissa fall stamdjur kan förekomma även i kreatursbesättningar av köttdjursras. Kravet på utredning om att stamdjur finns i sådan besättning torde dock i allmänhet få ställas högre än när det gäller stamdjur i mjölkdjursbesättning. Rätten till ingångsvärde bör dock inte helt knytas till möjligheten att visa att icke avdragsgill nyuppsättningskostnad förelegat. En remissinstans har föreslagit att värde av rekryteringsunderlag för stamdjursbesättning i regel bör kunna tas upp till viss del av värdet av de fader- och moderdjur, som ingår i stamdjursbesättningen. I fråga om nötkreatur har föreslagits hälften och i fråga om får och svin en fjärdedel. För att undvika processer om ingångsvärden är det naturligtvis önskvärt att i möjligaste mån klargöra sammansättningen av olika stamdjursbesättningar. Att lagstifta om beräkning av värdet av rekryteringsunderlag är emellertid inte en praktiskt framkomlig väg Enligt min mening bör det i stället ankomma på riksskatteverket att meddela anvisningar för bestämmande av det värde av rekryteringsunderlaget i stamdjursbesättning som skall kunna godtas i normalfallet. Det bör sålunda också överlåtas på verket att överväga huruvida rekryteringsunderlagets värde skall beräknas till viss del av fader- och moderdjurens värde eller om faktiska värdet på ungdjur bör läggas till grund för rekryteringsunderlagets värde. Nuvarande praxis bör vara vägledande för frågan om beräkning av rekryteringsunderlag.

Den som haft stamdjursbesättning under kortare tid än fem år skall som ingångsvärde få använda endast den verkliga nyuppsättningskostnaden. Den omständigheten att den skattepliktiga realisationsvinsten med anledning av den s. k. reducerade skalan efter redan två års innehav endast utgör del av realisationsvinsten, anser jag inte utgöra anledning till annat ställningstagande. En på motsvarande sätt reducerad skala för be-

räkning av ingångsvärden skulle nämligen onödigtvis komplicera deklarations- och taxeringsarbetet.

När nyuppsättningskostnaden används som ingångsvärde bör, som kommittén föreslagit, endast den ursprungliga kostnad som kvarstår i beskattningshänseende få tas upp. Om del av den ursprungliga nyuppsättningskostnaden kan anses konsumerad genom delrealisation bör alltså endast återstående del, nettouppsättningskostnaden, få föras upp.

Det torde höra till ovanligheterna att sedan nyuppsättning av visst slag skett, exempelvis av nötkreatur, en ökning av denna besättning sker genom ytterligare nyuppsättning. Har därför nyuppsättning skett fem år före övergången och den skattskyldige hela tiden därefter innehaft sådana stamdjur bör han som jag tidigare anfört ha valrätt att använda den verkliga nyuppsättningskostnaden eller ett schablonmässigt beräknat belopp som ingångsvärde. Om samma skattskyldig senare och inom fem år före övergången även nyuppsätter en fårbesättning, bör enligt min mening den omständigheten att nötkreatursbesättningen innehafts i mer än fem år inte medföra att den skattskyldige skall anses ha rätt att utnyttja valrätten vid bestämmande av ingångsvärde även för stamdjuren i fårbesättningen. Som detta senare värde skall den skattskyldige i detta fall få ta upp endast den verkliga nyuppsättningskostnaden.

Kommittén föreslår vidare att samma regler som för ingångsvärde för inventarier bör gälla i de fall jordbruk och stamdjur övertagits genom benefikt fång.

Vid förvärv genom benefikt fång är det såvitt avser beräkning av ingångsvärde för stamdjur nödvändigt att skilja mellan förvärv före ingången av år 1973 och senare förvärv. Vid förvärv efter utgången av år 1972 skall övertagaren omedelbart tillämpa bokföringsmässig redovisning. Har även överlåtaren tillämpat sådan redovisningsmetod torde i skattehänseende allmänt anses som om övertagaren fortsätter överlåtarens jordbruk. Övertagaren skall därför som ingående värde på lagertillgångar ta upp samma belopp som förutvarande ägarens utgående värde. Detta får anses framgå av allmänna regler vid beskattningen. Jag kan i sammanhanget påpeka att en uppskrivning av värdet av lagret enligt praxis föranleder beskattning (RÅ 1959 ref. 10). Skäl att reglera detta allmänt vedertagna förhållande i denna lagstiftning om ingångsvärden föreligger enligt min mening inte.

