

Nr 191.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 30 mars 1951.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

2) förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt;

3) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379); samt

4) förordning om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.

GUSTAF ADOLF.

Per Edvin Sköld.

Propositionens huvudsakliga innehåll.

Enligt gällande bestämmelser taxeras ägare eller brukare av jordbruksfastighet enligt den s. k. kontantprincipen. Denna innebär, att som inkomst redovisas vad som kontant eller in natura kommit jordbrukaren till godo och som utgift upptages vad som kontant eller in natura utgivits. Avdrag medges för värdeminskning av byggnad i jordbruksdriften. Däremot får avdrag icke göras för kostnad för uppsättning av inventarier eller för värdeminskning å dessa. I stället erhålles avdrag för kostnad för anskaffning av inventarier till ersättning av andra av samma slag.

I propositionen föreslås, att jordbrukare skall under vissa förutsättningar äga rätt att, i likhet med vad som gäller beträffande rörelseidkare, bliva taxerad enligt bokföringsmässiga grunder. Innebörden härav är, att nettointäkten påverkas icke blott av intäkter och omkostnader utan även av in- och utgå-

ende balans beträffande varulager, varufordringar och varuskulder. Fordringar och skulder redovisas som inkomst respektive utgift under det år, då de uppkomma, oberoende av om likvid erlagts under året eller icke. Avdrag medges för värdeminskning icke blott å byggnad utan även å inventarier. Rätten att bliva taxerad enligt bokföringsmässiga grunder föreslås skola tillkomma endast den jordbrukare, som underkastar sig skyldighet att föra räkenskaper i huvudsak i den omfattning, som angives i 1929 års bokföringslag. Jordbrukarnas skyldighet att föra räkenskaper skall emellertid icke medföra de civilrättsliga verkningar i olika hänseenden, som åtfölja bokföringsskyldigheten enligt nämnda lag. Skyldigheten för jordbrukarna att föra räkenskaper föreslås i stället skola uteslutande tjäna taxeringsändamål.

I fråga om inkomstredovisningen beträffande jordbruksfastighet föreslås i huvudsak samma regler skola tillämpas, som nu gälla beträffande rörelse. S. k. fri lagervärdering skall alltså vara tillåten, såvitt angår lagret utom djuren. Dessa skola normalt upptagas lägst till vissa minimivärden, vilka fastställas av Kungl. Maj:t eller — om innevarande års riksdag antager det förslag om inrättande av en riksskattenämnd, som förelagts riksdagen — av denna nämnd. Minimivärdena föreslås skola bestämmas till belopp, som något understiga genomsnittspriserna å djur under beskattningsåret.

Vid övergången till det nya systemet föreslås avdrag icke skola få ske för värdet av det ingående lager, som icke utgöres av djur. I fråga om djuren föreslås, att som ingående lager, varför avdrag får göras, skall få upptagas den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av djur, om denna kostnad kan visas. Om så icke kan ske, föreslås avdrag skola få åtnjutas för värdet å de vid övergången befintliga djuren med belopp, som motsvarar deras genomsnittspriser under år 1953, reducerade med 20 procent. Ifrågasvarande belopp skola fastställas i samma ordning, som tidigare föreslagits skola gälla i fråga om den senare årliga värderingen.

Vid övergången skall enligt förslaget avdrag icke få ske för värdet av ingående fordringar. Å andra sidan föreslås värdet av ingående varuskulder icke skola upptagas som inkomst.

Om jordbruksfastigheter, som äro belägna i olika kommuner, utgöra en förvaltningsenhet, bilda de enligt gällande bestämmelser icke tillsammans en förvärvskälla, utan fastigheten eller fastigheterna i varje kommun utgöra för sig en förvärvskälla. Särskilt om redovisning sker efter bokföringsmässiga grunder, möta svårigheter att särskilja de inkomster och utgifter, som hänföra sig till varje kommun. Med hänsyn härtill föreslås, att såsom särskild förvärvskälla beträffande jordbruksfastighet skall, utan begränsning till en kommun, anses varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet. Vad nyss sagts skall gälla vare sig taxering sker efter bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen.

De bestämmelser, som gälla beträffande avdrag för värdeminskning av inventarier i rörelse, föreslås skola ha motsvarande tillämpning i fråga om

inventarier i jordbruk. I propositionen uttalas, att avskrivningsprocentens storlek borde bestämmas i praxis med hänsyn till de olika inventariernas varaktighetstid. För att vinna en praktisk tillämpning kunde det vara lämpligt, att avskrivningsprocenten bestämdes så, att den motsvarade den genomsnittliga förslitningen av hela inventariebeståndet. Härvid syntes 10 procent vara en skälig procentsats.

I en tidigare denna dag beslutad proposition om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, ersättningar för goodwill samt ackumulerade inkomster har förordats, att såsom intäkt av rörelse skall beskattas hela vinsten vid försäljning av inventarier, oavsett om den skattskyldige äger åtnjuta fri avskrivning eller icke. I överensstämmelse härmed föreslås i förevarande proposition, att då inkomst av jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder hela vinsten vid försäljning av inventarier alltid skall behandlas som intäkt av jordbruksfastighet.

I propositionen föreslås, att vid övergången avdrag skall få åtnjutas för den ursprungliga nyuppsättningskostnaden för inventarier, om denna kan visas. Kan så icke ske, föreslås, att ingångsvärdet skall beräknas på liknande sätt som föreslagits skola ske beträffande djurbeståndet. Sålunda skall vid ingångsvärdets bestämmande hänsyn tagas till samtliga inventarier, som vid övergången finnas å egendomen. Kungl. Maj:t eller riksskattenämnden skall fastställa värden å olika slag av inventarier, såsom vagnar, plogar, harvar m. m. Dessa värden skola lämpligen motsvara genomsnittpriserna under år 1953, reducerade med 20 procent.

I propositionen uttalas, att avskrivningsprocentens storlek borde bestämmas i praxis med hänsyn till byggnads varaktighetstid. Avskrivningen föreslås skola ske å anskaffningsvärdet. Om detta icke kan visas, föreslås avskrivningen skola verkställas å belopp, motsvarande två tredjedelar av jordbruksvärdet. Härvid skall dock jordbruksvärdet minskas med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån detta överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner.

Särskilt maskinvärde föreslås icke skola bestämmas å fasta maskiner å jordbruksfastighet. I stället skall värdeminskningssavdrag å dessa medgivas med högre procentsats än som tillämpas för byggnaden i övrigt.

I fråga om avdrag vid utrangering eller rivning av byggnad i jordbruk föreslås samma bestämmelser skola tillämpas som i motsvarande hänseende gälla beträffande byggnad i rörelse.

Vid övergången skall, om anskaffningskostnaden för byggnad kan visas, såsom ingångsvärde upptagas den ursprungliga anskaffningskostnaden, ökad med kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad samt förvärv av byggnad men minskad med beloppet av tidigare åtnjutna värdeminskningssavdrag och oavskrivet värde å utrangerad eller avyttrad byggnad. Om anskaffningskostnaden icke kan visas, föreslås att såsom ingångsvärde skall tjäna två tredjedelar av jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån detta överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner.

De föreslagna bestämmelserna om avdrag för värdeminskning av byggnad skola, med undantag för stadgandet om avdrag för utrangering eller rivning av byggnad, gälla vare sig inkomsten av jordbruksfastighet beräknas enligt kontantmetoden eller efter bokföringsmässiga grunder.

Därest den ursprungliga anskaffningskostnaden å fasta maskiner kan visas, skall ingångsvärdet utgöras av nämnda kostnad, minskad med tidigare åtnjutna å maskinerna belöpande värdeminskningssavdrag. Kan anskaffningskostnaden icke visas, föreslås såsom ingångsvärde skola tjäna skäligt värde motsvarande uppskattat saluvärde vid övergången.

Avdrag för överpris och merkostnad för inventarier och byggnader föreslås skola medgivas under samma förutsättningar som gälla för rörelseidkare.

I propositionen uttalas, att frågan om taxering av intäkt av växande skog efter bokföringsmässiga grunder borde övervägas först sedan förslaget om taxering av intäkt av jordbruk enligt dylika grunder genomförts och varit i tillämpning någon tid.

Vidare uttalas, att den omedelbart erforderliga förstärkning av taxeringsväsendet, som det nya redovisningssystemet för jordbrukarna torde kräva, icke kunde bedömas förrän kännedom erhållits om hur många jordbrukare som vid systemets ikraftträdande komme att övergå till detta. Proposition med äskande av erforderligt anslag för behövlig förstärkning borde föreläggas 1953 års riksdag.

De nya bestämmelserna föreslås skola träda i kraft den 1 januari 1953 och tillämpas vid taxering första gången år 1954.

Förslag
till
lag om ändring i kommunalskattelagen den
28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att 18 §, 21 §, 23 § 1 mom., 41 § och 56 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ samt anvisningarna till 18 § punkterna 1 och 2, 21 § punkterna 1 och 3, 22 § punkterna 1 och 2, 25 § punkt 2 och 41 § samma lag skola erhålla ändrad lydelse på sätt i det följande angives *samt att* till 22 § nämnda lag skall fogas ett nytt moment, betecknat 3 mom., och till anvisningarna till 22 § samma lag en ny punkt, betecknad punkt 8, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse:

18 §.

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) *jordbruksfastighet: inom var kommun för sig*, varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;

b) *annan fastighet* — — — haft i utlandet.

(Se vidare anvisningarna.)

21 §.

Till *intäkt* — — — hans hushåll;

c) *intäkt av skogsbruk*, var- till 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

Föreslagen lydelse:

18 §.

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) *jordbruksfastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter*, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;

b) *annan fastighet* — — — haft i utlandet.

(Se vidare anvisningarna.)

21 §.

Till *intäkt* — — — hans hushåll;

c) *intäkt av skogsbruk*, var- till 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 in-

¹ Senaste lydelse av 18 och 21 §§ se 1930: 190 samt av anvisningarna till 41 § punkt 1 se 1948: 120.

Nuvarande lydelse:

inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst;

värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad 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 — — — mera sådant.

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse:

komst 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 — — — 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.)

22 §.

3 m o m. *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,

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

kostnad för anskaffning av tillgången;

värdeinsknring 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.)

(Se vidare anvisningarna.)

23 §.

1 m o m. Vad som återstår av intäkt av jordbruksfastighet, sedan avdrag enligt 22 § gjorts, utgör nettointäkt av jordbruksfastighet.

23 §.

1 m o m. 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.*

41 §.

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

41 §.

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.*

I andra — — — ägt rum.

(Se vidare anvisningarna.)

I andra — — — ägt rum.

(Se vidare anvisningarna.)

56 §.

Skatt för — — — är belägen.

Äro fastigheter *av annan fastighets natur* inom olika kommuner att anse som en förvärvskälla, efter ty i 18 § sägs, skall den från fastigheterna gemensamt härflutna inkomsten tagas till beskattning i varje

56 §.

Skatt för — — — är belägen.

Äro fastigheter inom olika kommuner att anse som en förvärvskälla, efter ty i 18 § sägs, skall den från fastigheterna gemensamt härflutna inkomsten tagas till beskattning i varje kommun till så stor del,

Nuvarande lydelse:

kommun till så stor del, som kan anses hava inom kommunen influ- tit. Kan utredning härom icke vin- nas, skall inkomsten fördelas till be- skattning mellan kommunerna efter ty som kan finnas skäligt med hän- syn till den bruttointäkt, som influ- tit inom varje kommun, eller till det förhållande, vari fastigheternas taxe- ringsvärden stått till varandra.

Anvisningar

till 18 §.

1. I allmänhet — — — med taxe- ringsenhet.

Men detta är icke alltid fallet, utan kunna understundom flera taxerings- enheter i innehavarens hand bilda en förvärvskälla. Detta inträffar exem- pelvis, om fastigheter *inom samma kommun* brukas tillsammans såsom en förvaltningsenhet, något som jäm- förelsevis ofta inträffar i fråga om skogsfastigheter. För att fastigheter skola tillsammans bilda en förvalt- ningsenhet fordras icke blott att de hava gemensam innehavare och stå under överinseende av innehavaren eller dennes representant, utan jäm- väl att de stå under gemensam för- valtning och drift på sådant sätt, att de framträda, ekonomiskt sett, såsom en naturlig enhet. I enlighet härmed få exempelvis de statens skogar, som tillhöra olika revir, icke anses tillhö- ra en och samma förvärvskälla.

Även är — — — gemensamma driftkostnader.

Föreslagen lydelse:

som kan anses hava inom kommu- nen influtit. Kan utredning här- om icke vinnas, skall inkomsten för- delas till beskattning mellan kom- munerna efter ty som kan finnas skäligt med hänsyn till den brutto- intäkt, som influtit inom varje kom- mun, eller till det förhållande, vari fastigheternas taxeringsvärden stått till varandra.

Anvisningar

till 18 §.

1. I allmänhet — — — med taxe- ringsenhet.

Men detta är icke alltid fallet, utan kunna understundom flera taxeringsenheter i innehavarens hand bilda en förvärvskälla. Detta inträffar exempelvis, om fastigheter brukas tillsammans såsom en för- valtningsenhet, något som jämförel- sevis ofta inträffar i fråga om skogs- fastigheter. För att fastigheter sko- la tillsammans bilda en förvalt- ningsenhet fordras icke blott att de hava gemensam innehavare och stå under överinseende av innehavaren eller dennes representant, utan jäm- väl att de stå under gemensam för- valtning och drift på sådant sätt, att de framträda, ekonomiskt sett, såsom en naturlig enhet. I enlighet härmed få exempelvis de statens skogar, som tillhöra olika revir, icke anses tillhöra en och samma för- värvskälla.

Även är — — — gemensamma driftkostnader.

Om flera fastigheter, som utgöra en förvaltningsenhet, ligga till en del inom en kommun och till annan del inom annan kommun, skall inkom- sten av sådan förvärvskälla fördelas

Nuvarande lydelse:

2. Om flera fastigheter av annan fastighets natur i ägarens hand varit att anse som förvaltningsenhet, gäller därom vad ovan under punkt 1 är sagt angående jordbruksfastighet *med den skillnad, att förvärvskällan till sin omfattning ej behöver vara begränsad till en kommun.* Inkomsten av fastigheterna skall, om en förvaltningsenhet föreligger, redovisas såsom fluten ur en förvärvskälla. Såsom exempel på dylik förvaltningsenhet kan angivas villor å en brunns- eller badortsanläggning, sommarställen å en fastighet m. m. dyl. Likaledes torde fastighetsbolags fastighetsinnehav i regel utgöra en förvärvskälla. Av vikt är emellertid, att i nu nämnda fall kravet å fastigheternas karaktär av förvaltningsenhet upprätthålles.

Om flera fastigheter av annan fastighets natur, som utgöra en förvaltningsenhet, ligga till en del inom en kommun och till annan del inom annan kommun, skall inkomsten av sådan förvärvskälla fördelas till beskattning inom de olika kommunerna enligt bestämmelserna i 56 §.

Därest skattskyldig — — — annan fastighet.

till 21 §.

1. Till bostad — — — m. m. dyl.

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

Föreslagen lydelse:

till beskattning inom de olika kommunerna enligt bestämmelserna i 56 §.

2. Om flera fastigheter av annan fastighets natur i ägarens hand varit att anse som förvaltningsenhet, gäller därom vad ovan under punkt 1 är sagt angående jordbruksfastighet. Inkomsten av fastigheterna skall, om en förvaltningsenhet föreligger, redovisas såsom fluten ur en förvärvskälla. Såsom exempel på dylik förvaltningsenhet kan angivas villor å en brunns- eller badortsanläggning, sommarställen å en fastighet m. m. dyl. Likaledes torde fastighetsbolags fastighetsinnehav i regel utgöra en förvärvskälla. Av vikt är emellertid, att i nu nämnda fall kravet å fastigheternas karaktär av förvaltningsenhet upprätthålles.

Därest skattskyldig — — — annan fastighet.

till 21 §.

1. Till bostad — — — 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.

Nuvarande lydelse:

3. Såsom intäkt — — — i 35 §.

till 22 §.

1. Såsom driftkostnad — — — ny sådan.

Värdet av — — — som driftkostnad.

Föreslagen lydelse:

3. Såsom intäkt — — — i 35 §.

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

till 22 §.

1. Såsom driftkostnad — — — ny sådan.

Värdet av — — — som driftkostnad.

Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skall i stället för eller utöver vad i första och andra 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.

Bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 29 § angående avdrag för

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

överföring av medel till pensionsstiftelse eller annan personalstiftelse, såvitt angår rörelse, skola äga motsvarande tillämpning 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.

2. Avdrag medges för sådan värdeminskning å till jordbruket eller till dess binäringar eller 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, 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 av anvisningarna till 29 §).

2. Avdrag medges för sådan värdeminskning å till jordbruket eller till dess binäringar eller 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 det under beskattningsåret gällande taxerade jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån det överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Dessa anses såsom mera betydande, om värdet därå överstiger en tiondedel av det taxerade jordbruksvärdet. 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 av anvisningarna till 29 §).

Nuvarande lydelse:

Såsom för — — — — — nödig bostads-
byggnad.

Föreslagen lydelse:

Såsom för — — — — — nödig bostads-
byggnad.

Fasta maskiner och andra fasta inventarier skola inräknas i byggnad och bliva föremål för avskrivning enligt bestämmelserna i första stycket.

Därest inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, skola bestämmelserna i punkt 7 sista stycket av anvisningarna till 29 § angående avdrag för oavskrivet anskaffningsvärde av utrangerad eller nedriven byggnad i rörelse äga motsvarande tillämpning beträffande sådant avdrag i fråga om jordbruksfastighet.

8. 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.

till 25 §.

2. Avdrag för värdeminskning å byggnad skall bestämmas på sätt i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § är sagt. Såsom byggnads värde skall, där ej särskilda omständigheter annat föranleda, anses taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret.

till 41 §.

1. Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, och skall i följd härav hänsyn

till 25 §.

2. Avdrag medges för sådan värdeminskning, som byggnad även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika alltefter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Såsom byggnads värde skall, där ej särskilda omständigheter annat föranleda, anses taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret.

till 41 §.

1. Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, och skall i följd härav hänsyn

Nuvarande lydelse:

tagas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock 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 utgifter afvikts 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 i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar 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 till-

Föreslagen lydelse:

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.*

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock 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 utgifter afvikts 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 — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, *jordbruks- och skogsprodukter*, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar 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

Nuvarande lydelse:

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

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased 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

Föreslagen lydelse:

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 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 riksskattenämnden. 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 procental, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna under beskattningsåret å dessa djurslag.*

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

Nuvarande lydelse:

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 i rörelse 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.

Föreslagen lydelse:

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 — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

2. I fråga om annan förvärvskälla än 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 fram-

Om beskattningsmyndighet — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

2. 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 skattskyld-

Nuvarande lydelse:

för 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 inestående medel o. s. v., kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förr än 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:

diges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvat 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 inestående medel o. s. v., kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förr än 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 — — — punkt 1).

I enlighet — — — eller terminsvis.

Å andra — — — punkt 1).

I enlighet — — — eller terminsvis.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1953. I samband med lagens ikraftträdande skall följande iakttagas.

1. Äldre bestämmelser skola tillämpas vid 1953 års taxering, så ock vid eftertaxering för år 1953 eller tidigare år.

De nya bestämmelserna skola i intet fall äga tillämpning beträffande räkenskapsår som börjat före den 1 januari 1953.

2. För skattskyldig, som vid ingången av beskattningsår, för vilket taxering skall ske år 1954, övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfas-

tighet enligt bokföringsmässiga grunder, skola tillgångar och skulder vid beskattningsårets ingång värderas på sätt nedan angives:

a) Värdet å *inventarier* upptages till belopp, motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av inventarier.

Därest nyssnämnda kostnad icke kan visas, bestämmes värdet å befintliga inventarier, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, till belopp, som för olika slag av inventarier fastställas av riksskattenämnden.

b) Värdet å *byggnad* i jordbruksdriften upptages till belopp, motsvarande anskaffningskostnaden minskad med beloppet av åtnjutna värdeminskingsavdrag.

Därest nyssnämnda kostnad icke kan visas, bestämmes byggnadsvärdet, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, till belopp, motsvarande två tredjedelar av det vid 1952 års allmänna fastighetstaxering åsatta jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån det överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner.

Värdet å fasta maskiner och andra fasta inventarier upptages till belopp, motsvarande anskaffningskostnaden, minskad med beloppet av åtnjutna å maskinerna belöpande värdeminskingsavdrag. Kan anskaffningskostnaden icke visas, bestämmes värdet till skäligt belopp, motsvarande uppskattat saluvärde.

c) Värde å *varulager*, som icke utgöres av djur, och å *varufordringar* må icke upptagas; ej heller upptages värde å *varuskulder*. Dock skola härvid gälla följande undantag. Har skattskyldig före övergången till beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder inköpt djur på kredit men först efter övergången erlagt likvid och är inköpet att hänföra till nyuppsättning, må beloppet av köpeskillingen upptagas såsom ingående lager men skall samma belopp upptagas såsom ingående varuskuld. Har skattskyldig före nämnda tidpunkt försålt djur på kredit men först därefter erhållit likvid och är försäljningen att hänföra till realisation, må beloppet av köpeskillingen upptagas såsom ingående varufordran.

Värde å *djur* upptages till belopp, motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av djur.

Därest nyssnämnda kostnad icke kan visas, bestämmes värdet å befintliga djur, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, till belopp, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. Har sådan värde icke fastställts (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur), bestämmes värdet till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna under år 1953 å dessa djurslag.

d) Skulle i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att skattskyldig skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att ål någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

3. För skattskyldig, som vid senare tidpunkt än ovan under 2. sägs övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skola bestämmelserna under 2. äga motsvarande tillämpning, dock att, därest den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av inventarier och djur samt anskaffningskostnad för byggnad icke kunna visas, värdet å befintliga inventarier och djur skall, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, upptagas till belopp, som motsvara de värden, som av riksskattenämnden fastställts närmast före det första räkenskapsårets utgång, samt värdet å byggnader skall upptagas till belopp, motsvarande två tredjedelar av det vid den närmast före sistnämnda tidpunkt verkställda fastighetstaxeringen åsatta jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån det överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Har riksskattenämnden icke fastställt värde å djur, bestämmes värdet till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av nämnden närmast före nyssnämnda tidpunkt fastställda värdena å olika slag av djur understiga motsvarande genomsnittspriser å dessa djurslag.

4. Därest skattskyldig, utan att redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, övergår till att, vid beräkning av avdrag för värdeminskning av byggnad, beräkna avdraget å anskaffningskostnad, skall värde å byggnad och fasta inventarier vid övergången bestämmas med motsvarande tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3.

Förslag

till

förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt.

Härigenom förordnas, att 3 § 1 mom. och 9 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt samt anvisningarna till 3 och 4 §§ punkt 2 samma förordning skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

Nuvarande lydelse:

3 §.

1 m o m. Vid förmögensberäkningen — — — tomträtt, vattenfallsrätt;

c) lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk i skattskyldigs förvärvsverksamhet eller att däri om sättas eller förbrukas, såsom *levande och döda* inventarier, råämnen, varor, förbrukningsartiklar och dylikt, gruvor, patent- och förlagsrät-

Föreslagen lydelse:

3 §.

1 m o m. Vid förmögensberäkningen — — — tomträtt, vattenfallsrätt;

c) lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk i skattskyldigs förvärvsverksamhet eller att däri om sättas eller förbrukas, såsom *djur samt maskiner och andra* inventarier, råämnen, varor, *jordbruks- och skogsprodukter*, förbrukningsartik-

Nuvarande lydelse:

ter, rätt till skogsavverkning å annans mark samt rätt till stenbrott och dylikt;

d) kapital, som — — — beskattningsårets utgång.

9 §.

Statlig förmögenhetsskatt — — — beskattningsbara förmögenheten.

Såsom beskattningsbar — — — beskattningsårets utgång.

Därest för — — — skattepliktiga förmögenheten.

Har vid uppskattning av förmögenhet den värdesättning av tillgångar i rörelse, som skett i skattskyldigs räkenskaper och som godkänts vid inkomstberäkningen, frångåtts, skall till grund för tillämpning av de i tredje stycket meddelade bestämmelserna läggas den sammanräknade nettoinkomst som skulle hava fastställts, om den vid förmögenhetsuppskattningen gjorda värdesättningen av tillgångarna tillämpats även vid inkomstberäkningen. Vid beräkning av den i föregående punkt avsedda inkomsten skall iakttagas, att värdesättning av tillgångarna vid utgången av närmast föregående beskattningsår skall ske enligt grunder motsvarande dem, vilka tillämpats vid förmögenhetsuppskattningen för det beskattningsår varom fråga är.

Beskattningsbar förmögenhet — — — kronor, bortfaller.

Anvisningar

till 3 och 4 §§.

2. Såsom affärsbruk — — — skäliga belopp.

Lager av — — — i detalj.

Föreslagen lydelse:

lar och dylikt, gruvor, patent- och förlagsrätter, rätt till skogsavverkning å annans mark samt rätt till stenbrott och dylikt;

d) kapital, som — — — beskattningsårets utgång.

9 §.

Statlig förmögenhetsskatt — — — beskattningsbara förmögenheten.

Såsom beskattningsbar — — — beskattningsårets utgång.

Därest för — — — skattepliktiga förmögenheten.

Har vid uppskattning av förmögenhet den värdesättning av tillgångar i rörelse *eller å jordbruksfastighet*, som skett i skattskyldigs räkenskaper och som godkänts vid inkomstberäkningen, frångåtts, skall till grund för tillämpning av de i tredje stycket meddelade bestämmelserna läggas den sammanräknade nettoinkomst som skulle hava fastställts, om den vid förmögenhetsuppskattningen gjorda värdesättningen av tillgångarna tillämpats även vid inkomstberäkningen. Vid beräkning av den i föregående punkt avsedda inkomsten skall iakttagas, att värdesättning av tillgångarna vid utgången av närmast föregående beskattningsår skall ske enligt grunder motsvarande dem, vilka tillämpats vid förmögenhetsuppskattningen för det beskattningsår varom fråga är.

Beskattningsbar förmögenhet — — — kronor, bortfaller.

Anvisningar

till 3 och 4 §§.

2. Såsom affärsbruk — — — skäliga belopp.

Lager av — — — i detalj.

Nuvarande lydelse:

Den omständigheten — — — för förmögenhetsberäkningen.

I fråga om värdesättning av tillgångar inom jordbruk med binäringar samt skogsbruk gäller, att *levande inventarier* sättas till sitt värde i allmänna marknaden, och att vid värdesättning av *döda inventarier* samma förfarande följes, som ovan är för rörelse angivet.

Föreslagen lydelse:

Den omständigheten — — — för förmögenhetsberäkningen.

I fråga om värdesättning av tillgångar inom jordbruk med binäringar samt skogsbruk gäller, att *djur* sättas till sitt värde i allmänna marknaden *samt* att vid värdesättning av *övriga lagertillgångar ävensom maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda tillgångar* samma förfarande följes, som ovan är för rörelse angivet.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1953; dock skola äldre bestämmelser tillämpas vid 1953 års taxering, så ock vid eftertaxering för år 1953 eller tidigare år.

Förslag

till

**förordning om ändring i taxeringsförordningen den
28 september 1928 (nr 379).**

Härigenom förordnas, att 31 §, 32 § 3 mom., 33 §, 35 § 3 mom., 36 § 1 mom., 39 § 6 mom., 40 § 2 mom., 78 §, 79 § 2 och 3 mom., 80a §, 93 § och 140 § taxeringsförordningen¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Nuvarande lydelse:

31 §.

Vid självdeklaration för aktiebolag eller bostadsrättsförening, så ock vid självdeklaration för annan deklarationsskyldig, som under beskattningsåret *enligt lag* varit skyldig föra *handelsböcker* eller som, utan att sådan skyldighet förelegat, likväl under beskattningsåret fört *dylika böcker* i av honom bedriven rörelse, skall fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast

Föreslagen lydelse:

31 §.

Vid självdeklaration för aktiebolag eller bostadsrättsförening, så ock vid självdeklaration för annan deklarationsskyldig, som under beskattningsåret varit skyldig föra *räkenskaper* eller som, utan att sådan skyldighet förelegat, likväl under beskattningsåret fört *räkenskaper* i av honom bedriven rörelse, skall fogas bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret

¹ Senaste lydelse av 31 § och 36 § 1 mom. se 1951: , av 32 § 3 mom., 35 § 3 mom., 79 § 2 mom., 80 a § och 140 § se 1943: 855, av 33 § se 1950: 313, av 39 § 6 mom., 40 § 2 mom. och 79 § 3 mom. se 1935: 255, av 78 § se 1950: 254 samt av 93 § se 1947: 578.

Nuvarande lydelse:

föregående räkenskapsåret samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Vid självdeklaration för annan bostadsförening än bostadsrättsförening skola fogas dels av styrelsen undertecknad uppgift om föreningens ställning vid beskattningsårets början och slut dels ock bestyrkt avskrift av vinst- och förlusträkning för samma år, om sådan ingått i föreningens bokföring.

Vid självdeklaration — — — dessa uppgifter.

För verk — — — att utgiva.

För inländsk — — — enbart livförsäkringsrörelse.

Föreslagen lydelse:

samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, om sådan räkning ingått i bokföringen. Vid självdeklaration för annan bostadsförening än bostadsrättsförening skola fogas dels av styrelsen undertecknad uppgift om föreningens ställning vid beskattningsårets början och slut dels ock bestyrkt avskrift av vinst- och förlusträkning för samma år, om sådan ingått i föreningens bokföring.

Vid självdeklaration — — — dessa uppgifter.

För aktiebolag — — — att utgiva.

För inländsk — — — enbart livförsäkringsrörelse.

Idkare av jordbruk eller skogsbruk, vilken påyrkar att bli taxerad för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall senast tre månader före ingången av det första beskattningsår, för vilket taxering skall ske enligt sådana grunder, göra anmälan härom till taxeringsintendenten i det län, där jordbruksfastigheten är belägen.

32 §.

3 m o m. Skattskyldig, som under beskattningsåret *enligt lag* varit skyldig föra *handelsböcker* eller, utan att sådan skyldighet förelegat, likväl fört *dylika böcker* i av honom bedriven rörelse, åligger att efter anmaning av taxeringsintendent, i den utsträckning denne prövar nödigt, tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för granskning, varom förmäles i 79 och 93 §§. Enahanda skyldighet åligger *rörelseidkare*, som ej fört *handelsböcker*, med avseende å av honom förda anteckningar rörande intäkter och utgifter

32 §.

3 m o m. Skattskyldig, som under beskattningsåret varit skyldig föra *räkenskaper* eller, utan att sådan skyldighet förelegat, likväl fört *räkenskaper* i av honom bedriven rörelse, åligger att efter anmaning av taxeringsintendent, i den utsträckning denne prövar nödigt, tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för granskning, varom förmäles i 79 och 93 §§. Enahanda skyldighet åligger *idkare av jordbruk, skogsbruk eller rörelse*, som ej fört *räkenskaper*, med avseende å av honom förda anteckningar rörande

Nuvarande lydelse:

inom rörelsen jämte därtill hörande handlingar.

Vad nu — — — och handlingar.

33 §.

Till ledning vid taxeringen för inkomst eller förmögenhet skola varje år utan anmaning följande uppgifter meddelas, nämligen

a) av arbetsgivare beträffande person, som hos honom innehaft anställning eller uppdrag eller utfört tillfälligt arbete eller som av honom åtnjutit pension:

uppgift för envar, på sätt nedan i denna paragraf närmare anges, angående hans förmåner under nästföregående år i avlöning, arvode eller annan ersättning för utfört arbete eller i pension,

dock att annan arbetsgivare än statlig eller kommunal myndighet eller juridisk person är skyldig avlämna uppgift endast i fråga om sådana förmåner, som utgått från av honom utövad rörelse eller från av honom bedrivet jordbruk eller skogsbruk, samt att uppgiftsskyldighet för ersättning för tillfälligt arbete icke föreligger, om sådan ersättning under året utgått med mindre än etthundra kronor till samma mottagare eller om beloppet utgått till *rörelseidkare*, som *enligt lag* varit skyldig föra *handelsböcker*;

b) av försäkringsbolag — — — utbetalts, angående det utbetalda beloppet.

I uppgift — — — avdrag skett.

Beträffande annan — — — för lyftning.

Vid fullgörande — — — nämnda debetsedel.

Föreslagen lydelse:

intäkter och utgifter inom *jordbruket, skogsbruket eller* rörelsen jämte därtill hörande handlingar.

Vad nu — — — och handlingar.

33 §.

Till ledning vid taxeringen för inkomst eller förmögenhet skola varje år utan anmaning följande uppgifter meddelas, nämligen

a) av arbetsgivare beträffande person, som hos honom innehaft anställning eller uppdrag eller utfört tillfälligt arbete eller som av honom åtnjutit pension:

uppgift för envar, på sätt nedan i denna paragraf närmare anges, angående hans förmåner under nästföregående år i avlöning, arvode eller annan ersättning för utfört arbete eller i pension,

dock att annan arbetsgivare än statlig eller kommunal myndighet eller juridisk person är skyldig avlämna uppgift endast i fråga om sådana förmåner, som utgått från av honom utövad rörelse eller från av honom bedrivet jordbruk eller skogsbruk, samt att uppgiftsskyldighet för ersättning för tillfälligt arbete icke föreligger, om sådan ersättning under året utgått med mindre än etthundra kronor till samma mottagare eller om beloppet utgått till *sådan idkare av rörelse, jordbruk eller skogsbruk*, som varit skyldig föra *räkenskaper*;

b) av försäkringsbolag — — — utbetalts, angående det utbetalda beloppet.

I uppgift — — — avdrag skett.

Beträffande annan — — — för lyftning.

Vid fullgörande — — — nämnda debetsedel.

*Nuvarande lydelse:**Föreslagen lydelse:*

Arbetsgivare, som avlämnar uppgift varom under a) förmåles, skall samtidigt avlämna ett särskilt sammandrag, upptagande namn å den person eller de personer, varom fråga är, ävensom beträffande var och en av dem uppgift angående de åtnjutna förmånernas belopp samt huruvida till beloppet ej angiven förmån utgått. Skyldighet att avlämna dylikt sammandrag föreligger dock icke för statlig eller kommunal myndighet, ej heller för annan arbetsgivare om antalet uppgifter överstiger 25 eller om i uppgifterna avsedd ersättning eller pension utgått från sådan av *arbetsgivaren* utövad rörelse, vars resultat i arbetsgivarens självdeklaration redovisas å blankett avsedd för rörelse med ordnad bokföring, som avslutats medelst vinst- och förlustkonto i huvudbok.

35 §.

3 m o m. Utöware av rörelse, som har att avlämna uppgift enligt 33 § är skyldig att, efter anmaning av taxeringsintendent, för kontroll av uppgifternas riktighet och fullständighet tillhandahålla sina *handelsböcker* med därtill hörande handlingar eller, därest *handelsböcker* icke förts, förda anteckningar rörande intäkter och utgifter inom rörelsen.

Har *rörelseidkare* från rörelsen till annan utbetalld ränta å gäld och är ej fråga om lån mot obligationer, förlagsbevis eller andra för den allmänna rörelsen avsedda förskriv-

Arbetsgivare, som avlämnar uppgift varom under a) förmåles, skall samtidigt avlämna ett särskilt sammandrag, upptagande namn å den person eller de personer, varom fråga är, ävensom beträffande var och en av dem uppgift angående de åtnjutna förmånernas belopp samt huruvida till beloppet ej angiven förmån utgått. Skyldighet att avlämna dylikt sammandrag föreligger dock icke för statlig eller kommunal myndighet, ej heller för annan arbetsgivare om antalet uppgifter överstiger 25 eller om i uppgifterna avsedd ersättning eller pension utgått från sådant av *arbetsgivaren bedrivet jordbruk eller skogsbruk* eller från sådan av *honom* utövad rörelse, vars resultat i arbetsgivarens självdeklaration redovisas å blankett avsedd för *jordbruksfastighet* eller rörelse med ordnad bokföring, som avslutats medelst vinst- och förlustkonto i huvudbok.

35 §.

3 m o m. *Idkare av jordbruk, skogsbruk* eller rörelse, som har att avlämna uppgift enligt 33 §, är skyldig att, efter anmaning av taxeringsintendent, för kontroll av uppgifternas riktighet och fullständighet tillhandahålla sina *räkenskaper* med därtill hörande handlingar eller, därest *räkenskaper* icke förts, förda anteckningar rörande intäkter och utgifter inom *jordbruket, skogsbruket* eller rörelsen.

Har i *första stycket* *omförmäld näringsidkare* från *jordbruket, skogsbruket* eller rörelsen till annan utbetalld ränta å gäld och är ej fråga om lån mot obligationer, förlagsbevis el-

Nuvarande lydelse:

ningar, åligger honom sådan skyldighet, som i första stycket sägs, jämväl för kontroll av lämnad uppgift om borgenären eller för att bereda beskattningsmyndighet upplysning i sådant avseende.

Angående den granskning av *handelsböcker* och andra handlingar, som i detta mom. avses, gäller vad i 79 och 93 §§ sägs.

36 §.

1 m o m. Självdeklaration, som — — — under taxeringsåret.

Staten, landsting — — — 31 mars.

Aktiebolag, så ock annan, som nästföregående år *enligt lag* varit skyldig föra *handelsböcker*, må tillgodonjuta liknande anstånd, därest räkenskapsåret gått till ända senare än den 31 oktober året näst före taxeringsåret.

På ansökan — — — för avlämnandet.

Vad i — — — eller rederi.

39 §.

6 m o m. Underlåter någon, som mottagit anmaning enligt 32 § 3 mom. att tillhandahålla *handelsböcker* eller andra handlingar, att efterkomma dylik anmaning, må för handlingarnas tillhandahållande anlitas biträde av länsstyrelsen, som äger förelägga den försumlige, därest han icke är offentlig tjänsteman, lämpligt vite.

40 §.

2 m o m. Hörsammas icke anmaning att avlämna uppgift enligt 33 §,

Föreslagen lydelse:

ler andra för den allmänna rörelsen avsedda förskrivningar, åligger honom sådan skyldighet, som i första stycket sägs, jämväl för kontroll av lämnad uppgift om borgenären eller för att bereda beskattningsmyndighet upplysning i sådant avseende.

Angående den granskning av *räkenskaper* och andra handlingar, som i detta mom. avses, gäller vad i 79 och 93 §§ sägs.

36 §.

1 m o m. Självdeklaration, som — — — under taxeringsåret.

Staten, landsting — — — 31 mars.

Aktiebolag, så ock annan, som nästföregående år varit skyldig föra *räkenskaper*, må tillgodonjuta liknande anstånd, därest räkenskapsåret gått till ända senare än den 31 oktober året näst före taxeringsåret.

På ansökan — — — för avlämnandet.

Vad i — — — eller rederi.

39 §.

6 m o m. Underlåter någon, som mottagit anmaning enligt 32 § 3 mom. att tillhandahålla *räkenskaper* eller andra handlingar, att efterkomma dylik anmaning, må för handlingarnas tillhandahållande anlitas biträde av länsstyrelsen, som äger förelägga den försumlige, därest han icke är offentlig tjänsteman, lämpligt vite.

40 §.

2 m o m. Hörsammas icke anmaning att avlämna uppgift enligt 33 §,

Nuvarande lydelse:

34 § eller 35 § 1 eller 2 mom. eller anmaning enligt 35 § 3 mom. att tillhandahålla *handelsböcker* eller andra handlingar, må för uppgiftens införskaffande eller handlingarnas tillhandahållande anlitas biträde av länsstyrelsen, som äger förelägga den försumlige, därest han icke är offentlig tjänsteman, lämpligt vite.

78 §.

Taxeringsnämndens ordförande — — om förhållandet;

f) att, därest i avgiven självdeklaration avdrag skett för periodiskt understöd eller för ränta å gäld samt av deklarationen eller annan erhållen uppgift framgår, att beloppet åtnjuts av någon, som icke skall taxeras inom distriktet och som icke kan antagas vara *bokföringspliktig rörelseidkare*, lämna underrättelse därom till vederbörande taxeringsnämndsordförande;

g) att även — — — vinnande behöfligt.

Det åligger — — — nämnden kunna lämnas.

På begäran — — — ordföranden kunna lämnas.

79 §.

2 m o m. Anser taxeringsnämndens ordförande anledning föreligga att för ändamål, som i 35 § 3 mom. sägs, granskning av där omförmäld *rörelseidkares* bokföring äger rum, framställes begäran härom hos vederbörande taxeringsintendent, vilken har att vidare förfara på sätt i 1 mom sägs. Framkomma vid granskningen omständigheter av beskaffen-

Föreslagen lydelse:

34 § eller 35 § 1 eller 2 mom. eller anmaning enligt 35 § 3 mom. att tillhandahålla *räkenskaper* eller andra handlingar, må för uppgiftens införskaffande eller handlingarnas tillhandahållande anlitas biträde av länsstyrelsen, som äger förelägga den försumlige, därest han icke är offentlig tjänsteman, lämpligt vite.

78 §.

Taxeringsnämndens ordförande — — om förhållandet;

f) att, därest i avgiven självdeklaration avdrag skett för periodiskt understöd eller för ränta å gäld samt av deklarationen eller annan erhållen uppgift framgår, att beloppet åtnjuts av någon, som icke skall taxeras inom distriktet och som icke kan antagas vara *sådan idkare av jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som är skyldig föra räkenskaper*, lämna underrättelse därom till vederbörande taxeringsnämndsordförande;

g) att även — — — vinnande behöfligt.

Det åligger — — — nämnden kunna lämnas.

På begäran — — — ordföranden kunna lämnas.

79 §.

2 m o m. Anser taxeringsnämndens ordförande anledning föreligga att för ändamål, som i 35 § 3 mom. sägs, granskning av där omförmäld *näringsidkares* bokföring äger rum, framställes begäran härom hos vederbörande taxeringsintendent, vilken har att vidare förfara på sätt i 1 mom. sägs. Framkomma vid granskningen omständigheter av be-

Nuvarande lydelse:

het att kunna antagas inverka å annan taxeringsnämnds taxeringsåtgärd, skall taxeringsintendenten föranstalta om underrättelse härom till ordföranden i denna nämnd.

3 m o m. Granskning, som i denna paragraf avses, skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den, vars bokföring är föremål för granskningen. Där han det begär och det lämpligen kan ske, skall granskningen verkställas hos honom. Hava *handelsböcker* eller andra handlingar överlämnats för granskningen, skola de så fort ske kan återställas. Meddelande om resultatet av granskningen skall snarast lämnas den, vars bokföring varit föremål för granskningen.

80 a §.

Taxeringskonsulent åligger att granska självdeklarationer och andra uppgifter, *som avgivas av rörelseidkare vilka äro* fysiska personer, oskifta dödsbon eller familjestiftelser. Han har därjämte att granska andra deklarationer och uppgifter av mera invecklad beskaffenhet, vilka taxeringsnämnd överlämnar till honom för granskning.