Har däremot överlåtaren redovisat enligt kontantprincipen bör vid benefik överlåtelse efter utgången av år 1972 övertagaren vid beräkning av ingångsvärde för stamdjur sättas i samma situation som överlåtaren skulle ha varit om denne övergått till bokföringsmässig redovisning. Detta innebär att, om överlåtaren drivit jordbruket under minst fem år, övertagaren bör få efter eget val ta upp överlåtarens verkliga nyuppsättningskostnad eller schablonmässigt beräknat värde som ingångsvärde.

Har det benefika övertagandet skett före ingången av år 1973 bör man enligt min mening kunna godta ett schablonmässigt beräknat ingångsvärde. Jag har i det föregående motiverat det så beräknade ingångsvärdet bl. a. med att den skattskyldige i dessa fall skulle före övergången kunna realisera stamdjursbesättningen utan skattekonsekvenser samt att den skattskyldige med detta ingångsvärde kompenseras för att han framdeles måste avstå från denna möjlighet. Eftersom en stamdjursbesättning, förvärvad genom benefikt fång, enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. KL i regel kan realiseras utan beskattningskonsekvenser, anser jag att ingångsvärde för stamdjursbesättning som förvärvats genom benefikt fång före ingången av år 1973 av enkelhetsskäl alltid skall beräknas enligt schablonmetoden. Den omständigheten att överlåtarens nyuppsättningskostnad i några fall kan tänkas överstiga det schablonmässigt beräknade ingångsvärdet bör alltså enligt min mening inte föranleda ett högre ingångsvärde. Med en sådan regel är det givetvis utan betydelse huruvida överlåtaren använt kontantmässig eller bokföringsmässig inkomstredovisning.

Kommittéförslaget innebär slutligen att den som genom köp eller på därmed jämförligt sätt till underpris förvärvat den väsentligaste delen av stamdjursbesättningen från preciserad krets närstående skall ha rätt att välja mellan de båda alternativa metoderna för beräkning av ingångsvärde under förutsättning dels att överlåtaren avyttrat jordbruksfastigheten med tillämpning av kontantprincipen, och dels att överlåtaren och tillträdaren gemensamt brukat jordbruk under minst fem år. Enligt min mening bör en sådan rätt till alternativ beräkning av ingångsvärde föreligga endast om det benefika inslaget i förvärvet är av någon väsentlighet. En förutsättning härför bör dock, liksom kommittén har föreslagit, vara att överlåtaren har redovisat enligt kontantprincipen.

Övriga balansposter

Nuvarande bestämmelser innebär att vid övergång till bokföringsmässig redovisning ingångsvärde inte får tas upp för varulager som inte utgörs av stamdjur och i allmänhet inte heller för fordringar eller skulder. Fordringar och skulder beaktas dock vid vissa kreditförsäljningar och kreditköp. Sålunda kan skattskyldig, som före övergången realiserat stamdjur på kredit men erhåller likviden efter övergången, ta upp denna som ingående varufordran. Vidare skall skattskyldig, som före övergången nyuppsatt stamdjur på kredit men först därefter erlägger likvid, ta upp beloppet som ingående varuskuld.

Att speciell hänsyn tagits till realisation av stamdjur sammanhänger med att sådan realisation vid kontantmässigt redovisat jordbruk inte föranleder beskattning i förvärvskällan jordbruksfastighet. Om däremot likviden inflyter efter övergången måste den redovisas till beskattning enligt reglerna för bokföringsmässig redovisning. Genom att motsvaran-

de belopp får tas upp som ingående varufordran, kan en ej önskad beskattningseffekt elimineras. Kostnad för nyuppsättning av stamdjur är inte avdragsgill i kontantmässigt redovisat jordbruk. Vid övergången medges, som framgått av det föregående, ingångsvärde för stamdjur med nyuppsättningskostnaden, om djuren innehafts mindre än fem år. Om nyuppsättningen skett på kredit före övergången och likvid erläggs senare, medges emellertid avdrag för denna likvid enligt reglerna för bokföringsmässig redovisning. Den upptagna ingående varuskulden syftar till att eliminera de skattemässiga verkningarna av detta avdrag. Det anförda innebär m. a. o., att fordran som efter övergången influtit för tidigare realiserade stamdjur eller skuld som då betalas på tidigare nyuppsatta stamdjur inte påverkar inkomstberäkningen.

Ersättningsanskaffningar av stamdjur liksom inköp av omsättningsdjur eller andra lagertillgångar är avdragsgilla, oavsett om redovisning sker enligt kontantmetoden eller enligt bokföringsmässiga grunder. Vid löpande försäljning av stamdjur eller avyttring av omsättningsdjur eller andra lagertillgångar utgör vidare likviden skattepliktig intäkt oavsett redovisningsmetoden. Skäl saknas således att beakta obetalda skulder eller utestående fordringar i dessa fall.

Kommitténs förslag innebär att nuvarande regler i detta avseende skall bibehållas med den ändringen att utestående fordringar på realiserade inventarier skall beaktas vid övergången. I likhet med vad som gäller beträffande stamdjur föranleder realisation av döda inventarier nämligen inte beskattning i kontantmässigt redovisat jordbruk. Influten likvid för realiserat inventarium blir däremot alltid föremål för beskattning vid bokföringsmässig redovisning. För att åstadkomma nollställning i beskattningsläget föreslår kommittén att den avtalade köpeskillingen skall tas upp som ingående varufordran för övergångsåret.

Jag delar kommitténs uppfattning att hänsyn vid övergången bör tas till utestående likvid för realiserade inventarier. Enligt min mening finns inga motiv för olika behandling av likvid för stamdjur och likvid för döda inventarier i detta hänseende. För att undvika en ej önskvärd beskattningseffekt bör också utestående likvider för såväl realiserade stamdjur som realiserade döda inventarier få tas upp som varufordringar vid övergången.

Kommittén tar vidare upp frågan om behandlingen av skulder, som är utestående vid övergången och som avser nyuppsatta eller ersättningsanskaffade döda inventarier. Enligt kommitténs mening saknas anledning att beakta dessa inventarieskulder vid övergången. Jag kan godta kommitténs uppfattning.

Värdering av varulager vid utgången av första beskattningsåren efter övergången

Enligt kommittéförslaget skall värdet av såväl samtliga djur som övriga lagertillgångar i princip tas upp till 40 % av allmänna saluvärdet i den utgående balansräkningen. Kommitténs förslag till värdering av vissa lagertillgångar vid utgången av de första tre beskattningsåren efter övergången innebär emellertid en större nedskrivningsrätt beträffande andra lagertillgångar än stamdjur. Värdet av dessa lagertillgångar föreslås få tas upp under dessa tre år lägst till 10, 20 resp. 30 % av allmänna saluvärdet för omsättningsdjur samt anskaffningsvärdet för produkter och förnödenheter.

Den omständigheten att ingångsvärde inte får tas upp för andra lagertillgångar än stamdjur utgör enligt min mening motiv för särbehandling av lager av omsättningsdjur samt produkter och förnödenheter under en övergångstid. Genom en sådan särbehandling undviks att den skattskyldige blir tvungen att skriva upp värdet av dessa lagertillgångar från noll till minimivärdet 40 % under övergångsåret med de konsekvenser en sådan åtgärd kan få vid beskattningen. För skattskyldig, som har s. k. blandad djurbesättning, kan naturligtvis det förhållandet att värdet av stamdjur får skrivas ner från det oftast schablonmässigt beräknade ingångsvärdet till 40 % av allmänna saluvärdet helt eller delvis kompensera en uppskrivning av övriga lagertillgångar. I de fall jordbrukare har ingångsbesättning bestående huvudsakligen av omsättningsdjur eller stort lager av produkter och förnödenheter står emellertid inte denna möjlighet till buds.

Den av kommittén föreslagna övergångstiden anser jag riktigt avvägd. Jag föreslår således att uppskrivning av värdet av andra lagertillgångar än stamdjur successivt får ske med 10 % under ett vart av de första fyra åren efter övergången till bokföringsmässig redovisning.

Övergångstakten m. m.

Som jag tidigare anfört har man beräknat att vid 1971 års taxering endast ungefär 8 % av landets ca 150 000 jordbrukare redovisade enligt bokföringsmässiga grunder. Kommittén har, som jag tidigare framhållit, beräknat att ca 79 000 jordbrukare totalt kommer att omfattas av övergången till det nya systemet. De har således att inrätta sig efter en redovisningsmetod som är mer eller mindre främmande för dem. Jag har tidigare förklarat att övergången bör i möjligaste mån underlättas.