Taxeringskonsulent äger — — — dess beslut.

93 §.

Taxeringsintendenten har — — — 57 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Finner taxeringsintendenten för en behörig taxering av skattskyldig, som i 32 § 3 mom. omförmäles, vara nödigt, att granskning verkställas av

Föreslagen lydelse:

skaffenhet att kunna antagas inverka å annan taxeringsnämnds taxeringsåtgärd, skall taxeringsintendenten föranstalta om underrättelse härom till ordföranden i denna nämnd.

3 m o m. Granskning, som i denna paragraf avses, skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den, vars bokföring är föremål för granskningen. Där han det begär och det lämpligen kan ske, skall granskningen verkställas hos honom. Hava *räkenskaper* eller andra handlingar överlämnats för granskningen, skola de så fort ske kan återställas. Meddelande om resultatet av granskningen skall snarast lämnas den, vars bokföring varit föremål för granskningen.

80 a §.

Taxeringskonsulent åligger att granska självdeklarationer och andra uppgifter, *avgivna* av fysiska personer, oskifta dödsbon eller familjestiftelser, *vilka äro rörelseidkare eller sådana idkare av jordbruk eller skogsbruk, som äro skyldiga föra räkenskaper*. Han har därjämte att granska andra deklarationer och uppgifter av mera invecklad beskaffenhet, vilka taxeringsnämnd överlämnar till honom för granskning.

Taxeringskonsulent äger — — — dess beslut.

93 §.

Taxeringsintendenten har — — — 57 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Finner taxeringsintendenten för en behörig taxering av skattskyldig, som i 32 § 3 mom. omförmäles, vara nödigt, att granskning verkställas av

Nuvarande lydelse:

den skattskyldiges bokföring eller, då den skattskyldige varit delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag eller rederi, av bolagets eller rederiets bokföring, eller anser taxeringsintendenten anledning föreligga att för ändamål, som i 35 § 3 mom. sägs, granskning av där omförmäld *rörelseidkares* bokföring äger rum, bör taxeringsintendenten föranstalta om sådan granskning, därvid biträde av sakkunnig må anlitas. Tillkommer jämlikt 55 § 1 mom. anmaningsrätten annan taxeringsintendent, bör framställning om granskning göras hos denne. Angående granskningens utförande skall i varje fall gälla vad i 79 § 3 mom. sägs.

Jämväl i — — — föranstalta där-
om.

Finner taxeringsintendenten — —
— taxeringsnämndens ordförande.

Landskamreraren har — — — er-
forderlig utredning.

I fråga — — — likformig taxering.

140 §.

Den som — — — med dagsböter.

Vad som med stöd av bestämmelserna i denna förordning inhämtats vid granskning av *handelsbok eller annan räkenskapshandling* må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med granskningen avsedda ändamålet. Bryter någon häremot straffes, där han ej för sin förseelse är underkastad ansvar för tjänstefel, med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Föreslagen lydelse:

den skattskyldiges bokföring eller, då den skattskyldige varit delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag eller rederi, av bolagets eller rederiets bokföring, eller anser taxeringsintendenten anledning föreligga att för ändamål, som i 35 § 3 mom. sägs, granskning av där omförmäld *näringsidkares* bokföring äger rum, bör taxeringsintendenten föranstalta om sådan granskning, därvid biträde av sakkunnig må anlitas. Tillkommer jämlikt 55 § 1 mom. anmaningsrätten annan taxeringsintendent, bör framställning om granskning göras hos denne. Angående granskningens utförande skall i varje fall gälla vad i 79 § 3 mom. sägs.

Jämväl i — — — föranstalta där-
om.

Finner taxeringsintendenten — —
— taxeringsnämndens ordförande.

Landskamreraren har — — — er-
forderlig utredning.

I fråga — — — likformig taxering.

140 §.

Den som — — — med dagsböter

Vad som med stöd av bestämmelserna i denna förordning inhämtats vid granskning av *räkenskaper* må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med granskningen avsedda ändamålet. Bryter någon häremot straffes, där han ej för sin förseelse är underkastad ansvar för tjänstefel, med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1954; dock skall bestämmelsen i 31 § sista stycket träda i kraft den 1 juli 1952.

Förslag

till

förordning om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.

Häriigenom förordnas som följer.

1 §.

Idkare av jordbruk eller skogsbruk, som påyrkar att bli taxerad för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, är skyldig att såsom underlag för taxeringen föra räkenskaper på sätt nedan sägs.

Staten och kommun samt aktiebolag, bolag, som blivit infört i handelsregistret, och sambruksförening äro icke skyldiga föra räkenskaper enligt denna förordning.

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.

2 §.

Räkenskaperna skola föras i enlighet med allmänna bokföringsgrunder samt med iakttagande av vad beträffande jordbruk eller skogsbruk är allmänt brukligt och överensstämmande med god sed.

3 §.

I räkenskaperna skall lämnas redovisning för intäkter och kostnader i jordbruket, dess binäringar och skogsbruket samt för näringsidkarens tillgångar och skulder, så att därav kan bedömas verksamhetens gång och näringsidkarens ekonomiska ställning vid dess början och vid utgången av varje räkenskapsår.

Till fullgörande härav skall näringsidkaren föra:

a) *dagbok*, upptagande intäkter och kostnader, därvid till intäkter hänföres även värdet av de förnödenheter och produkter, vilka uttagits från jordbruket eller skogsbruket för att användas för eget, anställdas eller undantagstagares behov eller liknande ändamål eller för den fortsatta driften, såsom för ny-, till- eller ombyggnad å fastigheten eller grundförbättring därå eller underhåll av byggnader, stängsel och inventarier å fastigheten eller eljest för driften, eller å annan av näringsidkaren innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits; samt

b) *inventariebok*, innehållande inventarium och balansräkning.

Härutöver skall näringsidkaren föra de övriga böcker, vilka med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet erfordras.

Inventarium och balansräkning, som avse ställningen vid räkenskapsårs utgång, skola vara införda i inventarieboken inom två månader därefter.

4 §.

Räkenskapsböcker skola, där de icke bestå av betryggande lösblads- eller kortsystem, vara bundna och hava sidorna eller uppslagen numrerade i löpande sifferföljd. Dagbok må bestå av en eller flera böcker. Dagbok och inventariebok må icke utgöras av lösblads- eller kortsystem.

Införing skall göras med bläck, skrivmaskin, anilinpenna eller på annat varaktigt sätt. Tomma mellanrum må ej lämnas, där enligt gängse bokföringsregler införingar skola göras i löpande följd. Radering får ej förekomma, ej heller får något av innehållet genom överstrykning eller annorledes göras oläsligt. Göres ändring i eller tillägg till införing, skall tillika riktigheten därav vitsordas och dagen för åtgärden utsättas. Ur bunden bok må blad icke borttagas.

Ankommande brev, räkningar och övriga handlingar, som hava betydelse för verksamheten, skola förvaras i ordnat skick. Handlingar, som avsändas, skola kopieras. Kopiorna skola likaledes förvaras i ordnat skick.

5 §.

I dagboken skola intäkter och kostnader i jordbruket och skogsbruket med det undantag, som i andra stycket sägs, införas dagligen post för post. Intäkter och kostnader under dagen av likartad beskaffenhet må dock införas i en post, om betryggande åtgärder vidtagas för beloppens specifikation. Där verksamhetens art och omfång det påkallar, må med införandet av gemensam post anstå till nästa söckendag.

Förnödenheter och produkter, vilka uttagits från jordbruket eller skogsbruket för att användas för eget, anställdas eller undantagstagares behov eller liknande ändamål, må, därest i huvudsak samma myckenheter uttagas varje dag eller vecka, antecknas i dagboken i slutet av varje vecka.

Vid den löpande räkenskapsföringen skall i övrigt särskilt iakttagas, att upplysning på ett klart och överskådligt sätt lämnas om de fordringar och skulder, som uppkommit i jordbruket eller skogsbruket, därvid borgenärernas och gäldenärernas namn samt storleken av en vars fordran eller skuld skola angivas, om omkostnaderna för verksamheten, om vad näringsidkaren i penningar eller eljest däri insatt eller därur uttagit, om de växlar, som med verksamheten hava samband, samt om de borgens- och övriga ansvarsförbindelser för annan, vilka näringsidkaren i och för verksamheten ingått.

6 §.

Inventariet skall upptaga näringsidkarens samtliga tillgångar i fastigheter, djurbestånd, jordbruks- och skogsprodukter samt varulager i övrigt, inventarier, övriga lösören, fordringar, värdepapper, kontanta penningar och annat ävensom hans samtliga skulder, vare sig tillgångarna och skulderna ingå i jordbruket eller skogsbruket eller ej. Tillgångar och skulder skola

specificeras, och för varje post skall värde därå utsättas. Inventarier av mindre betydenhet må dock sammanföras i gemensamma poster. Lösören, som icke ingå i verksamheten, må likaså upptagas i en post. Jämväl i övrigt må i en post sammanföras sinsemellan likartade tillgångar eller skulder, så framt de äro med åsatta värden överskådligt införda i särskild bok eller bilaga och hänvisning göres till denna. Tillgångar och skulder skola var för sig sammanräknas och skillnaden mellan slutsummorna utsättas.

Inom linjen skola angivas dels samtliga borgens- och övriga ansvarsförbindelser för annan, vilka näringsidkaren iklätt sig, i den mån de icke upptagits bland skulderna, dels ock samtliga av näringsidkaren ställda panter, vare sig förbindelserna eller panterna äga samband med jordbruket eller skogsbruket eller icke.

7 §.

Balansräkningen skall utgöra ett översiktligt sammandrag av inventariet. Den skall vara uppställd i lämpliga huvudposter och jämväl avse i inventariet inom linjen lämnade uppgifter.

8 §.

Vid upprättande av inventarium och balansräkning skall vidare iakttagas:

1) Näringsidkarens tillgångar må icke upptagas över sina verkliga värden.

2) Tillgångar, avsedda till stadigvarande bruk för näringsidkaren, må dock upptagas till det belopp, vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått, ehuru verkliga värdet är lägre än detta belopp. I så fall skall dock därå årligen avskrivas det belopp, som motsvarar tillgångarnas av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak uppkomna värdeminskning. I stället för sådan avskrivning må motsvarande belopp kunna uppföras bland skulderna å särskilt värdeminskningsskonto. Sådant konto må icke minskas annorledes än genom en minskningen motsvarande avskrivning å ifrågavarande tillgångar.

Upptagas tillgångar, som här avses, vid slutet av det räkenskapsår, varunder de anskaffats eller tillverkats, till högre belopp än det, vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått, eller åsättes dylika tillgångar högre värde än i närmast föregående balansräkning, skall i balansräkningen angivas med vilket belopp höjning skett.

Djur må icke upptagas till lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena.

3) Skulder och fordringar avseende verksamheten skola upptagas skilda från näringsidkarens övriga skulder och fordringar. Skulderna för verksamheten uppdelas i låneskulder och övriga skulder.

4) Osäkra fordringar skola upptagas endast till de belopp, varmed de beräknas komma att inflyta. Värdelösa fordringar må icke uppföras såsom tillgång.

9 §.

Därest räkenskapsavslutning sker medelst vinst- och förlustkonto i huvudbok, skola vinster och förluster för jordbruket, dess binäringar och skogsbruket upptagas i lämpliga huvudposter i enlighet med vad beträffande jordbruk eller skogsbruk är allmänt brukligt.

10 §.

Inventariet och balansräkningen skola av näringsidkaren med hans underskrift bestyrkas.

11 §.

Räkenskapsår må icke överstiga tolv månader. Vid verksamhetens början ävensom vid omläggning av räkenskapsår må det dock utsträckas att omfatta högst aderton månader.

12 §.

Räkenskaperna med därtill hörande brev, räkningar, kopior och övriga handlingar skola förvaras under tio år, räknat från utgången av det räkenskapsår, varunder sista inskrivningen eller anteckningen gjordes eller handlingen eller kopian tillkom.

13 §.

Åsidosätter idkare av jordbruk eller skogsbruk uppsåtligen eller av grov oaktsamhet honom enligt denna förordning åliggande skyldighet att föra räkenskaper och sker detta på sådant sätt, att ur räkenskaperna icke kunna inhämtas för näringsidkarens taxering erforderliga uppgifter, straffes med dagsböter.

14 §.

Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpning av denna förordning erforderliga särskilda föreskrifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1953.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 30 mars 1951.

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden SKÖLD, QUENSEL, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG, ANDERSSON, LINGMAN, HAMMARSKJÖLD, NYGREN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler efter gemensam beredning med chefen för jordbruksdepartementet fråga om *taxering av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, m. m.* samt anför därvid följande.

I. Inledning.

I betänkande nr 21 har bevillningsutskottet vid 1943 års riksdag behandlat frågan om taxering av jordbruksinkomst efter bokföringsmässiga grunder och därvid bl. a. anført, att enligt i kommunalskattelagen givna föreskrifter inkomst av jordbruksfastighet skulle beräknas enligt den s. k. kontantprincipen, vilken innebure att intäkterna ansåges hava åtnjutits under det beskattningsår, då desamma av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgängliga för lyftning. Driftkostnaderna i jordbruk ansåges belöpa på det beskattningsår, under vilket de betalats. Utan hinder av dessa bestämmelser hade emellertid i praxis jordbrukare i vissa fall medgivits rätt att vid taxering beräkna inkomsten av jordbruk efter bokföringsmässiga grunder. En förutsättning för godkännande av en sådan beräkning torde dock ha varit, att ordnad bokföring med räkenskapsavslutning funnes samt att densamma kunde förväntas komma till fortsatt användning, så att trygghet föreläge för en likformig taxering i framtiden.

Även enligt utskottets mening torde under angivna förutsättning rätt för jordbrukare till taxering efter bokföringsmässiga grunder kunna anses föreligga. Frånvaron av uttryckliga bestämmelser i ifrågavarande hänseende medförde emellertid en viss oklarhet såväl beträffande de betingelser, under vilka denna rätt kunde sägas vara för handen, som ock rörande rättighetens omfattning.

Frågan om införande av uttryckliga bestämmelser om rätt för jordbrukare att taxeras enligt bokföringsmässiga grunder hade tidigare vid upprepade tillfällen varit under behandling utan att någon utredning i ämnet

kommit till stånd. Utskottet ansåge för sin del angeläget, att en sådan utredning utan dröjsmål ägde rum. Ej minst med hänsyn till betydelsen av att taxeringsmyndigheterna, då jordbrukare medgåves rätt att taxeras enligt bokföringsmässiga grunder, tillämpade enhetliga principer syntes en reglering på förevarande område vara i hög grad önskvärd. Vid utredningen torde enligt utskottets mening böra övervägas, huruvida bokföringsplikt borde föreskrivas för åtminstone vissa kategorier av jordbrukare, i första hand givetvis de större jordbrukarna. Införande av en allmän bokföringsplikt för jordbrukare torde däremot vara uteslutet. Tänkbart vore att bokföringen för jordbruk skulle kunna vara av något enklare slag än för rörelse. Vid utredningen borde även undersökas, i vilken utsträckning avskrivningar skulle vara medgivna i beskattningshänseende för värdeminskning å inventarier, då taxering ägde rum enligt bokföringsmässiga grunder. Särskilda bestämmelser borde även meddelas rörande inkomstberäkningen vid övergången till nytt redovisningssystem.

Bevillningsutskottet har vidare funnit utredning böra verkställas rörande grunderna för beräkning av överpris och merkostnad vid ny-, till- eller ombyggnad av fastighet och nyuppsättning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier samt angående frågan om avskrivning för värdeminskning å driftbyggnader i jordbruket.

Under återopande av nämnda betänkande har 1943 års riksdag i skrivelse, nr 185, hemställt att Kungl. Maj:t ville låta verkställa utredning om ändring av gällande skatteförfattningar i de delar, som berörts i betänkandet, och därvid beakta vad i betänkandet anförts samt snarast möjligt för riksdagen framlägga de förslag, vartill utredningen kunde föranleda.

I anledning härav tillkallade dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, med stöd av Kungl. Maj:ts den 12 november 1943 givna bemyndigande samma dag landskamreraren A. T. Rietz, ordförande, ledamoten av riksdagens första kammare V. G. Lodenius samt ledamöterna av riksdagens andra kammare K. A. M. Andersson, S. Janson och W. Svensson att såsom sakkunniga inom departementet verkställa utredning av frågan om införande av uttryckliga bestämmelser om rätt för jordbrukare att taxeras enligt bokföringsmässiga grunder jämte vissa andra därmed sammanhängande frågor.

De sakkunniga, vilka antagit benämningen 1943 års jordbrukstaxerings-sakkunniga, avgåvo den 19 februari 1946 betänkande med *förslag till ändrade bestämmelser i fråga om taxering av inkomst av jordbruksfastighet samt lag om jordbruksbokföring* (SOU 1946: 29) med därvid fogade författningsförslag; författningsförslagen torde såsom *Bihang* få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

Över betänkandet ha efter remiss *yttranden* avgivits av kammarrätten, statskontoret, domänstyrelsen, lantbruksstyrelsen, kommerskollegium (med överlämnande av *yttranden* från Stockholms handelskammare, handelskammaren i Göteborg och Skånes handelskammare), överståthållarämbetet, samtliga länsstyrelser (med överlämnande av *yttranden* från hushållnings-

sällskapen), mellankommunala provningsnämnden, statens forskningskommitté för lantmannabyggnader, stiftsnämnderna i Uppsala ärkestift samt Lunds, Skara och Härnösands stift, Svenska landskommunernas förbund, Svenska landstingsförbundet, Sveriges lantbruksförbund, Riksförbundet landsbygdens folk, Småbrukarnas riksförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges skogsägareförbund, Svenska lantarbetsgivareföreningen, Svenska lantarbetareförbundet och Taxeringsnämndsordförandenäs riksförbund (med överlämnande av yttranden från ett antal länsföreningar).

De sakkunnigas förslag har underkastats en närmare granskning och överarbetning inom finansdepartementet. Denna överarbetning, vilken skett med beaktande av vissa av de i remissyttrandena framställda erinringarna, har lett till upprättande av förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370),
- 2) förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt,
- 3) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379) samt
- 4) förordning om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.

II. Gällande rätt.

De allmänna grunderna för beräkning av inkomst vid taxeringen återfinnas i 41 § kommunalskattelagen, som innehåller olika regler för å ena sidan förvärvskällan rörelse och å andra sidan övriga förvärvskällor. Sålunda stadgas, att beträffande rörelse inkomst skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i kommunalskattelagen, samt att i fråga om övriga förvärvskällor intäkt skall anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten uppburits eller blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och utgift eller omkostnad skall anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder innebär, att inkomstberäkningen skall ske under hänsynstagande till ingående och utgående balans beträffande lager och vissa andra tillgångar samt fordringar och skulder. I fråga om andra förvärvskällor än rörelse, sålunda bl. a. jordbruksfastighet, skall kontant- eller kassaprintipen tillämpas, vilket innebär, att inkomsten principiellt skall beräknas med hänsyn till vad som inflyter i kontanter eller tillföres i natura eller som i sådant avseende utgives utan avseende å lager, fordringar eller skulder vid beskattningsårets början och slut.

Såvitt angår jordbruksfastighet skall såsom intäkt upptagas vad ägaren eller brukaren under beskattningsåret uppburit i penningar för sålda produkter eller tillgodogjort sig i naturaförmåner, oberoende av huruvida produkterna utvunnits under beskattningsåret eller tidigare. Såsom utgift skall

redovisas vad som under beskattningsåret utgivits för jordbruksdriften i penningar eller i natura. Såsom intäkt eller utgift skall däremot icke upptagas belopp, avseende produkter, som sålts respektive köpts på kredit. Värdet av produkter, som jordbrukaren under ett beskattningsår icke tillgodo-gjort sig genom försäljning, konsumtion eller annan förbrukning, skall icke upptagas såsom intäkt för beskattningsåret.

Bestämmelser om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet återfinnas i 21—23 §§ kommunalskattelagen jämte anvisningar. 21 § innehåller regler om vad som är att hänföra till *intäkt* av jordbruksfastighet. I 22 § angivas de *avdrag*, som må göras från bruttointäkten. Vad som återstår sedan till-låtna avdrag verkställts utgör enligt 23 § 1 mom. *nettointäkt* av jordbruks-fastighet. Då den kommunala beskattningen i fråga om fastighet anordnats som en garantibesättning, får vid inkomstberäkningen jämlikt 23 § 2 mom. samma lag avdrag göras för det inkomstbelopp, som anses beskattat genom fastighetsskatt. Detta avdrag, det s. k. procentavdraget, utgör enligt 45 § kommunalskattelagen 5 procent av taxeringsvärdet. Vad som återstår av nettointäkten sedan procentavdraget frånräknats beskattas kommunalt såsom *inkomst* av jordbruksfastighet.

Enligt 21 § kommunalskattelagen hänföres till *intäkt* av jordbruksfastig-het allt vad som av sådan fastighet kommit ägaren eller brukaren till godo, såsom årliga värdet av bostad, intäkt av jordbruk med binärings, intäkt av skogsbruk samt intäkt av annat slag.

Till bostad hänföres dels utrymmen, som tagits i anspråk för den skatt-skyldiges, hans familjs och hans personliga tjänares räkning, dels ock ut-rymmen och anordningar för egen bekvämlighet och trevnad, såsom gästrum, lusthus, badhus, stall, bilgarage för personligt behov, jaktstuga m. m.

Såsom jordbruk anses åkerbruk och ängsskötsel, även då driften avser in-dustriellt behov, ävensom i samband därmed bedriven husdjursskötsel. Ut-nyttjande av bete å såväl skogsmark som annan mark inbegripes under husdjursskötsel. Trädgårdsskötsel, även växtodling under glas, räknas till jordbruk, då den drives tillsammans med annat jordbruk.

Till binäring till jordbruk hänföres sådan i sammanhang med jordbruk bedriven förvärvsverksamhet, som avser att med utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, av arbetskraft, anställd vid jordbruket, 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. d., som huvudsakligen drives för eget behov och med fastighetens or-dinarie arbetskraft. Hit räknas även under förut angiven förutsättning bi-och fjäderfäskötsel, jakt, fiske, hemslöjd, verkställande av körslor mot lega, uthyrning av dragare, maskiner och redskap, hemslakt m. m. Drives åter sådan verksamhet i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maski-ner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal, är verksamhe-ten att hänföra till rörelse. Sålunda hänföres icke till jordbrukets binä-

ringar sådana företag som kvarndrift för förmalning huvudsakligen av inköpt eller annan tillhörig spannmål, brännerihantering, kalkbränning eller tegeltillverkning huvudsakligen för avsalu m. m. 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.

Till intäkt av jordbruk med binäringar hänföres årliga värdet av bostad, som skattskyldig i jordbruksfastighet åtnjutit för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning. Värdet av bostad, som upplåtits till personal, anställd för fastighetens drift, upptages icke som ägarens eller brukarens inkomst av fastigheten och får i följd härav ej heller avdragas som driftkostnad. Såsom intäkt räknas därjämte likvid vid försäljning av levande och döda inventarier samt produkter. Emellertid skola icke alla sådana kontanta intäkter upptagas. Intäkt genom försäljning av levande och döda inventarier skall nämligen redovisas såsom inkomst av jordbruksfastighet endast till den del löpande försäljning kan anses föreligga. Om inventarierna av en eller annan anledning helt eller till väsentligaste delen realiserats, t. ex. vid avflyttning från fastigheten, skall vad som influtit vid realisationen beskattas som intäkt endast om realisationsvinst föreligger. Som realisationsvinst genom försäljning av levande eller döda inventarier skall enligt 35 § kommunalskattelagen beskattas vinst å icke yrkesmässig avyttring av lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under mindre än fem år. Vad som inflyter vid försäljning av produkter från jordbruket och dess binäringar skall alltid beskattas såsom intäkt av jordbruksfastighet även om avyttringen i och för sig har karaktären av realisation.

Till intäkt av jordbruk med binäringar räknas vidare intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom verkställande av körslor och dylikt. Hit räknas även värdet — beräknat efter ortens pris — av vad den skattskyldige direkt tillgodogjort sig av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för sin, sin familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning, för avlöning åt arbetspersonal, som icke tillhört den skattskyldiges hushåll, 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.

Skogsbruk, varmed avses egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering, anses såsom ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas därför icke såsom binäring till jordbruk. Under skogsbruk inbegripes skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring av fastighet förbehållit sig å den avyttrade fastigheten. Skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt är däremot att hänföra till rörelse. Har den, som idkat skogsbruk, tillika drivit virkesförädling eller utvinning av biprodukter av skogsbru-

ket, 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 tjärugnar eller dyl., anses särskild rörelse föreligga.

Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter från fastigheten, genom upplåtelse av avverkningsrätt och genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas såsom inkomst av rörelse eller såsom realisationsvinst.

Vidare räknas till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad 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.

Med intäkt av annat slag än förut nämnts avses intäkt genom avyttring eller annan användning av vissa fastighetens beståndsdelar, som sten, torv, grus, lera o. d., 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; såsom intäkt räknas även arrende, avgäld eller annan ersättning för upplåtelse åt annan att i visst avseende tillgodogöra sig eller utnyttja fastigheten eller del därav. Vad nyss sagts gäller dock icke beträffande engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid.

Såsom intäkt skall vidare upptagas utdelning, som skattskyldig uppburit från aktiebolag eller ekonomisk förening i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller till gjorda försäljningar (pristillägg), därest kostnaden för inköpet varit av beskaffenhet att få avdragas från intäkt av jordbruksfastighet eller den uppburna köpeskillingen skolat upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Såsom intäkt räknas slutligen ersättning på grund av skadeförsäkring, i den mån köpeskillning, som skulle ha influtit, därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till nämnda förvärvskälla.

Från bruttointäkten av jordbruksfastighet får *avdrag* göras för omkostnader, såsom för arrende eller annan avgäld, för avlöning — kontant eller i natura — till arbetspersonal, som uteslutande eller huvudsakligen använts för jordbruket eller dess binärningar, eller för pension och dylik ersättning åt förutvarande personal, för anskaffning av levande eller döda inventarier till ersättande av sådana, som förut funnits å fastigheten, för reparation och underhåll av fastighet och inventarier, för inköp av utsäde, foder m. m., för skogs vård och underhåll samt skogsavverkning, för försäkring av ar-

betspersonal, byggnader, skog, gröda, förråd och sådana inventarier, som ej äro att hänföra till personlig lösegendom, för värdeminskning å driftbyggnader — därunder inbegripna för driften nödiga bostadsbyggnader — och å skog samt för gäldränta m. m. Värdet av fastighetens egna jordbruksprodukter, som användas för fastighetens fortsatta drift, såsom spannmål till utsäde, foder, gödsel m. m., får icke avföras som driftkostnad men skall ej heller upptagas som intäkt. Endast kostnad för inköpta dylika förnödenheter är att räkna såsom driftkostnad. Avdrag för kostnader för nyuppsättning av levande eller döda inventarier får icke äga rum. För slitning av döda inventarier medgives icke avdrag i form av årliga värdeminskningssavdrag utan sålunda, att utgifter för nyanskaffning (till ersättande av förut befintliga inventarier) — men ej för nyuppsättning — få avdragas på en gång såsom driftkostnad. Utgifter för grundförbättring å fastigheten genom ny-, till- eller ombyggnad, nyodling e. d. äro icke avdragsgilla.

Ehuru i kommunalskattelagen icke angives annan metod för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet än kontantmetoden har emellertid, såsom förut omnämnts, i vissa fall i praxis godtagits en beräkning efter bokföringsmässiga grunder. En förutsättning härför torde ha varit, att den skattskyldige haft ordnad bokföring med räkenskapsavslutning samt att bokföringen kunnat förväntas komma till fortsatt användning, så att trygghet förelegat för en likformig taxering i framtiden. Till grund för beskattningsmyndigheternas godkännande av denna taxeringsmetod torde ligga ett av första särskilda utskottet vid 1927 års riksdag gjort uttalande, vilket hade nyssnämnda innehåll. Enligt vad de sakkunniga inhämtat utgör antalet skattskyldiga i riket, som för närvarande taxeras för inkomst av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder, något mer än 300, varav ungefär hälften utgöres av fysiska personer och dödsbon samt återstoden av andra juridiska personer än dödsbon. I vissa av de här avsedda fallen har enligt vad som upplysts beräkningen icke verkställts efter de för rörelse i allmänhet gällande grunderna utan har avvikelser från kontantprincipen skett exempelvis endast såtillvida, att värdet av lagret och kreatursbesättningen fått påverka vinstresultatet. Frågan om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder har även varit föremål för prövning i högsta instans; sålunda har i några fall (RÅ 1934, ref. 47, 1937, ref. 34, 1945, ref. 20, och 1948, ref. 66) en dylik inkomstberäkning godkänts.

III. Brister i gällande bestämmelser och svårigheter vid tillämpningen därav.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat, att då kontantprincipen år 1910 infördes såsom grund för taxering av inkomsten från jordbruksfastighet jordbruket i stor utsträckning varit inriktat på självhushållning och den maskinella utrust-

ningen varit av betydligt mindre omfattning än för närvarande vore fallet. Under sådana förhållanden torde kontantprincipen, som varit enkel att tillämpa, i stort sett ha givit relativt tillfredsställande resultat. Numera hade emellertid jordbruket utvecklats till en affärsmässig verksamhet med i vissa fall långt driven specialisering och arbetsfördelning samt ett omfattande utbyte av varor och tjänster. En redovisning av endast kontanta intäkter och utgifter syntes därför icke längre ens för de mindre jordbruken giva ett riktigt uttryck för jordbrukets ekonomiska årsresultat.

Mot kontantprincipen som grund för taxering av inkomst av jordbruksfastighet kunde därjämte riktas även andra erinringar, främst av principiell natur. I detta hänseende vore att framhålla, att betydande inkomstbelopp ofta kunde helt undgå beskattning. De sakkunniga ha härom anfört:

En väsentlig del av en jordbrukares inkomst av kreatursskötseln framkommer nämligen först, när han upphör med jordbruket och då kan den i regel icke beskattas. Inom jordbruket torde det vara synnerligen vanligt, att jordbrukaren börjar med en jämförelsevis ringa djurbesättning, som därefter genom kreatursavel under årens lopp utökas. Den inkomst, som uppkommit genom kreatursavel under besittningstiden och som framkommer först i sammanhang med slutrealisation vid jordbrukets upphörande, utgör i princip beskattningsbar inkomst av jordbruk, ehuru den enligt gällande bestämmelser icke blir beskattad som inkomst av jordbruksfastighet. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder åter, då årsresultatet av jordbruket blir beroende av inventering av djurbeståndet, beskattas inkomsten genom djurbeståndets årliga ökning i antal såsom inkomst under det år, då ökningen uppkommit. Motsvarande gäller om den inkomst, som tillföres jordbrukaren genom djurens tillväxt.

Därest förhållandena inom jordbruket bliva i något avseende onormala, framträder bristen hos de nuvarande bestämmelserna än tydligare. Belysande exempel härpå hava lämnats under kristiden, då jordbrukarna på grund av foderbrist nödgats i stor omfattning reducera sina besättningar. Svårigheterna att i dylika fall avgöra, huruvida och i vad mån en beskattningsfri realisation eller skattepliktig intäkt förelegat, torde ofta ha lett till att inkomst undgått beskattning eller beskattats för högt. Vid nedslaktning av kreatursbesättningar på grund av mul- och klövsjuka hava liknande problem uppkommit. Det torde vara uppenbart, att en uppskattning av inkomst från jordbruk utan hänsynstagande till djurbesättningens år från år ökade värde genom kreatursavel eller djurens tillväxt blir missvisande och leder till att säkerligen betydande inkomstbelopp undgå beskattning, enär realisationsvinstbeskattning endast undantagsvis torde kunna komma ifråga. Detta missförhållande framgår än tydligare, om man betänker, att en mycket betydande del av jordbrukets produkter användas för djurens utfodring. Sålunda lär enligt uppgift omkring $\frac{1}{5}$ av landets totalskörd i skördeenheter räknat avsättas genom husdjursskötseln.

Såsom ytterligare en brist i principiellt avseende ha de sakkunniga framhållit, att kontantprincipen medförde stor ojämnhet i taxeringen. I detta avseende ha de sakkunniga yttrat:

Denna brist har desto större betydelse som själva inkomsten av jordbruket av naturliga skäl inflyter ojämnt. Det förekommer sålunda i många fall, att jordbrukarna under ett senare år än produktionsåret avyttrat en del av skörden eller att försäljning av skog och skogseffekter sker året efter av-

verkningen. Härigenom kommer vid beräkning enligt kontantprincipen av jordbrukets avkastning en förskjutning att äga rum mellan intäkter och utgifter, vilket i vissa fall kan medföra en orättvis beskattning. Erläggas produktionskostnaderna kontant eller in natura under produktionsåret skall avdrag härför ske i deklarationen för detta år, medan likvid för de försålda produkterna kan komma att upptagas som intäkt för därpå följande beskattningsår, nämligen i den mån likvid inflyter först under sistnämnda år. Har vidare den skattskyldige det år, skogsavverkning sker, icke tillräcklig inkomst för avdrag av de ofta rätt betydande avverkningskostnaderna, och skall å andra sidan i ett följande års deklaration intäkt genom försäljning av skogsprodukterna upptagas utan däremot svarande avdragsposter, uppkommer likaledes en förskjutning vid taxeringen mellan intäkts- och utgiftsposter, som hava samband med varandra. En dylik ojämnheter i det enligt kontantprincipen beräknade årsresultatet kan uppkomma jämväl av andra orsaker. Är sålunda skördeutbytet under ett år mindre än vanligt, kan detta föranleda en större försäljning av kreatur under ett nästkommande beskattningsår. I vissa fall kan vidare en större skogsavverkning än eljest ske för att tillgodose behov av likvida medel eller för att utnyttja en förmånlig konjunktur. Den av kontantprincipen föranledda ojämnheten i taxeringen försvårar i hög grad en exakt beräkning av jordbrukets lönsamhet, som av många skäl är önskvärd, och som bl. a. anses nödvändig för en riktig avvägning av statsmakternas åtgärder på jordbrukets område. Taxering enligt bokföringsmässiga grunder skulle däremot giva ett bättre stöd för bedömande av jordbruksinkomsten.

Ojämnheter i beskattningen föranledes dessutom av gällande bestämmelser om avdrag för värdeminskning av döda inventarier i det att hela den under ett beskattningsår erlagda kostnaden för ersättningsanskaffning skall avdragas på en gång såsom driftkostnad. — — —

Kontantprincipen kan föranleda ojämnheter jämväl mellan olika jordbruk, i det att jordbrukare med god ekonomi i större omfattning än andra jordbrukare kunna utnyttja det nuvarande beskattningssystemet.

Det må slutligen erinras om att den ojämnheter i beskattningen, som nu ofta uppkommer, kan hava till följd att för vissa beskattningsår jordbrukaren icke alls eller endast delvis kan utnyttja gäldränteavdrag, allmänna avdrag och ortsavdrag varjämte merbeskattning kan uppkomma på grund av statsskattens progression.

Slutligen ha de sakkunniga betonat, att kontantprincipen föranledde betydande svårigheter vid tillämpningen. Sålunda uppkomme, då det gällde att i det enskilda fallet avgöra var gränsen skulle dragas mellan löpande försäljning och realisation samt mellan nyanskaffning och nyuppsättning av levande och döda inventarier, i många fall för såväl jordbrukare som beskattningsmyndigheterna svårbedömda frågor, vilka ofta gäve anledning till skattetvister. En svårighet i tillämpningen föreläge även såtillvida att, på grund av ojämnheter i intäkter och utgifter, resultatet av jordbruksdriften under ett visst beskattningsår icke utan vidare kunde jämföras med resultatet under ett föregående beskattningsår; för att så skulle kunna ske erfordrades en ingående undersökning av intäkts- och utgiftsposterna för de ifrågavarande åren.

IV. Allmän motivering till departementsförslaget.

A. Grunder för beräkning av intäkt av jordbruk.

a. Allmänna synpunkter.

De sakkunniga.

Till ledning för bedömande av frågan, vilken metod som ur principiell och praktisk synpunkt är att föredraga vid taxering av inkomst av jordbruksfastighet, ha de sakkunniga återgivit vissa uppgifter rörande det svenska jordbruket, nämligen beträffande åkerarealens fördelning å olika storleksgrupper och skilda slag av ägare, antalet sysselsatta personer, taxeringsvärden, vid taxering uppskattad inkomst samt antalet självdeklarationer. I fråga om dessa uppgifter torde i huvudsak få hänvisas till betänkandet, s. 51—53. Här må blott nämnas, att småbruket och bondebruket äro dominerande, att antalet yrkesutövere år 1940 utgjorda ca 545 000, att vid 1944 års taxering det totala taxeringsvärdet uppgick till 6 664 684 700 kronor och den uppskattade inkomsten till 1 000 335 453 kronor samt att antalet självdeklarationer vid 1945 års taxering (bortsett från Stockholms stad) utgjorde 460 115.

De sakkunniga ha övervägt, huruvida och i vad mån möjligheter kunde tänkas föreligga att med bibehållande av kontantprincipen som grund för taxering av inkomst av jordbruksfastighet undanröja eller mildra de brister och svårigheter i tillämpningen, som, enligt vad de sakkunniga förut framhållit, denna taxeringsmetod medförde. I detta sammanhang ha de sakkunniga diskuterat, huruvida en utjämning av beskattningen av jordbruk och skogsbruk skulle kunna åstadkommas genom en omläggning av beskattningsåret så, att detta obligatoriskt komme att omfatta tidsperioden från och med den 1 juli ett år till och med den 30 juni påföljande år. De sakkunniga ha framhållit, att under denna tidsperiod de jordbruksprodukter, som härrörde från föregående års skörd, visserligen i stort sett torde ha försålts. Inneliggande lagerbehållning vid utgången av ett beskattningsår per den 30 juni vore sålunda obetydlig i förhållande till lagret vid kalenderårsskiftet. Emellertid vore en motsvarande utjämning av produktionskostnaderna icke möjlig att åstadkomma, i det att dessa komme att belöpa på såväl beskattningsårets som det därpå följande årets skörd. En omläggning av beskattningsåret skulle dessutom komma att vid övergången möta stora taxeringstekniska svårigheter. De sakkunniga hade därför funnit, att de nuvarande bristerna i inkomstbeskattningen av jordbruksfastighet icke kunde avhjälpas enbart genom en omläggning av beskattningsåret.

Frågan om kontantprincipens bibehållande sammanhänge med frågan om införande av bokföringsskyldighet i viss omfattning för jordbrukare. De sakkunniga föresloge — som i ett senare sammanhang återgives — att bokföringsskyldighet skulle införas för idkare av jordbruk med taxeringsvärde (jordbruks- och skogsvärde) av lägst 60 000 kronor. Dessa jordbru-

kare borde då taxeras efter bokföringsmässiga grunder. Det kunde tänkas att övriga jordbrukare taxerades efter kontantprincipen. Vid jordbrukstaxeringen skulle då jämsides komma att tillämpas två olika beskattningsmetoder. Mot en dylik anordning kunde göras vägande erinringar. De sakkunniga ha i detta sammanhang framhållit den starka kritik, som anfördes mot ett förslag av liknande innehåll, vilket framlades av inkomstskattesakkunniga år 1922. Tillika ha de sakkunniga erinrat om departementschefens uttalande i proposition nr 102 till 1927 års riksdag, s. 413, att det syntes nödvändigt, att inkomstberäkningen för en och samma förvärvskälla i sin helhet skedde efter antingen bokföringsmässiga eller icke bokföringsmässiga grunder.

De sakkunniga ha därför ansett, att taxering enligt bokföringsmässiga grunder bör tillämpas beträffande samtliga jordbrukare. I fråga om de fördelar, som skulle vinnas vid taxering enligt sådana grunder, ha de sakkunniga anfört:

Taxering efter bokföringsmässiga grunder synes de sakkunniga vara principiellt riktigare och giva ett mera rättvist uttryck för jordbrukarens verkliga skatteförmåga. En sådan metod har även den fördelen, att inkomsten blir tagen mera jämnt till beskattning, i följd varav avdrag av olika slag i regel kunna bättre utnyttjas. Härjämte vinnes en tillförlitligare beräkning av jordbrukets lönsamhet samt ökade möjligheter för beskattningsmyndigheterna till kontroll; inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder utgör jämväl förutsättning för en uppmjukning av avskrivningsreglerna beträffande jordbrukets inventarier. De sakkunniga hålla också för troligt att här avsedda princip för taxering av inkomst av jordbruksfastighet skall, åtminstone sedan de nya bestämmelserna varit i kraft någon tid, visa sig bliva enkla i den praktiska tillämpningen, givetvis med bortseende från de av övergången föranledda förhållandena. De sakkunniga anse även tiden lämplig för en omläggning av jordbrukets inkomstbeskattning och äro övertygade om att en taxering av jordbruksinkomst efter bokföringsmässiga grunder kommer att bli till fördel för såväl den enskilde som det allmänna. Härigenom uppkommer visserligen för jordbrukaren ökat arbete vid upprättande av självdeklaration därigenom att uppgift måste lämnas å lagerbehållning samt varufordringar och varuskulder vid beskattningsårets början och slut. Emellertid föreligger redan enligt gällande bestämmelser en omfattande uppgiftsskyldighet beträffande jordbrukets intäkter och utgifter ävensom beträffande tillgångar och skulder däri. För att rätt kunna fullgöra denna uppgiftsskyldighet torde jordbrukaren sålunda även nu vara nödsakad att föra noggranna anteckningar eller räkenskaper över jordbruksdriften. Uppgiftsskyldighetens omfattning torde icke utökas i mera betydande grad vid taxering enligt bokföringsmässiga grunder och kan i varje fall ej anses utgöra hinder för en övergång till sådant redovisningssystem. Detta gäller även det mindre jordbruket, beträffande vilket en inventering av lager, fordringar och skulder icke torde bli särskilt betungande. Härtill kommer att deklaraationsförfarandet ävensom taxeringskontrollen förenklas genom att vid taxering enligt bokföringsmässiga grunder skillnaden i beskattningshänseende mellan löpande försäljning och realisation samt mellan nyuppsättning och nyan-skaffning bortfaller. Härjämte må erinras om att i fråga om rörelse taxering sker efter bokföringsmässiga grunder, även om rörelsen är av mindre omfattning.

De sakkunniga ha framhållit, att vid övergången till taxering enligt bokföringsmässiga grunder mötte betydande problem ej blott av taxeringsteknisk utan även av principiell natur. De sakkunniga hade emellertid kommit till den uppfattningen, att dessa problem kunde praktiskt lösas, varför de sålunda icke utgjorde något hinder för övergång till taxering av jordbruksinkomst enligt bokföringsmässiga grunder.

b. Innebörden av bokföringsmässig inkomstberäkning för jordbruksfastighet.

De sakkunniga

I fråga om innebörden av bokföringsmässig inkomstberäkning för jordbruksfastighet ha de sakkunniga yttrat:

En övergång till bokföringsmässig vinstberäkning för jordbruket skall enligt de sakkunnigas förslag innebära, att de för rörelse gällande bestämmelserna i huvudsak skola tillämpas. Inkomst av jordbruksfastighet skall följaktligen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i kommunalskattelagen. Nettointäkten av nämnda förvärvskälla erhålles sålunda genom att från bruttointäkten av jordbruksfastighet draga medgivna avdrag för driftskostnader samt under hänsynstagande till in- och utgående balansposter. Värdesättningen av *tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning*, ävensom av *fordringar och skulder* påverkar vid bokföringsmässig inkomstberäkning direkt den inkomst, som tages till beskattning. Den inkomst, som tillföres jordbrukaren genom ökning vid beskattningsårets slut av värdet å kreatur och förråd, beskattas icke enligt nu gällande bestämmelser för taxering av inkomst av jordbruksfastighet. Vid bokföringsmässig inkomstberäkning åter kommer den årliga ökningen eller minskningen av värdet å kreatur och förråd att direkt påverka nettointkomsten. Vad angår djurbeståndet, som enligt de sakkunnigas förslag — — — skall hänföras till tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning, kan ett vid beskattningsårets slut ökat värde därå framkomma antingen på grund av ökning under året av antalet djur genom nyförvärv eller egen uppfödning eller också till följd av djurens ökning i värde genom tillväxt. Omvänt kan minskning i kreatursförrådets värde vid årets utgång uppkomma antingen därigenom att antalet djur minskats under året på grund av försäljning eller annorledes eller ock till följd av nedgång i djurens värde genom ålder eller av annan orsak. Hänsyn till djurens ändrade värde tages sålunda vid upprättande av inventeringen vid årets slut. Enligt nu gällande regler för beräkning av inkomst av jordbruk får vidare avdrag ej ske för kostnader för uppsättning av kreatur å en fastighet i samband med påbörjande, utvidgning eller annan förändring av jordbruksdriften. Vid taxering enligt bokföringsmässiga grunder skola däremot alla kostnader för anskaffande av kreatur, oavsett om nyuppsättning eller ersättningsanskaffning föreligger, liksom också alla försäljningar därav, även om dessa medföra fullständig eller delvis realisation av kreatursbesättningen, upptagas såsom utgift respektive intäkt i jordbruksdriften. Vid en sådan inkomstberäkning sker emellertid en utjämning i det att jordbruket å ena sidan gottgöres värdet vid beskattningsårets utgång av kreaturen och å andra sidan påföres värdet av dessa vid beskattningsårets ingång. Med denna inkomstberäkning bortfaller sålunda den nu förefintliga skillnaden i beskattningshänseende mellan å ena sidan löpande försäljning och realisation och å andra sidan ersättningsanskaffning och nyuppsättning.

Fastighet och för stadigvarande bruk avsedda inventarier utgöra tillgångar, vilkas förändringar i värde endast i särskilda fall, såsom genom avdrag för värdeminskning i form av avskrivning eller för överpris och merkostnad, få påverka beräkningen av inkomsten. Till här avsedda värderings- och avskrivningsfrågor få de sakkunniga anledning återkomma vid behandlingen nedan av dessa spörsmål.

Vid bokföringsmässig inkomstberäkning skall inkomst anses hava åtnjutits under det år, densamma enligt allmänt vedertagen sed 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. I fråga om utgiftsposterna skola motsvarande regler tillämpas. Vidkommande tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder skall tillämpas det förfaringsättet, att fordringar och skulder i driften uppföras såsom inkomst respektive utgift under det år, då de uppkomma, oberoende av huruvida likvid erlagts under nämnda år eller icke.

Deklarationsskyldigheten för jordbrukarna skall enligt de sakkunnigas förslag och i överensstämmelse med vad som för närvarande gäller för rörelseidkare fullgöras så att de, vilka icke avslutat sina räkenskaper med vinst- och förlustkonto i huvudbok, skola begagna ett deklarationsformulär, som motsvarar nuvarande formulär nr 7 a, samt de, vilka haft ordnad bokföring, som avslutats medelst vinst- och förlustkonto i huvudbok, skola använda ett deklarationsformulär, som i huvudsak är lika med nuvarande formulär nr 8 a. De sakkunniga ha låtit upprätta förslag till sådana formulär, benämnda nr 4 a och nr 4 b. I fråga om dessa formulär hänvisas till betänkandet Bil. D och E.

Enligt formulär nr 4 a framkommer nettointäkten av jordbruksfastighet sålunda, att från summan av kontanta bruttointäkter, intäkter i natura samt beloppet av ingående varuskulder, utgående lager och utgående varufordringar drages summan av kontanta utgifter, driftkostnader i natura eller i form av värdeminskningssavdrag samt beloppet av ingående lager, ingående varufordringar och utgående varuskulder.

Formulär nr 4 b utgår från den bokförda nettovinsten enligt vinst- och förlustkontot. Därtill läggas vissa poster, som böra öka nettovinsten men icke bokförts så, att de ingå i denna, eller som vid beskattningen icke äro avdragsgilla men bokförts så, att de minskat nettovinsten, eller som ansetts böra särskilt kontrolleras (avskrivningar). Från den sålunda erhållna summan avräknas sådana inkomster, som — ehuru de bokförts tillsammans med jordbruksinkomsten — i beskattningshänseende äro hänförliga till annan inkomst eller till icke skattepliktig inkomst, ävensom belopp, som motsvara vid beskattningen tillåtna avskrivningar.

De sakkunniga ha anfört exempel på huru en inkomstberäkning dels enligt bokföringsmässiga grunder och dels enligt kontantprincipen skulle verka i olika fall. I detta avseende hänvisas till betänkandet s. 57—59.

Yttranden.

De sakkunnigas förslag att inkomst av jordbruksfastighet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder har, med några undantag, i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i de avgivna yttrandena.

Länsstyrelserna i Uppsala, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Kristianstads, Hallands och Göteborgs och Bohus län, hushållningssällskapen i Uppsala och Hallands län samt Sveriges lantbruksförbund ha härvid framhållit, att taxering enligt bokföringsmässiga grunder lämnade ett riktigare och rättvisare uttryck för jordbrukets ekonomiska årsresultat och dess verkliga skatteförmåga än taxering enligt kontantprincipen. *Länsstyrelserna i Jönköpings och Kronobergs län* ha vidare betonat, att kontantprincipen visat sig vara otillfredsställande även ur det allmännas synpunkt, enär betydande inkomstbelopp, särskilt vid realisation av djurbeståndet, undginge beskattning.

Kammarrätten har uttalat, att det med hänsyn till jordbrukets fortskridande rationalisering vore i hög grad önskvärt med mera likartade bestämmelser rörande inkomstberäkningen i förvärvskällorna rörelse och jordbruksfastighet.

Länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands och Kronobergs län, hushållningssällskapen i Stockholms, Jönköpings och Jämtlands län samt Sveriges lantbruksförbund ha framhållit, att antalet skattetvister torde komma att minska, då de enligt kontantprincipen ofta föreliggande problemen att skilja mellan exempelvis löpande försäljning och realisation samt mellan nyanskaffning och nyuppsättning komme att försvinna.

Länsstyrelsen i Blekinge län har yttrat, att man kunde räkna med en intensifiering av jordbrukarnas intresse att föra ordnade räkenskaper, om taxering skedde enligt bokföringsmässiga grunder. Detta torde i sin tur fördelaktigt påverka jordbrukarnas ekonomi samtidigt som ett mera tillförlitligt underlag för jordbruksstatistiken erhöles. En del oformligheter i skattelagstiftningen, vilka nu syntes i viss utsträckning motverka ur drifts-ekonomisk synpunkt rationella lösningar av särskilt jordbrukets byggnadsfrågor, torde undvikas. *Statskontoret* har framhållit, att om taxering enligt bokföringsmässiga grunder infördes möjlighet skulle beredas att tillgodose det aktuella behovet av ett mera tillförlitligt statistiskt underlag för bedömningen av jordbrukets lönsamhet.

Åtskilliga av de myndigheter och sammanslutningar, vilka i huvudsak tillstyrkt de sakkunnigas förslag, ha emellertid betonat, att taxering enligt bokföringsmässiga grunder jämväl komme att medföra vissa nackdelar. Särskilt har därvid framhållits, att ett taxeringsförfarande enligt bokföringsmässiga grunder såväl för de skattskyldiga som för beskattningsmyndigheterna komme att bli mera komplicerat och arbetskrävande än det nuvarande taxeringsförfarandet. Sålunda har *kammarrätten* yttrat, att det vore tvivel underkastat om de mindre jordbrukarna, vilka alltjämt huvudsakligen

vore självhushållare, vore mogna för en inkomstberäkning efter bokföringsmässiga grunder. *Hushållningssällskapet i Stockholms län* har uttalat, att den stora jordbrukande allmänheten skulle komma att mottaga förslaget med olust, enär man saknade förmåga att inom överskådlig tid själv förstå reglerna.

Länsstyrelsen i Västmanlands län har framhållit de ökade svårigheter för det stora flertalet jordbrukare att upprätta riktiga deklarationer, som det nya systemet skulle medföra. *Svenska landskommunernas förbund* har uttalat, att det bleve nödvändigt för jordbrukarna att i större utsträckning anlita sakkunnig hjälp för att upprätta deklarationer; det kunde befaras att det skulle visa sig svårt att uppbringa dylik hjälp. *Länsstyrelsen i Blekinge län* har yttrat, att ökade krav måste ställas på jordbrukarnas anteckningar. *Länsstyrelsen i Kopparbergs län* har uttalat, att fara föreläge för att de skattskyldigas bokföring — åtminstone vid de mindre jordbruken — skulle visa sig vara av sådan beskaffenhet, att den icke kunde tillerkännas vitsord vid taxeringen.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län har vidare framhållit, att arbetet för taxeringsnämnderna komme att bliva oerhört utökat, i följd varav en del större taxeringsdistrikt antagligen måste uppdelas. En sådan uppdelning vore icke önskvärd med hänsyn till svårigheterna att dels erhålla lämpliga ordförande, dels ernå en jämn och likformig taxering. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* har betonat, att betydligt större krav måste ställas på taxeringsnämndsordförandena vid taxering enligt bokföringsmässiga grunder än vad som nu i regel vore fallet. *Länsstyrelsen i Östergötlands län*, som givit uttryck åt liknande synpunkter, har understrukt, att den lokalkännedom, som funnes hos en taxeringsnämnd i jordbruksbygder, mindre kunde göra sig gällande vid tillämpning av det nya systemet. *Länsstyrelserna i Västmanlands och Östergötlands län* ha yttrat, att taxeringsmyndigheternas kontrollmöjligheter bleve försämrade; detta kunde i sin tur befaras medföra en försämring av skattemoralen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har uttalat, att det nya systemet, åtminstone till en början, kunde befaras medföra ganska avsevärda förskjutningar i skatteunderlaget.

Förslaget, att samtliga jordbrukare skola taxeras efter bokföringsmässiga grunder, har avstyrkts av *länsstyrelserna i Norrbottens och Skaraborgs län* samt *Kalmar läns södra hushållningssällskap* och *Malmöhus läns hushållningssällskap*. Nämnda myndigheter och sammanslutningar ha ansett, att rätt men icke skyldighet att taxeras efter bokföringsmässiga grunder borde förefinnas.

Länsstyrelsen i Norrbottens län har anfört:

Det av de sakkunniga framlagda förslaget avhjälpes, teoretiskt sett, de mest framträdande bristerna i nuvarande system i fråga om inkomsttaxering av jordbruk. Huruvida förslaget är praktiskt genomförbart torde för närvarande icke kunna med bestämdhet avgöras, men länsstyrelsen hyser de allvarligaste farhågor att själva övergången till de föreslagna nya prin-

ciperna kommer att för taxeringsnämnderna medföra kaos i taxeringsarbetet, även om nämnderna få åtnjuta högsta möjliga anstånd med taxeringens avslutande. Man måste nämligen beakta, att de skattskyldigas uppgifter i mycket stor utsträckning måste kontrolleras och kompletteras, att tolkningen av de nya bestämmelserna kommer att vålla taxeringsnämnderna stort huvudbry samt att länsstyrelsen icke i behörig omfattning kan för råd och upplysningar ställa taxeringskonsulenter eller andra tjänstemän till taxeringsnämndernas förfogande.

Med hänsyn till det sagda måste länsstyrelsen starkt ifrågasätta, huruvida icke ett avhjälpande av de mest påtagliga bristerna i nuvarande inkomsttaxeringen av jordbruksfastighet skulle kunna åstadkommas med mindre genomgripande åtgärder än de föreslagna. För den stora massan av mindre jordbrukare, och de utgöra ju 77 procent av hela antalet jordbrukare i landet, torde nuvarande system för taxeringen verka förståeligt och icke i behov av justeringar i andra väsentliga avseenden än beträffande dels värdeminskningssavdrag å byggnader samt å maskiner och inventarier med förhållandevis hög anskaffningskostnad t. ex. traktor, dels avdrag vid samtliga reparationer och förbättringar av byggnader, dels avdrag för värdeminskning å skog, dels redovisning av förskott å kolning eller virkesleverans, då utgifterna för arbetslöner m. m. falla å senare beskattningsår än det, då förskottet uppburits.

Det förefaller länsstyrelsen icke omöjligt, att dessa problem kunna lösas med bibehållande av kontantprincipen vid inkomsttaxeringen av jordbruksfastighet och det föreliggande sakkunnigförslaget torde härvidlag vara i vissa avseenden vägledande.

Kravet på genomförande av rätt för jordbrukare att deklarerat efter bokföringsmässiga principer kan väl ändock icke tillbakavisas beträffande sådana jordbrukare, som önska deklarerat efter bokföringsmässiga grunder och hava förutsättningar att skaffa sig ordnad bokföring. Länsstyrelsen hyser alltså den uppfattningen att taxering enligt bokföringsmässiga principer icke bör föreskrivas för jordbrukarna, men att rätt härtill bör medgivas dem, som upplägga bokföring i överensstämmelse med föreliggande förslag till lag om jordbruksbokföring. För övriga jordbrukare bör, med bibehållande av kontantprincipen, utarbetas bestämmelser, som avhjälpa de mest betydelsefulla bristerna i nuvarande taxeringssystem.

Mot länsstyrelsens förslag kan visserligen göras den befogade anmärkningen, att intäkter i samma förvärvskälla böra taxeras efter samma principer, men länsstyrelsen anser, att det avgörande bör vara, att rättvisa vid taxeringen beredes de skattskyldiga samt att principerna för taxeringen icke äro så invecklade, att särskild sakkunskap erfordras för deklarationernas rätta ifyllande. Denna sistnämnda risk föreligger onekligen, därest de sakkunnigas förslag genomföres.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län har framhållit, att gällande bestämmelser rörande taxering för inkomst av rörelse — särskilt såvitt anginge överprisavdrag, fri lagervärdering och skyldighet att förete anteckningar — vore otillfredsställande. Med hänsyn härtill borde de icke göras tillämpliga beträffande inkomst av jordbruksfastighet, förrän de underkastats översyn. Länsstyrelsen funne det emellertid vara av vikt, att bestämmelser omedelbart utfärdades om huru det skulle förfaras, när skattskyldiga jordbrukare ändrade sitt deklarationsförfarande och överginge från deklaration efter kontantprincipen till deklaration enligt bokföringsmässiga grunder.

Departementschefen.

De sakkunniga ha framhållit, att kontantprincipen såsom grund för taxering av inkomst från jordbruksfastighet är behäftad med vissa brister, vilka kunna medföra oförmånliga verkningar både för de skattskyldiga och för det allmänna. Med hänsyn härtill ha de sakkunniga ansett att för samtliga jordbrukare taxeringen icke vidare bör ske enligt kontantprincipen utan — liksom för rörelseidkare — efter bokföringsmässiga grunder. För de medelstora och större jordbruken har dessutom föreslagits bokförings-skyldighet, vilken, såsom i ett senare sammanhang framhålles, i viss mån är av samma innebörd som bokföringsskyldigheten enligt 1929 års bokföringslag men i ett viktigt avseende skiljer sig från denna. Enligt vissa författningar gälla för dem, som äro bokföringsskyldiga enligt 1929 års lag, särskilda bestämmelser, innebärande att strängare krav i olika hänseenden ställas på dem. Dylika krav ha emellertid enligt de sakkunnigas förslag icke ansetts böra ställas på de bokföringsskyldiga jordbrukarna.

Även om förslaget att samtliga jordbrukare skola taxeras efter bokföringsmässiga grunder tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden, ha dock i ett stort antal av dessa framhållits de svårigheter, som vid en dylik allmän övergång skulle uppkomma för både jordbrukarna och taxeringsmyndigheterna. Det synes enligt min mening kunna befaras, att i varje fall de mindre jordbrukarna skola ha mycket svårt att utan hjälp av bokföringskunniga personer upprätta riktiga deklarationer med räkenskapsmässig redovisning. Även om jordbrukarnas organisationer komma att medverka för att lämna sådan hjälp, torde den likväl icke bli tillräcklig. Därest samtliga jordbrukare skulle på en gång övergå till bokföringsmässig redovisning, komme detta vidare att medföra en belastning av taxeringsorganisationen, som denna icke skulle kunna bära utan en högst avsevärd förstärkning av organisationen.

Det synes därför icke vara tillrådligt att föreskriva *skyldighet* för jordbrukarna att deklarera efter bokföringsmässiga grunder. I stället torde införas en uttrycklig *rätt* för jordbrukare att taxeras efter dylika grunder. Med en dylik uppläggning kommer lagstiftningen icke att bli av den räckvidd de sakkunniga tänkt sig utan kan sägas innefatta allenast ett lagfästande och en närmare reglering av den rätt att taxeras efter bokföringsmässiga grunder, som för närvarande anses föreligga i praxis. De jordbrukare, som vilja begagna sig av denna rätt, böra emellertid vara skyldiga att föra räkenskaper i viss omfattning och på visst sätt. I likhet med de sakkunniga anser jag, att skyldigheten att föra dylika räkenskaper — åtminstone än så länge — icke bör vara av samma natur som bokföringsskyldigheten enligt 1929 års lag. Den nu föreslagna bokföringsskyldigheten bör närmast avse att skapa ett underlag för taxeringsmyndigheternas kontroll av att de i deklarationen lämnade uppgifterna överensstämde med de verkliga förhållandena; sedd ur den skattskyldiges synpunkt utgör bokföringen framför allt ett medel att styrka att de i deklarationen lämnade uppgifterna äro riktiga. Till frågan, huru denna bokföringsskyldighet bör vara ordnad, torde jag få återkomma i ett senare sammanhang. Då sålunda enligt vad nyss förordats

särskilda krav böra uppställas beträffande de anteckningar, vilka föras av de jordbrukare, som vilja deklarerera efter bokföringsmässiga grunder, kan det förutsättas, att endast de jordbrukare övergå till en sådan redovisningsform, vilka äro i stånd att tillfredsställande tillämpa densamma. Härigenom främjas även en successiv övergång till bokföringsmässiga grunder, vilken torde vara nödvändig för att taxeringsorganisationen skall kunna anpassa sig efter vad den nya metoden kräver.

Den sålunda förordade lösningen skulle alltså medföra, att vissa jordbrukare komme att taxeras efter kontantprincipen, medan andra åter skulle taxeras efter bokföringsmässiga grunder. De sakkunniga ha ansett vägande erinringar kunna göras mot sådan ordning. I anledning härav torde jag få framhålla, att redan nu tillämpas en dylik ordning, i det att vid sidan av det stora flertalet jordbrukare, som deklarerera efter kontantprincipen, finnas ett mindre antal jordbrukare, vilka upprätta sina deklarationer efter bokföringsmässiga grunder. Några olägenheter i tillämpningen av denna ordning synes icke ha förmärkts. Visserligen kunna de olika metoderna vid likartade faktiska förutsättningar i åtskilliga fall leda till skilda taxeringsresultat. Härvid är stundom taxering enligt kontantprincipen och stundom taxering efter bokföringsmässiga grunder fördelaktigare för den skattskyldige. Även om tillämpning av bokföringsmässiga grunder giver en jämnare taxering, torde dock — i varje fall vid de mindre jordbruken — skillnaden i resultatet vid tillämpning av den ena eller andra metoden i regel icke bliva så stor. Anser någon jordbrukare att kontantmetoden för honom är särskilt olämplig, har han ju alltid möjlighet att underkasta sig den föreslagna bokföringsskyldigheten och därigenom bliva taxerad efter bokföringsmässiga grunder.

Då enligt vad sålunda anförts kontantmetoden alltjämt kan beräknas komma att tillämpas beträffande ett stort antal jordbrukare, bör det övervägas om — såsom länsstyrelsen i Norrbottens län förordat — några förbättringar kunna vidtagas i denna metod. I ett senare sammanhang förordar jag vissa ändringar i gällande regler beträffande avdrag för värdeminskning av byggnad å jordbruksfastighet. I övrigt torde några förändringar i kontantmetoden i syfte att åstadkomma en jämnare inkomstfördelning svårligen kunna vidtagas. Den, som vill ernå en bättre inkomstfördelning mellan olika år än kontantmetoden erbjuder, har dock möjlighet att övergå till bokföringsmässig redovisning.

Vad jag i det följande kommer att anföra har sålunda, där ej annat angives, avseende endast å de fall, där taxering sker efter bokföringsmässiga grunder.

c. Varulager och värderingen därav.

De sakkunniga.

Vad som är att hänföra till varulager. De sakkunniga ha uttalat, att varulager till skillnad från inventarier vore avsett för omsättning genom försäljning eller konsumtion; inventarierna åter vore avsedda för stadigvarande

bruk i jordbruksdriften. Att avgöra vad som vore att hänföra till varulager eller inventarier torde i regel icke erbjuda svårigheter. I vissa fall — berörda i fortsättningen — kunde emellertid tveksamhet uppstå.

Till varulager räknades givetvis förråd av spannmål, frövaror och andra *produkter från jordbruksfastigheten* och dess binäringar ävensom *inköpta förnödenheter*, såsom utsäde, kraftfoder, konstgödsel och dylikt. Till varulager vore också att hänföra förråd av vissa beståndsdelar av egendomen, såsom sten, torv, grus, lera och dylikt, under förutsättning att de lösgjorts från sitt sammanhang med jorden. Exempel härpå utgjorde grus, som upplagts vid lastageplats, eller torv, som upptagits och upplagts. Beträffande frågan huruvida ej blott skogsprodukter utan även växande skog skulle anses såsom varulager hänvisades till vad som i ett senare sammanhang anfördes.

Vad anginge de s. k. *fältinventarierna* d. v. s. utsäde och gödsel, som anbragts i jorden för nästkommande skörd, samt *växande gröda*, kunde ifrågasättas, huruvida dessa tillgångar skulle anses såsom varulager. Enligt allmän lag vore de att hänföra till fast egendom och skulle sålunda på grund av bestämmelsen i 4 § tredje stycket kommunalskattelagen räknas till fastighet i kommunalskattelagens mening. Det vore visserligen principiellt riktigast att hänföra fältinventarier och växande gröda till varulager. Emellertid måste i fall, då dessa tillgångar förvärvats i samband med jordbruksfastigheten, betydande svårigheter uppkomma att vid övergången till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder fastställa ingångsvärde å ifrågavarande tillgångar samt att senare vid överlåtelse av jordbruksfastighet uppskatta deras värde. Med hänsyn härtill ansåge sig de sakkunniga icke böra föreslå, att fältinventarier och växande gröda i förevarande fall hänfördes till varulager.

Därest åter ifrågavarande tillgångar förvärvats annorledes än i samband med jordbruksfastigheten, exempelvis vid tillträde av arrende, uppkomme ej några svårigheter vid övergången, i det att jordbrukaren antingen redan vid ett tidigare års taxering verkställt eller också framdeles i samband med arrendets upphörande komme att verkställa avdrag för vad han utbetalt för fältinventarier och växande gröda. I nu avsedda fall behövde således något ingångsvärde icke fastställas. Om vid tillträde av arrende särskild ersättning erlagts för fältinventarier och växande gröda, borde ersättningsbeloppet behandlas såsom inköpta förnödenheter, d. v. s. likställas med varor. Överlåtaren av arrendet borde upptaga motsvarande belopp såsom inkomst av försålda varor. I praktiken torde i allmänhet tillträde av arrende ske den 14 mars, varvid särskilt värde i regel ej åsattes ifrågavarande tillgångar i arrendeavtalet. Anledningen härtill vore att värdet å fältinventarier och växande gröda vid denna tidpunkt vore ringa samt att arrendatorn vore skyldig att vid sitt frånträde av arrendet lämna fastigheten i samma skick, som han mottagit den. I de fall, då i arrendeavtalet icke upptagits särskild ersättning för ifrågavarande tillgångar, torde vid taxeringen för tillträdesåret kunna bortses från fältinventarier och växande gröda. Ett riktigt resultat uppnåddes ändock därigenom att, om arrendatorn vid frånträde av

arrendet lämnade egendomen i sådant skick, att han finge erlægga eller mottaga särskild ersättning härför, han vid taxeringen ägde avdraga, respektive bleve beskattad för ersättningen i fråga.

Vad beträffade *djurbeståndet* å en jordbruksfastighet kunde detta sägas utgöra på en gång inventarier och varulager. Det utmärkande för dessa tillgångar vore nämligen att djuren å ena sidan utgjorde ett produktionsmedel i jordbruksdriften och å andra sidan omsattes såsom varulager. Till övervägande del torde de tillgångar, varom nu vore fråga, få hänföras till varulager. Med hänsyn härtill föresloge de sakkunniga att djurbeståndet i sin helhet hänfördes till varulager.

Värdering av varulager. Enligt 41 § kommunalskattelagen gäller i fråga om rörelse, att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, endast om särskilda omständigheter därtill föranleda skall frångås vid inkomstberäkningen. Vid tillämpningen av detta stadgande, som avser skattskyldig, som haft ordnad bokföring, ha i praxis rörelseidkarna tillerkänts en långt gående rätt att vid taxeringen verkställa nedskrivningar å lagrets värde; denna rätt till s. k. fri lagervärdering begränsas endast av bokföringslagens bestämmelse om att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Värderingen vid inkomsttaxeringen av *produkter från jordbruksfastigheten och inköpta förnödenheter* skall enligt de sakkunnigas förslag ske enligt samma grunder, som gälla för rörelseidkare; härav följer att värdesättning av dessa tillgångar skall frångås endast om särskilda omständigheter därtill föranleda. De sakkunnigas förslag innebär sålunda, att jordbrukarna tillerkännes en vidsträckt rätt till nedskrivning av dessa lagertillgångar.

De sakkunniga ha däremot icke ansett sig böra förorda fri värdering av *djurbeståndet*. Såsom skäl härför ha de sakkunniga anført:

Det kapital, som investerats i varulagret i ett jordbruk, främst djurbeståndet, torde i regel vara betydligt större än motsvarande kapitalinvestering i en ur inkomstsynpunkt jämförbar rörelse. En skillnad mellan varor i jordbruk och i rörelse består också däri att djurbeståndet ofta omsättes långsammare än varor i rörelse. Fri lagervärdering skulle därför innebära en relativt sett större förmån för jordbrukarna än för andra företagare. Det torde även kunna ifrågasättas, huruvida jordbrukarna i allmänhet — åtminstone under de första åren efter ikraftträdandet av den nya ordningen för inkomstberäkningen — skulle förstå att rätt tillvarataga denna förmån. Sålunda kan förutses att i synnerhet det fallet kan komma att inträffa att jordbrukarna genom nedskrivning vid inkomsttaxeringen av djurbeståndet tillskapar en dold reserv i varulagret, som vid slutrealisation måste framtagas till beskattning i sin helhet. Då sålunda ett belopp, motsvarande den dolda reserven, på en gång kommer att beskattas såsom inkomst, lär en sådan beskattning icke sällan komma att bli betungande. Sådana fall av realisation, som här åsyftas, torde vara vanliga i jordbruket. Vidare må erinras om det mycket betydande antal skattskyldiga, varom här är fråga, samt om de konsekvenser med avseende å skatteunderlaget under de närmaste åren efter övergången som skulle kunna bli följden av ett medgivande av fri lagervärdering be-

träffande djurbeståndet. Det lär nämligen kunna förväntas, att jordbrukarna i stor utsträckning, särskilt med hänsyn till nu rådande skatteförhållanden, komma att begagna sig av den möjlighet att uppskjuta beskattningen som fri lagervärdering bereder. Detta skulle tillika medföra, att vinstresultaten komma att förryckas.

De sakkunniga ha uttalat, att det icke vore tillrådligt att värdesättningen av djurbeståndet skedde enligt de priser, som gällde vid beskattningsårets utgång. Dessa priser fluktuerade ofta i ej ringa grad och då värdet av lagret direkt påverkade nettointkomsten av jordbruket, skulle denna inkomst sålunda komma att variera utan att jordbrukaren haft en mot prisfluktuationen svarande verklig ökning eller minskning i inkomsten. En sådan anordning skulle icke befördra den jämnhet i taxeringen av inkomst av jordbruk, som man bland annat ville vinna med bokföringsmässig inkomstberäkning. Reglerna för värdesättning av djurbeståndet syntes därför böra utformas på sådant sätt, att en genom fluktuationer i marknadspriserna uppkommen tillfällig värdeförändring i djurbeståndet icke komme att påverka vinstresultatet för ett visst beskattningsår.

De sakkunniga ha därför funnit det erforderligt, att till ledning för varje års taxering särskilda föreskrifter meddelas angående värderingen av djurbeståndet vid utgången av det beskattningsår, som taxeringen avser. Här om ha de sakkunniga anfört:

Dessa föreskrifter synas böra utfärdas av Kungl. Maj:t eller — om ett centralt organ för beskattningen tillskapas — eventuellt av detta. Principen synes därvid böra vara den, att för olika slag av djur med nedan angivna undantag och för skilda åldersgrupper angivas vissa minimivärden, under vilka tillgångarna ej må vid inkomsttaxeringen upptagas, såvida icke enligt beskattningsnämnds beprövande särskilda förhållanden till annat föranleda. Minimivärdena synas böra bestämmas till belopp något understigande de priser, vilka djuren må anses betinga under normala förhållanden. Vid avvägningen av minimivärdena måste hänsyn tagas till de värden, som enligt nedan skola fastställas å djurbeståndet vid övergångsårets ingång, ävensom till att en viss marginal kommer att finnas mellan minimivärdena och dagspriserna. Om emellertid på grund av utomordentliga förhållanden de allmänna marknadspriserna skulle komma att nedgå under dessa minimivärden, torde dock i överensstämmelse med värderingsbestämmelserna i de sakkunnigas förslag angående bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare minimivärdena bestämmas till belopp ej överstigande marknadspriserna vid beskattningsårets utgång. Som ovan nämnts kunna minimivärdena frångås, därest särskilda förhållanden därtill föranleda. Som exempel härpå vilja de sakkunniga nämna sådana fall då djur, som sedan inköpet icke ökat i värde genom tillväxt, förvärvats till pris understigande minimivärdena eller då, enligt företedd utredning, djurens värde i genomsnitt för hela djurbeståndet nedgått under minimivärdena på grund av kreaturssjukdom eller av annan liknande orsak. För tillämpning i sist avsedda fall av undantagsbestämmelsen från huvudregeln om fasta minimivärden är det sålunda icke tillfyllest att jordbrukaren företer utredning angående värdet å ett eller annat djur; utredning måste förebringas om att djurbesättningen *i sin helhet* har ett lägre värde på grund av förenämnda orsaker än det värde, som skulle framkomma, om minimivärdena tillämpades. Såsom ett ytterligare exempel å sådana särskilda förhållanden, som kunna föranleda avvikelser från de fastställda minimivärdena, kan nämnas det fall, att skattskyl-

dig redan före övergången till taxering enligt de sakkunnigas förslag till lämpat bokföringsmässig inkomstberäkning beträffande djurbeståndet och därvid upptagit djuren till lägre värden än de minimivärden, som kunna komma att fastställas. Under lämplig övergångstid, förslagsvis högst fem år, synes under sådana omständigheter djuren böra få upptagas under minimivärdena.

För mera värdefulla avelsdjur, såsom hingstar och tjurar, torde schablonvärden icke kunna fastställas, då marknadspriserna å dessa variera i hög grad. Det synes därför beträffande sådana djur böra angivas, att de skola uppskattas till värde, som kan anses vara skäligt. Vid uppskattning av detta värde torde relationen mellan dagspriserna och de fastställda minimivärdena kunna tagas till utgångspunkt. Om således minimivärdena motsvara exempelvis 60 % av marknadspriserna, torde vid taxeringen värdena å avelsdjuren kunna bestämmas efter samma procenttal av avelsdjurens värde. Nedskrivning bör under brukstiden medgivas i den omfattning att värdet å avelsdjuren vid utrangering kommer att motsvara slaktvärdet.

Jordbrukare, vilkas räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, få tillämpa de värden, som angivits i de närmast före räkenskapsårets utgång meddelade föreskrifterna.

Den praktiska betydelsen av ovan angivna värderingsprinciper är den att en jordbrukare får nedskriwa den häst, som han under beskattningsåret inköpt för t. ex. 1 000 kr., till det för året gällande minimivärdet, exempelvis 800 kr. Den, som köpt ett djur till pris understigande minimivärdet, får, såsom nämnts, å andra sidan vid inkomsttaxeringen upptaga inköpspriset såsom utgående värde å djuret under förutsättning att detsamma icke genom tillväxt ökat i värde under beskattningsåret, så att djuret skall hänföras till annan åldersgrupp.

Ingående varulager under övergångsåret. De sakkunniga ha uttalat, att principerna för bokföringsmässig inkomstberäkning bland annat innebure, att utgående lager skulle betraktas såsom inkomstpost och ingående lager såsom utgiftspost. Beträffande lagerbehållningen vid övergångsårets ingång, till den del densamma utgjordes av *produkter från jordbruksfastigheten*, vore emellertid att märka, att kostnaderna för att frambringa dessa produkter i regel fått avdragas vid ett tidigare års taxering, ehuru värdet å produkterna vid beskattningsårets utgång ej upptagits såsom inkomst. Om i deklarationen för övergångsåret avdrag finge ske för värdet å den ingående lagerbehållningen av fastighetens produkter skulle ett belopp motsvarande detta värde komma att helt undantagas från beskattning. Ur principiell synpunkt syntes därför avdrag för ingående lagerbehållning av produkter icke kunna medgivas. Den vid övergångsårets *utgång* befintliga behållningen i lagertillgångar av ifrågavarande slag skulle emellertid, såsom nyss nämnts, upptagas såsom en inkomstpost; i följd härav komme under övergångsåret att såsom inkomst redovisas värdet av två beskattningsårs utgående lagerbehållningar, nämligen övergångsårets och det närmast föregående beskattningsårets.

Vad nyss sagts om produkter från jordbruksfastigheten gällde även beträffande *inköpta förnödenheter*, som inginge i lagerbehållningen vid övergångsårets ingång. Anskaffningskostnaden för dessa förnödenheter hade enligt nu gällande beskattningsregler fått avräknas som utgift till den del

kostnaden erlagts under beskattningsåret, men lagerbehållningen hade icke påverkat inkomstberäkningen.

Såsom i ett senare sammanhang berördes finge två års varuskulder avdragas såsom omkostnad för övergångsåret, under det att två års varufordringar komme att beskattas för samma år. En för hög beskattning för övergångsåret uppkomme, i den mån värdet å lagerbehållningen vid övergången överstege skillnaden mellan varuskulderna och varufordringarna vid samma tidpunkt.

De sakkunniga ha övertvägt att neutralisera nyssnämnda olägenhet genom att medgiva jordbrukarna rätt att i deklarationerna för övergångsåret göra avdrag för den ingående lagerbehållningen i dess helhet eller till viss del men ha icke ansett sig böra förorda en dylik utväg. Såsom skäl härför ha de sakkunniga anfört:

Häri genom skulle emellertid jordbrukarna komma att beviljas en betydande skattelättnad, som de själva dessutom i viss omfattning skulle kunna reglera till sin förmån, nämligen i den mån de hade tillfälle att före övergångsårets ingång öka behållningen av ifrågavarande lagertillgångar. I varje fall bör från värdet å lagerbehållningen vid övergångsårets ingång avdragske för varuskulder minskade med varufordringar vid samma tidpunkt. Härtill kommer att det taxeringstekniska förfarandet vid övergången skulle komma att ytterligare kompliceras, enär det i så fall skulle bliva nödvändigt att fastställa det ingående lagrets värde vid övergången, vilket är förenat med stora praktiska svårigheter. De sakkunniga anse sig därför icke kunna förorda en sådan lösning av frågan, att det ingående lagrets värde helt eller delvis får avdragas vid inkomsttaxeringen för övergångsåret.

De sakkunniga ha ansett, att en för hög beskattning i samband med övergången kunde undvikas endast genom att anlita de möjligheter, som den fria lagervärderingen erbjöde. Härom ha de sakkunniga anfört:

Enligt de sakkunnigas förslag skall, såsom ovan nämnts, den av jordbrukarna gjorda värderingen av det utgående lagret frångås endast om särskilda omständigheter giva anledning därtill, vilket torde medföra en tämligen vidsträckt befogenhet med avseende å lagrets värdering. Jordbrukarna kunna sålunda genom att i deklarationen för övergångsåret företaga en låg värdering av den utgående lagerbehållningen tillskapa en dold reserv i varulagret och därigenom motverka olägenheten av att värdet av utgående lagerbehållningarna, belöpande på två beskattningsår, i sin helhet upptages såsom inkomst under övergångsåret. Jordbrukarna hava vidare möjlighet att till beskattning framtaga den dolda reserven under ett flertal beskattningsår under vilket varulagret realiseras. De dolda reserverna komma då att upptagas till beskattning. Har för övergångsåret och de närmast följande beskattningsåren den utgående lagerbehållningen åsatts lägre värde, än som eljest kunnat godkännas, och har detta skett i syfte att undvika en på grund av övergången föranledd högre nettointäkt, anse de sakkunniga att detta värde bör kunna godtagas av beskattningsmyndigheterna. Lagret bör dock icke få upptagas till negativt värde. Denna utökade rätt till nedskrivning i samband med övergången bör emellertid blott få tillämpas tills vidare och ej få avse under beskattningsåret uppkommen *lagerökning*, för vilken de för rörelse gällande reglerna skola tillämpas. Det må i detta sammanhang erinras om att enligt nu gällande regler för jordbrukets inkomstberäkning hänsyn ej tages till in- och utgående lagerbehållning, vilket förhållande i

enlighet med principerna för bokföringsmässig inkomstberäkning kan sägas innebära att lagret vid varje beskattningsårs utgång ansetts vara helt avskrivet. Någon ytterligare nedskrivning av lagret kan därför framdeles ske endast i den mån lagerbehållningen ökas.

Med tillämpning av ovan angivna regler för lagervärderingen behöver den tidigare omnämnda olägenheten i beskattningshänseende för jordbrukarna, att avdrag ej får ske för ingående varulager för övergångsåret, medföra en ökning av nettointäkten för året endast under förutsättning att *lagerminskningen* under övergångsåret uppgår till högre belopp än skillnaden mellan varuskulderna och varufordringarna vid övergångsårets ingång. De fall, då ökning av nettointäkten uppkommer, torde med hänsyn härtill i praktiken bliva relativt sällsynta och i regel endast behöva föreligga beträffande sådana jordbrukare, som sakna eller hava obetydliga varuskulder. Föreligger emellertid ett sådant fall, upptages till inkomstbeskattning endast ett belopp motsvarande skillnaden mellan lagerminskningen och skuldbeloppet, i den mån detta överstiger varufordringarna vid övergången. Detta medför dock ingen skärpning i förhållande till nuvarande regler, i det att dessa belopp skulle upptagas till beskattning även med tillämpning av kontantprincipen. Till belysande av det sagda må anföras följande exempel.

1) Vid övergångsårets ingång har varulagret ett värde av 2 000 kronor och uppgå varuskulderna till 800 kronor. Vid övergångsårets utgång utgör varulagrets värde 1 500 kronor samt uppgå varuskulderna till 1 000 kronor. Enligt föreslagna bestämmelser får avdrag ej ske för ingående varulagret, 2 000 kronor. Då detta lager i allmänhet torde försäljas eller förbrukas under övergångsåret, kommer nämligen värdet därå att ingå i bruttointäkterna för året och således öka nettointäkten, ehuru inkomsten uppkommit under tidigare år. Då utgående varulagret skall upptagas såsom inkomstpost och följaktligen övergångsårets hela skörd upptages såsom inkomst, kommer på grund härav nettointäkten för övergångsåret att bli 2 000 kronor högre än eljest. Å andra sidan skola ingående varuskulder, 800 kr., ej tilläggas, ehuru skulderna komma att endera likvideras under övergångsåret eller upptagas såsom utgående varuskulder för detta år, i följd varav sålunda nettointäkten för övergångsåret nedsättes i detta fall med 800 kronor. Tages hänsyn till både varulager och varuskulder, uppkommer i det anförda exemplet en ökning i nettointäkten å 1 200 kronor (2 000 — 800). Denna olägenhet kan motverkas därigenom att utgående lagret upptages, icke till 1 500 kronor, utan till exempelvis 300 kronor, varigenom ökningen å 1 200 kronor helt bortfaller.

2) Vid övergångsårets ingång utgör värdet å varulagret 800 kronor och varuskulderna uppgå till 2 000 kronor. Vid nämnda års utgång utgör värdet å varulagret 1 500 kronor och varuskulderna uppgå till 1 000 kronor. I ett dylikt fall kommer nettointäkten att å ena sidan ökas med 800 kronor, men å andra sidan minskas med 2 000 kronor; en minskning av nettointäkten å 1 200 kronor uppkommer sålunda vid tillämpning av de av de sakkunniga föreslagna övergångsbestämmelserna.

3) Vid övergångsårets ingång är värdet å varulagret 2 000 kronor och varuskulderna uppgå till 200 kronor. Vid övergångsårets utgång utgör värdet å varulagret 1 500 kronor och varuskulderna uppgå till 100 kronor. Nettointäkten kommer i detta fall, å ena sidan att ökas med 2 000 kronor och å andra sidan att minskas med 200 kronor; ökningen av nettointäkten blir sålunda 1 800 kronor. För att motverka detta kan nedskrivning ske av utgående lagret. Nedskrivning av lagret kan här ske med högst 1 500 kronor (= värdet å utgående lagret) och nettointäkten blir sålunda minst 300 kronor högre, än den eljest skulle hava blivit. Sistnämnda belopp motsvarar skillnaden mellan å ena sidan lagerminskningen, som utgör 500 kronor

(2 000 — 1 500), och å andra sidan de ingående varuskulderna, vilka uppgå till 200 kronor. Det må framhållas att vid tillämpning av kontantprincipen nettointäkten jämväl skulle hava blivit 300 kronor högre, än om inkomstberäkningen enligt bokföringsmässig grund i allmänhet tillämpats.