Även om det från rättvisesynpunkt kan hävdas att övergången bör ske vid ett bestämt tillfälle och samtidigt för alla, är varken skatteadministrationen eller de skattskyldiga betjänta av en sådan ordning. Ett stort antal av de jordbrukare som skall byta redovisningsmetod kommer nämligen att nödgas söka hjälp hos bokföringsbyråer eller av andra personer

som är insatta i de nya reglerna för jordbruksbeskattningen. För att ta vederbörlig hänsyn till personalresurserna hos bokföringsbyråer och taxeringsmyndigheter m. m. anser jag det naturligt att i likhet med vad kommittén föreslagit förorda en successiv övergång under några år.

Övergångstakten bör bestämmas av tillgängliga resurser och av principen att övergången skall ske efter jordbrukets storleksordning. I likhet med kommittén anser jag således att tidpunkten för övergången får knyta an till bruttointäkten. Bruttointäkten är nämligen i regel ett godtagbart uttryck för ett jordbruks storlek och speglar bättre än någon annan faktor omfattningen av jordbruksdriften.

För att ge den skattskyldige möjlighet att långt i förväg bedöma sin situation och därmed kunna i god tid tillförsäkra sig den deklarationshjälp han behöver och förbereda övergången till bokföringsmässig redovisning är det, som kommittén funnit, lämpligt att övergångsskyldighe ten knyts till bruttointäkten två år före övergångsåret. Av praktiska skäl bör den bruttointäkt som taxeringsnämnden fastställt vara bestämmande för den obligatoriska övergången. Med bruttointäkt bör härvid förstås bruttointäkten i förvärvskällan.

Kommittén, som föreslår en successiv övergång under en period om fem år med början den 1 januari 1973, har låtit utföra en undersökning av jordbrukarnas bruttointäkter sådana de framgått av de deklarationer som lämnats till 1969 års taxering i avsikt att få ett underlag för bedömning om var gränserna lämpligen bör sättas. För att i möjligaste mån träffa de förhållanden som kan tänkas föreligga vid ingången av de aktuella övergångsåren 1973—1977 har vidare prognoser gjorts beträffande dels inkomstutveckling, dels nedläggningstakten för jordbruk och dels antalet frivilliga övergångar. Mot bakgrunden härav föreslår kommittén att den 1 januari 1973 skyldighet att tillämpa bokföringsmässig redovisning skall föreligga för jordbrukare som för inkomståret 1971 enligt taxeringsnämndens beslut haft en bruttointäkt om minst 150 000 kr. Under de följande övergångsåren bör enligt kommittéförslaget en avtrappning ske av gränsen på så sätt att övergångsskyldighet föreskrivs fr. o. m. inkomståret 1974 resp. 1975 och 1976 för jordbrukare vilkas bruttointäkt inkomståret 1972 resp. 1973 och 1974 uppgått till eller överstigit 100 000 resp. 70 000 och 50 000 kr. Det sista övergångsåret — inkomståret 1977 — är återstoden av landets jordbrukare skyldiga att gå över till bokföringsmässig redovisning. Enligt beräkningen som kommittén låtit göra skulle vid dessa gränser antalet beräknade övergångar vid 1974—1978 års taxeringar utgöra resp. 11 000, 17 000, 18 000, 21 000 och 12 000.

Jag har samma uppfattning som kommittén när det gäller övergångsperiodens längd. Vid bestämmandet av övergångstakten är det givetvis värdefullt med en jämn spridning av antalet övergångar på de olika åren för såväl hela landet som de olika länen. Med fördel kan

dock tillåtas en viss förskjutning i så måtto att under första året en förhållandevis mindre grupp går över. Med hänsyn till jordbruksstrukturen i de olika länen är det självfallet inte möjligt att åstadkomma en helt jämn fördelning på de olika länen för de olika åren. Jag anser nämligen av olika skäl att gränserna inte bör sättas olika i olika delar av landet. Det är vidare i dag inte heller möjligt att annat än i stort beräkna vad olika gränser kommer att innebära. Enligt min mening har kommittén åstadkommit en god avvägning såvitt avser övergångstakten. Jag biträder alltså kommitténs förslag i detta hänseende, även om det kan antas få till följd att huvudparten av övergångarna under sista övergångsåret kommer att avse jordbruk i Västerbottens, Värmlands och Älvsborgs län. I likhet med kommittén anser jag emellertid att möjlighet bör finnas att jämka de föreslagna gränserna sedan ytterligare erfarenhet vunnits. Av den anledningen föreslår jag att Kungl. Maj:t på sätt kommittén förordat bemyndigas att vid behov ändra gränserna. Sådan ändring torde dock endast bli aktuell för något av de sista övergångsåren.