Vad angår *djurbeståndets* värde vid övergångsårets ingång, bör enligt de sakkunnigas mening såsom ingående lager få avdragas det belopp, som erlagts för nyuppsättning av djur; detta belopp har nämligen icke tidigare fått avdragas. Det värde, som uppkommit genom egen uppfödning av djur, utgör däremot en verklig inkomst av driften och borde därför rätteligen beskattas; då beskattning tidigare icke skett borde således avdrag för nämnda värde såsom ingående lager icke medgivas.

Den, som kan visa den verkliga nyuppsättningskostnaden, borde sålunda få såsom ingående lager avdraga detta belopp. Då nämnda kostnad emellertid sällan torde kunna visas, ha de sakkunniga ansett att det värde, som kan anses motsvara nyuppsättningskostnaden, bör bestämmas schablonmässigt. Då skillnad svårigen kan göras mellan nyuppsättning och egen uppfödning, bör vid ingångsvärdets bestämmande hänsyn tagas till hela djurbeståndet. Härav följer visserligen, att en jordbrukare undgår beskattning av värdet av den egna uppfödningen, men då den ifrågavarande anordningen enligt de sakkunnigas mening i stort sett torde giva ett rättvist resultat jordbrukarna emellan och då den är enkel att tillämpa, ha de sakkunniga ansett sig böra förordna densamma. Värderingen av hela djurbeståndet skall enligt förslaget ske med ledning av de priser, som voro gällande omedelbart före rådande krigskonjunktur, dock med skälig hänsyn tagen till den del av penningvärdeförsämringen, som kan tänkas bli bestående. Till ledning för taxeringen för övergångsåret böra utfärdas föreskrifter — liknande dem som föreslagits skola utfärdas för senare års taxeringar — angående värderingen av det ingående djurbeståndet. Beträffande mera värdefulla avelsdjur torde jordbrukaren få förebringa utredning till ledning för ingångsvärdenas fastställande; vid värderingen bör samma princip kunna komma till användning, som tidigare föreslagits skola gälla i fråga om de årliga värdenas bestämmande.

De sakkunniga ha anfört, att en värdering enligt de föreslagna linjerna så tillvida vore fördelaktig för jordbrukarna som ingångsvärdena för övergångsåret i de flesta fall torde komma att överstiga de belopp, vilka ursprungligen erlagts vid nyuppsättningen. Å andra sidan kunde mot den förordade värderingen göras den invändningen, att en jordbrukare, som verkställt större delen av sin nyuppsättning under nu rådande förhållanden, skulle kunna komma i en oförmånlig ställning. Emellertid torde kunna förutsättas, att jordbrukare, som påbörjat jordbruksdrift under kriget, borde kunna visa den verkliga kostnaden för nyuppsättning.

Slutligen ha de sakkunniga framhållit, att det kunde tänkas inträffa att åtgärd vidtagits i syfte att tillskapa ett för högt anskaffningsvärde å djurbeståndet. För att komma till rätta med dylika fall föresloge de sakkunniga en allmän jämningsregel av liknande innebörd som den, vilken i fråga om

anskaffningsvärdet å inventarier i rörelse innehölles i anvisningarna till 29 § punkt 3 b. fjärde stycket kommunalskattelagen. Skulle det sålunda i något fall befinnas, att en jordbrukare eller någon, som stode honom nära, vidtagit åtgärd för att jordbrukaren skulle kunna tillgodoräkna sig ett högre ingångsvärde eller en högre anskaffningskostnad än som syntes rimligt och kunde det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skulle jämkning i skälig mån ske.

Yttranden.

Frågan huruvida fältinventarier och växande gröda skola hänföras till varulager har berörts i ett par yttranden.

Sveriges lantbruksförbund har ifrågasatt, huruvida icke växande gröda borde särskilt beaktas vid försäljning av en fastighet i det fall, att i köpeavtalet viss del av köpelikviden hänförts till den växande grödan. Säljaren skulle härvid upptaga denna del såsom inkomst, under det att köparen skulle upptaga samma del såsom utgift.

Stockholms, Blekinge och Hallands läns hushållningssällskap ha ansett det önskvärt, att de skattskyldiga lämnades frihet att själva bestämma den taxeringsmässiga behandlingen av den växande grödan.

Stiftsnämnden i Lund och *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha yttrat, att fältinventarier och växande gröda borde hänföras till varulager. *Lantarbetsgivareföreningen* har härvid framhållit, att dessa tillgångar representerade betydande belopp i förhållande till varulagret i övrigt. *Stiftsnämnden* har ansett, att de sakkunniga överdrivit svårigheterna att i praktiken genomföra erforderlig värdering av denna lagerbehållning.

Kristianstads läns hushållningssällskap har uttalat, att alla jordbrukare vid bokslutet borde ha rätt till fri värdering av nedlagda kostnader för grödans frambringande.

Förslaget rörande värdering av varulager (utom djurbeståndet) har, med några undantag, i stort sett tillstyrkts eller lämnats utan erinran i samtliga yttranden.

Sveriges lantbruksförbund har framhållit, att den möjlighet till utjämning av olika års inkomster, som enligt förslaget erhöles, skulle — ehuru betydelsefull — likväl icke vara så stor, som man måhända trott. Lagringen av spannmål och ett flertal andra jordbruks- och skogsprodukter hade numera väsentligen övertagits av jordbrukets och skogsbrukets ekonomiska företag och skedde i betydligt mindre utsträckning än tidigare hos jordbrukarna själva.

Svenska lantarbetsgivareföreningen har uttalat, att jordbrukets driftsresultat, bl. a. beroende på väderlekens växlingar, varierade mera än som vore fallet inom flertalet andra näringsgrenar. Jordbruket vore med hänsyn härtill i behov av särskilt stor frihet vid lagervärderingen.

Länsstyrelsen i Västmanlands län har ansett det önskvärt, att bestämmelserna så utformades, att därav något så när klart framginge, var gränsen

låge mellan tillåten och otillåten lagernedskrivning. Taxeringsmyndigheterna hade eljest icke möjlighet att med utsikt till framgång ingripa mot för stora nedskrivningar i jordbruksnäringen. Taxeringskontrollen skulle icke oväsentligt underlättas om de skattskyldiga ålades att i deklarationen lämna närmare uppgifter om principerna för lagervärderingen. *Länsstyrelsen i Blekinge län* har anfört liknande synpunkter.

Överståthållarämbetet och *länsstyrelsen i Östergötlands län* ha uttalat vissa betänkligheter i anledning av förslaget. *Överståthållarämbetet* har därvid ifrågasatt, huruvida icke reglerna för den fria lagervärderingen över huvud taget borde bliva föremål för en översyn i begränsande syfte. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* har framhållit, att den vidsträckta rätt till fri värdering, som de sakkunniga föreslagit, vore ägnad att i betänklig grad förrycka den jämnhet i taxeringen man önskade uppnå.

Länsstyrelserna i Jämtlands och Norrbottens län ha föreslagit begränsningar i rätten till fri lagervärdering. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* har sålunda yttrat, att det icke vore att förvänta att de skattskyldiga skulle mera regelmässigt på ett företagsekonomiskt förutseende sätt förstå att använda sig av den fria lagervärderingen. *Länsstyrelsen* föresloge därför, att lager av produkter skulle upptagas till anskaffningskostnad eller dagspris, vilket som vore lägst. En fri lagervärdering syntes så mycket mindre lämplig, som en begränsning av företagens lagervärdering numera ansåges böra ifrågakomma. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* har förordat, att inneliggande lager skulle upptagas lägst till 50 procent av saluvärdet vid beskattningsårets utgång.

Förslaget rörande värdering av djurbeståndet har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden.

Länsstyrelsen i Stockholms län har uttalat, att om fri värdering tillätes man kunde befara en icke önskvärd förskjutning av skattebördan till nackdel för sådana skattskyldiga, som ej vore företagare. *Länsstyrelsen i Uppsala län* har funnit de av de sakkunniga föreslagna reglerna beträffande djurvärderingen vara väl motiverade med hänsyn till de konsekvenser med avseende å skatteunderlaget under de närmaste åren efter övergången, som en fri värdering kunde medföra.

Uppsala läns hushållningssällskap har framhållit, att en fri värdering av djurbeståndet icke skulle vara enbart till fördel för jordbrukarna. Många jordbrukare kunde förutses komma att genom nedskrivning av varulagret skapa en dold reserv, vilken vid slutrealisation måste framtagas till beskattning på en gång och ur skattesynpunkt verka betungande.

I åtskilliga yttranden ha framförts erinringar mot förslaget.

Överståthållarämbetet har anfört:

Härutöver vill *överståthållarämbetet* dock uttala betänkligheter mot den föreslagna bestämmelsen om att djurbeståndet i jordbruksfastighet skall, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas till lägst de i särskild ordning fastställda minimivärdena. Erfarenheten torde utvisa, att

dylika minimivärden hava en utpräglad tendens att även bli maximivärden. Skall den angivna metoden ändå komma till användning — och måhända är icke görligt att undgå detta — synes erforderligt, att föreskrifterna rörande värdering av djurbestand göras synnerligen detaljerade. Vid värderingen bör sålunda skiljas mellan olika grupper, ej blott med hänsyn till olika slag av djur och dessas ålder, utan även mellan t. ex. olika raser av samma djurart; vidare måste hänsyn tagas till om djurbeståndet är reaktionsfritt och kastningsfritt eller icke. Än vidare synas värderingsbestämmelserna icke böra göras enhetliga inom hela landet, utan i vart fall särskilda bestämmelser meddelas för varje län. De stora olikheter, vilka i skilda hänseenden råda mellan skilda delar av landet, torde tillfyllest motivera en sådan åtgärd.

*Länsstyrelserna i Östergötlands, Kalmar och Västerbottens län samt Taxeringsnämndsordföranden*as riksförbund ha likaledes ansett, att minimivärdena borde fastställas länsvis; uppgiften kunde lämpligen anförtros åt länsprövningsnämnderna.

Länsstyrelserna i Kalmar och Blekinge län ha betonat, att centralt fastställda minimivärden komme att leda till ojämnheter vid taxeringen. En jordbrukare som hade förstklassig kreatursbesättning kunde hålla en betydande dold reserv, under det att ägaren till en undermålig djurbesättning kunde komma att beskattas för en fiktiv inkomst.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har yttrat, att direktiv borde utfärdas angående minimivärdenas relation till marknadspriserna. Man borde härvid taga fasta på de sakkunnigas uttalande, att minimivärdena borde bestämmas till belopp icke väsentligt understigande de priser, vilka djuren finge anses betinga under normala förhållanden. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* har förordat, att kompletterande föreskrifter meddelades angående minimivärdenas beräkning; värderingen kunde härvid anknytas till visst index, till viss procent av djurens saluvärden eller till annat förhållande.

Västmanlands läns hushållningssällskap har framhållit önskvärdheten av att minimivärden fastställdes i samråd och samförstånd med jordbrukets representanter.

Länsstyrelsen i Jämtlands län har hållit före, att djurbeståndet borde upptagas till anskaffningskostnad eller dagspris, vilket som vore lägst, dock ej till lägre belopp än de i särskild ordning fastställda minimivärdena, såvitt dessa understeg anskaffningskostnaden.

Länsstyrelsen i Malmöhus län, som icke ansett sig böra frånga förslaget i förevarande del, har dock framhållit, att en fri värdering av djurbeståndet skulle innebära en avsevärd förenkling av deklarationsförfarandet och en betydande lättnad i beskattningsmyndigheternas, främst taxeringsnämndernas, arbetsbörda.

Länsstyrelsen i Gotlands län har uttalat, att frågan om djurbeståndets värdering — sedan erfarenhet rörande de nya taxeringsgrunderna vunnits — lämpligen borde upptagas till förnyad prövning i samband med en eventuell omprövning beträffande värderingen av varulager i rörelse.

Vissa myndigheter och sammanslutningar ha förordat fri värdering av djurbeståndet.

Sveriges lantbruksförbund, som påyrkat fri värdering av djurbeståndet, har yttrat, att om detta yrkande icke kunde medgivas minimivärdena borde fixeras relativt lågt i förhållande till marknadsvärdena, högst 60 procent av dessa värden. Helt fri värdering borde alltid medgivas, om synnerliga skäl därtill föreläge. Det vore av vikt, att garantier skapades för att en fortgående penningvärdeförsämring icke medförde, att en fiktiv värdestegring av djurbeståndet bleve beskattad förrän i samband med realisation. Förbundet har som ytterligare skäl för sitt yrkande om friare värdering av djurbeståndet anfört:

De av de sakkunniga anförda skälen mot fri värdering å djurbeståndet äro visserligen tungt vägande, men det torde vara nödvändigt för jordbruket och skogsbruket att erhålla ytterligare vinstregleringsmöjlighet för att man skulle kunna ernå det resultat, som ju varit avsett, nämligen att åstadkomma en jämnare fördelning av skattebördan än som hittills varit fallet. Förbundet vill påpeka nödvändigheten av att den fria värderingen erhålles som motvikt mot bl. a. att fri värdering på den växande skogen icke förefinnes. Fri värdering i varulagret i övrigt medgiver i vissa fall icke i tillräcklig omfattning sådan utjämningsmöjlighet. Det torde också vara nödvändigt, att utjämningsmöjligheterna ökas i det fall, då stora uttag av skog skett eller då jordbrukaren realiserat med skattekonsekvenser viss del av djurbeståndet eller försålt sina övriga varulager eller underlåtit vissa inköp av förnödenheter eller minskat sina kostnader för vissa arbeten, som kunnat förskjutas till ett annat år, allt detta för att finansiera en kostnad, som enligt andra skatteregler skall fördelas över ett flertal år.

Lantbruksstyrelsen har ansett, att jordbrukarna i likhet med andra företagare borde tillerkännas rätt att själva värdera utgående lagerbehållning av djur med den inskränkning, som kunde föranledas av bokföringslagens bestämmelser om god köpmannased. De årliga inkomsterna kunde förete betydande växlingar beroende på sådana yttre förhållanden, varöfver företagarna icke rådde. Det vore därför för innehavare av jordbruk särskilt angeläget att vid behov i viss utsträckning kunna uppskjuta beskattningen av vinst från ett år till ett annat. Husdjur kunde jämväl förekomma i företag som icke kunde betecknas såsom jordbruk; det syntes angeläget att samma bestämmelser i fråga om taxering tillämpades vid alla företag oberoende av deras inriktning. Det vore icke möjligt att åstadkomma en rättvis värdering av den utgående lagerbehållningen genom att fastställa vissa minimivärden, vilka vore avvägda med hänsyn tagen allenast till djurens kön, ras och ålder.

Stockholms, Jönköpings, Blekinge, Kristianstads, Hallands, Västmanlands, Jämtlands och Västernorrlands läns hushållningssällskap samt *Kalmar läns södra hushållningssällskap* ävensom *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha framhållit, att en fri, eller åtminstone friare, värdering av djurbeståndet vore önskvärd. Härvid har särskilt betonats, att med hänsyn till jordbrukets och skogsbrukets starkt varierande driftsresultat större underlag för skatteutjämning erfordrades än enbart varulagret i övrigt, vilket under en stor

del av året vore av ringa omfattning. *Stockholms läns hushållningssällskap* har framhållit, att de sakkunnigas förslag tvingade jordbrukarna att övergå till ett räkenskapsår, som ginge till ända vid den tidpunkt, då lagret vore störst, således på hösten eller troligast vid kalenderårets slut. Detta komme att menligt inverka på jordbrukarnas möjligheter att till rimliga kostnader få hjälp med sin bokföring och självdeklaration. *Västernorrlands läns hushållningssällskap*, som anfört liknande synpunkter, har härutöver understrukt att, om inventeringen skulle ske då lagret vore störst, en ungefärlig uppskattning av mängder och värden bleve nödvändig, vilket förringade jordbruksbokföringens värde med avseende å såväl jordbruksstatistiken som den egna jordbruksdriften. *Svenska lantarbetsgivareföreningen* har uttalat, att det vore att vända hela saken upp och ned, om man förvägrade jordbrukarna fri värdering av deras varulager under motivering, att en rörelse med mindre kapitalinvestering gäve samma inkomst; här föreläge tvärtom ett lämpligt tillfälle att genom lika värderingssätt i någon mån utjämna den olikhet i ekonomiska förhållanden, som förefunnes mellan jordbruk och rörelse.

Norrbottens läns hushållningssällskap har ifrågasatt, om ej husdjur borde värderas i förhållande till den erhållna produktionen; arbetshästar borde dock värderas i förhållande till gängse marknadspriser inom orten.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har framhållit, att djurbeståndet borde av beskattningsnämnderna åsättas värden, som med hänsyn till omständigheterna kunde anses skäliga. Med en sådan regel torde betryggande värden i allmänhet komma att sättas, vilka kunde ligga något under marknadspriserna för beskattningsåret utan att dock väsentligen understiga ifrågavarande priser; samtidigt kunde viss hänsyn tagas till marknadspriserna under en tilländalupen period om exempelvis 5 år.

De sakkunnigas förslag, att avdrag vid *övergången* till det nya systemet icke skall få göras för ingående lager (av annat slag än djur), har tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden.

I några yttranden har framförts den meningen, att avdrag motsvarande det ingående lagret borde medgivas. *Sålunda har lantbruksstyrelsen* framhållit, att det borde övervägas, huruvida icke värdet av ingående lager kunde få avdragas med samma belopp, som inginge i förmögenhetsdeklarationen för närmast föregående beskattningsår. Övergångsårets inkomst bleve eljest för hög, vilket på grund av den progressiva beskattningen vore orättvist, eftersom lagret kunde ha successivt sammanförts under ett flertal år. Med hänsyn till gällande garantiskattesystem torde ett dylikt medgivande icke medföra någon större olägenhet vid kommunalbeskattningen.

Skaraborgs läns hushållningssällskap har uttalat, att det torde saknas anledning att vid införande av en för jordbruket rättvisare beskattningsform beskatta jordbruket för två års skördar. Liknande uttalanden ha gjorts av *Älvsborgs läns södra och Gävleborgs läns hushållningssällskap*.

Domänstyrelsen har uttalat, att skattskyldiga, vilka liksom styrelsen hade sina lagerbehållningar bundna vid tillförlitliga bokslut, borde kunna medgivas rätt att vid övergången redovisa ett redan förut efter bokföringsmässiga grunder ingående lager. De sakkunnigas motiv, att kostnaderna för det ingående lagret avdragits vid tidigare års taxering, kunde icke godtagas. Det rörde sig om två olika metoder för beräkning av nettointäkten, som icke redovisningstekniskt sett borde sammankopplas.

De sakkunnigas förslag, att ingående lager av djur efter viss värdering skall få avdragas vid övergången, har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden.

I åtskilliga yttranden ha dock framförts erinringar i olika avseenden mot förslaget.

Lantbruksstyrelsen har sålunda ansett de sakkunnigas förslag mindre tillfredsställande samt principiellt oförenligt med eljest tillämpliga grunder för fri värdering av varulager. De olägenheter, som vore förenade med de sakkunnigas förslag, kunde i viss utsträckning undvikas, om nyuppsättningsvärdet beräknades med ledning av det i deklarationen för beskattningsåret närmast före övergångsåret upptagna förmögenhetsvärdet å djurbeståndet.

Länsstyrelsen i Kronobergs län har erinrat om att enligt gällande bestämmelser inkomst vid realisation av djurbestånd, i motsats till vad som gällde vid realisation av lager, icke vore beskattningsbar. För att undgå retroaktiv beskattning av realisationsvinst vore det nödvändigt att djurbeståndets ingångsvärde upptoges till djurens allmänna saluvärde vid årets ingång eller till nyuppsättningskostnaden, om denna vore högre. Oavsett vilken beräkningsmetod som användes borde värdering äga rum genom särskilda nämnder, enär det icke vore möjligt att genom en rent schablonmässig uppskattning ernå ett något så när tillfredsställande resultat.

Länsstyrelsen i Värmlands län har framhållit, att det understundom för en taxeringsnämnd kunde vara känt, att en skattskyldigs anskaffningsvärde avsåge ett mindre antal djur och att hans bestånd huvudsakligen genom uppfödning hade uppbringats till den vid övergången förefintliga omfattningen. En möjlighet att vid ingångsvärdets bestämmande begränsa djurbeståndet borde i ett dylikt fall icke vara utesluten.

Överståthållarämbetet har ifrågasatt, huruvida icke förslaget bleve alltför förmånligt för sådana jordbrukare, vilkas nyuppsättning av djur låge långt tillbaka i tiden, enär de undginge beskattning för värdet av den egna uppfödningen.

Länsstyrelsen i Norrbottens län har ansett, att om det vore nödvändigt att i ingångsvärdet medräkna även värdet av egen uppfödning jordbrukarna borde bli va väl tillgodosedda, om förkrigsprisena — utan hänsyn till bestående penningvärdeförsämring — lades till grund vid värderingen. Jämkning i de särskilda fallen torde få företagas, om resultatet bleve uppenbart oförmånligt.

Länsstyrelsen i Västmanlands län har framhållit, att djuren borde värderas till högst förkrigspriser, då nyuppsättningen i sin helhet verkställdes före krigsutbrottet. En värdering till priser överstigande förkrigspriserna borde vara motiverad endast i sådana fall, då nyuppsättning ägt rum såväl före som efter krigsutbrottet och den verkliga kostnaden för nyuppsättningen i sin helhet icke kunde visas; i dessa fall borde skälig hänsyn tagas till av kriget föranledd högre anskaffningskostnad å nyuppsättning.

Länsstyrelsen i Gotlands län har ansett att schablonvärdena — i likhet med vad de sakkunniga föreslagit i fråga om inventarier — borde hänföra sig till prisläget år 1936, såvitt gällde nyuppsättning före år 1937; för nyuppsättning därefter borde göras särskilda procentuella tillägg.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har uttalat, att penningvärdeförsämringen icke borde beaktas, enär ett betydande antal lantbrukare hade »satt upp sig» under mellankrigsåren med dess betydligt lägre genomsnittliga djurpriser än efterkrigsårens. Bestämmelserna om fastställande av ingångsvärden borde givas ett sådant innehåll, att de stimulerade till utredningar om de verkliga nyuppsättningskostnaderna och icke gäve möjlighet till ett för den skattskyldige förmånligare resultat, om sådan utredning icke lämnades.

Överståthållarämbetet har betonat, att jordbrukare, vilkas nyuppsättning av djur låge långt tillbaka i tiden, komme att undgå beskattning för viss del av prisstegringen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har ifrågasatt, huruvida det icke bleve erforderligt att i lämplig form till ledning för beskattningsnämnderna angiva riktlinjer för djurbesättningens värdering vid beskattningsårets ingång. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* har givit uttryck åt liknande synpunkter.

Sveriges lantbruksförbund har framhållit angelägenheten av att skattskyldiga, som redan vid ikraftträdandet av förslaget taxerades efter bokföringsmässiga grunder, måtte få tillgodoräkna sig ingångsvärde i överensstämmelse med de regler, som föreslagits för övriga skattskyldiga. Ett tillägg till övergångsårets ingående värde borde sålunda ske, försåvitt ingångsvärdet vid den faktiska övergången satts till lägre värde än det, som skulle ha åsatts vid den allmänna övergången. *Länsstyrelsen i Gotlands län* har hållit före, att beträffande skattskyldiga, som tidigare övergått till att deklarerera efter bokföringsmässiga grunder, till grund för taxeringen givetvis borde läggas icke ingångsvärdena vid de nya bestämmelsernas ikraftträdande utan de vid omläggningen upptagna, ursprungliga ingångsvärdena.

Departementschefen.

Såsom de sakkunniga framhållit, är det naturligt att till varulager räknas produkter från jordbruksfastigheten och inköpta förnödenheter för driften, såsom utsäde m. m. Vad angår fältinventarier och växande gröda, vilka principiellt ansetts böra hänföras till varulager, ha de sakkunniga föreslagit att

dessa tillgångar, då de överlåtas i samband med fastigheten, icke skola hänföras till varulager. Om ifrågavarande tillgångar åter överlåtas utan samband med fastigheten — t. ex. vid upplåtelse av fastigheten på arrende — ha de sakkunniga förordat, att tillgångarna skola hänföras till varulager endast om särskild ersättning erlagts för desamma.

Fältinventarier och växande gröda äro att hänföra till fastighet i kommunalskattelagens mening, om fastigheten och grödan ägas av samma person. Då växande gröda överlåtes i samband med fastigheten, behandlas för närvarande i beskattningshänseende den del av köpeskillingen, som anses belöpa på grödan, på samma sätt som den del av köpeskillingen, vilken belöper på fastigheten i övrigt, d. v. s. beskattning sker endast, därest förutsättningar för realisationsvinstbeskattning föreligga. Detsamma torde vara förhållandet vid överlåtelse av fältinventarier i samband med fastigheten.

Därest den del av köpeskillingen, som anses belöpa på fältinventarier eller växande gröda, skulle behandlas såsom likvid för varor, skulle — i det fall då icke angivits, hur mycket av köpeskillingen som belöper på nämnda tillgångar — bliva erforderligt att fastställa det belopp, varmed tillgångarna kunde anses ingå i köpeskillingen; detta skulle vålla svårigheter och i många fall föranleda skattetvister. Även om särskilt värde å de ifrågavarande tillgångarna angivits, skulle i vissa fall liknande svårigheter uppstå, enär nyssnämnda värde icke alltid utan vidare skulle kunna godtagas. Med hänsyn härtill finner jag i likhet med de sakkunniga icke anledning föreslå ändring i de regler, som för närvarande anses gälla i berörda hänseende. Av en sådan lösning följer visserligen — här bortses från de fall, då realisationsvinstbeskattning äger rum — att säljaren får göra avdrag för exempelvis omkostnaderna för grödan men undgår att beskattas för den på grödan belöpande delen av köpeskillingen, under det att köparen icke får göra avdrag för nämnda del av köpeskillingen men beskattas för intäkten vid försäljning av grödan. Det torde få ankomma på säljaren och köparen att vid utformandet av köpevillkoren beakta de ekonomiska verkningar, som härav föranledas.

Då växande gröda överlåtes annorledes än i samband med fastigheten, t. ex. vid upplåtelse av arrende, gäller för närvarande att den del av köpeskillingen, vilken belöper på grödan, upptages såsom inkomst för överlåtaren under det att den, som förvärvar grödan, äger göra avdrag för samma del av köpeskillingen. De sakkunniga ha i detta fall föreslagit, att då särskild ersättning erlägges för fältinventarier eller växande gröda beloppet skall behandlas såsom likvid för varor; i annat fall skall bortses från dylika tillgångar.

Det torde vara sällsynt, att vid tillträde av arrende särskilt värde åsättes fältinventarier eller växande gröda. Då så icke sker synes, av skäl som de sakkunniga anfört, vid taxeringen kunna bortses från fältinventarier och växande gröda såsom varulager. Så bör emellertid för enhetlighetens skull ske även i det fall, då särskild ersättning vid tillträde av arrende erlägges för ifrågavarande tillgångar. Då ersättningen liksom för närvarande bör beskattas hos mottagaren och få avdragas av den, som tillträder arrendet, bör

likväl ersättningsbeloppet upptagas såsom inkomst, respektive utgift vid upplåtelse av arrende, dock utan att hänföras till varulager.

Stundom förekommer, att en jordbrukare försäljer växande gröda, varvid köparen får skörda och omhändertaga grödan. Ersättningen bör naturligen i fortsättningen, liksom för närvarande, utgöra intäkt av jordbruksfastighet.

Av skäl som de sakkunniga anfört torde djurbeståndet i sin helhet böra hänföras till varulager.

Vid värderingen av varulagret, med undantag av djurbeståndet, bör — såsom de sakkunniga föreslagit — liksom i fråga om rörelse gälla, att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen skall frångås vid inkomstberäkningen endast om särskilda omständigheter därtill föranleda.

Vad åter djurbeståndet angår bör i enlighet med de sakkunnigas förslag fri lagervärdering icke tillåtas, utan djuren böra normalt upptagas lägst till vissa minimivärden. Dessa böra årligen fastställas av Kungl. Maj:t — eller om innevarande års riksdag antager det förslag om inrättande av en riksskattenämnd, som förelagts riksdagen — av denna nämnd. Förslag till värdering bör för varje län avgivas av provningsnämnden. Såsom grund för värderingen böra ligga genomsnittspriser å olika slags djur i skilda åldersgrupper under beskattningsåret (kalenderåret). Värdet å de olika djurslagen bör bestämmas till belopp, något understigande nyssnämnda genomsnittspriser, i regel dock icke lägre än 80 procent av dessa priser. Minimivärdena böra icke få underskridas, såvida icke den skattskyldige kan visa, att djurbeståndet i sin helhet har lägre värde än det, som skulle framkomma om minimivärdena tillämpades, t. ex. då det verkliga värdet till följd av kreaturssjukdom eller annan liknande orsak ligger under minimivärdet. Vidare bör skattskyldig, som före genomförandet av förslaget tillämpat bokföringsmässig redovisning och upptagit djuren till lägre värde än minimivärdena, under viss kortare övergångstid äga värdera djuren lägre än till minimivärdena.

Mera värdefulla avelsdjur böra av beskattningsnämnderna åsättas skäliga värden. Dessa böra procentuellt ligga lika mycket under marknadsvärdena som minimivärdena å det övriga djurbeståndet understiga de förenämnda genomsnittspriserna.

De jordbrukare, som ha räkenskapsår, vilket icke sammanfaller med kalenderår, böra tillämpa de minimivärden, som fastställts närmast före räkenskapsårets utgång.

Av skäl, som de sakkunniga angivit, bör vid *övergången* till det nya systemet avdrag icke få ske för värdet av det ingående lager, som icke utgöres av djur. Den merinkomst, som härigenom kan beräknas uppkomma, torde kunna utjämnas genom att rätten till fri lagervärdering i erforderlig utsträckning utnyttjas. Större nedskrivning å lagret bör emellertid icke godkännas, vare sig under övergångsåret eller senare, än som kan anses överensstämma med god sed i jordbruket.

Det är givet, att den som redan före de nya bestämmelsernas ikraftträdande övergått till bokföringsmässig redovisning, äger rätt att göra avdrag för ingående lager.

Vad angår djurbestandets värdering vid övergången bör — såsom de sakkunniga framhållit — som ingående lager, varför avdrag äger åtnjutas, få upptagas kostnaden för nyuppsättning av djur, därest denna kostnad kan visas. Då så torde kunna ske endast mera sällan, synes annan möjlighet icke föreligga än att hela djurbeståndet — oavsett om det härrör från nyuppsättning eller egen uppfödning — värderas schablonmässigt. De sakkunniga ha ansett att värderingen borde ske med ledning av de priser, som gällde omedelbart före den år 1946 rådande krigskonjunkturen, dock med skälig hänsyn tagen till den del av penningvärdeförsämringen, som kunde tänkas bli bestående. Departementsförslaget föreslås skola träda i kraft den 1 januari 1953 och tillämpas vid taxering första gången år 1954. Härvid synas ingångsvärdena skäligen böra bestämmas till genomsnittspriserna under år 1953, reducerade med 20 procent eller det procenttal, varmed genomsnittspriserna vid den senare årliga värderingen enligt förslaget skola reduceras. Värdena böra fastställas i samma ordning som föreslagits skola tillämpas i fråga om sistnämnda värdering.

Beträffande värderingen av mera värdefulla avelsdjur böra gälla regler motsvarande dem, som föreslagits skola tillämpas i fråga om den årliga värderingen.

Om jordbrukare senare än den 1 januari 1953 övergår till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och taxering för det första räkenskapsåret skall ske senare än år 1954, bör, om ingångsvärdet å djur skall bestämmas enligt schablonmässiga normer, nämnda värde sättas lika med det värde, som fastställts närmast före det första räkenskapsårets utgång.

De fastställda värdena böra i särskilda fall kunna jämkas, t. ex. om djurbesättningen är särskilt god eller särskilt dålig. Vid bedömande av huruvida jämkning bör komma i fråga bör värdet å besättningen jämföras med genomsnittspriserna före reduktionen med 20 procent.

Vidare böra taxeringsmyndigheterna — såsom de sakkunniga föreslagit — äga rätt att jämka ingångsvärdet för att komma till rätta med fall, då åtgärd vidtagits för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig en högre nyuppsättningskostnad än som synes rimligt.

Lantbruksförbundet har ansett att om de jordbrukare, vilka tidigare övergått till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, upptagit lägre ingångsvärden å djurbeståndet än de, som skola tillämpas vid övergången enligt departementsförslaget, dessa jordbrukare böra få sina tidigare ingångsvärden omräknade till sistnämnda värden. Någon anledning att sålunda omräkna de tidigare ingångsvärdena — vare sig omräkningen skulle vara till fördel eller nackdel för den skattskyldige — torde icke föreligga.

d. Värdering av fordringar och skulder.

Enligt anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen gäller i fråga om rörelse, att fordringar och skulder uppföras såsom inkomst, respektive utgift under det år, då de uppkomma, oberoende av huruvida betalning verkligen influtit eller utgift verkligen ägt rum under nämnda år eller icke. Enligt 4 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt skall säker fordran upptagas till sitt fulla värde och osäker fordran till det belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Värdelös fordran upptages icke. Frågan om rätt till avdrag för förlust å fordringar i rörelse behandlas i punkt 10 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Såsom driftförlust anses enligt nämnda anvisningspunkt uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta. Detta innebär, att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet, att det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså exempelvis till följd av köparens insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningsavseende göra erforderlig avskrivning å utestående fordringar eller vidtaga därmed jämförlig åtgärd för minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan ha lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Sådan förlust är att anse såsom kapitalförlust, och avdrag för denna medges ej.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha föreslagit, att förenämnda bestämmelser rörande fordringar och skulder i rörelse skola äga motsvarande tillämpning beträffande fordringar och skulder i jordbruk.

Vidare ha de sakkunniga förordnat, att vid *övergången* till det nya systemet avdrag icke skall få ske för ingående varufordringar men att ingående varuskulder icke skola upptagas som inkomst. Här om ha de sakkunniga anfört:

Enligt nu gällande bestämmelser hava *varufordringar* i jordbruket, som i allmänhet motsvara försålda produkter, icke fått påverka den inkomst, som tagits till beskattning, förrän fordringarna betalats. Vid övergången förefintliga varufordringar hava sålunda icke beskattats såsom inkomst. Vid inkomstberäkningen för övergångsåret skola därför ingående varufordringar i princip behandlas lika med ineliggande lager av egna produkter, vilket innebär att avdrag ej får göras för dessa varufordringar. Detta har till följd att två beskattningsårs utgående varufordringar, nämligen övergångsårets och det närmast föregående beskattningsårets, på en gång påföras jordbruket som inkomst. Denna oförmånliga påföljd för den skattskyldige i beskattningshänseende undanröjes emellertid i förekommande fall av att vid övergången ingående varufordringar kunna kvittas mot ingående varuskulder, vilka sistnämnda, enligt vad nedan angives, icke skola upptagas såsom inkomstpost för övergångsåret. Om vid övergångsårets ingång varufordringarna äro större än varuskulderna, kommer på grund av anförda skäl och i enlighet med grunderna för bokföringsmässig vinstberäkning mellanskillnaden

att i motsvarande mån öka nettointäkten för övergångsåret. Då emellertid försäljningar i jordbruket numera i stor utsträckning lära ske mot kontant likvid, eller likvid inom 30 dagar, torde varufordringar, som till mera betydande belopp överstiga varuskulder, jämförelsevis sällan finnas vid övergångsårets ingång.

Varuskulder utgöra i regel skulder för inköp av förnödenheter, som skola användas i jordbruksdriften. Enligt nu gällande bestämmelser medgivas avdrag för dessa inköp först för det år, under vilket likvid erlagts. För de förnödenheter, för vilka betalning ej verkstälts vid övergången, har sålunda avdrag ej fått ske vid tidigare taxeringar, varför jordbrukaren bör vara berättigad att verkställa sådant avdrag efter övergången till bokföringsmässig inkomstberäkning. Detta löses taxeringstekniskt enklast på det sätt att de vid övergången befintliga varuskulderna betraktas såsom kostnad för övergångsåret och i sin helhet avdragas vid inkomstberäkningen för detta år, ehuru de icke belöpa på övergångsåret. I deklarationen för övergångsåret skall jordbrukaren följaktligen icke såsom tillkommande inkomstpost upptaga ingående varuskulder. Då vidare i deklarationen för samma år avdrag får ske för varuskulderna vid övergångsårets utgång, kommer sålunda avdrag att medgivas för utgående varuskulder, hänförliga till två beskattningsår, övergångsåret och det närmast föregående beskattningsåret. Härigenom uppkommer, som ovan framhållits, en viss utjämning i förhållande till varulagret och varufordringarna vid övergången. Därest vid övergångsårets ingång varuskulderna äro större än varulagret och varufordringarna, kan på grund därav att övergångsåret belastas med mer än ett års varuskulder den konsekvensen uppkomma för jordbrukaren, att den taxeringsmässiga nettointäkten för övergångsåret blir så låg, att jordbrukaren ej kan utnyttja de allmänna avdragen eller ortsavdragen. Detta lär emellertid i regel kunna avhjälpas genom att lagerbehållningen, i vad den avser djurbeståndet vid övergångsårets utgång, värdesättes efter högre priser än de fastställda minimipriserna.

Yttranden.

De sakkunnigas förslag i fråga om värdering av fordringar och skulder har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av de hörda myndigheterna och sammanslutningarna. Dock har, i vad avser de föreslagna övergångsbestämmelserna, i ett par yttranden framförts vissa erinringar.

Länsstyrelsen i Uppsala län har sålunda framhållit, att vid inkomstberäkningen för övergångsåret hänsyn borde tagas till fordringar och skulder för sådan realisation, respektive nyuppsättning av djur, som skett på kredit före övergången men med likvid därefter. I annat fall föreläge risk för uppenbara orättvisor vid taxeringen jordbrukarna emellan. En lantbrukare exempelvis, som under året före övergångsåret måst realisera större delen av sin besättning, bleve således enligt de föreslagna bestämmelserna beskattad för försäljningssumman, om han låte köparen få kredit till övergångsåret eller senare, men undginge beskattning, om försäljningen skedde mot kontant likvid.

Länsstyrelsen i Gotlands län har anfört:

I övergångsbestämmelserna bör intagas föreskrift om att kostnader för djur, vilka inköpts och bekommit före övergången men för vilka betalning erlagts först efter övergången och vilka enligt nuvarande bestämmelser hän-

föra sig till nyuppsättning, icke få avdragas under övergångsåret eller senare. I annat fall kunna kostnaderna bliva dubbelt avdragna. Motsvarande bestämmelser synas behövlige för försäljningar av djur, hänförliga till realisation, vilka försäljningar ägt rum före övergången men för vilka betalning inflyter först därefter.

Sveriges lantbruksförbund har uttalat:

Hänsyn torde icke böra tagas till det djurbestånd som före övergångsåret inköpts på kredit och skulle utgjort nyuppsättning men med likvid efter övergångsårets ingång. Däremot skall medräknas det djurbestånd, som försålts på kredit före övergången men med likvid efter övergångsårets ingång, därest enligt nu gällande bestämmelser försäljningen varit att anse som realisation. Man bör sålunda betrakta dessa kredittransaktioner som obefintliga vid övergångsårets ingång. I annat fall kommer den skattskyldige att vid nyuppsättning få upptaga som ingångsvärde värdet av det djurbestånd, som nyuppsatts före övergången och dessutom som anskaffningskostnad likviden för samma djurbestånd, enär ingående varuskulder icke skola upptagas som motpost. Vid realisation blir förhållandet det motsatta, att den skattskyldige skulle komma att på ett oriktigt sätt beskattas för intäkten av realisation, som enligt nu gällande lagstiftning icke skolat bliva föremål för sådan beskattning. Det förefaller dock riktigt, att man som ingångsvärde medgiver vid dylik nyuppsättning såsom anskaffningsvärde det faktiska inköpspriset, d. v. s. likviden för den ingående varuskulden, medan man vid realisation bör medgiva som ingångsvärde faktiskt erhållen köpeskillning och icke anskaffningsvärde eller normvärden.

Departementschefen.

Såsom de sakkunniga förordat bör i fråga om värdering av fordringar och skulder i jordbruket vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder gälla samma regler, som i motsvarande hänseende tillämpas beträffande rörelse.

Vid *övergången* bör av skäl, som de sakkunniga anfört, avdrag icke få ske för värdet av ingående fordringar; å andra sidan bör värdet av ingående varuskulder icke upptagas som inkomst.

I några yttranden har berörts frågan huru redovisningen skall ske i det fall, att sådant inköp av djur på kredit, vilket är att hänföra till nyuppsättning, ägt rum före övergången men likvid erlagts efter övergången eller att sådan försäljning av djur på kredit, vilken är att betrakta såsom realisation, ägt rum före övergången men likvid influtit efter övergången. Hade i dessa fall inköpet eller försäljningen skett mot omedelbar kontant likvid, skulle likviden icke ha fått avdragas, respektive icke ha upptagits som inkomst. Att inköpet eller försäljningen i de förenämnda fallen i stället skett på kredit bör icke medföra, att transaktionen i skattehänseende behandlas annorlunda än om den skett mot omedelbar kontant likvid. För att åstadkomma en dylik effekt torde böra förfaras på följande sätt. Vid inköp på kredit bör avdrag för ingående varulager i de berörda fallen få ske med köpeskillningens belopp, varjämte beloppet såsom ingående varuskuld bör upptagas som inkomst; då betalning sker, får beloppet avdragas, varvid den ingående varuskulden sålunda utjämnas. Vid försäljning på kredit bör köpe-

skillingen få avdragas såsom ingående varufordran; då likvid inflyter, upptages denna såsom inkomst, varvid den ingående varufordringen utjämnas.

e. Beskattningsort.

I 56 § kommunalskattelagen stadgas, att skatt för inkomst av jordbruksfastighet skall utgöras till kommun, där fastigheten är belägen. Drives jordbruk i sambruk inom flera kommuner, skall inkomsten av det i varje kommun drivna jordbruket redovisas i denna kommun. Enligt bestämmelserna i 18 § kommunalskattelagen skall nämligen i fråga om jordbruksfastighet såsom särskild förvärvskälla anses inom var kommun för sig varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet. Förvärvskällan jordbruksfastighet är således till sin omfattning begränsad till en kommun.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha omnämnt, att Smålands och Blekinge handelskammare i en till Kungl. Maj:t ingiven framställning, vilken överlämnats till de sakkunniga, hemställt, att inkomstfördelningen mellan olika kommuner borde i fråga om inkomst av jordbruksfastighet verkställas i enlighet med de grunder, som gällde för inkomst av rörelse; därvid torde fastigheternas taxeringsvärden kunna tjäna som fördelningsgrund. Den av handelskammaren föreslagna fördelningsgrunden syntes emellertid de sakkunniga icke i alla fall giva ett rättvist resultat. På grund härav och då frågan om fördelning av inkomst mellan olika kommuner torde böra utredas i annat sammanhang, hade de sakkunniga icke ansett sig böra upptaga denna fråga till behandling. Det borde emellertid framhållas, att frågan skulle få särskild betydelse om bokföringsmässig inkomstberäkning komme att omfatta även växande skog.

Yttranden.

Frågan om beskattningsort, såvitt gäller inkomst av jordbruksfastighet, har berörts endast i ett par yttranden.

Lantbruksstyrelsen har framhållit, att det i samband med införande av taxering efter bokföringsmässiga grunder syntes nödvändigt att ändra bestämmelserna om beskattningsort. Styrelsen har anfört:

Lantbruksstyrelsen vill sålunda föreslå att sådant jordbruk, som består av flera fastigheter, fastighetsdelar eller komplex av fastigheter och som utgör en förvaltningsenhet, skall, även om delar av jordbruket äro belägna inom olika kommuner, i taxeringshänseende utgöra en förvärvskälla. I annat fall skulle särskild bokföring bliva erforderlig beträffande olika delar av jordbruket, vilket förefaller orimligt. Den taxerade vinsten bör därefter som grund för kommunalbeskattningen fördelas på lämpligt sätt. Som sådan fördelningsgrund synes taxeringsvärdet ligga närmast till hands. Först genom ett dylikt förfarande vinnes överensstämmelse med rörelseidkare, vilka ej synas böra åtnjuta gynnsammare förmåner än jordbrukare.

Skaraborgs läns hushållningssällskap har anfört liknande synpunkter.

Kalmar läns norra hushållningssällskap och *Värmlands läns hushållningssällskap* ha framhållit vikten av att utredning angående grunderna för fördelning av jordbruksinkomst mellan olika kommuner och därmed sammanhängande spörsmål snarast igångsattes.

Departementschefen.

Om jordbruksfastigheter, som äro belägna i olika kommuner, utgöra en förvaltningsenhet, bilda de enligt gällande bestämmelser icke tillsammans *en* förvärvskälla, utan fastigheten eller fastigheterna i *varje* kommun utgöra för sig en förvärvskälla. Särskilt om redovisning sker efter bokföringsmässiga grunder, möta svårigheter att särskilja de inkomster och utgifter, som hänföra sig till varje kommun. Med hänsyn härtill finner jag att — i likhet med vad som gäller i fråga om annan fastighet — såsom särskild förvärvskälla beträffande jordbruksfastighet bör, utan begränsning till *en* kommun, anses varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet. Vad nyss sagts bör gälla vare sig taxering sker efter bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen. Om flera jordbruksfastigheter inom olika kommuner äro att betrakta som *en* förvärvskälla, bör — liksom i motsvarande fall gäller beträffande annan fastighet — den sammanlagda inkomsten från fastigheterna beskattas i varje kommun till så stor del, som kan anses ha influtit inom kommunen. Kan utredning icke vinnas härom, bör inkomsten fördelas mellan kommunerna efter vad som kan anses skäligt med hänsyn till den bruttointäkt, som influtit inom varje kommun, eller efter förhållandet mellan fastigheternas taxeringsvärden.

B. Avdrag för värdeminskning av inventarier.

Enligt 22 § 2 mom. kommunalskattelagen får avdrag icke göras för värdeminskning å inventarier. I stället erhålles enligt 22 § 1 mom. samma lag avdrag för kostnad för anskaffning av inventarier till ersättning för avyttrade, utrangerade eller förlorade. I anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen stadgas, att såsom driftkostnad icke får 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, varför 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.

Mot dessa avdragsregler svarar bestämmelsen i 21 § första stycket kommunalskattelagen, att vad som erhållits genom löpande försäljning (ej realisation) av inventarier skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

När i praxis taxering enligt bokföringsmässiga grunder medges beträffande inkomst av jordbruksfastighet, borde i princip tillika föreligga rätt att verkställa årliga avskrivningar å värdet av inventarier. Utan bestämmelser i ämnet, särskilt rörande frågan om beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag, har det emellertid varit föremål för tvekan, huruvida och i vilken omfattning en dylik rätt föreligger. Bevillningsutskottet har i sitt betänkande nr 21 vid 1943 års riksdag också uttalat, att det i saknad av uttryckliga bestämmelser torde vara tvivel underkastat, huruvida rätt till bokföringsmässig taxering jämväl inrymde rätt att vid beskattningen åtnjuta avdrag för värdeminskning å inventarier. Regeringsrätten har i mål, avgjorda under år 1937 (RÅ ref. 34) och 1948 (RÅ ref. 66), medgivit avdrag för värdeminskning av inventarier vid taxering för inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder. Något rättsfall avseende rätt till fri avskrivning å till jordbruket hörande inventarier föreligger ej.

De sakkunniga.

I fråga om bristerna i gällande bestämmelser i förevarande hänseende ha de sakkunniga anfört:

Gällande bestämmelser beträffande avdrag för anskaffning av inventarier i jordbruket medföra å ena sidan att den vinst, som kan uppstå i samband med realisation av inventarierna vid jordbrukets upphörande, i regel ej beskattas, samt å andra sidan att avdrag för realisationsförlust ej medges. Bestämmelserna föranleda dessutom ojämnhet i beskattningen på så sätt, att den under ett beskattningsår erlagda kostnaden för ersättningsanskaffning skall till hela sitt belopp avdragas på en gång såsom driftkostnad. Denna anordning kan medföra, att utgift för förnyelse av exempelvis en mera dyrbar maskin icke kan helt utnyttjas av den anledning, att årsintäkterna icke förslå till att täcka, förutom de vanliga årsutgifterna, jämväl förnyelsekostnaden. Det avdrag, som icke kan utnyttjas det år, då utgiften gjorts, får nämligen icke avdragas ett senare år, ty enligt gällande lagstiftning skall i princip varje års resultat tagas till beskattning för sig. Det måste emellertid ur principiell synpunkt anses stridande mot ett rationellt beräkningsätt i fråga om årsavkastning att låta kostnader för förnyelse av maskiner och inventarier med flerårig varaktighetstid avdragas med hela kostnadsbeloppet under första året av deras användningstid. Kostnader för anskaffande av driftinventarier, som äro avsedda att under flera år användas i jordbruksdriften, böra nämligen enligt sakens egen natur icke betraktas såsom årsomkostnader. Nyanskaffning av inventarier lär i allmänhet förekomma synnerligen ojämnt och med långa tids mellanrum; vid jordbruk med en uppsättning av helt nya driftinventarier behöva dessa icke förnyas förrän efter flera år och då måhända i stor omfattning. Årsresultaten bliva därför missvisande, om kostnader av ifrågavarande slag icke få avdragas under ett flertal år utan i stället under vissa år med längre eller kortare melantider hopa sig till betydande belopp, måhända överstigande årsintäkterna.

Gällande regler om avdrag för värdeminskning av jordbrukets och skogsbrukets döda inventarier äro vidare i det avseendet principiellt felaktiga, att avdrag medges endast för nyanskaffning, men icke för nyuppsättning. Kostnaden för nyuppsättning av inventarier innebär en kapitalinvestering, för vilken något avdrag såsom för omkostnad icke kan ifrågakomma. Jordbrukaren — liksom rörelseidkaren — måste emellertid i princip vara berättigad att, i den mån denna kapitaltillgång trots reparation och

underhåll minskar i värde, erhålla avdrag för värdeminskning även å dessa inventarier. Av praktiska skäl kan uppenbarligen avdrag för anskaffningskostnaden för nyuppsättning icke medgivas i samma ordning, som nu gäller i fråga om avdrag för ersättningsanskaffning av inventarier. Skall rätt till avdrag medgivas för anskaffning av inventarier i samband med nyuppsättning, måste därför den metod, som begagnas beträffande inventarier i rörelse, komma till användning.

Med avseende å tillämpningen medföra gällande regler betydande svårigheter, främst därigenom att i praktiken gränsen mellan nyanskaffning och nyuppsättning ofta är svår att draga. Det torde t. ex. ej sällan inträffa, att anskaffning av en ny maskin delvis är att hänföra till nyanskaffning och delvis till nyuppsättning. Det må vidare erinras om att inventarier kunna hava försålts under ett beskattningsår och motsvarande antal och slag inköpts under nästpåföljande beskattningsår såsom ersättning för de tidigare försålda. I sådant fall föreligger givetvis icke nyuppsättning.

De sakkunniga ha med utgångspunkt från att inkomst av jordbruksfastighet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder ansett att jordbrukets avskrivningsfråga bör lösas enligt i huvudsak samma grunder, som nu gälla beträffande rörelse.

I fråga om rörelse hänföras enligt 29 § kommunalskattelagen och anvisningarna till denna paragraf till inventarier »maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier», d. v. s. inventarier som äro lös egendom. Emellertid behandlas i avskrivningshänseende vissa fasta inventarier på samma sätt som lösa inventarier, nämligen sådana fasta maskiner och andra till byggnad hörande inventarier, vilka enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen åsatts särskilt maskinvärde vid fastighetstaxeringen (anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen punkt 7 andra stycket). De sakkunniga ha uttalat, att i jordbrukets byggnader inginge inventarier av liknande natur, såsom hissar, spannmålstorkar och andra maskiner, som vilade på fast från grunden berett underlag. Då jordbruksfastighet vid fastighetstaxeringen icke åsattes särskilt byggnadsvärde, kunde ej heller särskilt värde å fasta maskiner, motsvarande särskilt maskinvärde, fastställas vid nämnda taxering. De sakkunniga föresloge därför, att bestämmelserna i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen angående fasta maskiner i rörelse icke skulle tillämpas i fråga om fasta maskiner, tillhörande jordbrukets byggnader. Med nyss angivna avvikelser skulle de för rörelse gällande reglerna angående avskrivning å inventarier äga tillämpning jämväl beträffande inventarier i jordbruket.

Till inventarier torde, enligt vad de sakkunniga vidare yttrat, få räknas såväl inre som yttre, förutsatt att de huvudsakligen användes för driften och ej för jordbrukarens och hans familjs personliga bruk. Bland inventarierna finge sålunda ej medräknas ridhäst och automobil, vilka huvudsakligen användes för jordbrukarens personliga bekvämlighet, husgeråd, möbler m. m. Förekomme särskilda kontorsinventarier, borde dessa få inräknas bland inventarierna. Då det emellertid i de flesta fall torde vara svårt att avgöra, vilka möbler som skulle anses såsom kontorsinventarier, syntes kontorsmöbler böra medräknas bland inventarierna endast då särskilt gårds-kontor funnes.

Avdrag för värdeminskning av maskiner och andra inventarier borde få ske på det sätt och i den ordning, som enligt punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen gällde beträffande avdrag för värdeminskning av dylika tillgångar i rörelse. I fråga om innebörden härav ha de sakkunniga yttrat:

Vad till en början beträffar den **b u n d n a a v s k r i v n i n g e n** (punkt 3 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen), skiljer man i första hand på sådan tillgång, som är underkastad hastig förbrukning — vilket vanligen anses vara fallet, när den beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år — och annan tillgång. Tillgång av det förra slaget får avdragas med hela anskaffningskostnaden under anskaffningsåret (punkt 3 a). Av praktiska skäl synes vid beskattningen med tillgång i jordbruket, som är underkastad hastig förbrukning, i avskrivningshänseende kunna jämföras tillgångar, vilkas anskaffningskostnad är relativt obetydlig, t. ex. grimmor, liar, grepar och dylika verktyg, även om dessa inventarier beräknas hava en varaktighetstid av mer än tre år. Vad angår tillgång med längre varaktighetstid än tre år, fördelas (punkt 3 b) anskaffningsvärdet genom värdeminskningsavdrag såsom omkostnad på ett antal år i följd med belopp så avpassade att anskaffningsvärdet kan i sin helhet avdragas under den tidrymd tillgången beräknas vara ekonomiskt användbar (tillgångens varaktighetstid). Det förutsättes, att det årliga värdeminskningsavdraget normalt bör bestämmas enligt avskrivningsplan till viss bråkdel av anskaffningsvärdet. Såvitt angår jordbrukare, som föra ordnade räkenskaper enligt de sakkunnigas förslag till lag om jordbruksbokföring, får avdrag med större belopp än som under beskattningsåret avskrivits i räkenskaperna ske endast under förutsättning, att utredning företes om hur mycket av anskaffningsvärdet, som kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende. Den omständigheten att utredning i detta hänseende ej företes utgör dock ej hinder för jordbrukare att tillgodonjuta avdrag, som redan tidigare skett i räkenskaperna men då ej gjorts vid beskattningen, därest det påvisas hur stor skiljaktighet som föreligger i sistnämnda avseende och avdraget eljest är berättigt. Vid bestämmande av tillgångs varaktighetstid skall hänsyn tagas till omständigheter, som kunna föranleda, att tillgångens nytta för jordbruket beräknas bli begränsad till kortare tid än som kan antagas svara mot dess förbrukning genom slitning eller dylikt, exempelvis då tillgången anskaffats för utnyttjande av en konjunktur, som väntas bli allenast tillfällig, eller av ett särskilt arbetstillfälle eller då tillgången kan väntas bli såsom oekonomisk utbytt mot ny tillgång, innan den blir utsliten.

Värdeminskningsavdrag med större belopp än enligt här ovan angivna regler kan medgivas under vissa förutsättningar (punkt c av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen). Sålunda kan jämkning av värdeminskningsavdragen ske med hänsyn till jordbruksdriftens växlande resultat. Visar därför jordbruket ett visst år sämre resultat än vanligt, kan jordbrukaren yrka värdeminskningsavdrag med lägre belopp än han eljest skulle vara berättigad till. Det resterande avdraget får avdragas ett senare år, utöver det på detta år belöpande normala värdeminskningsavdraget. Vad beträffar jordbrukare, som föra fullständiga räkenskaper, är förutsättningen för att sådan förskjutning skall kunna medgivas vid taxeringen att motsvarande avskrivning skett i räkenskaperna.

Därest jordbrukare för visst år haft förlust eller så ringa överskott, att han vid beräkning av nettointäkten av jordbruket ej kunnat utnyttja det på året enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningsavdraget, kan resterande avdraget få tillgodoräknas för senare år. Med hänsyn till att jordbru-

karna, åtminstone under de första åren efter övergången till de här föreslagna reglerna, kunna antagas ofta sakna vetskap om att utnyttjade avdrag få tillgodoräknas för senare beskattningsår torde i anvisningarna till deklarationsformuläret jordbrukarnas uppmärksamhet fästas härå.

Om värdet av tillgång nedgått avsevärt mer än som motsvarar sammanlagda beloppet av tidigare verkställda och på året belöpande värdeminskningsavdrag, kan härav föranlett större avdrag än enligt avskrivningsplanen tillgodoräknas jordbrukaren, dock med den begränsning att värdet i beskattningsavseende icke nedbringas till lägre belopp än det bokförda värdet.

Slutligen må, om ett särskilt högt pris eller eljest särskilt hög kostnad för tillgång betingats därav att den skolat utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bliva allenast tillfällig, eller av annan liknande omständighet, avdrag göras för sådant överpris eller sådan merkostnad, i den mån motsvarande avdrag under beskattningsåret skett i räkenskaperna, även om värdet av tillgången vid beskattningsårets slut ej nedgått till det efter avskrivningen återstående beloppet. — — —

Då tillgång, som är föremål för bunden avskrivning, avyttras eller såsom för jordbruket obrukbar utrangeras, får i princip avdrag ske för det belopp, som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån beloppet överstiger vad som influtit vid avyttring av tillgången (punkt 3 d av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen).

Med den s. k. fria avskrivningen avses rätt till avdrag å inventariernas värde i enlighet med de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna. Bestämmelserna i ämnet återfinnas, vad angår förvärvskällan rörelse, i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, vilka bestämmelser enligt de sakkunnigas förslag jämväl skola tillämpas å inventarier i jordbruk, dess binäringar samt skogsbruk. Rätt till sådan avskrivning tillkommer endast aktiebolag, ekonomisk förening m. fl. juridiska personer. Förutsättning för att fri avskrivning skall få åtnjutas är dels att framställning göres till beskattningsnämnd, dels ock att tillfredsställande utredning föreligger om vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet å ifrågavarande tillgångar samt att dessa ävensom avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering. Den omständigheten att vid fri avskrivning värdeminskningsavdragen vid beskattningen skola överensstämma med avdragen enligt räkenskaperna utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till fri avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen medgiva avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan, upprättad med utgångspunkt från tillgångens varaktighetstid, eller, med beskattningsnämnds särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av beskattningsnämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Härvid gäller dock det undantaget, att sådant avdrag, som tidigare icke kunnat utnyttjas på den grund att jordbruksrörelsen för visst år utvisat förlust eller inga överskott, icke får tillgodonjutas efter övergång till fri avskrivning.

Särskilda regler äro vidare meddelade för det fall, att skattskyldig före övergången till fri avskrivning tillgodoräknats större värdeminskningsavdrag vid taxeringen än enligt räkenskaperna. I sådant fall skall överensstämmelse åstadkommas mellan tillgångens återstående värde enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, vilket sker på sådant sätt att det belopp, varmed tillgångens värde i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptages såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket fri

avskrivning åtnjutes, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Om sådant intäktsbelopp för något av dessa år skulle helt eller delvis undandragas från beskattning genom utnyttjande vid inkomstberäkningen av avdrag, som, om intäktsbeloppet icke upptages, ej skulle kunna utnyttjas, skall dock beloppet i stället uppföras såsom intäkt under det första år, då dylikt förhållande ej föreligger. Vid tillämpning av dessa regler skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningssavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Med tillgångs anskaffningsvärde bör enligt de sakkunnigas förslag beträffande jordbruksfastighet förstås detsamma som i fråga om rörelse. Härom ha de sakkunniga anfört:

Då en tillgång förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall såsom tillgångens anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden för dess anskaffande (punkt 3 b anv. till 29 § kommunalskattelagen). Har tillgången förvärvats för sig utan samband med jordbruket och övergått till detta på annat sätt än nyss nämnts, t. ex. då en tillgång, som använts för privat bruk, övergår till jordbruksdriften, skall dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången anses utgöra anskaffningsvärdet. Har tillgången förvärvats annorledes än genom köp eller byte eller dylikt, t. ex. genom arv, skall — — — där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp, som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren. Detta innebär alltså, att såsom ingående värde för mottagaren antages det värde, till vilket tillgången genom avskrivningar nedbragts i överlåtarens hand. Skulle emellertid i sistnämnda fall stämpelpfikt hava beräknats efter lägre belopp än vad nyss angavs skall anskaffningsvärdet beräknas efter detta lägre belopp. Skulle slutligen i något fall befinnas, att skattskyldig eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

De sakkunniga ha föreslagit, att för beräkning och kontroll av värdeminskningssavdragen skall upprättas särskild avskrivningsplan. Härför torde kunna begagnas samma avskrivningsplan (formulär 7 b eller 8 b), som för närvarande användes för inventarier i rörelse. Då emellertid sådan avskrivningsplan i regel torde vara alltför invecklad för att kunna begagnas av det stora flertalet jordbrukare, ha de sakkunniga förordat, att värdeminskningssavdragen alternativt må beräknas enligt en enklare metod än den förut angivna. Enligt denna metod skall avskrivningen grundas icke å inventariernas anskaffningsvärde utan å deras i beskattningshänseende återstående värde (restvärdet). Härvid skall avskrivningsplanen förslagsvis ha följande uppställning.

Tillgångarnas värde vid beskattningsårets ingång	a) kr
Anskaffningskostnad för under beskattningsåret inköpta	
tillgångar	b) »
Summa av a) och b)	c) »

Försäljningsbelopp för under beskattningsåret avyttrade tillgångar	d) kr
Skillnad mellan c) och d)	e) »
Avdrag för värdeminskning yrkas med % av beloppet vid e)	f) kr
Tillgångarnas värde vid beskattningsårets utgång [= skillnad mellan e) och f)]	g) »

De sakkunniga ha i anslutning härtill yttrat att, då värdeminskningssavdrag komme att ske å inventariebeståndet i dess helhet, till inventariernas värde i taxeringshänseende vid beskattningsårets ingång skulle läggas kostnader för under samma år gjorda inköp av inventarier och från den sålunda erhållna summan dragas intäkter genom de under året verkställda avyttringarna. Värdeminskningssavdraget beräknades å det därvid erhållna skillnadsbeloppet. Avskrivning på restvärdet innebure att det belopp, varå den procentuella avskrivningen beräknades, minskades år från år, varigenom avskrivningarna bleve störst de första åren efter det inventarierna anskaffats för att sedan nedgå. Detta torde i allmänhet motsvara de faktiska förhållandena. Värdeminskningen å inventarier vore nämligen i stort sett störst de första åren efter förvärvet, samtidigt som reparations- och underhållskostnaderna då vore av mindre betydelse. Det vore också i sin ordning, att mot slutet av inventariernas användningstid, då reparationskostnaderna vore stora, värdeminskningssavdragen reducerades. En dylik anordning för beräkning av värdeminskningssavdrag vore emellertid principiellt icke riktig, enär den icke medförde att kostnaden för inventarier bleve i sin helhet ersatt. Inventarierna torde dock i regel icke bliva helt värdelösa utan äga ett visst utrangerings- eller skrotvärde. Med den föreslagna anordningen ernåddes därjämte enkelhet i den praktiska tillämpningen.

Vad angår avskrivningskvotens storlek ha de sakkunniga ansett, att om avskrivningen grundades å anskaffningsvärdet en avskrivning efter 10 procent i allmänhet torde vara skälig; skedde avskrivningen på grundval av restvärdet borde avskrivningsprocenten höjas till 15. Härom ha de sakkunniga anfört:

Avskrivningskvotens storlek i olika fall tillkommer det praxis att bestämma under hänsynstagande till tillgångens varaktighetstid. Det är visserligen uppenbart, att varaktighetstiden är olika för de skilda slag av föremål, som ingå i inventariebeståndet å ett jordbruk. Den praktiska tillämpningen bör emellertid i görligaste mån förenklas, och detta torde lättast kunna åstadkommas därigenom att avskrivningsprocenten avpassas så, att den kommer att i allmänhet motsvara den genomsnittliga förslitningen av hela inventariebeståndet. För större jordbruksfastigheter, där mera dyrbara maskiner användas i större utsträckning än å mindre fastigheter och härigenom få kortare varaktighetstid, bör det givetvis icke finnas något hinder för att olika värdeminskningsplaner upprättas för skilda slag av inventarier allt efter dessas förslitning och att sålunda olika avskrivningsprocenttal tillämpas. Även för inventariebeståndet i dess helhet kan den genomsnittliga procentsatsen varieras, beroende på jordbruksfastighetens storlek och graden

av inventariernas förslitning. Å de mindre jordbruksfastigheterna torde sålunda, såsom redan nämnts, i regel inventariernas varaktighet vara större än å stora och medelstora jordbruksfastigheter. Procentsatsen torde vidare få bestämmas olika allteftersom avskrivning sker å anskaffningsvärdet (fullständig plan) eller å restvärdet. Verkställes avskrivning å anskaffningsvärdet hava de sakkunniga funnit, att ett procenttal av 10 i allmänhet torde giva tillfredsställande resultat. Hänsyn har därvid tagits till att den ekonomiska livslängden å inventarierna torde komma att bli kortare i framtiden på grund av inom jordbruket förekommande rationaliseringsåtgärder. Vid avskrivning, baserad å restvärdet, bör en högre avskrivningsprocent tillämpas än vid avskrivning, grundad å anskaffningsvärdet. Detta medför att värdeminskningsavdragen under de första åren efter det ett inventarium anskaffats bli högre då restvärdesmetoden tillämpas än då anskaffningsvärdet lägges till grund för avdragens beräkning. Metoden med avskrivning å restvärdet torde huvudsakligen komma att användas vid de mindre eller medelstora jordbruken, beträffande vilka inventariernas varaktighetstid torde vara längre än vid de större jordbruken. Med hänsyn till olika omständigheter, som i denna fråga kunna inverka, hava de sakkunniga funnit, att en avskrivningsprocent av 15 i regel torde giva tillfredsställande resultat. Med denna procentsats torde inventarierna under den antagna varaktighetstiden komma att nedskrivas till utrangeringsvärdet. Den här förordade principen, innebärande avskrivning med en konstant procentsats å inventariebeståndets restvärde, torde sålunda, om hänsyn toges till såväl värdeminskning som reparation och underhåll, även leda till ett ur bokföringsmässig synpunkt tillfredsställande resultat.

De sakkunniga ha vidare yttrat, att utformningen av reglerna om rätt till avdrag för värdeminskning av maskiner och inventarier inverkade på frågan, huru vinst vid avyttring av inventarier skulle beskattas. Vad anginge inventarier i rörelse behandlades denna fråga i anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen. Avyttrades dylika inventarier, gällde olika regler för det fall att den skattskyldige vore aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank och för det fall att den skattskyldige vore annan juridisk person än nyss sagts eller fysisk person. Då den förra gruppen av skattskyldiga medgivits rätt till s. k. fri avskrivning, beskattades beträffande dessa skattskyldiga försäljningsvinst å inventarier i sin helhet såsom inkomst av rörelse, alltså även till den del den överstege beloppet av förut gjorda avskrivningar och oavsett huru länge vederbörande innehaft inventarierna¹. Vad åter beträffade den senare gruppen skattskyldiga, beskattades försäljningsvinst för inventarier såsom intäkt av rörelse endast till den del den motsvarades av återbekomna belopp, för vilka avdrag i beskattningsavseende tidigare åtnjutits; för övrigt beskattades vinsten såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån enligt 35 § kommunalskattelagen förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst förelåge. Om den förut omnämnda restvärdesmetoden användes, kunde vid försäljning av ett inventarium uppkommande vinst eller förlust icke konstateras, när vid nämnda metod åtskillnad icke gjordes mellan olika inventarier.

¹ Enligt anvisningarna till 30 § kommunalskattelagen i deras lydelse jämlikt lagen den 26 maj 1950, nr 303, beskattas icke vinst vid försäljning av inventarier i livförsäkringsrörelse.

För att ernå ett i beskattningshänseende riktigt resultat föresloge de sakkunniga, att i sådana fall den vid försäljningen erhållna köpeskillingen skulle avräknas från inventariebeståndets restvärde. Verkan av en dylik anordning vore följande. Uppkomme vinst vid försäljningen bleve denna icke beskattad under försäljningsåret, utan jordbrukaren finge i stället åtnjuta lägre värdeminskningsavdrag under följande år till ett sammanlagt belopp motsvarande vinsten. Uppkomme åter förlust vid avyttring eller utrangering av inventarier, kunde dylik förlust ej avdragas vid taxeringen för det beskattningsår, under vilket försäljningen eller utrangeringen verkställdes. Genom att ett belopp, motsvarande förlusten, kvarstode i planen erhöles jordbrukaren likväl avdrag för den genom försäljningen eller utrangeringen uppkomna förlusten genom värdeminskningsavdrag vid kommande taxeringar. Restvärdesmetoden medförde sålunda en jämnare beskattning än den, som i motsvarande fall uppkomme vid tillämpning av de beträffande inventarier i rörelse stadgade grunderna. Det syntes emellertid de sakkunniga oriktigt, att inkomstbegreppets omfattning skulle bliva beroende av vilken metod som jordbrukaren använde vid beräkning av värdeminskningsavdrag för inventarier. Denna olikhet framträdde särskilt om jordbrukaren försålde inventarier, som erhållits genom arv eller annat benefikt fång. Avyttrade en jordbrukare ärvda inventarier skulle han, om de beträffande inventarier i rörelse gällande bestämmelserna tillämpades, komma att beskattas för ett belopp motsvarande vad som återbekommits av tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag. Med tillämpning av restvärdesmetoden skulle han emellertid enligt de regler, som förut angivits, taxeras för skillnaden mellan försäljningspriset och inventariernas restvärde. Liknande olikformighet i beskattningen uppkomme om inventarier, vilka förvärvats genom köp, byte eller liknande fång, försålde efter mer än fem års innehav till pris överstigande inköpssumman.

De sakkunniga ansågo sig icke kunna förorda bestämmelser, vilka i praktiken kunde leda till så olika beskattningsresultat. Då vinst genom försäljning av inventarier givetvis icke borde undgå beskattning, funne de sakkunniga att dylik vinst i sin helhet borde beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Härigenom uppnåddes överensstämmelse mellan de fall, då fullständiga avskrivningsplaner begagnades, och de fall, då avskrivningsplan enligt restvärdesmetoden användes. Den ståndpunkt de sakkunniga sålunda intagit utgjorde en konsekvens av förslaget om avskrivning enligt restvärdesmetoden men vore enligt de sakkunnigas mening även av andra skäl sakligt motiverad.

De sakkunniga förutsatte, att den förordade principen om beskattning av vinst vid försäljning av inventarier infördes även beträffande rörelse. Det syntes nämligen ur såväl praktisk som teoretisk synpunkt önskvärt, att beskattningsprinciperna på förevarande område överensstämde beträffande all inkomst, som skulle beräknas efter bokföringsmässiga grunder. De sakkunniga ansågo, att några avgörande skäl mot ett sådant ståndpunktstagan icke förelåge. En uppdelning i förevarande hänseende av de skattskyl-

diga i, å ena sidan, juridiska personer samt, å andra sidan, fysiska personer torde icke längre böra upprätthållas.

De sakkunnigas nu angivna ståndpunkt i fråga om inkomstgreppets omfattning borde icke föranleda någon utsträckning av rätten till fri avskrivning för vissa juridiska personer till att omfatta även fysiska personer. Ett utvidgat inkomstbegrepp behövde enligt de sakkunnigas mening icke medföra en däremot svarande utvidgad avskrivningsrätt.

De sakkunniga ha uttalat, att då avdrag icke medgäves för kostnad för nyuppsättning av jordbruksinventarier rätt till avdrag för nämnda kostnad borde föreligga vid *övergången* till det nya systemet. I den mån de ursprungliga inventarierna förslitits eller utrangerats och ersatts med andra inventarier, hade anskaffningsvärdet å dessa däremot fått avdragas vid taxeringen. Med hänsyn härtill kunde avdrag icke ånyo få ske för detta anskaffningsvärde. Kunde jordbrukaren visa den ursprungliga nyuppsättningskostnaden, skulle givetvis denna läggas till grund för ingångsvärdets bestämmande. Då emellertid nyuppsättningskostnaden i praktiken endast torde kunna visas i undantagsfall, bleve det nödvändigt att på annat sätt bestämma ingångsvärdet i övriga fall. De sakkunniga hade övervägt följande olika sätt att bestämma ingångsvärdet i dessa senare fall.

1) Ingångsvärdet bestämdes till det i deklarationen för visst beskattningsår före övergångsåret redovisade förmögenhetsvärdet å ifrågavarande tillgångar. Att därvid anknyta till beskattningsåret närmast före övergångsåret låte sig knappast göra, enär vid tidpunkten för upprättande av deklarationen för förstnämnda år de nya bestämmelserna vore kända och förmögenhetsvärdena därför kunde komma att upptagas till relativt höga belopp. Utginge man åter från ett tidigare beskattningsår, måste hänsyn tagas till de förändringar i inventariebeståndet, som kunnat inträffa under tiden fram till övergångsårets ingång, vilket skulle medföra vissa taxeringstekniska svårigheter. Förmögenhetsvärdena å inventarierna syntes för övrigt ofta ha i deklarationerna upptagits schablonmässigt under en följd av år. Någon enhetlig praxis vid granskning i taxeringsnämnderna av dessa poster torde ej heller förefinnas.

2) Ingångsvärdet bestämdes till viss procent av fastighetens jordbruksvärde minskat med skogsmarksvärdet. Denna metod vore enkel och torde i regel giva rättvisare resultat än den under 1) angivna metoden. Mot densamma kunde emellertid anföras, att det med avseende å inventariebeståndet kunde föreligga stor skillnad mellan jordbruksfastigheter med hänsyn till olika driftsformer. Vidare vore taxeringsvärdet å en jordbruksfastighet ofta beroende av förhållanden, som icke hade sammanhang med ett större eller mindre inventariebestånd, exempelvis särskilt goda åbyggnader, fastighetens läge eller dylikt.

3) Värdet å det vid övergången befintliga inventariebeståndet bestämdes efter individuell värdering. Till grund för denna skulle läggas vissa av jordbrukaren lämnade uppgifter angående inventarierna. Dessa uppgifter skulle innehålla specifikation å alla inventarierna med angivande av anskaffnings-

år, anskaffningskostnad och fabrikat. Med ledning härav skulle beskattningsnämnderna fastställa det värde, å vilket årlig avskrivning finge räknas. Frånsett att stora svårigheter skulle uppkomma att med ledning av dylika uppgifter få nyuppsättningskostnaden konstaterad skulle en sådan anordning föranleda ett mycket omfattande arbete både för de skattskyldiga vid uppgifternas avlämnande och för beskattningsnämnderna vid kontroll av desamma. Även om direktiv utfärdades för denna värdering, skulle olika uppfattningar inom skilda taxeringsdistrikt lätt kunna leda till en olikformig

Inventariernas ingångsvärde vid nyuppsättning före år 1937.

Åker ha	Värde i kr.		Åker ha	Värde i kr.	Åker ha	Värde i kr.	Åker ha	Värde i kr.
	a ¹	b ¹						
1	200	700	34	9 400	67	15 200	100	20 400
2	300	800	35	9 600	68	15 400	110	21 900
3	400	1 000	36	9 800	69	15 500	120	23 500
4	500	1 300	37	10 100	70	15 700	130	25 100
5	600	1 600	38	10 400			140	26 700
6	700	1 900	39	10 600	71	15 900	150	28 200
7	900	2 200	40	10 800	72	16 100	160	29 800
8		2 500	41	10 900	73	16 200	170	31 400
9		2 800	42	11 100	74	16 400	180	32 900
10		3 100	43	11 300	75	16 500	190	34 500
					76	16 700		
11		3 400	44	11 400	77	16 800	200	36 000
12		3 700	45	11 600	78	17 000	210	37 500
13		4 100	46	11 800	79	17 100	220	39 000
14		4 400	47	11 900	80	17 300	230	40 500
15		4 700	48	12 100			240	42 000
16		5 000	49	12 200	81	17 500	250	42 400
17		5 200	50	12 400	82	17 600	260	43 400
18		5 500			83	17 800	270	46 400
19		5 700	51	12 600	84	17 900	280	47 900
20		6 000	52	12 800	85	18 100	290	49 400
			53	12 900	86	18 300		
21		6 200	54	13 100	87	18 400	300	50 800
22		6 500	55	13 300	88	18 600	310	52 200
23		6 700	56	13 500	89	18 700	320	53 600
24		7 000	57	13 600	90	18 800	330	55 000
25		7 300	58	13 800			340	56 500
26		7 500	59	13 900	91	19 100	350	57 900
27		7 800	60	14 100	92	19 100	360	59 300
28		8 000			93	19 300	370	60 700
29		8 300	61	14 300	94	19 400	380	62 200
30		8 500	62	14 500	95	19 600	390	63 600
			63	14 600	96	19 700		
31		8 700	64	14 700	97	19 900	400	65 000
32		8 900	65	14 900	98	20 000	450	72 000
33		9 200	66	15 100	99	20 200	500	79 000

¹ a) brukningsdel utan, b) med egna dragare.

värdesättning. Ett stort antal skattetvister — särskilt svårbedömliga för skattedomstolarna — torde uppkomma.

4) Ingångsvärdet bestämdes schablonmässigt till visst belopp för viss areal åkerjord, olika för skilda storleksgrupper av jordbruksfastigheter.

Av de olika alternativen ha de sakkunniga funnit den under 4) angivna metoden ur praktisk synpunkt erbjuda de flesta fördelarna. Med ledning av prisnivån å jordbruksmaskiner under åren 1924—1936 ha de sakkunniga upprättat en tabell (s. 81) för beräkning av inventariernas ingångsvärde för olika storleksgrupper av egendomar vid nyuppsättning före år 1937.

Om nyuppsättningen i huvudsak skett efter 1937 års ingång, ha de sakkunniga förordat, att ingångsvärdet bestämmes genom att multiplicera de i tabellen angivna talen med följande faktorer

vid nyuppsättning	1937—1939	=1.2
»	»	1940—1941=1.4
»	»	1942—1945=1.6

De sakkunniga ha vidare uttalat, att om det med hänsyn till särskilda förhållanden beträffande fastigheten eller eljest vore uppenbart, att schablonmetoden ledde till orimligt resultat, skälig jämkning borde vidtagas. Anledning till jämkning torde föreligga t. ex. då jordbrukets driftsform å en fastighet mera avsevärt avveke från vad som i allmänhet tillämpades.

Inventarier, särskilt anskaffade för jordbrukets binärningar och skogsbruket, inginge i regel icke i schablonvärdena. Nämda inventarier finge därför vid övergången vanligen uppskattas i varje särskilt fall. Till ledning för en sådan uppskattning hade den skattskyldige att förebringa erforderlig utredning. I princip skulle såsom ingångsvärde upptagas nyuppsättningskostnaden; kunde denna icke visas, finge ingångsvärdet bestämmas med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet.

Yttranden.

Förslaget i fråga om rätt till avdrag för värdeminskning av inventarier har tillstyrkts eller lämnats utan erinran i det övervägande antalet yttranden.

I ett par yttranden ha erinringar i vissa avseenden riktats mot förslaget.

Sålunda har *länsstyrelsen i Malmöhus län* framhållit, att restvärdesmetoden trots sina företräden i fråga om enkelhet i tillämpningen knappast borde upphöjas till lag, enär den ofrånkomligen måste medföra en utvidgning av inkomstbegreppet. I avsaknad av utredning om anskaffningsvärde kunde värdeminskningssavdrag, i överensstämmelse med anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen punkt 3 b första stycket, beräknas till viss procent av bokförda värdet eller å annat värde, som med hänsyn till omständigheterna funnes skäligt.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har uttalat, att förslaget i ekonomiskt hänseende icke alltid komme att verka fördelaktigt. Enligt nuvarande system finge ersättningsanskaffning omedelbart avdragas såsom omkostnad,

vilket ej vore fallet enligt förslaget; svårigheterna för jordbrukarna att anskaffa och förnya maskinbeståndet ökades härigenom. Länsstyrelsen har vidare anfört:

Med hänsyn till rådande konjunkturläge, då frågan om jordbrukets rationalisering är i hög grad brännande, torde man emellertid icke böra giva sådan utformning åt beskattningen, att den erforderliga inventarieanskaffningen för den jordbrukande befolkningen därigenom onödigtvis försvåras.

I likhet med de sakkunniga anser länsstyrelsen, att denna fråga icke nu bör lösas på den fria avskrivningens väg. Mycket skulle dock vara vunnet, om jordbrukaren finge omedelbart verkställa — utom eventuellt överprisavdrag av betydelse i vissa mera sällan förekommande konjunkturlägen — jämväl en engångsavskrivning av anskaffningskostnaden med exempelvis 25 procent, vilket belopp alltså direkt skulle få avdragas bland omkostnaderna under anskaffningsåret, medan 75 procent av anskaffningsvärdet skulle avskrivas enligt plan. Måhända borde detta gälla icke endast ersättningsanskaffning utan även nyanskaffning. Ett sådant avskrivningsförfarande torde tämligen väl svara mot inventariernas verkliga värdeförändring under varaktighetstiden.

Länsstyrelsen anser, att årlig avskrivning med 15 procent å inventariernas restvärde, även efter en engångsnedskrivning om 25 procent vid anskaffningen, i allmänhet skulle leda till ett rimligt resultat.

Länsstyrelsen i Norrbottens län har uttalat, att det såväl för de skattskyldiga som för beskattningsnämnderna skulle vara av utomordentligt värde, om de föreslagna procenttalen för avskrivning av inventarier bleve lagfästa. Möjlighet borde dock lämnas de skattskyldiga att, efter förebringande av utredning, erhålla högre eller lägre avskrivningsprocent.

Förslaget rörande beskattning av vinst vid försäljning av inventarier i jordbruket har tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden. *Länsstyrelsen i Uppsala län* har sålunda framhållit, att utvidgningen av inkomstbegreppet vore riktigt motiverad och dessutom ur praktisk synpunkt erforderlig för tillämpning av restvärdesmetoden. *Länsstyrelsen i Blekinge län* har anfört, att förslaget skulle medföra en välbehövlig förenkling i tillämpningen av skattelagstiftningen i hithörande delar, i synnerhet såvitt angående de icke bokföringsskyldiga jordbrukarna.

I en del yttranden ha framförts erinringar mot den föreslagna utvidgningen av inkomstbegreppet. *Kammarrätten* har sålunda anfört:

Det synes bland annat vara restvärdesmetoden, som ansetts nödvändig-göra ändring av inkomstbegreppet. Vid en tillämpning av denna metod skulle man icke kunna avgöra vad som av en köpeskilling för ett inventarium motsvarade återbekomna värdeminskningsavdrag. Häremot vill kammarrätten anföra följande. Därest man äger kännedom om anskaffningskostnad och anskaffningsår för ett inventarium, som avyttras, torde man, även om restvärdesmetoden använts för beräkning av värdeminskningen, kunna uträkna återbekomna värdeminskningsavdrag. Detta framgår av nedanstående tabell, som med en tillämpning av en avskrivningsprocent av 15 utvisar dels restvärdet å ett föremål, som i inköp kostat 1 000 kronor, efter olika antal år detsamma varit i bruk och därmed föremål för avskrivning, dels ock sammanlagda beloppet av dittills åtnjutna avdrag:

	Restvärde	Avskrivningar
1 år	850: —	150: —
2 år	722: 50	277: 50
3 år	614: 12	385: 88
4 år	522: —	478: —
5 år	443: 70	556: 30
6 år	etc.	

Med ledning av denna uträkning — eller om annan avdragsprocent skulle komma i fråga med ledning av en liknande uträkning — skulle kunna avgöras vad som av en köpeskilling motsvarade återbekomna värdeminskningssavdrag. I fråga om inventarium, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, borde anskaffningsvärdet kunna fastställas. I den mån dels inköpspriset å ett inventarium dels ock summan av åtnjutna värdeminskningssavdrag äro möjliga att konstatera, skulle om ett inventarium försålles beloppet av uppkommen vinst kunna fastställas. Enligt vad kammarrätten kan finna skulle en tillämpning av restvärdesmetoden icke behöva förutsätta en utvidgning av inkomstbegreppet.