Kommittén föreslår vidare att jordbrukare, som börjar driva jordbruk efter den 1 januari 1973, skall vara skyldiga att tillämpa bokföringsmässig redovisning. Enligt min mening ligger en sådan redovisningsskyldighet i avsikten med den föreslagna nya lagstiftningen. Jag förordar därför kommitténs förslag i detta hänseende.

Kommittén föreslår även att skyldighet att tillämpa bokföringsmässig redovisning från och med den 1 januari 1973 skall föreligga för alla bokföringspliktiga juridiska personer. Enligt min mening finns i detta sammanhang ingen anledning att skilja mellan bokföringspliktiga och inte bokföringspliktiga juridiska personer i annat avseende än såvitt avser dödsbon. Jag föreslår därför att alla juridiska personer oberoende av bokföringsplikt utom dödsbon efter ingången av år 1973 skall redovisa jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder.

Ett speciellt undantag från skyldigheten att gå över till bokföringsmässig inkomstberäkning föreslås av kommittén. Det måste nämligen enligt kommitténs mening anses olämpligt att övergången sker det år under vilket jordbruksverksamheten avvecklas i samband med fastighetsöverlåtelse eller nedläggning av jordbruket. Kommittén föreslår därför att inkomstberäkning enligt kontantmetoden skall tillämpas för avvecklingsåret, om inkomster av jordbruksfastighet redovisas enligt denna princip för närmast föregående beskattningsår. Enligt min mening finns det ingen anledning att kräva övergång till bokföringsmässig redovisning under det år avveckling av verksamheten sker. För att övergång till ny redovisningsmetod skall ge ett rättvisande resultat är det nödvändigt att den används under en följd av år. För den som i samband med övergången avvecklar jordbruket blir däremot resultatet ofta missvisande. Å andra sidan kan naturligtvis göras gällande att en

jordbrukare alltid skall ha rätt att byta redovisningsmetod under avvecklingsåret. Ett sådant byte skulle då vara förestavat främst av syftet att vinna skattelindring genom rätten att få redovisa ingångsvärden för inventarier. Vid redovisning enligt kontantmetoden kan den skattskyldige nämligen mycket sällan skattemässigt utnyttja realisationsförlust i samband med avyttring av maskinbeståndet och detta är å andra sidan inte heller avdragsgillt vid inkomsttaxeringen för så vitt gäller nyuppsättningskostnaden. Även om systemet med ingångsvärde vid byte av redovisningsmetod syftar till att i stort kompensera den ursprungliga inte avdragna nyuppsättningskostnaden, är jag inte beredd att tillstyrka att denna skall få dras av det år avveckling sker, om avvecklingen har skett till följd av försäljning av fastigheten. Samma skäl som talar för att man inte skall kräva övergång under avvecklingsår kan åberopas för detta ställningstagande. Härtill kommer att den jordbrukare som länge utnyttjat de fördelar som kontantprincipen inneburit för honom genom direkt avdrag för ersättningsanskaffningskostnader och som bedömt denna metod som den för honom mest lämpliga inte bör genom ett byte av redovisningsmetod i samband med avvecklingen komma i åtnjutande av de fördelar med ingångsvärden som bokföringsmässig redovisning innebär. Ingångsvärdet syftar ju till att ge ett avskrivningsunderlag under viss tidsperiod och inte till att möjliggöra ett direktavdrag. Om däremot avvecklingen har skett av annat skäl, t. ex. dödsfall, och försäljning inte sker under avvecklingsåret, bör en frivillig övergång under avvecklingsåret inte hindra att ingångsvärde för inventarier får tas upp.

Övergång bör ske vid kalenderårsskifte. Skattskyldig som efter utgången av år 1972 förvärvar äganderätt eller nyttjanderätt till jordbruksfastighet — och således på denna grund blir skyldig att redovisa inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder — bör emellertid, om han redan före förvärvet redovisat inkomst av samma fastighet enligt kontantmetoden, få gå över till det nya systemet först i och med det beskattningsår som följer efter förvärvet.

Den som frivilligt önskar det bör givetvis få gå över till bokföringsmässig redovisning innan skyldighet att gå över föreligger. Redan f. n. finns möjligheter att frivilligt redovisa enligt bokföringsmässiga grunder. Frivillig övergång efter utgången av år 1972 kommer att medföra att de nya reglerna blir tillämpliga. Någon frivillig övergång till nuvarande regler om bokföringsmässig redovisning skall således inte kunna ske efter nämnda tidpunkt.