En anordning av följande innebörd skulle kunna tänkas, nämligen att restvärdesmetoden tillämpades på sätt som de sakkunniga föreslagit men med den modifikationen, att den skattskyldige erhöile rätt att förebringa utredning om att vid försäljning uppstått vinst, vilken på grund av gällande regler vore undantagen från beskattning eller hänförlig till annan förvärvskälla. Därest sådan utredning icke förebringades, kunde presumeras, att intäkten vore av beskaffenhet att böra beskattas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Då det gäller inventarium, som förvärvats genom köp byte eller därmed jämförligt fång, skulle undantag från beskattning av uppkommen vinst kunna ifrågakomma allenast då inventariet såldes mer än fem år efter förvärvet till ett pris överstigande inköpspriset. Såsom de sakkunniga framhålla torde ett sådant fall sällan förekomma i praktiken. Alltså skulle i fråga om inköpta inventarier den föreslagna modifierade anordningen endast i rena undantagsfall komma att tillämpas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har funnit de sakkunnigas förslag i denna del icke tillfredsställande. Av de sakkunniga ifrågasatta ändringar borde i vart fall införas samtidigt för rörelseidkare och jordbrukare. Ändringarna kunde under alla förhållanden icke sträckas så långt som till införande av fri avskrivning för samtliga. Vid sådant förhållande skulle inträda en icke motiverad skillnad i beskattningen mellan å ena sidan aktiebolag och med dessa i förevarande avseende jämställda rörelseidkare, å andra sidan övriga rörelseidkare, d. v. s. sådana med bunden avskrivning, och jordbrukarna.

Lantbruksstyrelsen har givit uttryck åt den uppfattningen, att vinst vid avyttring av inventarier icke syntes böra beskattas i jordbruksnäringen, så länge detta icke skedde i rörelse. *Sveriges lantbruksförbund* har anfört liknande synpunkter.

Förslaget rörande beskattning av vinst vid försäljning av inventarier i rörelse har tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden.

I några yttranden har förslaget avstyrkts, huvudsakligen under mo-

tivering att den ifrågasatta utvidgningen av inkomstbegreppet icke borde genomföras, såvida icke rätt till fri avskrivning samtidigt medgäves. Sålunda har *kammarrätten* anfört:

Beträffande de sakkunnigas förslag i fråga om utsträckning av inkomstbegreppet i förvärvskällan rörelse anser *kammarrätten*, att de sakkunniga icke framlagt bärande skäl för sin uppfattning att — utan det rätten till fri avskrivning jämväl utsträcker — företaga en sådan utvidgning av inkomstbegreppet. Över huvud taget läser icke vara lämpligt att vidtaga ändring i reglerna om värdeminskning å inventarier i rörelse, vilka i praktiken, såvitt *kammarrätten* vid sin ämbetsutövning kunnat finna, icke fungerat otillfredsställande. Enligt *kammarrättens* mening måste, särskilt när det gäller det i principiellt avseende viktiga inkomstbegreppet, en ändring i gällande skattelagstiftning efter relativt kort tid framstå som en brist på konsekvens och följdriktighet på ifrågavarande område. Med hänsyn till vad nu anförts får *kammarrätten* hemställa, att det väckta förslaget om ändring i grunderna för beräkning av intäkt av rörelse icke måtte genomföras.

Kommerskollegium har framhållit, att det vore mindre konsekvent att föreslå en skärpt beskattning av vinst vid försäljning av inventarier utan att samtidigt medgiva en däremot svarande rätt till förmånligare avskrivning vid beskattningen. På grund härav och med hänsyn till de vunna goda erfarenheterna av rätten till fri avskrivning syntes det *kollegium* som om — innan en utvidgning av inkomstbegreppet skedde — en utredning borde verkställas angående möjligheterna att utvidga avskrivningsrätten.

Sveriges industriförbund och *Stockholms handelskammare* ha icke ansett sig kunna förorda, att förslaget lades till grund för lagstiftning, såvida icke enskilda rörelseidkare bereddes samma avskrivningsmöjligheter vid beskattningen som aktiebolagen och de därmed likställda. Det framstode såsom egendomligt, att de sakkunniga icke förordat att samma avskrivningsregler skulle gälla för enskilda rörelseidkare som för aktiebolag och därmed likställda; den fria avskrivningen hade ju medfört synnerligen gynnsamma verkningar för näringslivet och skatteunderlagets stabilisering. *Skånes handelskammare* har givit uttryck åt i huvudsak liknande synpunkter.

Handelskammaren i Göteborg har framhållit att strävandena att åstadkomma klara och lättfattliga regler för jordbruksbeskattningen icke borde få medföra en i övrigt omotiverad skärpning av beskattningsreglerna för andra områden än jordbruket.

Sveriges köpmannaförbund har uttalat, att mot den utsträckning av inkomstbegreppet, som de sakkunniga föreslagit, kunde invändas, att några vinster av betydelse sannolikt ej skulle framkomma under normala tider men att beskattning av fiktiva vinster icke skulle bli ovanlig i tider av penningvärdeförsämring som för närvarande och att man följaktligen skulle få en beskattning, som hade sin enda grund i det försämrade penningvärdet. Detta vore så mycket allvarligare som penningvärdets fall avsevärt skärpt skatteskalornas inverkan.

De sakkunnigas förslag i fråga om värdering av inventarier vid övergången till det nya systemet har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden.

I en del yttranden ha erinringar framförts mot förslaget i denna del. *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* har sålunda ifrågasatt, om de föreslagna reglerna för bestämmande av ingångsvärdet vore behöfveliga. Det funnes ju dock i tidigare deklarationer av den skattskyldige själv uppgivna värden, vilka borde kunna tillerkännas vitsord. *Norrbottnens läns hushållningssällskap* har anfört liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Norrbottens län har yttrat, att länsstyrelsen ingalunda vore övertygad om att den föreslagna schablonmetoden skapade rättvisa åt jordbrukarna. Metoden vilade på alltför osäkra grunder.

Länsstyrelsen i Kronobergs län har ansett, att det icke vore möjligt att endast med ledning av åkerarealens storlek och tidpunkten för inventariernas anskaffande ens tillnärmelsevis bedöma kostnaderna för inventariernas uppsättning; åkerarealens beskaffenhet hade nämligen stor betydelse. Individuell värdering av inventarierna borde därför äga rum genom särskilda nämnder.

Norrbottnens läns hushållningssällskap har uttalat, att vid schablonmässig värdering av inventarierna särskilda beräkningsgrunder borde tillämpas för norrländska förhållanden.

Länsstyrelsen i Uppsala län, som funnit de sakkunnigas förslag i denna del otillfredsställande, har anfört:

Det torde ställa sig mycket svårt att fastslå när den huvudsakliga nyuppsättningen verkligen ägt rum, varför den föreslagna bestämmelsen otvivelaktigt skulle medföra många och svårbedömliga tvister mellan de skattskyldiga och beskattningsnämnderna. Mera sällan torde för övrigt en jordbrukare redan från början skaffa sig fullt inventariebestånd. Då normtalen avse ett komplett normalt inventariebestånd, skulle således en lantbrukare, som börjar ett jordbruk året före övergångsåret med ofullständigt inventariebestånd, enligt normtalen kunna bli tillerkänd ett alltför högt ingångsvärde. Då det kan antagas, att de som börjat jordbruk under kriget kunna angiva sina kostnader för inventarier, synes det enligt länsstyrelsens mening icke vara av behovet påkallat att ha mer än ett normtal baserat på förkrigsförhållanden för samtliga, som ej kunna visa nyuppsättningskostnaden.

Länsstyrelsen i Hallands län har givit uttryck åt den uppfattningen, att de skattskyldiga behandlats allt för välvilligt. Avdrag borde ej erhållas för inventarier, som anskaffats vid sådan tidpunkt, att de vid övergången till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder bort vara tillfullo avskrivna. Inventarier, som vid övergången vore över tio år gamla, borde sålunda icke medtagas vid beräkningen av ingångsvärdet. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* har framhållit, att kostnaden för nyuppsättningen borde minskas med ett skäligt belopp för den värdeminskning, som inventarierna beräknades ha undergått.

Gävleborgs och Kristianstads läns hushållningssällskap ha funnit de föreslagna normtalen väl låga; hushållningssällskapen ha förordat förhöjning med 25, respektive 30 procent. *Östergötlands läns hushållningssällskap* har givit uttryck åt liknande synpunkter.

Östergötlands och Örebro läns hushållningssällskap ha framhållit, att vid

huvudsaklig nyuppsättning efter 1937 de föreslagna normtalen borde multipliceras med respektive 1,4, 1,7 och 2,0. Örebro läns hushållningssällskap har vidare betonat, att om de föreslagna faktorerna skulle fastställas uttryckligen borde utsägas, att ytterligare kostnader finge på en gång avräknas såsom överprisavdrag.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har uttalat, att de föreslagna faktorerna borde göras till föremål för översyn, innan de fastställdes, enär det icke kunde uteslutas, att de vore lägre än skäligt.

Departementschefen.

I likhet med de sakkunniga finner jag, att de bestämmelser, som gälla beträffande avdrag för värdeminskning av inventarier i rörelse, böra ha motsvarande tillämpning i fråga om inventarier i jordbruk. Härvid böra emellertid till inventarier icke hänföras andra än lösa inventarier; fasta (till byggnad hörande) inventarier böra räknas till byggnad och avdrag för värdeminskning av dessa bör i princip följa de regler som gälla beträffande avdrag för värdeminskning av byggnad. Frågan om värdeminskningsavdrag för byggnad torde jag få upptaga till behandling under följande avsnitt.

De sakkunniga ha föreslagit, att beräkningen av värdeminskningsavdragen skall — liksom beträffande rörelse — normalt grundas å anskaffningsvärdet för inventarierna. Då emellertid en dylik metod enligt de sakkunnigas mening är allt för invecklad för att kunna begagnas av det stora flertalet jordbrukare, ha de sakkunniga föreslagit, att beräkningen alternativt skall få grundas å inventariernas i beskattningshänseende återstående värde, restvärdet. Enligt vad jag tidigare förordat skola endast de jordbrukare äga rätt att taxeras efter bokföringsmässiga grunder, som underkasta sig på visst sätt ordnad bokföringsskyldighet. Då härigenom de jordbrukare, som komma att tillämpa redovisning efter bokföringsmässiga grunder, få anses vara lika kvalificerade att använda de nu gällande avskrivningsplanerna som rörelseidkarna, torde anledning icke föreligga att införa någon särskild avskrivningsmetod för jordbrukarna. Härtill kommer, att restvärdesmetoden giver mindre tillfredsställande resultat, i det att inventarierna aldrig bliva helt avskrivna. Med hänsyn härtill finner jag värdeminskningsavdragen böra beräknas på samma sätt för jordbrukarna som för rörelseidkarna.

Såsom de sakkunniga framhållit, bör avskrivningsprocentens storlek bestämmas i praxis med hänsyn till de olika inventariernas varaktighetstid. För att vinna en praktisk tillämpning kan det vara lämpligt, att avskrivningsprocenten bestämmas så, att den motsvarar den genomsnittliga förslitningen av hela inventariebeståndet. Den av de sakkunniga förordade procentsatsen, 10 procent, synes i berörda avseende i regel vara skälig. Inventarier med en varaktighetstid av högst tre år böra få avskrivas omedelbart. Till denna kategori torde ofta kunna hänföras inventarier med relativt obetydlig anskaffningskostnad. Har sistnämnda slag av inventarier längre varaktighetstid, bör emellertid värdeminskningsavdraget, liksom i motsvarande fall sker i rörelse, fördelas å varaktighetstiden.

Då jag tidigare anmält fråga om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, ersättningar för goodwill samt ackumulerade inkomster, har jag i samband därmed förordat, att såsom intäkt av rörelse skall beskattas hela vinsten vid försäljning av inventarier, oavsett om den skattskyldige äger åtnjuta fri avskrivning eller icke. I överensstämmelse härmed bör, då inkomst av jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, hela vinsten vid försäljning av inventarier alltid behandlas som intäkt av jordbruksfastighet.

Vad angår inventariernas värde vid *övergången* bör, såsom de sakkunniga föreslagit, avdrag få åtnjutas för nyuppsättningskostnaden, om denna kan visas. Kan så icke ske — och detta torde vara det vanliga — ha de sakkunniga förordat, att ingångsvärdet schablonmässigt bestämmas till visst belopp för hektar åkerjord, olika för skilda storleksgrupper av jordbruksfastigheter. Med hänsyn till de olika slag av inventarier, som finnas å skilda egendomar, och deras olika värden synes emellertid den föreslagna metoden för bestämmande av ingångsvärdet vara alltför schablonmässig för att komma till användning. Ett mera rättvisande resultat torde ernås, om ingångsvärdet fastställes efter individuell värdering. Härvid bör ingångsvärdet beräknas på liknande sätt som föreslagits skola ske beträffande djurbeståndet. Sålunda bör vid ingångsvärdets bestämmande hänsyn tagas till samtliga inventarier, som vid övergången finnas å egendomen. Kungl. Maj:t eller, om ett centralt organ för beskattningen tillskapas, detta bör fastställa värden å olika slag av inventarier, såsom vagnar, plogar, harvar m. m. Dessa värden böra lämpligen motsvara genomsnittspriserna under år 1953, reducerade med 20 procent.

Den nyss förordade metoden för fastställande av ingångsvärden å inventarier föranleder visserligen mera arbete, i synnerhet för beskattningsnämnderna, än den av de sakkunniga föreslagna metoden. Å andra sidan torde emellertid de krav, som enligt departementsförslaget uppställas för att jordbrukare skall få övergå till att bli taxerad enligt bokföringsmässiga grunder, komma att medföra, att endast en mindre del av jordbrukarna omedelbart övergår till det nya systemet. Härigenom synes den nu förordade metoden för inventarievärderingen icke komma att vid övergången föranleda något alltför betungande merarbete för beskattningsnämnderna.

Om jordbrukare senare än den 1 januari 1953 övergår till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och taxering för det första räkenskapsåret skall ske senare än år 1954, bör, om ingångsvärdet å inventarier skall bestämmas schablonmässigt, nämnda värde sättas lika med belopp, som motsvara de värden, som fastställts närmast före det första räkenskapsårets utgång.

I särskilda fall, t. ex. om befintligt inventarium avsevärt skiljer sig från det av den centrala myndigheten värdesatta, böra de fastställda värdena kunna jämkas. Vidare bör jämkning kunna ske, då åtgärd vidtagits för att skattskyldig skall kunna tillgodoräkna sig en högre nyuppsättningskostnad än som synes rimligt.

C. Avdrag för värdeminskning av driftbyggnader i jordbruk m. m.

Enligt 22 § kommunalskattelagen och anvisningarna därtill medges från bruttointäkten av jordbruksfastighet avdrag för sådan värdeminskning å till jordbruket eller dess binärningar eller 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, 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 arrendeaftalet icke skall vid arrenderättens upphörande lösas av jordägaren.

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 behöfligt. Förefinnes ett dylikt mervärde, må avdraget avse endast så stor del av värdeminskningen, som kan anses belöpa på nödig bostadsbyggnad.

Enligt gällande praxis, som grundar sig på ett av regeringsrätten den 15 februari 1935 meddelat utslag (RÅ 1935: ref. 9), beviljas avdrag för värdeminskning å jordbrukets driftbyggnader med 1 procent av fastighetens jordbruksvärde. Därvid har ansetts, att värdeminskningen i genomsnitt kan beräknas till $1\frac{1}{2}$ procent av byggnadens värde och att detta värde i brist på närmare utredning kan antagas motsvara $\frac{2}{3}$ av jordbruksvärdet. Detta utsluter icke att, där utredning eller särskilda omständigheter föranleda därtill, högre avdrag kan medgivas. Om i jordbruksvärdet ingår värde av skogsmark med större belopp och särskilda byggnader icke finnas för skogsbruk, brukar skogsmarksvärdet frånräknas jordbruksvärdet.

De sakkunniga ha till en början lämnat redogörelse för förevarande frågas tidigare behandling vid olika utredningar och i riksdagen. Vidare ha de sakkunniga redogjort för resultatet av skilda utredningar rörande jordbrukets byggnadskostnader. Härom hänvisas till betänkandet, s. 104—128.

a. Allmänna synpunkter.**De sakkunniga.**

I anslutning till redogörelsen för jordbrukets byggnadskostnader ha de sakkunniga framhållit bl. a., att byggnaderna i jordbruket i driftsekonomiskt hänseende vore av mycket stor betydelse. Den nya bebyggelsen hade givetvis rönt inverkan av de rationaliseringssträvanden, som gjorde sig gällande i jordbruket. Många arbetsbesparande eller för ökad hygien och trevnad avsedda anordningar och anstalter hade vidtagits, som icke ägde motsvarighet i den äldre bebyggelsen. Det vore självfallet, att dessa åtgärder fördyrat byggnadskostnaderna. De rådande krisförhållandena hade också orsakat en väsentlig ökning av kostnaderna. Utvecklingen hade sålunda medfört, att en nybyggnad för jordbruket numera utgjorde en mer betydande kapitalutgift än tillförne. Frågan om rätt till avdrag vid taxeringen för värdeminskning

å jordbrukets driftbyggnader hade i följd härav alltmera kommit att uppmärksammas. I fråga om jordbrukets byggnadskostnader torde erinras om att det kunnat konstateras, att dessa, särskilt vid det mindre och det medelstora jordbruket, ofta överstege jordbruksfastighetens hela taxeringsvärde.

Vid det praktiska taxeringsförfarandet mötte svårigheter att konstatera det värde å jordbrukets byggnader, som borde läggas till grund för en taxeringsmässigt riktig beräkning av avdragen för byggnadernas värdeminskning.

- b. Fråga om gemensamma grunder för beräkning av avdrag för reparation och underhåll samt för värdeminskning av byggnad i jordbruk, m. m.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat, att med frågan om avdrag för värdeminskning av byggnad sammanhängde spörsmålet om avdrag för reparation och underhåll av byggnaden. För kostnader för reparation och underhåll av byggnad i jordbruk, dess binäringar eller skogsbruk finge enligt gällande bestämmelser avdrag ske vid inkomsttaxeringen med vad som kontant utbetalats under beskattningsåret. Kostnader, avseende ny-, till- eller ombyggnad, skulle däremot avdragas i form av årliga värdeminskningsavdrag. Det måste följaktligen vid taxeringen tillses, att utgifterna för reparations- och underhållsarbeten icke komme att ingå i det värde, å vilket värdeminskningsavdrag beräknades. Gränsdragningen mellan avdragsgill och icke avdragsgill byggnadskostnad vore ofta synnerligen svår att göra, särskilt då olika arbeten samtidigt utfördes. I synnerhet om äldre byggnad omändrades eller moderniserades — vilket ju ofta vore fallet med byggnader i jordbruket — uppkomme stora svårigheter att ernå ett riktigt avgörande. Till reparation och underhåll hänfördes ofta alla arbeten på en byggnad, vilka uppenbarligen ej avsåge nybyggnad eller tillbyggnad. Beskattningsmyndigheterna torde ofta sakna möjlighet att införskaffa nödvändiga uppgifter för en säker bedömning av de utförda arbetenas art och omfattning samt kostnaden för de olika arbetena och nödgades därför att med stor försiktighet behandla yrkanden om avdrag för reparations- och underhållskostnader. Särskilt hade tvister, huruvida en avdragspost avsåge reparation eller ombyggnad, uppkommit beträffande sådana jordbruksfastigheter, som förvärvats av andra personer än yrkesjordbrukare. Fastighetens såväl bostads- som driftbyggnader kunde i sådana fall påkostas genomgripande förbättringar, vilka i deklarationen redovisades som underhållsarbeten; ett härav föranlett driftsunderskott å jordbruket kunde ägaren avdraga från sina övriga inkomster. Det torde också få framhållas, att bestämmelsen att avdrag medgaves för reparation men ej för ombyggnad verkade därhän, att jordbrukaren för att utnyttja avdragsmöjligheten verkställde reparation även i sådana fall, då en rationell förnyelse av byggnadsbeståndet i stället hade krävt ombyggnad.

Vidare ha de sakkunniga anfört:

Ett samordnande av avdrag för värdeminskning och underhåll kan ur principiell synpunkt motiveras av det förhållandet, att omfattningen av den värdeminskning genom förslitning, som en byggnad är underkastad, är be-

roende av byggnadens underhåll. En väl underhållen byggnad är sålunda underkastad värdeminskning i mindre omfattning än en sämre underhållen byggnad. Omvänt minskar en dåligt underhållen byggnad fortare i värde än en väl underhållen byggnad. Enligt gällande praxis medgives emellertid värdeminskningsavdrag för en byggnad oberoende av huru den underhålles. Sålunda kan ett för högt eller för lågt avdrag för värdeminskning komma att medgivas utan att möjlighet föreligger att framdeles reglera detta förhållande vid en eventuell försäljning. Enligt de sakkunnigas mening böra de avskrivnings- och underhållskostnader, för vilka avdrag skola medgivas vid taxeringen, i princip så nära som möjligt ansluta sig till de enligt driftsekonomiska grunder beräknade kostnaderna för värdeminskning å ny-, till- och ombyggnad samt för underhåll och reparation. De verkliga kostnaderna för dessa ändamål kunna dock variera betydligt år från år. Detta gäller även om förnyelsen av byggnadsbeståndet sker någorlunda successivt. Underhålls- och reparationsarbeten, avseende ett år, uppskjutas ofta till ett senare år. Avdrag för därav föranledda kostnader synes följaktligen icke böra belasta ett års drift. Jordbruket bör i stället för varje år påföras kostnader för en i huvudsak konstant byggnadsverksamhet, eftersom byggnadernas prestationer i förhållande till jordbruksdriften i stort sett äro desamma varje år. Årsomkostnaderna böra därför utgöra en andel av de för en längre tidrymd uppkommande underhålls- och nybyggnadskostnaderna.

Slutligen ha de sakkunniga yttrat, att de med utgångspunkt från vad sålunda anförts kommit till den slutsatsen, att avdrag för reparation och underhåll av jordbrukets byggnader borde medgivas icke såsom nu med vad som kontant utgivits härför under beskattningsåret utan med en på visst sätt beräknad årlig andel av kostnaderna för nämnda ändamål. Härigenom åstadkommes en utjämning i jordbrukets beskattning, varjämte jordbrukaren bereddes möjlighet att bättre utnyttja sin ifrågavarande avdragsrätt än som med nuvarande bestämmelser kunde ske. Avdragen för reparation och underhåll, å ena sidan, samt för värdeminskning, å andra sidan, skulle sålunda vid inkomsttaxeringen beräknas enligt likartade grunder, vilka kunde sägas överensstämma med grunderna för bokföringsmässig vinstberäkning. Den av de sakkunniga förordade principen kunde uttryckas sålunda, att vid inkomsttaxeringen avdrag finge ske för de kapitalutgifter, som nedlagts å en jordbruksfastighet för ny-, till- eller ombyggnad samt för reparation och underhåll av fastighetens byggnader, med belopp så avpassade, att de kunde anses motsvara de genomsnittliga efter driftsekonomiska grunder beräknade årsomkostnaderna för nämnda ändamål.

Yttranden.

De sakkunnigas förslag, att avdrag för reparation och underhåll samt för värdeminskning av byggnad i jordbruk skall beräknas efter i huvudsak samma grunder, har i stort sett tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden.

Överståthållarämbetet har yttrat, att de sakkunnigas förslag i förevarande hänseende utgjorde en synnerligen rationell lösning, vilken skulle medföra, att den ofta mycket svåra, ibland nästan omöjliga gränsdragningen mellan å ena sidan avdragsgilla reparations- och underhållskostnader samt å andra sidan icke avdragsgilla ombyggnads- och förbättringskostnader bleve obe-

hövlig; en anledning till många tvister skulle som följd härav försvinna. Vidare komme de föreslagna bestämmelserna att bidra till en utjämning av beskattningen till förmån såväl för de skattskyldiga som för det allmänna.

Länsstyrelsen i Stockholms län har framhållit, att omfattande byggnadsarbeten visst år icke längre kunde få den verkan, att inkomstberäkningen helt förtrycktes. En dylik utjämning vore önskvärd, enär garanti vunnes för att avdragen helt kunde utnyttjas ehuru i långsammare takt än för närvarande. De sakkunnigas förslag innebure en rättvis och lämplig lösning av avskrivningsfrågan.

Stockholms läns hushållningssällskap har betonat, att de sakkunnigas förslag medförde större rättvisa ur avdragssynpunkt än nuvarande bestämmelser.

Länsstyrelserna i Stockholms samt Göteborgs och Bohus län ha ifrågasatt, huruvida icke stadganden, motsvarande de föreslagna, borde införas även beträffande förvärvskällan annan fastighet.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län har ifrågasatt, om icke liknande regler borde gälla beträffande rörelse.

Överståthållarämbetet samt *länsstyrelsen i Stockholms län* ha i förevarande sammanhang berört frågan om de s. k. lyxjordbrukens taxering. *Överståthållarämbetet* har sålunda anfört:

Med lyxjordbruk avses här givetvis icke allenast fastigheter med lyxbetonat huvudbyggnad och därtill hörande anläggningar utan över huvud taget sådana jordbruksfastigheter, som förvärvats utan tanke på skäligen årlig avkastning.

Under senare år har det blivit allt vanligare, att personer med stora inkomster av andra förvärvskällor inköpt jordbruksfastigheter, vilka i allmänhet befunnit sig i mindre gott skick med avseende å byggnadernas beskaffenhet och jordens hävd. Även om de bakomliggande motiven till dessa fastighetsförvärv varierat, så hava likväl de flesta haft sin grund i förhållanden, som föranletts av kriget. Sålunda har givetvis behovet av evakueringsbostäder spelat en avgörande roll under de första krigsåren. Sedermera har emellertid det latent inflationshotet inträtt såsom den avgörande faktorn. Avsikten med flertalet köp under de senare åren har nämligen utan tvekan varit — förutom att anskaffa ståndsmässig sommar- och weekendbostad — att komma i besittning av realvärden samt att medelst genomgripande reparationsarbeten och upparbetning av jorden ytterligare höja dessa värden. Att de särskilda ekonomiska fördelar, som en riklig kapitalinvestering i sist nämnd ordning kan medföra i form av skattelindrande avdrag för underskott å förvärvskällan, jämväl beaktats, finnes all anledning förmoda. Oavsett de ursprungliga motiven till köpen, hava i vart fall de förvärvskällor, varom här är fråga, i stor utsträckning kommit att få tjäna såsom organ för en kontinuerlig uppsamling icke blott av fastighetsägarnas egna kapital utan även av sådant kapital, som det allmänna på grund av underskott å förvärvskällorna nödgats avstå i form av minskade skatteintäkter. Såsom förut nämnts åtnjuta de fastighetsägare, varom här är fråga, i allmänhet avsevärda inkomster av andra förvärvskällor. Det allmänna får därför på grund av de statliga skatternas progressivitet bidra med avsevärda belopp till fastigheternas iståndsättande. Då vidare slutresultaten av de sålunda nedlagda kostnaderna icke framkomma förrän vid fastigheternas

avyttring och ägarna därför genom att behålla fastigheterna över tio år tillika kunna undgå beskattning för vinstresultatet trots att avdrag för kostnaderna i fråga tidigare tillgodonjutits, måste det orimliga i här berörda förhållanden ligga i öppen dag.

De av de sakkunniga nu föreslagna bestämmelserna — särskilt i vad de avse beräkningen av avdragen för reparation och underhåll — skulle givetvis i avsevärd mån reglera nämnda missförhållanden. Emellertid torde de likväl icke bliva effektivt begränsade med mindre än — som här tidigare framhållits — sådana vid avyttring av jordbruksfastigheter uppkommande vinster, som motsvara tidigare åtnjutna avdrag för underhåll och värdeminskning, bliva föremål för beskattning oavsett tiden för innehavet. Skulle så ej bliva fallet, synas bestämmelser om begränsning av rätten till avdrag för underskott å sådana jordbruksfastigheter, varom här är fråga, ofrånkomliga.

Länsstyrelsen i Stockholms län har framhållit, att innehavet av en jordbruksfastighet av förevarande slag för ägaren innebure en utgift av levnads- kostnads- eller kapitalförbruknings natur och att de stora kostnader för arbeten å byggnaderna, som brukade föranleda driftunderskott, rätteligen borde betecknas som kapitalutlägg, fullt likställda med kostnaderna för fastighetsförvärvet. Åtskilliga fall från det praktiska taxeringsarbetet kunde påvisas, där avdrag för underskott å dylika s. k. lyxjordbruk måste anses verkligt stötande. Förslaget skulle i huvudsak avhjälpa påtalade brister.

I vissa yttranden ha framförts erinringar eller uttalats betänkligheter i anledning av förslaget i denna del.

Länsstyrelsen i Gotlands län har framhållit, att den enhetlighet brötes, som nu funnes vid beräkning av inkomst av fastighet oberoende av vilken förvärvskälla den tillhörde. Det syntes böra ytterligare övervägas, huru denna enhetlighet såvitt möjligt kunde bibehållas vid ändring av nuvarande regler.

Blekinge läns hushållningssällskap, vars utlåtande åberopats av *länsstyrelsen i samma län*, har anfört starka betänkligheter mot förslaget. Det vore svårt att övertyga jordbrukarna om riktigheten i att vissa underhållskostnader ej finge avdragas omedelbart i sin helhet utan endast med en på visst sätt beräknad årlig andel därav. Vidare syntes det vara mindre lämpligt att för jordbruksfastighet införa ett avskrivningsförfarande i fråga om en kostnad, som vid beräkning av inkomst av rörelse finge avdragas såsom löpande utgift under det år den uppkommit. Det torde även ur olika synpunkter vara önskvärt, att skattelagstiftningen i denna fråga ej intoge en ståndpunkt, som direkt strede mot vad som finge anses vara god bokföringssed.

Länsstyrelsen i Södermanlands län och samma läns hushållningssällskap ha framfört allvarliga betänkligheter mot att avdrag för underhåll icke skulle medgivas för de verkliga kostnaderna; härvid kunde befaras att intresset att underhålla byggnaderna kunde minska så, att underhållet bleve eftersatt.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har anfört:

Inför förslaget om samordnande av avdragen för underhåll av driftbyggnader i jordbruk och för värdeminskning av sådana är länsstyrelsen tvek-

sam. De sakkunnigas förslag härutinnan innebär, såvitt rör underhållskostnaderna, en uppmjukning av de hittills strängt tillämpade bestämmelserna om kostnaders hänförlighet till varje särskilt beskattningsår. Kostnader för reparationer å jordbruksfastighet komma enligt de sakkunnigas förslag att behandlas på ett väsentligt annorlunda sätt än i fråga om förvärvskällorna annan fastighet och rörelse.

Dessutom har hittills vid beskattning förefunnits en påtaglig och önskvärd tendens att söka vinna överensstämmelse mellan beskattning och bokföring. Reparationskostnader måste ur bokföringsteknisk synpunkt hänföras till kostnader och böra icke balanseras som utgående tillgångsvärden för att icke vilseleda borgenärerna. En anordning enligt de sakkunnigas förslag med rätt till samma underhållsavdrag vare sig underhållet skötes eller efter-sattes är dessutom ett betänkligt avsteg från principen om skatt efter förmåga.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har yttrat, att länsstyrelsen vore mycket tveksam, huruvida de föreslagna bestämmelserna borde genomföras. Dessa vore väl komplicerade och torde sannolikt icke bliva så lätta att tillämpa i praktiken. På ett par punkter gäves också i alltför stor utsträckning utrymme för subjektiva bedömanden.

Domänstyrelsen har förordat, att förslaget i denna del bleve föremål för ytterligare omprövning. Domänstyrelsen har härvid ifrågasatt, om ett schablonmässigt bedömande av vad en fastighetsägare borde äga rätt att vid taxeringen avdraga såsom underhållskostnad gäve ett riktigt och rättvist resultat. Det vore angeläget att beskattningsregler och avdragsbestämmelser icke bleve så utformade, att de verkade hämmande och hindrande på strävandena att få ett förbättrat byggnadsbestånd inom jord- och skogsbruk.

Statens forskningskommitté för lantmannabyggnader har uttalat, att utformningen av bestämmelserna rörande avdrag för underhåll och värde-minskning av jordbrukets driftbyggnader i samband med inkomsttaxeringen borde anstå i avvaktan på resultaten av vissa av forskningskommittén igångsatta undersökningar; dessa torde leda till att det inom ett par år bleve möjligt att för praktiskt ändamål med större säkerhet beräkna byggnadsvärdena.

Svenska lantarbetsgivareföreningen har ansett, att förslaget icke borde antagas utan viss överarbetning.

Sveriges lantbruksförbund har framhållit att de sakkunnigas förslag visserligen kunde biträdas till sin grundidé. Avskrivning respektive underhållskostnader kunde ej bedömas separat, enär de vore mer eller mindre beroende av varandra. Mot förslaget kunde dock riktas sakliga erinringar, som torde göra en omarbetning erforderlig. Nuvarande system borde därför bibehållas till dess bättre förutsättningar för en omläggning föreläge. Det vore dock önskvärt att man så snart ske kunde komme över till ett förfarande, enligt vilket värdeminskningssavdrag och underhållsavdrag sammanfördes till ett på enhetligt sätt beräknat avdrag. Därvid borde eftersträvas att avdragen anpassades efter förändringarna i byggnadskostnaderna (förnyelsekostnaderna).

I vissa yttranden ha de sakkunnigas förslag i denna del helt eller delvis avstyrkts.

Kammarrätten har framhållit, att frågan om avdrag för värdeminskning av byggnader borde lösas fristående och utan samband med spörsmålet om avdrag för reparation och underhåll. Kammarrätten har till stöd för denna sin uppfattning anfört:

Förslaget att reparationskostnader skulle inräknas i det kapital, varå avdrag beräknades, och således endast få avdragas genom årliga värdeminskningsavdrag synes kammarrätten vara i hög grad betänkligt såväl ur teoretisk som praktisk synpunkt sett. Kostnaderna för åstadkommande av en nytthet, som endast har en tämligen kortvarig livslängd, skulle enligt förslaget få amorteras under kanske många gånger längre tid än nytthetens varaktighet. Även om som det framhålles avdraget för värdeminskning, vilket omfattar såväl nybyggnad som reparationer, är uträknat efter drifts-ekonomiska grunder, torde likväl effekten bliva den, att kostnader för reparationer fortsätta att avräknas sedan nyttan av desamma för längesedan upphört. Den, som förvärvat väl underhållna byggnader, kan få åtnjuta ett högt värdeminskningsavdrag, oaktat han själv icke påkostat byggnaderna några nämnvärda reparationer. I motsatt fall, då en skattskyldig blir nödsakad att vidkännas stora kostnader för reparationer, får han icke tillgodonjuta avdrag härför annat än i form av årlig amortering utsträckt under en mansålder, trots att hans skatteförmåga är lägst det år, då reparation vidtages. I realiteten kommer ofta under sådana förhållanden avdragsrätten icke honom utan hans efterträdare såsom fastighetens ägare till godo.

Om man mot varandra väger fördelar och nackdelar beträffande de olika systemen, det vill säga att avdraget medgives antingen successivt eller också vid tiden för reparationernas företagande, talar för det förra systemet, att därmed de nackdelar, som följa med svårigheten att skilja på kostnader för reparationer och utgifter för nybyggnad, skulle elimineras, samt vidare den omständigheten, att de skattskyldiga även om inkomsten är ringa lättare kunna utnyttja avdraget. Mot den föreslagna ändringen synes kammarrätten främst böra anföras, att den enligt vad ovan angivits innefattar en avvikelse från den fundamentala principen om skatt efter förmåga. Rätten till avdrag för reparationskostnad torde vara fast förankrad i den allmänna uppfattningen. Skulle denna rätt till omedelbart avdrag beskäras, kan kammarrätten icke undgå att hysa vissa farhågor, att bland den jordbrukande befolkningen skulle uppkomma missnöje, särskilt om såsom ovan antytts i andra förvärvskällor än jordbruksfastighet fortfarande skulle medgivas rätt till omedelbart avdrag i ifrågavarande avseende. Då inkomst av jordbruksfastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, skulle möjlighet givas att genom uppvärdering av lager utjämna särskilt stora kostnader för reparationer, som uppkommit under visst beskattningsår. Härtill må fogas den anmärkningen, att efter den föreslagna metoden ett icke obetydligt antal tvister kan väntas uppkomma rörande frågor huruvida i utgiftsposter beträffande jordbruket kunna tänkas ingå kostnader, som bort hänföras till byggnads- och underhållskapital och således icke äro avdragsgilla. Av ett visst intresse är onekligen i detta sammanhang att konstatera, att de sakkunniga icke kunnat undgå att tillerkänna arrendator rätt till avdrag för sina faktiska reparationskostnader.

Kalmar läns södra hushållningssällskap har på det bestämdaste avstyrkt de sakkunnigas förslag och yttrat, att kritiken mot nu gällande regler främst avsåge beräkandet av värdeminskningsavdrag beträffande jordbrukets byggnader. Föreliggande förslag utginge dock från samma felaktiga utgångspunkter och ledde till ännu mera oriktiga resultat än nuvarande system. Avdrag för reparationer borde medgivas med utgivet belopp.

Sveriges skogsägareförbund har likaledes bestämt avstyrkt förslaget och framhållit, att avdrag borde medgivas för verkliga kostnader för reparation och underhåll. Att standardisera dessa kostnader till beräknade årliga belopp, oberoende av kostnadernas verkliga storlek, vore en partiell återgång till objektbeskattningen även vid den statliga inkomstbeskattningen av jordbruket; en sådan återgång vore icke önskvärd. Statsbeskattningen vore helt byggd på skatteförmågeprincipen, och de sakkunniga hade icke framfört några bärande motiv för att man vid jordbrukets beskattning delvis skulle lämna denna princip.

Även *Örebro läns hushållningssällskap* och *stiftsnämnden i Skara* ha givit uttryck åt den uppfattningen, att avdrag för reparationer borde medgivas med utbetalt belopp.

c. Fråga om fastställande av jordbruksfastighets byggnads- och underhållskapital.

De sakkunniga.

Därest avdrag för reparation och underhåll samt värdeminskning av jordbrukets byggnader medgives på sätt de sakkunniga förordat, möter först frågan hur det värde skall fastställas, som skall ligga till grund för avdragets beräkning; nämnda värde ha de sakkunniga benämnt fastighetens *byggnads- och underhållskapital*.

De sakkunniga ha övervägt olika förslag till lösning av frågan hur byggnads- och underhållskapitalet skall fastställas. I fortsättningen lämnas först en kort redogörelse för tre olika förslag, som de sakkunniga icke ansett sig kunna förorda.

Nuvarande princip för beräkning av värdeminskningsavdrag har icke ansetts böra bibehållas. Såsom skäl för denna sin ståndpunkt ha de sakkunniga anfört:

Enligt gällande praxis medgives värdeminskningsavdrag för byggnad i förvärvskällan jordbruksfastighet med $1\frac{1}{2}$ % av byggnadens beräknade värde, vilket motsvarar en genomsnittlig varaktighetstid av 66 år. Med hänsyn till vad som framkommit genom senare åren verkställda utredningar i fråga om jordbrukets byggnader torde man numera få räkna med en något kortare varaktighet. Det synes följaktligen motiverat, att medgiva en högre avskrivningsprocent än som nu tillämpas. En utsträckt rätt till avskrivning skulle därför kunna ordnas på det sätt att ett förhöjt procenttal medgives.

Gällande praxis med schablonmässiga avdrag, beräknade å det i taxeringsvärdet ingående jordbruksvärdet, har i praktiken verkat synnerligen ojämnt och i särskilda fall föranlett för låga eller för höga värdeminskningsavdrag. Detta sammanhänger med att det taxerade jordbruksvärdet icke

alltid är en riktig utgångspunkt för beräkning av en byggnads värde. De minsta jordbruken, där det huvudsakligaste värdet ligger i bostadsbyggnaden, åsättas ofta icke ett taxeringsvärde, som motsvarar värdet av byggnaden. Vid bestämmande av en jordbruksfastighets taxeringsvärde skall hänsyn tagas till — förutom jordens och åbyggnadernas beskaffenhet — fastighetens läge, brukningsförhållanden, hävd m. m. Sålunda kunna lika taxeringsvärden bestämmas för fastigheter med samma areal men olikartad bebyggelse, enär den ena fastighetens mindre goda åbyggnader kunna uppvägas av jordens bättre hävd och bättre brukningsförhållanden. En skillnad föreligger vidare mellan de fall, då jordbruksbyggnaderna bestå huvudsakligen av stenhus, och de fall, då byggnaderna äro uppförda av trä. I det förstnämnda fallet bör den värdeminskning, som hänför sig till slitage, vara mindre än då fråga är om trähus.

Bristerna i nu tillämpade grunder för beräkning av avdrag för värdeminskning av byggnader i jordbruket framträda än starkare om samma grunder skulle tillämpas vid beräkning av avdrag för reparation och underhåll. De sakkunniga finna därför att nu tillämpade beräkningsgrunder icke kunna begagnas vid fastställande av en jordbruksfastighets byggnads- och underhållskapital.

Ej heller ha de sakkunniga ansett sig kunna godtaga en sådan lösning, att byggnaderna å jordbruksfastighet vid fastighetstaxeringen åsättas särskilt byggnadsvärde samt avdrag för värdeminskning medges enligt de regler, som för närvarande gälla för annan fastighet. De sakkunniga ha yttrat, att byggnadsvärdet kunde tänkas omfatta antingen byggnadsbeståndet i dess helhet eller blott bostadshuset; i det senare fallet skulle värdet å ekonomibyggnader och arbetarebostäder komma att ingå i det taxerade jordbruksvärdet. I varje fall uppkomme frågan att bestämma byggnadens eller byggnadernas värde, och detta syntes icke kunna ske annorledes än efter schablonmässiga beräkningsgrunder. Beräkningssättet torde få bli detsamma, som nu tillämpades i fråga om annan fastighet, d. v. s. byggnadsvärdet finge upptagas till det belopp, som utgjorde skillnaden mellan fastighetens allmänna saluvärde i dess helhet, å ena sidan, och det fastigheten sammanlagt åsatta jordbruksvärdet — bortsett från byggnadens eller byggnadernas värde — skogsvärdet samt tomt och industrivärdet, å andra sidan. Ett sålunda bestämt byggnadsvärde syntes i allmänhet icke komma att motsvara det verkliga värdet å byggnaderna. I detta sammanhang torde få nämnas att enligt en i statistiska centralbyrån verkställd utredning, avseende tiden den 1/1 1938—den 30/6 1944, det allmänna saluvärdet för jordbruksfastigheter i genomsnitt för hela riket låge 39 % över taxeringsvärdet för sådana fastigheter.

Därest byggnadsvärdet bestämdes på nyssnämnda sätt, skulle detta icke innebära någon förändring i förhållande till den metod för beräkning av byggnadsbeståndets värde, som förut behandlats. Härtill komme, att driftbyggnader och jord hörde intimt samman; stora svårigheter föreläge därför att verkställa en uppdelning av taxeringsvärdet i en del, som belöpte på byggnaderna, och en del, som belöpte på jorden.