Frivillig övergång skall f. n. anmälas hos skattechefen senast tre månader före ingången av första beskattningsåret före övergången. Denna skyldighet har i praxis inte ansetts utgöra en nödvändig förutsättning för rätten att redovisa bokföringsmässigt. För att ge taxeringsmyndigheterna möjlighet att överblicka antalet övergångar anser jag det kunna

krävas att frivilliga övergångar också i fortsättningen anmäls. Sådan anmälan bör vara förutsättning för rätten till frivillig övergång. Såvitt gäller frivilliga övergångar under beskattningsåret 1973 bör anmälan ske senast före utgången av januari 1973.

Vissa kontrollfrågor

För att ge taxeringsmyndigheterna möjlighet att hinna med granskningen av alla nya ingångsvärden föreslår kommittén att ingående balansräkning för övergångsåret jämte specifikation över inventarier och stamdjur för vilka ingångsvärde beräknats skall lämnas för förhandsgranskning till länsstyrelsen i den skattskyldiges hemortslän senast den 31 oktober under övergångsåret. Uppgifterna i balansräkningen och specifikationen avses få preliminär karaktär och skall således inte binda vare sig taxeringsmyndigheten eller den skattskyldige.

Vid remissbehandlingen har några remissinstanser uttalat sig för att uppgifterna bör lämnas tidigare under övergångsåret.

Den här föreslagna reformen, som innebär en genomgripande omläggning av regelsystemet i förvärvskällan jordbruksfastighet, medför givetvis arbetspåfrestningar på såväl de skattskyldiga som skatteadministrationen. I det föregående har jag föreslagit en rad åtgärder i syfte att i möjligaste mån minska följderna härav, såsom en utsträckt övergångstid, schablonregler för beräkning av ingångsvärden, möjligheter till förenklade avskrivningsregler m. m. Den av kommittén nu diskuterade åtgärden att bereda taxeringsmyndigheterna tillfälle till förhandsgranskning av deklarationsmaterial, som i och för sig är främmande för vårt taxeringssystem, får givetvis ses som ett viktigt led i strävandena att minska arbetsbelastningen och bör därför bedömas positivt. Det är viktigt att lägga tonvikten på det förhållandet att en förhandsgranskning av materialet är en serviceåtgärd mer än en taxeringsåtgärd. Taxeringsmyndigheterna kan därigenom redan innan det första bokslutet görs upp hjälpa den vid bokföringsmässig redovisning ovane skattskyldige genom personliga anvisningar, om behov därav skulle visa sig. Någon påföljd för felaktigheter i uppgifterna till förhandsgranskningen bör därför heller inte föreskrivas, och inte heller för underlåtenhet att lämna uppgift. Å andra sidan måste skattskyldig, som underlåter att lämna uppgifter eller avsiktligen lämnar felaktiga sådana räkna med skärpt uppmärksamhet från taxeringsmyndigheternas sida. Med hänsyn till det nu anförda är jag beredd att tillstyrka kommitténs förslag i princip. För att på bästa sätt utnyttja tillgängliga arbetsresurser på länsstyrelser och lokala skattemyndigheter är det lämpligt att uppgifterna lämnas redan den 30 juni under övergångsåret. Uppskov skall givetvis kunna lämnas vid behov i det enskilda fallet. Jag utgår vidare från att taxeringsmyndigheterna med ledning av förefintligt deklarationsmaterial skall på-

minna dem som skall gå över under beskattningsåret och som av någon anledning försummat att lämna uppgifterna.

Enligt kommitténs förslag skall de preliminära uppgifterna lämnas till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige skall avlämna allmän självdeklaration. Sådan deklaration avlämnas i hemortskommunen, dvs. den kommun där den skattskyldige författningsenligt skall vara mantalsskriven för året näst före taxeringsåret. Hemortskommunen är inte alltid den kommun där jordbruksfastigheten är belägen. Förhandsgranskningar bör enligt min mening handläggas av länsstyrelsen i det län där jordbruksfastigheten ligger. Det är således naturligare att uppgifterna lämnas till sistnämnda länsstyrelse.

Som en ytterligare serviceåtgärd åt de jordbrukare som skall gå över till inkomstredovisning enligt det nya systemet föreslår jag att länsstyrelsen i det län där jordbruksfastigheten är belägen underrättar om tidpunkten för skyldigheten att gå över, i den mån skyldigheten grundar sig på storleken av bruttointäkten i förvärvskällan. Underrättelsen skall tillställas skattskyldig ägare eller brukare av jordbruksfastighet på det sätt som gäller för underrättelse om avvikelse från självdeklaration, dvs. i regel genom rekommenderat brev, senast före utgången av november året före det beskattningsår då de nya bestämmelserna skall tillämpas första gången.