Vidare ha de sakkunniga övervägt ett förslag, enligt vilket avdrag för reparation och underhåll samt värdeminskning grundas på en beräknad ny-

byggnadskostnad. Förslaget innebär, att vid beräkning av avdragen för underhåll och värdeminskning bortses från den nuvarande bebyggelsen och att till grund för uppskattningen av underhålls- och värdeminskningsskostnaderna i stället lägges en beräknad nybyggnadskostnad för ett ur driftsekonomisk synpunkt lämpligt byggnadsbestånd å jordbruksfastigheten. Årskostnaderna motsvarande byggnadsbeståndets underhåll och värdeminskning uppskattas till visst procenttal av ett för jordbruksfastigheten i fråga fastställt byggnadsvärde. Vid eventuellt uppkommande förändringar i byggnadskostnadernas allmänna utveckling (materialpriser, arbetslöner, byggnadsstandard etc.) måste ifrågavarande nybyggnadskostnader i erforderlig utsträckning justeras.

För att uppskatta nybyggnadskostnadernas storlek ha de sakkunniga övervägt att beräkna dessa beträffande kreatursstallar och arbetarebostäder individuellt för jordbruksfastighet efter visst värde per kreatursplats m. m. ävensom rumsenhet samt beträffande det övriga byggnadsbeståndet efter vissa värden per hektar åker för olika storleksgrupper av jordbruk. Alternativt har diskuterats att individuellt uppskatta nybyggnadsvärdet för en jordbruksfastighet. Härvid skulle avdragsbeloppens storlek år från år regleras i förhållande till de faktiska byggnadskostnaderna under sistförflutna och närmast föregående år. För detta ändamål skulle dels avskrivningsprocenten i förhållande till nybyggnadsvärdet varieras mellan ett lägsta och ett högsta tal, förslagsvis lägst 2 och högst 3, dels ett värderingskonto föras för registrering av byggnadsvärdebalansen, d. v. s. av eventuell ökning, respektive minskning av byggnadsvärdet.

I fråga om den närmare utformningen av förslaget hänvisas till betänkandet, s. 133—151.

Med hänsyn framför allt till svårigheten att fastställa en nybyggnadskostnad, som motsvarar de verkliga förhållandena, samt de besvärligheter, vilka i följd av förslagets invecklade natur skulle uppstå vid tillämpningen av detsamma, ha de sakkunniga icke funnit sig kunna förorda förslaget.

d. De sakkunnigas förslag till fastställande av byggnads- och underhållskapital.

De sakkunniga.

Enligt de sakkunnigas förslag avser byggnads- och underhållskapitalet kostnaden för byggnads uppförande samt till- och ombyggnad ävensom utgift för dess reparation och underhåll. I fråga om fastställandet av byggnads- och underhållskapitalet ha de sakkunniga anfört:

Vid fastställande av det belopp, som skall utgöra *byggnadskapital*, har man sålunda att utgå från den ursprungliga kostnaden för byggnadens uppförande ävensom för tillbyggnad (*byggnadskostnaden*) och till denna kostnad lägga de verkliga utgifterna för ombyggnad. Med *underhållskapital* avses de faktiska kostnaderna för underhåll och reparation, som nedlagts i byggnaderna å en jordbruksfastighet. Beräkningen av byggnads- och underhållskapitalet erbjuder inga principiella svårigheter i de fall ägaren uppfört byggnad eller haft kostnad för dess underhåll. Det torde få ankomma på

jordbrukaren att förebringa tillförlitlig utredning angående det byggnads- och underhållskapital, som under beskattningsåret nedlagts i fastigheten. Emellertid torde böra uppmärksammas, att häri ofta kunna ingå kostnader, som icke direkt föranlett kontanta utgifter, exempelvis då virke från egen skog använts. Värdet härav skall emellertid upptagas såsom intäkt, vid vilket förhållande denna post skall inräknas i byggnads- och underhållskapitalet. I vissa fall kan den fast anställda personalen hava använts vid byggnadsarbetet. I princip bör med utgångspunkt från de sakkunnigas förslag till beräkning av avdrag för underhåll och värdeminskning den del av lönekostnaden för den fast anställda personalen, som belöper på ny-, till- och ombyggnad ävensom reparation och underhåll, ej avdragas såsom avlöningskostnad i själva jordbruksdriften utan hänföras till byggnads- och underhållskapitalet. Av praktiska skäl föreslå dock de sakkunniga att, om fast personal, som är anställd för den egentliga jordbruksdriften, biträtt vid byggnadsarbetet, avlöningskostnaden för denna bör hänföras till jordbruksdriften och sålunda icke inräknas i byggnads- och underhållskapitalet. Det kan tilläggas, att byggnadsarbete å en jordbruksegendom i större omfattning än förr kräver specialarbetare. Avlöning till dessa bör självfallet icke avdragas såsom avlöningskostnad i jordbruksdriften utan inräknas i byggnads- och underhållskapitalet.

Därest jordbruksfastighet övergått till annan ägare, ha de sakkunniga — med hänsyn till svårigheten att avgöra hur stor del av köpeskillingen som belöper på byggnaden — föreslagit, att såsom ingående byggnads- och underhållskapital för den nye ägaren räknas det för den förutvarande ägaren i beskattningshänseende senast gällande byggnads- och underhållskapitalet (byggnads- och underhållskapitalets restvärde).

Byggnads- och underhållskapitalet utgöres — såsom förut nämnts — endast av kostnader, som avse byggnad. I kommunalskattelagen är angivet vad som förstås med fastighet men icke vad som avses med byggnad. I regel torde det icke möta svårighet att avgöra vad som är byggnad, men gränsfall kunna uppkomma, då det icke är lika lätt att fastslå om en anläggning i skattehänseende är att hänföra till byggnad. Sålunda kan tvekan föreligga om en brunn, gödselstad eller gropsilo skall betraktas såsom byggnad. De sakkunniga ha ansett, att dylika anläggningar i allmänhet, om de uppförts av mera varaktigt material, böra hänföras till byggnad. Även fristående siloanläggningar och fasta hässjor ha ansetts utgöra byggnader.

De sakkunniga ha framhållit, att till byggnad vore att hänföra även tillbehör därtill, vilka ursprungligen utgjorts av lös egendom men sedermera förenats med byggnaden på sådant sätt, att de inginge däri. Sådana tillbehör utgjordes dels av anläggningar för belysning, värme, vatten m. m., dels i ekonomibyggnader ingående inventarier, som vilade på fast från grunden berett underlag, såsom spannmålstorkar, fasta motorer och liknande.

Såsom för driften nödiga bostadsbyggnader anses enligt gällande bestämmelser dels byggnader, som äro upplåtna åt anställd personal, dels jordägarrens egen bostadsbyggnad, i den mån denna ej representerar ett större värde än som för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek må anses behöfvligt. Förefinnes ett dylikt mervärde, må avdrag för värdeminskning endast avse så stor del av denna, som kan anses belöpa på nödig bo-

stadsbyggnad. De sakkunniga ha uttalat, att principiellt ej heller underhållskostnad borde medgivas i fråga om den del av bostadsbyggnaden, som icke kunde anses nödig, men att gränsen härvidlag torde vara svår att draga i praxis. Medgåves avdrag för värdeminskning och underhåll å bostadsbyggnaden i dess helhet, borde vid uppskattning av förmånen av bostad hänsyn tagas härtill. Då de sakkunniga av praktiska skäl icke föresloge inskränkning i fråga om rätten att beräkna avdrag för värdeminskning och underhåll å bostadsbyggnader, förutsatte de sakkunniga, att beskattningsnämnderna ågnade särskild uppmärksamhet åt bostadsförmånens värdesättning.

Yttranden.

I åtskilliga yttranden ha erinringar framförts mot de sakkunnigas förslag till fastställande av byggnads- och underhållskapital.

I fråga om vilken kostnad som skall utgöra byggnads- och underhållskapital har *Sveriges lantbruksförbund* framhållit, att genom det av de sakkunniga föreslagna förfaringssättet att beräkna avdragens storlek förhindrades en önskvärd anpassning av värdeminskningss- och underhållsavdragen efter det vid vederbörliga tidpunkter rådande kostnadsläget respektive byggnadsvärdet. Detta vore ur såväl driftsekonomisk som allmän ekonomisk synpunkt en allvarlig olägenhet i fråga om föremål med så lång varaktighet som byggnader. Även ur beskattningsteknisk synpunkt syntes framkomma uppenbara olägenheter. För jordbrukets del framträdde olägenheterna främst däri, att jordbruket vid höjning av byggnadskostnader och byggnadsvärden icke komme att få tillgodoräkna sig avdrag, som stode i förhållande till de aktuella kostnaderna för byggnadsbeståndets förnyelse och underhåll. Ur allmän ekonomisk synpunkt finge det anses synnerligen olämpligt, att beskattningen bleve sådan, att den medvetet icke anpassades efter de förskjutningar i de ekonomiska resultaten, som framkomme vid tillämpande av sunda driftsekonomiska principer. Olägenheterna framträdde särskilt sedan en jordbruksfastighet övergått i ny innehavares ägo; denne finge icke lägga sina egna anskaffningskostnader till grund för avskrivningen. Även under en och samme jordbrukares innehav av fastigheten vore det emellertid av vikt, att avdragen anpassades efter kostnadsförändringarna, enär jordbruket måste förses med nya byggnader efter hand som de gamla bleve odugliga. En avskrivning endast på den ursprungliga anskaffningskostnaden ledde vid prisstegring till att jordbrukarna finge minskad förmåga att förnya byggnadsbeståndet och den bidroge därigenom till en ökad skuldsättning. Då det för jordbrukets rationalisering i främsta rummet behövdes ökad investering av kapital, vore en sådan utveckling icke önskvärd.

Såsom underlag för avskrivningen borde enligt förbundets mening tjäna förnyelsekostnaden (nyvärdet) å byggnadsbeståndet. I samband med de allmänna fastighetstaxeringarna (alltså regelmässigt vart femte år) borde nyvärdet fastställas, och detta skulle alltså intill nästa fastighetstaxering ut-

göra underlag för avdragets beräkning, i förekommande fall efter tillägg för efter taxeringen nedlagda kostnader för ny- och tillbyggnader. Därigenom vunnnes den fördelen, att avdraget för beskattningsåret anpassades efter dåvarande kostnadsläge och i regel motsvarade ett ur driftsekonomisk synpunkt lämpligt avdrag. Avdragen finge emellertid sammanlagt icke uppgå till större belopp än ingångsvärdet plus senare nedlagda kostnader, såsom föreslagits av de sakkunniga. Om kostnadsläget hölle sig någorlunda oförändrat, torde nyvärdet icke behöva bestämmas vid varje fastighetstaxering. Det vore i så fall tillräckligt, att nyvärdet för de enskilda jordbruken fortlöpande beräknades på motsvarande sätt som de sakkunniga föreslagit beträffande anskaffningskostnaden för byggnadsbeståndet vid tillämpande av byggnadskostnadsmetoden. I dylikt fall kunde sålunda till det senast fastställda nyvärdet läggas kostnaden för ny- och tillbyggnader samt göras avdrag för det aktuella nyvärdet å utrangerade, nedrivna eller försålda byggnader. Det för respektive år på detta sätt erhållna nyvärdet för byggnadsbeståndet kunde utgöra underlag för avdragets beräkning.

Beträffande den närmare beräkningen av byggnads- och underhållskapitalet har *överståthållarämbetet* uttalat, att avlöningskostnad för fast, i den egentliga jordbruksdriften anställd personal, som använts för byggnadsarbete å fastigheten, borde hänföras till byggnads- och underhållskapitalet. Svårigheterna att ernå en riktig fördelning av lönekostnaderna vore icke oöverkomliga. Fast anställd personal biträdde vid förekommande byggnadsarbete i betydligt större utsträckning än de sakkunniga förutsatt. Möjligheten att över huvud taget få avvöra byggnads- och underhållskostnader såsom en löpande kostnad skulle kunna leda till missbruk. Förevarande spörsmål borde därför bliva föremål för förnyat övervägande. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* och *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha anført liknande synpunkter.

I en del yttranden har framhållits, att olägenheter komme att följa av att restvärdet skulle åtfölja fastigheten.

Sålunda har *kammarrätten* framhållit, att i betänkandet icke till behandling upptagits spörsmålet om justering av restvärdet med hänsyn till köpeskillingen vid fastighetsförsäljning. En dylik justering vore emellertid påkallad för det fall, att det vid realisationsvinstbeskattning kunde befinnas uppenbart, att en del av vinsten belöpte på byggnaderna. Fastighetens byggnads- och underhållskapital skulle egentligen förhöjas med ett belopp, som motsvarade genom försäljningen återbekomna värdeminskningssavdrag.

Sveriges lantbruksförbund har betonat, att förslaget att restvärdet utan inskränkning skulle följa fastigheten ledde till taxeringsmässiga oformligheter. Förbundet har sålunda anført:

I första hand blir följden, att beskattningen av återvunna värdeminskningssavdrag (inklusive återvunna underhållssavdrag) lägges på köparen samt att i realiteten obegränsad realisationsvinstbeskattning införes, vad byggnaderna beträffar, ehuru beskattningen även i detta fall lägges på köparen.

Genom att säljaren enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning blir beskattad för realisationsvinst vid försäljning inom 10 år från förvärvet, uppkommer i sådana fall i verkligheten en dubbel beskattning. — — — — —

Om i stället prisfall ägt rum, kvarstår ingångsvärdet såsom restvärde till fördel för köparen, medan säljaren kan göra avdrag för realisationsförlust.

Det ligger ju i öppen dag, att säljaren icke kan ha uppnått en realisationsvinst, utan att köparen till fastigheten betalat ett motsvarande högre belopp. Denna prisökning kan i regel till väsentlig del anses vara hänförlig till byggnaderna, fastighetens värdefullaste beståndsdel. Det synes under sådana förhållanden orimligt att samtidigt som säljaren betalar realisationsvinst för denna ökning, köparen å sin sida också skall betala skatt för samma belopp genom minskad avdragsrätt för byggnaderna. Denna konsekvens är ofrånkomlig, om restvärdet skall följa fastigheten och byggnadsvärdet sålunda icke anpassas efter den faktiska köpeskillingen såsom i fråga om inventarier.

Av skäl, som förut anförts vore det riktigast, att restvärdet vid fastighetsöverlåtelse icke skulle följa fastigheten, utan borde köparens ingångsvärde i stället bestämmas av den på byggnaderna belöpande delen av köpeskillingen. Vid bedömande av denna fråga har förbundet dock funnit, att betydande vanskligheter ofta kunna bli förenade med fixerandet av byggnadernas andel i köpeskillingen. Genom det ovan angivna förfaringssättet för avdragens beräkning torde olägenheterna av att restvärdet följer fastigheten dessutom väsentligen bli eliminerade. Förbundet vill därför i denna del biträda förslaget utom i de fall, då säljaren blir underkastad realisationsvinstbeskattning resp. haft rätt att göra avdrag för realisationsförlust, enär förslaget medför att därvid dubbelbeskattning uppkommer resp. dubbelt avdrag kan åtnjutas. I dylikt fall vill förbundet förordna en jämkning på det sätt, att det ingående restvärdet för köparen bestämmas genom att höja eller sänka säljarens ingående restvärde med lika många procent som salupriset för hela fastigheten exkl. skogen ändrats, varefter det så erhållna beloppet ytterligare justeras för skillnaden mellan säljarens ingående och utgående restvärden genom att vid nedgång i restvärdet skillnaden tillägges samt vid ökning av restvärdet skillnaden avdrages å ingångsvärdet för köparen.

Överståthållarämbetet har ifrågasatt lämpligheten av att byggnads- och underhållskapitalets restvärde skall åtfölja en fastighet jämväl vid överlåtelse och yttrat, att det icke förefölle tilltalande, att storleken av en fastighetsköparens avskrivningsunderlag skulle kunna influeras av att säljaren till äventyrs kommit i åtnjutande av för höga avdrag för underhåll och värdeminskning. Undginge dessutom säljaren beskattning för dylika vid avyttringen återvunna avdrag och komme härtill, att den del av köpeskillingen, som belöpte å fastighetens byggnader, måhända vida överstege säljarens utgående restvärde av byggnads- och underhållskapitalet, måste förslaget i denna del framstå såsom än mindre tilltalande.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har framhållit, att förslagets riktighet kunde ifrågasättas för det fall, att säljaren blivit taxerad för realisationsvinst och därvid fått tillägg eller avdrag för den förändring restvärdet undergått under den tid han innehaft fastigheten. Då ett rättvisande resultat i allt fall uppkomme i det långa loppet genom att byggnads- och under-

hållskapitalet åtföljde fastigheten, ville länsstyrelsen ifrågasätta, huruvida icke till prövning i särskild ordning borde upptagas spørgsmålet om ändring av realisationsvinstbeskattningen därhän, att tillägg för återkomna avskrivningar icke skulle äga rum i fråga om jordbruksfastighet.

Länsstyrelsen i Värmlands län har uttalat, att det vore tveksamt, om byggnads- och underhållskapitalet lämpligen undantagslöst borde anknytas till fastigheten som sådan, oavsett om densamma bytte ägare. Länsstyrelsen har härom anfört:

Det torde vid förvärfv genom köp av jordbruksfastighet med skog icke säl-lan kunna komma att inträffa, att summan av dels den del av köpeskillingen, som köparen anser böra belöpa å skogen och som alltså skall utgöra ingångsvärde för värdeminskningsavdrag vid avverkning, och dels det belopp, som motsvarar överlåtarens restvärde av byggnads- och underhållskapitalet, kommer att överstiga den för fastigheten erlagda köpeskillingen. En sådan konsekvens bör enligt länsstyrelsens förmenande i allt fall förebyggas. Det synes heller icke alldeles riktigt att en köpare skall få göra avskrivningar å värden, som överlåtaren icke kunnat utfå ur köpeskillingen vid försäljning och som alltså för honom äro att hänföra till kapitalförlust. Ej heller i motsatt fall, där en köpare anser restvärdet å byggnader för lågt i förhållande till erlagd köpeskillning, synes vara lämpligt att låsa fast hans ingångsvärde vid företrädarens restvärde.

Länsstyrelsen i Gotlands län har yttrat, att spørgsmålet i vad mån restvärdet å byggnader skulle jämkas vid övergång av äganderätten borde bliva föremål för ytterligare överväganden. *Värmlands läns hushållningssällskap* har uttalat sig på liknande sätt.

Svenska lantarbetsgivareföreningen har yttrat, att vid realisation före tioårsgränsen dubbelbeskattning vid prisstegring komme att äga rum. Förslaget borde icke antagas utan att en överarbetning verkställdes, vilken toge sikte på att eliminera ett sådant missförhållande.

I några yttranden har betonats, att avtal rörande överlåtelse av fastighet finge uppgöras med hänsynstagande till restvärdet.

Länsstyrelsen i Blekinge län har sålunda framhållit, att möjligheten att åstadkomma en rättvis fördelning av skattebördan mellan säljare och köpare bleve beroende av i vad mån skattesynpunkterna bleve på rätt sätt beaktade i köpeavtalet.

Jönköpings läns hushållningssällskap har uttalat, att säljaren genom att uraktlåta att underhålla byggnaderna kunde nedbringa restvärdet. Det vore ingalunda säkert, att detta i nöjaktig grad påverkade köpeskillingen; köparen kunde få ett i förhållande till köpeskillingen lågt ingångsvärde såsom grundval för sina avdrag, under det att säljaren gjorde en motsvarande vinst i beskattningshänseende.

Lantbruksstyrelsen har framhållit, att en ny ägare i samband med köpet borde kunna få officiellt besked om förutvarande ägarens i beskattningshänseende gällande byggnads- och underhållskapital. *Länsstyrelsen i Blekinge län* har givit uttryck åt liknande synpunkter.

Kammarrätten har ansett det vara önskvärt, att föreskrifter utfärdades angående hur officiella bevis i berörda hänseende skulle meddelas. Som underlag för dylika bevis torde erfordras något slag av register; kostnaderna för registrens upprättande och förande kunde möjligen komma att uppgå till relativt betydande belopp.

e. Plan för beräkning av avdrag för underhåll och värdeminskning av byggnad.

De sakkunniga.

För att erhålla en vid den praktiska tillämpningen enkel beräkning av avdrag för underhåll och värdeminskning av byggnad ha de sakkunniga föreslagit, att avdraget skall beräknas gemensamt för hela byggnadsbeståndet och icke för varje byggnad för sig. För kontroll av avdragen skall upprättas en plan, som utvisar, utöver förändringar i byggnadsbeståndet under året, restvärdet vid beskattningsårets ingång och utgång, d. v. s. det värde, vartill fastighetens byggnads- och underhållskapital nedbragts genom vid taxeringarna medgivna avdrag för underhåll och värdeminskning. Tillämpning av nyssnämnda restvärdesmetod medför emellertid, att något restvärde för byggnad, som utrangerats, eldhärjats, försålts eller övergått att användas i annan förvärvskälla, icke kan fastställas. För att i dylika fall justera restvärdet ha de sakkunniga föreslagit följande anordning. Om en byggnad utrangeras, kan utrangeringsförlusten icke konstateras; avdrag för förlusten kan därför icke medgivas på en gång. Då den utrangerade byggnaden kvarstår i restvärdet, sker emellertid avdrag, motsvarande utrangeringsförlusten, successivt. Om byggnad eldhärjas, försäljes eller övergår till annan förvärvskälla, sker justering av restvärdet genom att därifrån avdrages ett till skäligt belopp uppskattat värde å byggnaden. Den föreslagna planen är återgiven å s. 105.

Såsom av planen framgår skall till det ingående restvärdet läggas bl. a. kostnad för ny-, till- och ombyggnad samt underhåll ävensom värdet å inköpt byggnad. Från summan härav skall avgå bl. a. ersättning för avytttrade byggnadsmaterialier i samband med utrangering av byggnad samt skäligt belopp för försåld byggnad. Från skillnadsbeloppet avdrages viss procent av detta. Vad som därefter återstår utgör utgående restvärde.

Restvärdesmetoden innebär, att underlaget för avdragsberäkningen nedgår för varje år. Då detta kan medföra olägenhet, ha de sakkunniga föreslagit, att en annan metod alternativt må begagnas. Enligt denna grundas avdragsberäkningen å byggnadskostnaden. I denna ingå kostnader för byggnadens uppförande och för tillbyggnad men icke ombyggnads- och förbättringskostnader. Till ledning för beräkning av avdragen enligt sistnämnda metod skall — såsom framgår av planen — jordbrukaren lämna uppgift å byggnadskostnaden.

**Plan för beräkning av avdrag för reparation och underhåll samt för värde-
minskning av driftbyggnader i förvärvskällan jordbruksfastighet.**

Vid förvärvet av fastigheten år utgjorde byggnads- och underhållskapitalets ingående restvärde kr. ¹			
1	2	3	4
	Fastighetens driftbyggnader, ev. efter avdrag för i byggnaderna ingående fasta maskiner och inventarier kr.	I byggnaderna ingående fasta maskiner och inventarier kr.	Summa
Byggnads- och underhållskapitalets restvärde vid <i>beskattningsårets ingång</i> a)			
Tillkommer kostnad under beskattningsåret för ny-, till- och ombyggnad samt för reparation och underhåll (Kr.....) ävensom enligt utredning å särskild bilaga värdet å under året inköpt eller från annan förvärvskälla i taxeringshänseende överförd byggnad (Kr.....) b)			
Summa av a) och b) c)			
Avgår statsbidrag och liknande bidrag (Kr.....) samt influtet belopp vid avyttring av byggnadsmaterialer o. dyl. i samband med utrangering eller rivning av byggnad (Kr.....) ävensom enligt utredning å särskild bilaga skäligt belopp för byggnad, som nedbrunnit, avyttrats eller övergått att användas i annan förvärvskälla än jordbruksfastighet (Kr.....) d)			
Skillnad mellan c) och d) e)			
Avdrag för underhåll och värdeminskning yrkas alt. 1 å beloppet vid e) ²			
alt. 2 å byggnadskostnaden nedan vid h) ² med..... f)	%	%	
Byggnads- och underhållskapitalets restvärde vid <i>beskattningsårets utgång</i> (skillnad mellan e) och f) g)			
1	2	3	4
Byggnadskostnaden för <i>vid beskattningsårets utgång</i> befintliga driftbyggnader med därtill hörande fasta maskiner och inventarier utgjorde..... h)			

Anm. Har under beskattningsåret förändring med avseende å fastighetens byggnadsbestånd inträtt därigenom att byggnad nedbrunnit, rivits, avyttrats, övergått att användas i annan förvärvskälla, ny byggnad uppförts, tillbyggnad till redan befintlig byggnad företagits eller byggnad i taxeringshänseende överförs från annan förvärvskälla skall utredning härom lämnas å särskild bilaga för bedömande av byggnadskostnadens förändring sedan näst föregående beskattningsårs utgång.

¹ Har fastigheten förvärvats före den 1 januari 1917 skall här upptagas ingående restvärdet vid nämnda tidpunkt. — ² Det ej tillämpliga överstrykes.

Såsom motivering för att kostnad för ombyggnads- och förbättringsarbeten icke får avdragas ha de sakkunniga anført:

Skulle kostnaden för ombyggnad medräknas, torde nämligen detta komma att medföra att värdeminskingsavdrag ofta finge beräknas på ett för högt belopp, enär ombyggnad oftast avser att ersätta den värdeminskning, som uppkommit. Om sålunda en byggnad, som i uppförande dragit en kostnad av 50 000 kr., ombygges för t. ex. 40 000 kr., skulle avdragen för underhåll och värdeminskning få beräknas på 90 000 kr. i stället för 50 000 kr. Avdraget skulle antagligen bliva större än om byggnaden nedrivits och ny byggnad uppförts i stället. Beträffande förbättringarna torde dessa principiellt böra inräknas i det värde, varå avdragen för underhåll och värdeminskning skola beräknas. De sakkunniga hava dock av praktiska skäl ansett att dessa kostnader icke böra medräknas. I annat fall skulle tvister mellan jordbrukarna och beskattningsmyndigheterna lätt uppkomma angående vad som vore att hänföra till reparation och underhåll och vad som kunde anses såsom förbättring. Det må för övrigt erinras om att kostnaden för förbättring ingår i restvärdet; företages större förbättringsarbeten, kommer restvärdet att öka med belopp motsvarande kostnaden härför, i vilket fall restvärdet kan komma att överstiga byggnadskostnaden. Under dylika omständigheter är det sålunda fördelaktigare för jordbrukaren att begagna restvärdet som underlag för avdragsberäkningen.

I fråga om beräkning av avdrag för underhåll och värdeminskning av fasta inventarier ha de sakkunniga uttalat att, enär förslitning av vissa fasta inventarier i allmänhet torde ske i snabbare takt än förslitning av byggnaden i övrigt, en snabbare avskrivning beträffande dessa inventarier syntes kunna tillåtas vid taxeringen. De för förvärvskällan rörelse gällande reglerna beträffande fasta maskiner kunde dock ej tillämpas i fråga om jordbruket. Med hänsyn till att mera dyrbara fasta maskiner funnes, vilkas varaktighetstid vore kortare än den egentliga byggnadens, ansåge de sakkunniga emellertid att värdeminskingsavdrag med högre procentsats borde medgivas för sådana maskiner på samma sätt som i praxis tillämpades vid beräkning av inkomst av annan fastighet. Yrkades särskilt avdrag för underhåll och värdeminskning av dylika maskiner, borde jordbrukaren förete utredning angående anskaffningskostnaden. Restvärdet, respektive byggnadskostnaden skulle i sådant fall minskas med anskaffningskostnaden för de fasta maskinerna.

Yttranden.

I fråga om de olika metoderna att beräkna avdrag för värdeminskning och underhåll av byggnad har *kammarrätten* framhållit, att det vore av vikt att man bibehölle principen, att det vore ägarens anskaffningsvärde för byggnaderna som skulle amorteras. Det föreläge ett verkligt behov att bereda de skattskyldiga möjlighet att få avskrivningen mera anpassad efter de verkliga utgifterna för byggnadsbeståndet än som för närvarande vore fallet. Restvärdesmetoden syntes erbjuda sådan möjlighet, därest densamma så begränsades, att det vore vederbörande skattskyldigs eget anskaffningsvärde utan sammanblandning med reparationskostnader, som bleve föremål för amortering. Emellertid ville kammarrätten för-

orda, att den för närvarande använda metoden alternativt finge tillämpas. Den vore enkel och i praktiken lämplig för ett stort antal skattskyldiga. Det syntes icke behöva möta några betänkligheter att tillåta en skattskyldig att, närhelst han det önskade, övergå till restvärdesmetoden. Däremot torde en övergång från den av kammarrätten nu förordade restvärdesmetoden till schablonmetoden icke böra medgivas.

Länsstyrelsen i Uppsala län har uttalat, att det vore mera ändamålsenligt med endast en metod för beräkning av avskrivningen; länsstyrelsen ville därvid förorda restvärdesmetoden, som torde bereda minsta svårigheten för jordbrukaren i gemen att sätta sig in i. Länsstyrelsen har vidare framhållit, att det vid beräkning av restvärdet för byggnad, som nedbrunnit, avyttrats eller övergått till annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, vore ur såväl praktisk som saklig synpunkt att föredraga, att avräkning gjordes för respektive försäkringsersättning, försäljningspris och det taxerade byggnadsvärde, som åsatts byggnad vid övergång till annan förvärvskälla. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* har ansett, att de sakkunnigas förslag i förevarande del skulle komma att medföra svårigheter samt leda till tvister mellan de skattskyldiga och beskattningsmyndigheterna. Brandförsäkringsvärdena å de särskilda byggnaderna kunde visserligen tjäna till ledning, men dessa värden vore vanligen icke så väl avvägda i förhållande till varandra.

Vad angår avdrag för värdeminskning av fasta maskiner har *Sveriges lantbruksförbund* betonat, att de föreslagna bestämmelserna vore av synnerlig betydelse, bland annat med hänsyn till jordbrukets silosanläggningar. Förbundet har ifrågasatt, huruvida icke de för rörelse gällande bestämmelserna beträffande fasta maskiner skulle kunna tillämpas även för juridiska personer, som dreve jordbruk, enär genom förebragt utredning kunde konstateras, vilka maskiner som avsåges, samt anskaffningskostnaderna för dessa maskiner skulle avdragas från restvärdet, respektive byggnadskostnaderna.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har framhållit, att jordbrukarna ovedersägligen vederfores en orättvisa, när för jordbrukets del icke medgaves avdragsrätt motsvarande rörelseidkares rätt till avdrag för värdeminskning å fasta maskiner. Länsstyrelsen har ifrågasatt, om det icke vore möjligt att fastställa särskilt maskinvärde även å jordbruksfastigheter, eventuellt såsom ingående i totala jordbruksvärdet utan uppdelning därav å byggnader och jord.

Länsstyrelsen i Blekinge län har ifrågasatt, om det vore nödvändigt att hänföra fasta maskiner till byggnad i avskrivningshänseende. Det vore av största vikt att grunderna för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och av rörelse bringades att överensstämma i varje hänseende, där så kunde ske, och att avsteg ej gjordes från allmänt godtagna bokföringsprinciper, där detta kunde undvikas.

f. Värdeminsknings- och underhållsfaktorns storlek.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat, att i särskild ordning verkställda undersökningar givit vid handen, att varaktigheten av jordbrukets byggnadsbestånd i dess helhet kunde uppskattas till ungefär 50 år, vilket motsvarade en avskrivning av 2 procent, samt att den årliga underhållskostnaden kunde angivas till 0,6 procent av förnyelsekostnaden eller 1 procent av nybyggnadsvärdet. De sakkunniga ha vidare anfört:

Den nuvarande avdragsprocenten för värdeminskning av byggnad eller 1 % å jordbruksvärdet anses i många fall för låg och torde ofta icke tillgodose anspråk på skälig värdeminskning av byggnad. Om hänsyn tages till den under senare årtionden verkställda bebyggelsen å jordbruk, är enligt de sakkunnigas mening en höjning av procentsatsen för värdeminskning motiverad, därest gällande bestämmelser för beräkning av avdrag för värdeminskning bibehållas. De verkställda utredningarna giva tydligt bevis för att varaktighetstiden för vissa byggnader nu är kortare än då gällande procentsats fastställdes.

De sakkunniga ha ansett att en för riket gemensam värdeminskningsfaktor bör kunna tillämpas; storleken av denna bör det ankomma på praxis att fastställa. Enligt de sakkunnigas mening bör en avskrivning efter 2 procent i det övervägande antalet fall giva ett riktigt uttryck för byggnadernas värdeminskning.

Underhållsfaktorn har ansetts böra kunna bestämmas till 1 procent. Den sammanlagda värdeminsknings- och underhållsfaktorn utgör således 3 procent.

De sakkunniga ha vidare anfört:

Är på grund av särskilda omständigheter byggnadens värde för jordbruket, dess binärningar eller skogsbruket begränsat till förhållandevis kort tid, bör hänsyn härtill tagas. I sådant fall bör den för byggnadsbeståndet i dess helhet beräknade värdeminsknings- och underhållsfaktorn bestämmas på så sätt att det i byggnadsbeståndet nedlagda kapitalet enligt förebragt utredning blir amorterat under byggnadernas beräknade varaktighetstid. Så kan vara fallet exempelvis, då fråga är om byggnad för utnyttjande av fyndighet. Beträffande av arrendator uppförd byggnad, som enligt arrendeavtal icke skall vid arrenderättens upphörande lösas av jordägaren, bör värdeminskningsfaktorn bestämmas på sådant sätt att byggnaden blir amorterad under arrendeavtalets giltighetstid. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.

Storleken av värdeminsknings- och underhållsfaktorn för till byggnad hörande fasta maskiner och inventarier bör enligt förslaget bestämmas med hänsyn till tillgångarnas varaktighetstid.

Yttranden.

I fråga om värdeminsknings- och underhållsfaktorns storlek har i vissa yttranden framhållits, att byggnadskostnaderna framgent av skilda skäl kunde förväntas bliva högre än som tidigare varit fallet, t. ex. under 1930-talet.

Hallands läns hushållningssällskap har sålunda uttalat, att av de sakkunniga använt utredningsmaterial till betydande del vore grundat på 1930-talets siffror, då jordbruket i stort lämnade dåliga resultat, i följd varav reparationer och byggnadsunderhåll måste eftersättas. *Östergötlands, Skaraborgs, Västmanlands och Västernorrlands läns hushållningssällskap* samt *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha anfört liknande synpunkter.

Gotlands, Jönköpings, Hallands och Skaraborgs läns hushållningssällskap, Sveriges skogsägareförbund och Svenska lantarbetsgivareföreningen ha understrukit, att nuvarande byggnadspriser vore avsevärt högre än förkrigspriserna. *Svenska lantarbetsgivareföreningen* har vidare uttalat, att priserna säkerligen under lång tid framåt skulle komma att hålla sig vid samma höga nivå som under kriget och sannolikt även stiga ytterligare utan att detta finge motsvarande återverkan på jordbrukets fastighetsvärden. Att byggnadskostnaderna skulle nedgå exempelvis till 1930-talets storleksordning torde man icke kunna påräkna.

Svenska lantarbetsgivareföreningen och *Sveriges skogsägareförbund* ha framhållit, att det vore fråga ej blott om ökade byggnadskostnader utan också om en ökad byggnadsverksamhet. Flertalet jordägare strävade numera att förbättra det tidigare ofta svaga byggnadsbeståndet, en strävan som pådreves av statsmakterna genom de skärpta föreskrifterna i hälsovårdsstadgan och arrendelagen. Denna upprustning av byggnadsbeståndet kunde med säkerhet beräknas räcka ett eller annat tiotal år framåt i tiden.

Gotlands läns hushållningssällskap har yttrat, att goda bostäder vore ett oeftergivligt villkor för att kunna erhålla fullgod, fast arbetskraft till jordbruket; här föreläge ett starkt socialt och näringspolitiskt skäl att mera liberalt bevilja en hög avskrivning.

Länsstyrelsen i Kalmar län samt *Östergötlands läns hushållningssällskap* ha givit uttryck åt farhågor för att en för låg avskrivningsfaktor kunde komma att verka återhållande, då det gällde att förse en fastighet med erforderliga nybyggnader eller att vidtaga nödiga reparationer av en fastighets byggnadsbestånd.

Statens forskningskommitté för lantmannabyggnader har uttalat, att det samlade byggnadsbeståndets varaktighet numera torde kunna uppskattas till 50 år.

Kristianstads läns hushållningssällskap har påpekat, att en jordbruksbyggnad, på grund av nya rön beträffande lämpliga byggnader och på grund av den från statens håll påtalade vikten av att påskynda jordbrukets rationalisering, hädanefter ej komme att ha på långt när samma livslängd som tidigare. *Skaraborgs läns hushållningssällskap* har anfört liknande synpunkter. *Gotlands läns hushållningssällskap* har uttalat, att ekonomibyggnaderna även i mellersta Sverige oftast måste helt eller så gott som helt ombyggas inom loppet av 40 år på grund av den genom arbetsrationalisering eller driftomläggning framtvingade moderniseringen. Detta gällde även för arbetarebostäder, där också slitaget i regel vore stort och varaktigheten därför borde sättas till högst 40 år.

Västernorrlands läns hushållningssällskap har framhållit, att de klimatiska förhållandena i Norrland särskilt ogynnsamt påverkade byggnadernas livslängd och ökade underhållskostnaderna i jämförelse med motsvarande kostnader i landets sydligare delar.

Sveriges lantbruksförbund har uttalat, att en avskrivning med 3 procent i allmänhet torde täcka de genomsnittliga årskostnaderna, om man vid beräkandet av avdragens storlek utginge från anskaffningskostnaderna för nya byggnader samt kostnadsläget på byggnadsområdet hölle sig i stort sett konstant. Värdeminskningsfaktorn kunde variera avsevärt, likaså underhållsfaktorn, men variationerna för dessa bägge faktorer vore i allmänhet beroende av varandra. Man kunde omöjligt angiva ett någorlunda generellt tal för den ena faktorn, om den andra icke samtidigt vore preciserad. Underhållets absoluta storlek varierade dock med byggnadskostnadernas förändringar, även om faktorn vore fixerad till viss procent av de ursprungliga anskaffningskostnaderna. Om kostnadsläget underginge mera avsevärda förändringar vore det därför icke möjligt att för de sammanlagda värdeminsknings- och underhållskostnaderna fixera ett visst procenttal, som någorlunda allmänt passade i de enskilda fallen, beroende på att anskaffningen av olika byggnader skett vid olika tidpunkter och sålunda vid olika kostnadslägen. Värdeminskningsfaktorn och underhållsfaktorn kunde invändningsfritt förenas i ett enda procenttal endast om både avskrivning och underhåll skulle i princip beräknas på basis av förnyelsekostnaden (nyvärdet).

Förbundet hade företagit viss undersökning för att fastställa, vilken procentsats som genomsnittligt ungefärligen skulle erfordras vid de av de sakkunniga föreslagna ingångsvärdena. Av undersökningen framginge, att de sammanlagda godkända årskostnaderna före kriget uppginge till nära 4 procent av det på angivet sätt beräknade byggnadsvärdet. En väsentlig stegring av procenttalet hade ägt rum under kriget, beroende på att alla kostnader för byggnadsarbete ökats, medan jordbrukets taxeringsvärden varit oförändrade. Även efter den år 1945 företagna höjningen av taxeringsvärdena kvarstode, att de sammanlagda årskostnaderna utgjorde mera än 5 procent av det byggnadsvärde, som enligt schablonmetoden erhöles på basis av nämnda års taxering. Undersökningen gäve vidare vid handen, att värdeminskningsbeloppen vore relativt små och underhållskostnaderna betydligt högre. Medan man teoretiskt räknade med att värdeminskningen borde förhålla sig till underhållet ungefär som 2: 1, vore proportionen här den omvända.

Om ingångsvärdena skulle bestämmas på sätt föreslagits av de sakkunniga, måste värdeminsknings- och underhållsfaktorn sålunda genomsnittligt sättas betydligt högre än 3 procent. För att en någorlunda rättvis avvägning av avdragen skulle kunna erhållas för olika förhållanden, måste procenttalet emellertid i så fall samtidigt differentieras, såväl områdesvis som för storleksgrupper. Eljest komme de jordbruk, som vore mest lönsamma och därför hade höga jordbruksvärden, att dessutom gynnas genom stora

avdrag, medan de dåligt lönande samtidigt bleve straffade med låga avdrag. Det syntes dock knappast möjligt att på detta sätt nå en anpassning, som nöjaktigt anslöte sig till förhållandena i de enskilda fallen.

Om nuvarande system därför ännu för någon tid skulle behöva tillämpas, borde värdeminskningsavdragen bättre än nu vore fallet anpassas efter byggnadsbeståndets värde och varaktighet; särskilt i vissa delar av landet samt vid mindre och medelstora jordbruk torde en höjning av avdragsprocenten vara påkallad.

Länsstyrelsen i Kalmar län samt *Västernorrlands läns hushållningssällskap* ha ansett det tveksamt, om en avskrivning av 3 procent vore tillräcklig. *Statens forskningskommitté för lantmannabyggnader* har framhållit, att en avskrivning med 3 procent vore ungefär i överensstämmelse med det verkliga behovet under förutsättning att avdraget grundades på nybyggnadskostnaderna; detta vore dock icke fallet om äldre anskaffningsvärden eller taxeringsvärden skulle bilda underlag för byggnadskapitalet. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* och *Södermanlands läns hushållningssällskap* ha ansett, att avdragsprocenten måste höjas avsevärt för att någorlunda komma i överensstämmelse med den verkliga värdeminskningen och underhållskostnaden. *Östergötlands läns hushållningssällskap* har uttalat, att en avskrivning av 3 procent uppenbart vore för låg. *Domänstyrelsen* har framhållit, att om ingångsvärdena bestämdes med utgångspunkt från 1945 års taxeringsvärden de årliga kostnaderna för iståndsättande och underhåll av styrelsens byggnadsbestånd under perioden 1938—1945 uppgått till ungefär 8,2 procent. Även om styrelsens byggnadskostnader under senare år av olika skäl kunde anses vara större än vad som normalt kunde påkallas, torde dessa siffror dock visa, att det föreslagna beräkningssättet med en värdeminskningsfaktor av 2 procent och en underhållsfaktor av 1 procent icke komme att giva ett skäligt värdeminskningsavdrag för jordbruksbyggnader.

Kristianstads läns hushållningssällskap har givit uttryck åt den uppfattningen, att jordbrukarna borde få rätt att avdraga 3 procent för underhåll och värdeminskning, så länge restvärdet av byggnaderna i bokslutet ej överstege $\frac{2}{3}$ av taxeringsvärdet. Skulle däremot byggnadskostnaderna förorsaka en ökning av restvärdet över $\frac{2}{3}$ av taxeringsvärdet, ville hushållningssällskapet föreslå, att jordbrukarna finge göra avdrag upp till 7 procent av byggnadsvärdet.