I förevarande sammanhang vill jag beröra ett annat spörsmål, nämligen frågan huruvida deklarationer från jordbrukare, som övergått till det här föreslagna systemet för inkomstredovisning, skall granskas av lokal eller särskild taxeringsnämnd. Enligt de regler som gäller f. n. skall jordbrukare som redovisar inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder taxeras av särskild taxeringsnämnd. Reglerna återfinns i 3 § första stycket 2 taxeringskungörelsen (1957: 513) och har sålunda tillkommit utan riksdagens medverkan. Jag anser det lämpligt att denna ordning inte ändras, åtminstone inte intill dess viss erfarenhet vunnits om det nya systemet och dess verkningar. Detta kräver en viss ökning av antalet taxeringsassistenter fr. o. m. taxeringsåret 1974. Denna fråga får tas upp i ett annat sammanhang.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrives för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift kan enligt 10 § skattebrottslagen (1971: 69) dömas för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år. Ansvar inträder inte om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken. Den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs i förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering omfattas av straffbe-

stämmelserna i skattebrottslagen (se prop. 1971: 10 s. 260, 354 och 367, SkU 16 s. 68, rskr 72). I nämnda förordning bör med anledning av den föreslagna omläggningen till bokföringsmässig inkomstredovisning ske vissa redaktionella ändringar, bl. a. av rubriken. Förordningen bör kallas "jordbruksbokföringslag". Vidare bör, mot bakgrunden av de ansvarspåföljder som kan följa enligt skattebrottslagen, 1 § tredje stycket i författningen få ny utformning. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd. Nuvarande ordalydelse innebär nämligen endast att civilrättsliga verkningar av bokföringsskyldigheten inte skall inträda (se prop. 1951: 191 s. 152 och 174, BeU 63 s. 56, rskr 360).

Skatteutfallet

En allmän, successiv övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet och samtidig övergång till planenlig avskrivning av byggnader med rätt till primäravdrag på nyinvesteringar och avskrivning enligt inventariereglerna för vissa inventarier i byggnad, utvidgad rätt till avdrag för kostnader för modernisering av ekonomibyggnader m. m. kommer att få viss inverkan på skatteunderlaget framför allt under övergångsåret. Till helt övervägande del torde det dock endast bli fråga om en förskjutning framåt i tiden av beskattningen. Endast till en mindre del torde den föreslagna lagstiftningen medföra ett definitivt skattebortfall, som föranledes av exempelvis den föreslagna ökade avdragsrätten för byggnader och avdragsrätten för markanläggningar. I motsatt riktning torde beskattningen av alla intäkter vid försäljning av djur och inventarier komma att verka.

Kommittén har uppskattat det sammanräknade skattebortfallet vid genomförande av kommitteförslaget till ca 25 milj. kr. för staten och 30 milj. kr. för kommunerna för det första övergångsåret. Sedan kan skattebortfallet beräknas stiga successivt för att nå sitt maximum det sista övergångsåret, då det torde röra sig om ca 80 milj. kr. för staten och 100 milj. kr. för kommunerna. Kommittén understryker emellertid osäkerheten i dessa beräkningar. Enligt kommittén bör dock sett på längre sikt ett genomförande av kommitteförslaget leda till i stort sett oförändrade skatteintäkter för det allmänna. Även jag vill framhålla att de här nämnda siffrorna är ytterst osäkra, men att den föreslagna reformen sedd på sikt inte torde leda till försämringar av det allmännas skatteintäkter.

Hemställan

Under åberopande av vad jag sålunda har anfört hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen

att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),

2. lag om ikraftträdande av lagen (1972:) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),

3. lag om ändring i förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering,

4. förordning om ändring i förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,

5. lag om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623),

6. förordning om ändring i förordningen (1959: 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk,

7. förordning om ändring i förordningen (1954: 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Margit Edström

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll 1
Författningsförslag 5
Inledning 57
Gällande ordning 59
Inledning 59
Kontantprincipen 59
Bokföringsmässiga grunder 61
Gemensamma beskattningsregler 64
Avskrivning av byggnad 64
Avskrivning av täckdiken 66
Arrendators förbättringskostnader på arrenderad fastighet .. 66
Avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar m. m. 67
Avdrag för substansminskning av naturtillgång 68
Byte av redovisningsmetod 69
Ackumulerad inkomst 72
Tidigare reformförslag 72
Valet av redovisningsmetod 74
Kommittén 74
Redovisningsmetodernas för- och nackdelar 74
Överväganden och förslag 79
Allmänna synpunkter 79
Kommitténs förslag 84
Remissyttrandena 88
Allmänna synpunkter 88
Undantag för mindre jordbruk 92
Tidplanen för övergång m. m. 94
Schablonbeskattning av vissa jordbruksfastigheter m. m. 97
Beskattningsregler vid bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet 98
Kommittén 98
Avdrag för värdeminskning av byggnader och markanläggningar 98
Gränsdragningen mellan byggnad, inventarier och markanläggning 99
Avskrivning av byggnad 101
Avskrivningsunderlaget 101
Ingångsvärden för byggnader 104
Avskrivningsprocenten 108
Avskrivning av markanläggningar 110
Avdrag vid utrangering av byggnad och markanläggning .. 114
Avdrag för reparation och underhåll av byggnad 115
Avdrag för värdeminskning av inventarier 116
Värdering av djurlager och andra lagertillgångar 119
Avdrag för förbättringskostnader på arrenderad fastighet .. 120
Avdrag för anläggningskostnader för fruktodlingar m. m. .. 124
Avdrag för substansminskning av naturtillgång 126
Ackumulerad inkomst 130
Övriga frågor 132
Remissyttrandena 133

Avdrag för värdeminskning av byggnader och markanläggningar ... 133
Gränsdragningen mellan byggnader, inventarier och markanläggningar ... 133
Avskrivning av byggnader ... 140
Avskrivning av markanläggningar ... 143
Avdrag vid utrangering av byggnad och markanläggning .. 144
Avdrag för reparation och underhåll av byggnad ... 145
Avdrag för värdeminskning av inventarier ... 145
Värdering av djurlager och andra lagertillgångar ... 152
Avdragsrätt för förbättringskostnader på arrenderad fastighet 153
Avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar m. m. ... 156
Avdrag för substansminskning av naturtillgång ... 157
Ackumulerad inkomst ... 160
Övriga frågor ... 161
Ingångsvärden vid övergången m. m. ... 167
Kommittén ... 167
Inledning ... 167
Ingångsvärde för inventarier ... 167
Ingångsvärde för djur ... 172
Övriga balansposter ... 174
Värdering av varulager vid utgången av de första beskattningsåren efter övergången ... 175
Vissa kontrollfrågor ... 177
Tidpunkt för övergång till bokföringsmässig redovisning ... 178
Remissyttrandena ... 180
Ingångsvärde för inventarier ... 180
Ingångsvärde för djur ... 186
Övriga balansposter och värdering av varulager vid utgången av de första beskattningsåren efter övergången ... 189
Vissa kontrollfrågor ... 191
Tidpunkt för övergång till bokföringsmässig redovisning ... 194
Departementschefen ... 195
Allmänna synpunkter ... 195
Materiella regler i det nya systemet ... 198
Värdering av djurlager och andra lagertillgångar ... 198
Värdeberäkning av byggnader, inventarier och markanläggningar ... 199
Gränsdragningen mellan byggnader, inventarier och markanläggningar ... 200
Värdeminskning av byggnad ... 201
Värdeminskning av inventarier ... 207
Värdeminskning av markanläggningar ... 210
Avdrag för reparation och underhåll av byggnad ... 214
Avdrag vid utrangering av byggnad och markanläggning ... 214
Avdragsrätt för förbättringskostnader på arrenderad fastighet 216
Avdrag för anläggningskostnad för fruktodlingar m. m. ... 220
Avdrag för substansminskning av naturtillgång ... 222
Övriga frågor ... 224
Ackumulerad inkomst ... 224
Frågor i samband med övergången till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder ... 226

Ingångsvärden 226
Ingångsvärde för byggnader m. m. 226
Fall där planenlig avskrivning av byggnader förekommer redan före övergången 228
Fall där "evig" avskrivning föreligger vid övergången .. 229
Avskrivningsprocent 230
Utbrytning av byggnadsinventarier 231
Ingångsvärde för inventarier 231
Ingångsvärde för markanläggning 231
Ingångsvärde för naturtillgångar 236
Ingångsvärde för djur 236
Övriga balansposter 240
Värdering av varulager vid utgången av första beskattningsåren efter övergången 242
Övergångstakten m. m. 242
Vissa kontrollfrågor 246
Skatteutfallet 247
Hemställan 249

MARCUS BOKTR. STOCKHOLM 710138