Örebro läns hushållningssällskap, som förordat, att avdrag för underhåll måtte medgivas enligt nuvarande grunder, har föreslagit att såsom avdrag för värdeminskning skulle, i likhet med vad nu vore fallet, medgivas en procent av det taxerade jordbruksvärdet. Vid ny-, till- eller ombyggnad skulle avdrag för värdeminskning beviljas enligt amorteringsplan, grundad på en avskrivning av 2 procent av kostnaderna. Härvid borde emellertid iakttagas, att därest fastigheten på grund av dylik ny-, till- eller ombyggnad åsattes högre taxeringsvärde enprocent-avdraget skulle få användas allenast på det tidigare åsatta taxeringsvärdet. — Om avdrag för underhåll och värdeminskning skulle beräknas efter viss procent av taxerings-

värdet, borde avdrag få ske med 5 procent av hela det taxerade jordbruksvärdet; härvid borde restvärdet begränsas till lägst 60 procent av det taxerade jordbruksvärdet.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har framhållit, att avskrivningsprocenten borde bestämmas så, att det i byggnaderna nedlagda — icke avskrivna — kapitalet från år till år bleve en såvitt möjligt rättvisande mätare av byggnadernas värde. Vid avskrivning med 2 procent av restvärdet komme anskaffningsvärdet efter 50 år att ha nedbringats till endast 36,44 procent av anskaffningsvärdet, ehuru byggnaderna enligt de sakkunnigas mening då skulle behöva utrangeras. Med hänsyn till jordbrukets rationaliseringsbehov borde en engångsnedskrivning med 25 procent under utgiftsåret tagas under omprövning. En dylik nedskrivning borde endast omfatta förbättring och underhåll av hus för personalen samt ekonomibyggnader. Då restvärdet skulle åtfölja fastigheten mötte en sådan nedskrivning icke betänkligheter ur taxeringssynpunkt; problemet borde helt bedömas ur ekonomiska, jordbrukspolitiska och statsfinansiella synpunkter. Härutöver borde medgivas avdrag för värdeminskning och underhåll i enlighet med de sakkunnigas förslag.

Beträffande avdragsprocenten för reparation och underhåll har *Jönköpings läns hushållningssällskap* framhållit, att det syntes kunna ifrågasättas om en procents avdrag kunde anses tillfyllest. *Hallands läns hushållningssällskap* har uttalat, att avdragsprocenten borde höjas betydligt. *Västmanlands läns hushållningssällskap* har yttrat, att det torde kunna ifrågasättas om icke procentsatsen borde höjas till 1,5 å 2 procent. *Lantbruksstyrelsen, länsstyrelsen i Örebro län* samt *Gävleborgs och Värmlands läns hushållningssällskap* ha ansett, att avdrag borde medgivas med 2 procent. *Länsstyrelsen i Skaraborgs län* och *Skaraborgs läns hushållningssällskap* ha funnit avdraget böra bestämmas till lägst 2 procent. *Svenska lantarbetsgivareföreningen* har uttalat, att reparations- och underhållskostnaderna under krigsåren ofta motsvarade 5 å 6 procent av byggnadsvärdet och stundom betydligt högre procentsats. En omprövning av procentsatsen borde ske innan förslaget förelades riksdagen. *Sveriges skogsägareförbund* har framhållit, att en underhållsfaktor av en procent vore alldeles för låg och icke tillnärmelsevis täckte de verkliga underhålls- och reparationskostnaderna. Förbundet hade beträffande ett mycket betydande antal jordbruksfastigheter av olika storleksordning låtit insamla uppgifter om de avdrag för reparationer, som under åren 1939—1945 erhållits vid inkomsttaxeringen; de genomsnittliga underhållskostnaderna för nämnda period hade varierat mellan 2,1—10,5 procent av byggnadskapitalets schablonvärde, beräknat på grundval av 1945 års taxeringsvärden.

Länsstyrelsen i Gotlands län har framhållit att det vore av vikt att de driftsekonomiska grunder, som vore avgörande för värdeminskningssprocenten, fastställdes av särskilda på detta område sakkunniga personer. *Blekinge läns hushållningssällskap* har anfört liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Gotlands län och *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha framhållit, att procentsatserna borde omprövas tid efter annan, så att dessa bleve avpassade efter de faktiska förhållandena i det genomsnittliga jordbruket.

Länsstyrelsen i Norrbottens län har betonat, att det vore lämpligt att fastställa en normalprocent, vilken finge över- eller underskridas, därest verkställd utredning därtill gäve anledning; av de sakkunniga angivna procentsatser vore härvid godtagbara. Även *Stockholms* och *Blekinge läns hushållningssällskap* samt *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha ansett, att om en enskild jordbrukare kunde göra sannolikt att hans egna driftsekonomiska grunder motiverade ett högre avdrag än det schablonmässigt fastställda ett sådant högre avdrag skulle kunna tillerkännas honom.

Norrbottens läns hushållningssällskap har ifrågasatt särskilda procentsatser för såväl värdeminskning som underhåll, såvitt gällde norrländska förhållanden.

g. Fråga om beskattning av belopp, varmed avdrag för värdeminskning och underhåll av byggnad tidigare medgivits och som återbekommits i samband med försäljning av jordbruksfastighet.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha övervägt, huruvida de föreslagna reglerna för avskrivning å byggnads värde vid taxeringen böra återverka på inkomstbegreppet så, att vid avyttring av jordbruksfastighet uppkommande vinst, i den mån den motsvarar tidigare medgivna avdrag för avskrivning å byggnaderna, bör beskattas såsom intäkt av jordbruksfastighet oavsett tiden för innehavet. De sakkunniga ha framhållit, att enligt förslaget svårigheter visserligen icke föreläge att avgöra till vilken del vinsten motsvarade tidigare åtnjutna avdrag för underhåll och värdeminskning. Genom att från byggnads- och underhållskapitalets ingående restvärde draga dess senast gällande restvärde framkomme skillnaden mellan erhållna avdrag för underhåll och värdeminskning, å ena sidan, och det av ägaren nedlagda kapitalet för underhåll samt för ny-, till- och ombyggnad, å andra sidan. De sakkunniga ansåge emellertid, att frågan om en utvidgning av inkomstbegreppet av nu angiven innebörd borde anstå till dess frågan härom bleve aktuell även beträffande byggnader tillhörande förvärvskällan rörelse eller annan fastighet. Denna ståndpunkt syntes så mycket mer motiverad som enligt de sakkunnigas förslag restvärdet även vid överlåtelse åtföljde fastigheten; sett på längre sikt skedde därför icke något undandragande från beskattning på grund av för höga avdrag för underhåll och värdeminskning.

Yttranden.

Överståthållarämbetet och *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* ha ansett, att vid försäljning av fastighet återbekommet belopp, motsvarande tidigare medgivna värde-

minsknings- och underhållsavdrag, borde beskattas oavsett tiden för innehavet. *Överståthållarämbetet* har därvid framhållit, att om så skedde betänkligheterna mot en relativt hög avskrivningsprocent bleve mindre. En dylik beskattning måste för övrigt anses materiellt befogad även beträffande förvärvskällorna annan fastighet och rörelse. *Taxeringsnämndsordföranden*as riksförbund har icke funnit hinder föreligga för beskattning av sådana belopp, även om man tills vidare icke beskattade återbekomna belopp vid försäljning av annan fastighet eller rörelse.

h. Arrendators rätt till avdrag för underhåll.

De sakkunniga.

Därest arrendator verkställt underhåll av ägarens byggnader, skall han enligt de sakkunnigas förslag erhålla avdrag för det belopp, som han erlagt som kostnad härför. Har arrendatorn utfört de huvudsakliga reparationerna, skall ägaren ej erhålla avdrag för byggnadernas underhåll utan endast för värdeminskning. Har åter arrendatorn utfört endast mindre reparationer, skall ägaren det oaktat erhålla fullt avdrag för byggnadernas underhåll.

Yttrande.

I fråga om arrendators rätt till avdrag för underhåll har *Sveriges lantbruksförbund* framhållit, att, om arrendator utfört endast mindre reparationer, i princip snabbare avskrivning erhöles, än som skulle ha varit fallet, om reparationerna i sin helhet utförts av jordägaren. Hade arrendatorn å andra sidan utfört reparationer, vilka icke vore att anse såsom mindre, kunde emellertid följden bliva, att avskrivning skedde i långsammare takt än om jordägaren själv utfört reparationerna i sin helhet. Visserligen komme avdrag så småningom att medgivas för jordägarens samtliga kostnader, men då det särskilda underhållsavdraget icke medgaves i förevarande fall, bleve tiden, under vilken avskrivningen skedde, utsträckt. Förbundet har vidare understrukt önskvärdheten av att bestämmelser infördes, som reglerade avdragsrätten för det fall, att arrendator utfört nybyggnader. Härvid syntes böra beaktas å ena sidan, att arrendatorn erhöles av förhållandena motiverad rätt till avdrag, samt å andra sidan, att jordägaren icke ålades skattskyldighet för åtgärder, som vidtagits av arrendatorn, i annan mån än jordägaren komme i besittning av värdet av dessa åtgärder.

i. Övergång av byggnad till jordbruksfastighet från annan förvärvskälla och tvärtom.

De sakkunniga.

Om byggnad, som är taxerad såsom annan fastighet, utan att byta ägare övergår till jordbruksfastighet, skall enligt de sakkunnigas förslag som ingångsvärde upptagas det taxeringsvärde såsom annan fastighet, vilket varit

byggnaden åsatt. Förvärvas en byggnad, som är avsedd att användas i jordbruket eller skogsbruket, genom benefikt fång, skall samma regel tillämpas. Förvärvas den åter genom köp eller liknande fång, skall köpeskillingen till den del, den belöper på byggnaden, upptagas såsom ingångsvärde.

Därest å andra sidan byggnad, som ingår i jordbruksfastighet, övergår till annan förvärvskälla utan att byta ägare eller försäljes, skall ur planen avföras ett belopp, motsvarande byggnadens restvärde.

j. Övergången.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha föreslagit, att byggnadskapitalets ingångsvärde vid övergången till det nya systemet skall, efter jordbrukarens val, beräknas på något av följande sätt.

1) Om jordbrukaren kan visa den ursprungliga kostnaden för uppförande av samtliga byggnader, må han såsom ingångsvärde upptaga denna kostnad, ökad med kostnaderna för till- och ombyggnad men minskad med tidigare åtnjutna värdeminskningssavdrag.

Därest den ursprungliga byggnadskostnaden icke kan visas, må ingångsvärdet bestämmas på något av de under 2) och 3) angivna sätten.

2) Såsom ingångsvärde må gälla två tredjedelar av det vid senaste fastighetstaxering åsatta jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde över 25 000 kronor samt skäligt värde å mera betydande naturtillgångar eller särskilda förmåner. Den för närvarande vid beräkning av värdeminskningssavdrag beträffande jordbruksfastighet tillämpade regeln för uppdelning av jordbruksvärdet å jord och byggnader har sålunda kommit till användning även i detta sammanhang. Reduktionen av den del av jordbruksvärdet, som motsvarar byggnadsvärde, har sin grund i att endast viss del av skogsmarksvärdet motsvaras av byggnadsvärde.

3) Såsom ingångsvärde må upptagas två tredjedelar av det vid 1938 års allmänna fastighetstaxering åsatta jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde överstigande 25 000 kronor samt skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Härifrån skall avgå ett belopp, motsvarande erhållna värdeminskningssavdrag. Har efter 1938 års ingång förändringar i byggnadsbeståndet inträtt, skall till det återstående värdet läggas kostnad för ny-, till- eller ombyggnad samt köpeskillning för förvärvad byggnad och skäligt värde å byggnad, överförd från annan förvärvskälla. Avdrag skall å andra sidan göras för erhållna bostadsförbättringsbidrag och dylika bidrag samt skäligt värde å byggnad, som uttrangerats, nedbrunnit, avyttrats eller övergått att användas i annan förvärvskälla än jordbruksfastighet.

Till de under 2) och 3) angivna värdena skall läggas särskilt värde å byggnader, som uppförts för jordbrukets binäringar och skogsbruket men icke ingå i förstnämnda värden.

Den under 3) angivna metoden för beräkning av ingångsvärdet är enligt de sakkunnigas mening lämplig att använda i de fall, då ny-, till- eller om-

byggnad i större omfattning ägt rum efter ingången av år 1938; i mitten av 1930-talet inträdde nämligen en betydande stegring av byggnadskostnaderna.

De sakkunniga ha övervägt att föreslå schablonmässiga ingångsvärden för fasta maskiner. Med hänsyn till att sådana inventarier förekomma i väsentligt olika omfattning å skilda fastigheter och att de jordbrukare, som kunna visa anskaffningskostnaden, icke böra få en förmånligare ställning i beskattningsavseende än övriga jordbrukare ha de sakkunniga emellertid icke ansett sig böra förorda, att särskilt värde å fasta inventarier får upptagas vid övergången.

Yttranden.

I vissa yttranden ha framförts erinringar mot de sakkunnigas förslag rörande fastställelse av byggnadskapitalets ingångsvärde.

Sålunda har *länsstyrelsen i Värmlands län* framhållit, att enligt gällande bestämmelser i skogsmarksvärdet icke beräknades ingå värdet å andra byggnader, avseende skogsbruket, än mindre byggnader såsom skogshärbärgen o. d. Det vore principiellt oegentligt att över huvud lägga skogsmarkens värde som grundval för beräkning av avdrag för byggnader, enär skogsmarksvärdet icke i någon mån vore uttryck för byggnadsvärde. Skogsmarksvärdet borde därför som regel eller åtminstone i den mån det överstege ett mera obetydligt belopp, t. ex. 1 000 kronor, frånräknas jordbruksvärdet.

Länsstyrelsen i Örebro län har hävdadt, att vid bestämmande av ingångsvärdet hänsyn borde tagas till hela skogsmarksvärdet. En mängd mindre arrende- och torpställen måste finnas för huggare och framför allt körare. Dessa arrendeställen åsattes visserligen i regel särskilda taxeringsvärden, men med hänsyn till läge och jordens beskaffenhet bleve dessa vanligen mycket låga och motsvarade icke alls nedlagda byggnadskostnader. Om hela skogsmarksvärdet icke finge påverka avskrivningsunderlaget, borde begränsningen göras procentuell. *Örebro läns hushållningssällskap* har yttrat, att någon begränsning av skogsmarksvärdet vid fastställande av ingångsvärdet icke borde äga rum. *Kalmar läns södra hushållningssällskap* har framhållit, att tillräcklig hänsyn icke tagits till det förhållandet, att i skogsbygderna byggnadsbeståndet till en del betingades av det med jordbruket förenade skogsbruket.

Stockholms, Blekinge och Västernorrlands läns hushållningssällskap ha ansett det böra övervägas, huruvida icke de skattskyldiga, som vid övergångstillfället hade ett stort bevisbart reparationsbehov, kunde erhålla kompensation härför genom viss förhöjning av byggnadskapitalet; dessa skattskyldiga bleve eljest missgynnade i förhållande till dem, som under de senaste åren under högkonjunkturen reparerat sitt byggnadsbestånd.

Länsstyrelsen i Gotlands län har framhållit, att hänsyn borde kunna tagas till förändringar i byggnadsbeståndet även för det fall, att ingångsvärdet skulle fastställas med hänsyn till senast åsatta taxeringsvärde.

Länsstyrelsen i Norrbottens län har uttalat, att det torde vara praktiskt omöjligt att beräkna ingångsvärdet med utgångspunkt från jordbruksvärdet vid 1938 års allmänna fastighetstaxering, enär de skattskyldiga mera sällan torde kunna förebringa utredning om erhållna värdeminskningsskattavdrag.

Länsstyrelsen i Kalmar län har yttrat, att den skattskyldige borde medgivas rätt att tillämpa andra ingångsvärden än de av de sakkunniga föreslagna, därest han visade att de förra värdena vore riktigare.

Stockholms och Västernorrlands läns hushållningssällskap ha framhållit, att ingångsvärdena icke borde slutgiltigt fastställas vid taxeringen för övergångsåret; de skattskyldiga borde kunna få frågan om ingångsvärdets storlek upptagen till förnyad prövning inom förslagsvis fem år från övergångsåret. *Värmlands läns hushållningssällskap* har uttalat sig på liknande sätt.

Västernorrlands läns hushållningssällskap har ansett taxeringsvärdet principiellt kunna godtagas såsom grund för ingångsvärdets bestämmande men funnit det angeläget, att möjligheter lämnas öppna att i särskilda fall vidtaga erforderliga jämkningar däri.

Statens forskningskommitté för lantmannabyggnader, som icke funnit förslaget tillfredsställande ur jordbruksekonomiska synpunkter, har anfört:

Mot det förslag till ändrade bestämmelser på området, som taxeringssakkunniga framlagt, vill forskningskommittén anmäla vissa ur jordbruksekonomisk synpunkt principiella erinringar. Genom att låta värdeminskningsskattavdraget utgå på en anskaffningskostnad, som stundom kan hänföra sig till en relativt långt tillbaka liggande tidpunkt, komma inte de under beskattningssåret föreliggande utgifterna att i vederbörlig utsträckning beaktas. Under den senaste tiden ha nämligen betydande stegringar i byggnadskostnaderna ägt rum. Det byggnadskapital, som nuvarande brukare måste avskrivna, är därför i regel betydligt högre än uppföringskostnaderna för förhandenvarande byggnader. Det synes därför rent principiellt vara skäligt, att reproduktionsvärdet å byggnaderna lägges till grund för avskrivningen. Det är emellertid uppenbart, att beräkningar av detta värde äro förenade med betydande svårigheter av praktisk art, framför allt därigenom att ett säkert statistiskt material på området ännu saknas. Forskningskommittén vill därför inte nu påyrka, att avskrivningen baseras på reproduktionsvärdet.

Då anskaffningskostnaden icke kan visas, ha taxeringsakkunniga, som ovan anförts, föreslagit, att $\frac{2}{3}$ av taxeringsvärdet i stället bör ligga till grund för avdragsberäkningen. Häremot kunna allvarliga erinringar göras. För det första blir det på så sätt beräknade avdragsbeloppet i regel för lågt. — — — Överlag gäller här att nybyggnadsvärdena väsentligt överstiga taxeringsvärdena. Det är följaktligen uppenbart, att de missförhållanden, som vidlåda nuvarande bestämmelser i avseende på avdragsbeloppets storlek, alltså kvarstå, då taxeringsvärdena skola bilda underlag för beräkningen av byggnadskapitalet. För det andra komma ifrågavarande bestämmelser att missgynna de ur räntabilitetssynpunkt sämst ställda jordbruken. — — —

Av vad som här anförts torde ha framgått att taxeringsvärdet icke är lämpligt som underlag för bestämmande av värdeminskningsskattavdrag för jordbrukets byggnader i samband med inkomsttaxeringen. I regel bli avdragen därigenom för låga. Alldeles särskilt gäller detta för mindre jordbruksfastigheter samt för egendomar med låga jordvärden. Att grunda avdragen på

äldre anskaffningsvärden innebär inte heller någon rationell lösning, då detta värde i regel icke nu svarar mot de nominella värdena.

Sveriges lantbruksförbund har uttalat, att en undersökning givit vid handen, att den föreslagna schablonregeln lämnade mycket ojämna resultat i de enskilda fallen. Ingångsvärdena komme att stå i mycket växlande förhållanden till förnyelsekostnaden. I enstaka fall, där byggnaderna under senare år i huvudsak nybyggts och kostnaderna härför kunde redovisas, komme ingångsvärdena att någorlunda ansluta sig till nuvarande anskaffningskostnader. I andra fall, och detta gällde större jordbruk i områden med höga jordvärden, gäve schablonmetoden ingångsvärden, som motsvarade eller överstege anskaffningskostnaderna 1939. För övriga jordbruk komme ingångsvärdena att ligga väsentligt under anskaffningskostnaderna 1939 och till mycket stor del (mindre jordbruk i allmänhet) att hålla sig vid endast halva återanskaffningskostnaden under nämnda år. Dessa ojämna resultat ledde dels till att underlaget för avskrivning icke bleve rättvist avvägt i de enskilda fallen, dels till att en enhetlig procentuell regel för avdragens beräkning icke kunde uppställas. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* har jämväl understrukt, att enligt schablonregeln fastställda ingångsvärden komme att innebära för vissa fastigheter en övervärdering och för andra en undervärdering av byggnadskapitalet. *Skaraborgs läns hushållningssällskap* har uttalat, att en fastighet med bördig jord och gott läge hade högre taxeringsvärde per arealenhet åker än en fastighet med jordmån av mindre god beskaffenhet och sämre läge, även om byggnadsbeståndet i båda fallen vore lika gott och av samma storlek. Skillnaden kunde vara avsevärd inom ett och samma län och betydande, om man på samma sätt jämförde exempelvis gårdar i de sydligaste landskapen med gårdar i Mellansverige och Skaraborgs län. Förhållandet bleve enahanda, om man jämförde gårdar av olika storlekar. Om byggnadsbeståndet även vid denna jämförelse förutsattes vara av samma kvalitet, stegrades byggnadskostnaderna per hektar vid minskad jordstorlek avsevärt snabbare än taxeringsvärdena. För Mellansverige och icke minst för Skaraborgs län borde byggnadsvärdet sättas högre än $\frac{2}{3}$ av taxeringsvärdet. *Svenska lantarbetsgivareföreningen* har ansett det uppenbart att betydande svårigheter måste uppstå sig då det gällde att fastställa ingångsvärdena. Genom att utgå från den ursprungliga byggnadskostnaden bortsåge man från penningvärdets försämring. Byggnadsvärdet borde uppskattas till en väsentligt större del av jordbruksvärdet än $\frac{2}{3}$.

Lantbruksstyrelsen har föreslagit, att viss differentiering med varierande ingångsvärden borde övervägas, varvid ingångsvärdet borde sättas högre vid de små brukningsdelarna och vid jordbruk av mindre god beskaffenhet. *Länsstyrelsen i Hallands län* har ifrågasatt, att man beträffande de mindre jordbruken skulle jämka ingångsvärdena efter nästkommande fastighetstaxering. *Blekinge läns hushållningssällskap* har framhållit, att en i möjligaste mån riktig och rättvis bedömning av byggnadernas värde vid övergången till det nya avskrivningsförfarandet måhända skulle kunna ernås, om man införde det föreslagna systemet först efter det en ny allmän fastighetstaxering skett.

Jämtlands läns hushållningssällskap har uttalat, att om någon tillförlitligare metod än den föreslagna icke kunde konstrueras för schablonmässig beräkning av ingångsvärdet det torde bliva nödvändigt att verkställa en särskild taxering från fall till fall. Åtminstone borde möjlighet härtill föreligga, då de på annat sätt beräknade värdena visade sig vara uppenbart missvisande. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* har föreslagit, att ingångsvärdena bestämdes efter individuell värdering, som skulle verkställas av särskilda nämnder. *Kalmar läns södra hushållningssällskap* har funnit det fullständigt otänkbart att på sätt de sakkunniga föreslagit komma fram till ens någorlunda riktiga ingångsvärden. Skulle över huvud nya grunder för avskrivning å jordbrukets byggnader tillämpas, måste ingående värdet av byggnadsbeståndet fastställas individuellt.

k. Departementschefen.

Även om vissa skäl kunna anses tala för den av de sakkunniga föreslagna samordningen av värdeminskings- och underhållsavdragen, kunna å andra sidan — såsom i åtskilliga yttranden framhållits — mot förslaget riktas erinringar i ett flertal hänseenden. Då avdrag för underhåll varje år skall medgivas med en viss procentuell del av underhållskapitalet, oavsett om jordbrukaren haft någon utgift för reparation eller icke och oberoende av om utgiften över- eller understiger den ifrågavarande delen av underhållskapitalet, kommer förslaget att medföra bristande överensstämmelse mellan räkenskaper och avskrivningsplaner. Förslaget innebär vidare ett avsteg från principen om skatt efter förmåga, i det att avdrag vid taxering icke erhålles för de utgifter, som den skattskyldige verkligen fått vidkännas under beskattningsåret. Då avdrag för reparationer årligen får tillgodonjutas med visst belopp, vare sig jordbrukaren verkställer reparationer eller icke, ligger häri en fara för att underhållet kan komma att skjutas på framtiden. Med hänsyn till svårigheten att avgöra hur stor del av köpeskillingen för försåld fastighet som belöper på byggnad ha de sakkunniga föreslagit att restvärdet skall följa fastigheten. Härav skulle följa, att om säljaren på grund av underlåtenhet att verkställa erforderliga reparationer konsumerat en betydande del av underhållskapitalet köparen skulle som ingångsvärde få tillämpa endast det sålunda reducerade restvärdet. Detta skulle kunna medföra komplikationer i avtalsförhållandena mellan köpare och säljare.

En ytterligare olägenhet av den föreslagna samordningen av värdeminskings- och underhållsavdragen är att den icke kan göras tillämplig beträffande förvärvskällan jordbruksfastighet i dess helhet. Metoden kan sålunda svårigen användas såvitt angår arrendator; denne skall också enligt förslaget åtnjuta avdrag för kostnad för underhåll enligt nuvarande regler.

De erinringar, som sålunda kunna riktas mot förslaget om samordning av värdeminskings- och underhållsavdrag, äro enligt min mening så bety-

dande att jag icke anser mig kunna förorda förslaget i denna del. Avdrag för underhåll bör därför för den jordbrukare, som taxeras efter kontantprincipen, alltjämt medgivas enligt nu gällande regler, d. v. s. med belopp, som erlagts under beskattningsåret. För den jordbrukare, som taxeras efter bokföringsmässiga grunder, bör avdrag för underhåll beviljas på samma sätt som för rörelseidkare, d. v. s. utgiften bör få avdragas det år, då densamma enligt vedertagen bokföringssed bör upptagas i räkenskaperna såsom utgiftspost (vanligen det år utgiften gjorts eller då skuld därå uppkommit).

I några yttranden har framhållits, att det missförhållande i samband med taxeringen av s. k. lyxjordbruk, som låge däri att avdrag för betydande underskott beträffande förvärvskällan jordbruksfastighet finge åtnjutas från inkomsten av annan förvärvskälla, till stor del skulle avhjälpas genom den föreslagna formen för avdrag för underhåll av byggnad. Då jag icke upptagit sakkunnigförslaget i berörda del, kan alltjämt avdrag komma att ske för underskott, som uppstår å dylika jordbruk. Innan avdrag för underskott medgives, bör beskattningsnämnd naturligen noggrant granska, att alla inkomst- och utgiftsposter äro i deklarationen upptagna till riktiga belopp. Särskild uppmärksamhet bör ägnas åt att värdet av naturaförmåner taxeras till skäliga belopp samt att utgifter för personal och materialier eller eljest icke avse ej avdragsgilla kostnader för förbättring av egendomen eller ägarens levnadskostnader. Uppkommer efter de justeringar av de deklarerade beloppen, som må föranledas av den verkställda granskningen, ändock underskott å jordbruksfastigheten, kan detta med nuvarande bestämmelser icke vägras.

Vad som skattemässigt skall anses såsom byggnad får i praxis avgöras med ledning av gällande bestämmelser.

Avdrag för värdeminskning av byggnad å jordbruksfastighet bör medgivas med viss procent av byggnadens värde. I fråga om rörelse beräknas värdeminskningssavdraget i regel å det taxerade byggnadsvärdet. Kan utredning om byggnadens anskaffningsvärde förebringas, beräknas emellertid avdraget å detta värde. I jordbruket höra byggnader och jord intimt samman, och det är svårt att uppdelat taxeringsvärdet i en del, som avser byggnaderna, och en annan del, som avser jorden. Skall värdeminskningssavdraget beräknas å del av taxeringsvärdet, torde därför annan utväg icke stå till buds än att liksom för närvarande antaga, att två tredjedelar av det taxerade jordbruksvärdet belöpa på byggnaderna, och beräkna avdraget på nyssnämnda del. Härvid bör jordbruksvärdet minskas med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån det överstiger visst belopp, vilket kan anses motsvara byggnadsvärde, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Det skogsmarksvärde, som kan anses motsvara byggnadsvärde, bör såsom de sakkunniga föreslagit skäligen uppskattas till 25 000 kronor. Naturtillgångar och särskilda förmåner torde böra betraktas såsom mera betydande, om skäligt värde därå överstiger en tiondedel av det taxerade jordbruksvärdet. Då ett sålunda schablonmässigt bestämt bygg-

nadsvärde stundom kan mera avsevärt avvika från det verkliga byggnadsvärdet, bör jordbrukaren ha möjlighet att beräkna avdraget å anskaffningsvärdet. För att så skall få ske, bör han åvägabringa utredning om byggnadsanskaffningskostnad. Svårigheter att förete sådan utredning föreligga naturligen icke sällan om byggnaden uppförts för längre tid sedan. Genom det förslag som jag här efteråt framlägger om bestämmande av ingångsvärde å byggnad skapas emellertid möjlighet för jordbrukare att övergå till att beräkna värdeminskningens avdraget å anskaffningsvärdet. De skäl, som tidigare anförts emot en beräkning av värdeminskningens avdrag beträffande inventarier enligt restvärdesmetoden, tala även emot att beräkna avdragen för värdeminskning av byggnad enligt nämnda metod.

I anskaffningsvärdet böra inräknas samtliga material- och arbetskostnader; i arbetskostnaderna böra ingå löner icke blott till arbetstagare, som anställts särskilt för byggnadsarbetet, utan även till arbetstagare, som äro anställda för den egentliga jordbruksdriften men deltaga i byggnadsarbetet. Vid sådant förhållande bör givetvis vid beräkning av nettointäkten av jordbruksfastighet avdrag icke medgivas för dessa lönekostnader.

Avskrivningsprocentens storlek bör bestämmas i praxis med hänsyn till byggnads varaktighetstid. Är på grund av särskilda omständigheter byggnadens värde för jordbruksdriften begränsat till förhållandevis kort tid, t. ex. därför att en av arrendator uppförd byggnad enligt arrendeavtalet icke skall lösas av jordägaren vid arrenderättens slut, bör avskrivningsprocenten bestämmas med hänsyn härtill. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, bör byggnadskostnaden i sin helhet få avdragas för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.

Värdet å fasta maskiner i rörelse i form av särskilt maskinvärde angives vanligen till skillnaden mellan hela byggnadsvärdet och värdet av byggnaden bortsett från maskinerna. Då taxerat byggnadsvärde svårigen kan fastställas beträffande jordbruksfastighet, kan ej heller gärna komma i fråga att bestämma särskilt maskinvärde å maskiner å jordbruksfastighet. Därest dessa ha relativt högt värde och kortare varaktighet än den egentliga byggnaden, bör därför — såsom de sakkunniga förordat — hänsyn tagas till nämnda förhållande genom att värdeminskningens avdrag för maskinerna medgives med högre procentsats än som tillämpas för byggnaden i övrigt. I sådant fall bör jordbrukaren förete utredning om maskinernas anskaffningsvärde.

Sveriges lantbruksförbund och Statens forskningskommitté för lantmannabyggnader ha ansett, att avskrivning för värdeminskning av byggnad rätteligen borde beräknas å förnyelsekostnaden (nyvärdet) för byggnadsbeståndet. I likhet med de sakkunniga finner jag mig bl. a. med hänsyn till svårigheten att fastställa nybyggnadskostnaden icke böra förorda, att avskrivning sker på ett dylikt underlag.

I fråga om avdrag vid utrangering eller rivning av byggnad i jordbruk böra tillämpas samma bestämmelser som i motsvarande hänseende gälla beträffande byggnad i rörelse. Om den skattskyldige förebringar utredning

om anskaffningsvärdet och vid beskattningen åtnjutna värdeminskningsavdrag, bör sålunda avdrag få ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av byggnadsmaterialier och dylikt i samband med utträngningen eller rivningen.

Då avdrag för värdeminskning av byggnad i jordbruk enligt departementsförslaget skall medgivas på i huvudsak enahanda sätt som för närvarande sker beträffande byggnad i rörelse och då vid överlåtelse av fastighet i rörelse återbekomma belopp, som motsvara tidigare medgivna värdeminskningsavdrag, icke utgöra skattepliktig intäkt, finner jag, att ej heller motsvarande belopp, såvitt gäller jordbruksfastighet, böra beskattas.

Såsom förut berörts är det av vikt att jordbrukarna ha möjlighet att beräkna värdeminskningsavdraget för byggnad å dennas anskaffningskostnad. Därest denna kan visas, bör vid *övergången* såsom ingångsvärde upptagas den ursprungliga anskaffningskostnaden, ökad med kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad samt förvärv av byggnad men minskad med beloppet av tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag och oavskrivet värde å utträngad eller avyttrad byggnad.

Om anskaffningskostnaden icke kan visas, bör såsom avskrivningsunderlag tjäna annat värde, vilket skäligen kan anses motsvara byggnadsvärdet vid övergången till det nya systemet. Såsom förut omnämnts föreslås de nya bestämmelserna skola träda i kraft den 1 januari 1953 och tillämpas vid taxering första gången år 1954. År 1952 skall allmän fastighetstaxering äga rum. Det synes då lämpligt att ingångsvärdet å byggnad bestämmas med utgångspunkt från det vid sistnämnda taxering åsatta jordbruksvärdet. Såsom ingångsvärde bör då gälla två tredjedelar av jordbruksvärdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån det överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Ha särskilda värden åsatts byggnader, som uppförts för jordbrukets binärningar eller skogsbruket, ingå dessa värden i den del av jordbruksvärdet, som icke belöper å skogsmark. Något tillägg för dylika värden bör alltså icke komma i fråga. Det sålunda bestämda ingångsvärdet kan då tjäna såsom avskrivningsunderlag och därefter påbyggas med senare tillkommande byggnadskostnader, vilka äro att hänföra till ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring.

Om jordbrukare senare än den 1 januari 1953 övergår till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder och taxering för det första räkenskapsåret skall ske senare än år 1954, bör, om ingångsvärdet å byggnad skall bestämmas schablonmässigt på sätt nyss sagts, nämnda värde fastställas med utgångspunkt från det jordbruksvärde, vilket åsatts vid den fastighetstaxering, som verkställts närmast före det första räkenskapsårets utgång.

I de fall, då ingångsvärdet å byggnad bestämmas schablonmässigt med utgångspunkt från taxerat jordbruksvärde, bör, om särskilda omständigheter föranleda därtill, ett sålunda bestämt ingångsvärde kunna jämkas. Så

bör kunna ske, exempelvis om byggnaden är av särskilt dålig eller särskilt god beskaffenhet.

Därest jordbrukaren kan visa anskaffningskostnaden å fasta maskiner (den ursprungliga med tillägg av kostnad för senare anskaffade fasta maskiner), bör ingångsvärdet bestämmas till nämnda kostnad, minskad med beloppet av tidigare åtnjutna å maskinerna belöpande värdeminskningsavdrag och oavskrivet värde å utrangerade eller avyttrade maskiner. Kan anskaffningskostnaden icke visas, torde såsom ingångsvärde böra tjäna skäligt värde, motsvarande uppskattat saluvärde vid övergången.

Vad förut sagts om avdrag för värdeminskning av byggnad bör gälla vare sig inkomsten av jordbruksfastighet beräknas enligt kontantmetoden eller efter bokföringsmässiga grunder, dock med det undantaget att de föreslagna bestämmelserna rörande avdrag vid utrangering eller rivning böra tillämpas endast vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder.

D. Avdrag för underhåll och värdeminskning av

täckdikningsanläggning.

Enligt 22 § 1 mom. kommunalskattelagen får avdrag göras för reparation och underhåll av diken. Däremot får enligt 2 mom. samma författningsrum avdrag icke ske för kostnad för grundförbättring å fastigheten, såsom nyodling, vattenavledning, sjösänkning m. m. Enligt anvisningarna till nämnda paragraf, punkt 7, räknas såsom avdragsgill underhållskostnad, bland annat, kostnad för istandsättande eller omläggning av förut anlagd täckdikning, varemot avdrag icke får ske för nyanläggning av täckdikning. Därest omläggning av täckdikning på grund av användande av dyrbarare material än det förut befintliga är till viss del att hänföra till grundförbättring, får avdrag ej ske för mer än vad en omläggning med enahanda material som det gamla skulle kostat.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat, att då en väl utförd täckdikning icke kunde beräknas äga bestånd under längre tid än i genomsnitt 70 år de sakkunniga ansåge riktigt, att avdrag borde få ske ej blott för kostnaden för underhåll utan även för den värdeminskning, som täckdikningsanläggningen vore underkastad trots åtgärder för dess vidmakthållande. Denna ståndpunkt syntes även motiverad därav att kostnaderna för täckdikning uppginge till relativt höga belopp.

Till belysande av kostnadernas storlek ha de sakkunniga återgivit resultatet av en utredning angående dikningskostnader i Östergötlands län vid arbeten, ledda av dikningsförmän under åren 1935—1944. Utredningen utvisar bl. a. för åren 1935 och 1944 följande kostnader:

År	Arbete och transporter		Kostnader per hektar		Total Kr.
	Kr.	%	Kr.	%	
1935.....	225	60	148	40	373
1944.....	490	64	281	36	771

De sakkunniga ha föreslagit, att i likhet med vad som förordats skola gälla beträffande byggnader i jordbruket avdragen för underhåll och värde-minskning av täckdikning skola samordnas. Det värde, som skall läggas till grund för beräkning av avdragen, benämnes enligt förslaget *anläggnings- och underhållskapitalet*. Anläggningskapitalet utgöres av kostnaden för täckdikningens anordnande, underhållskapitalet av utgifterna för dess vidmakthållande. Jordbrukaren har att lämna utredning angående det anläggnings- och underhållskapital, som nedlagts i fastigheten under visst beskattningsår. I underhållskapitalet får icke inräknas kostnad för avlöning till personal, som huvudsakligen är anställd för den egentliga jordbruksdriften.

Avdrag för annan kostnad än materialkostnad får ske endast om anläggningen utförts enligt plan upprättad av sakkunnig person, t. ex. lantbruksingenjör eller jordbrukskonsulent. Avdragen skola beräknas å anläggnings- och underhållskapitalets restvärde; alternativt äger jordbrukaren rätt att lägga anläggningskostnaden till grund för avdragens beräkning. För beräkning av avdragen har föreslagits en plan liknande den, som tidigare förordats skola tillämpas vid beräkning av avdrag för underhåll och värde-minskning av jordbrukets driftbyggnader.

De sakkunniga ha yttrat, att det givetvis tillkomme praxis att fastställa procentsatsens storlek med hänsyn till täckdikningens beräknade varaktighetstid. Såsom förut omnämnts kunde varaktighetstiden för en väl utförd täckdikning uppskattas till i genomsnitt 70 år. Vid procentsatsens avvägning borde vidare hänsyn tagas till att kostnaderna för underhåll av täckdikning i regel torde vara relativt obetydliga. Å andra sidan borde framhållas, att i de fall, då täckdikning utförts av annat material än tegelrör, en kortare varaktighetstid kunde förutses. Med utgångspunkt härifrån borde en avskrivning efter 2 procent i allmänhet giva ett riktigt resultat.

Om *arrendator* utfört täckdikningsarbete, skall enligt förslaget jordägaren påföra anläggningskapitalet vad han utgivit i ersättning till arrendatorn. Avdrag för ersättningen får sålunda icke ske på en gång utan åtnjutes successivt enligt planen. Arrendator äger vid taxeringen åtnjuta avdrag för den del av kostnaden, som icke kommer att ersättas av jordägaren. Denna del skall fördelas på den beräknade arrendetiden.

Vad beträffar frågan om beräkning av anläggnings- och underhållskapitalet vid *övergången* till det nya systemet ha de sakkunniga övervägt möjligheten att fastställa ett ingångsvärde å befintliga täckdikningsanläggningar. De sakkunniga ha emellertid funnit att en individuell prövning torde vara omöjlig att genomföra i praktiken med hänsyn till det stora antal fastigheter, varom här är fråga. Att schablonmässigt fastställa ett ingångsvärde har ej heller ansetts möjligt med hänsyn till de olika förhållanden i fråga om täckdikning, som råda beträffande skilda fastigheter. De sakkunniga ha därför funnit, att hänsyn icke kan tagas till de kostnader för täckdikning, vilka före övergången nedlagts å en jordbruksfastighet. Detta torde enligt de sakkunnigas mening icke innebära någon olägenhet i förhållande till nuvarande regler, enligt vilka avdrag icke får ske för sådana kostnader.

Yttranden.

De sakkunnigas förslag rörande avdrag för underhåll och värdeminskning av täckdikningsanläggning har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden. Vissa erinringar ha dock framförts.

Sveriges lantbruksförbund har sålunda framhållit, att underhållskostnaderna borde få avdragas direkt såsom driftkostnad, enär de vore låga i förhållande till anläggningskostnaderna och svåra att avskilja från driftkostnaden i övrigt. Avdrag för värdeminskning borde i princip beräknas på grundval av förnyelsekostnaderna, men det innebure icke någon så stor olägenhet om avdraget beräknades med utgångspunkt från de ursprungliga anläggningskostnaderna. Därest större förskjutning av kostnadsläget inträffade, torde en i huvudsak tillfredsställande anpassning härtill kunna ernås genom att avdragsprocenten ändrades något, så att hänsyn därigenom toges till förnyelsekostnaden för äldre anläggningar. Vid fastighetsöverlåtelse borde dock i de fall, då säljaren bleve underkastad realisationsvinstbeskattning respektive haft rätt att göra avdrag för realisationsförlust, jämkning av restvärdet ske på motsvarande sätt som förbundet föreslagit i fråga om byggnadernas restvärde.

Kammarrätten, överståthållarämbetet samt länsstyrelsen i Malmöhus län ha i tillämpliga delar hänvisat till sina yttranden angående avdrag för underhåll och värdeminskning å byggnad.

Sveriges lantbruksförbund samt *länsstyrelserna i Gotlands och Norrbottens län* ha icke funnit bärande skäl föreligga för att tillämpa olika beräkningsgrunder för anläggningskapitalet, beroende på om täckdikningen utförts enligt plan av sakkunnig eller icke.

Sveriges lantbruksförbund och *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha framhållit, att till täckdikningsanläggning jämväl borde hänföras täckta avlopp från sådan anläggning.

I några yttranden har en årlig avskrivning med 2 procent ansetts otillräcklig.

Hallands läns hushållningssällskap har sålunda framhållit, att en täckdikningsanläggning borde vara helt avskriven efter 25 år. *Gotlands och Kalmar läns norra hushållningssällskap* ha föreslagit en årlig avskrivning med 3 procent. *Kronobergs läns hushållningssällskap* har ansett, att avdragsprocenten borde sättas olika allt efter materialets större eller mindre varaktighet, förslagsvis 2 procent för rördikning och 4 procent för trädikning.

I vissa yttranden har framhållits, att ingångsvärde borde få beräknas även för äldre täckdikningsanläggningar. Så har skett i yttranden, avgivna av *Stockholms* och *Blekinge läns hushållningssällskap*. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* har funnit starka skäl tala för en uppmjukning av de föreslagna bestämmelserna. *Svenska lantarbetsgivareföreningen* har anfört, att det icke vore mer än skäligt, att någon kompensation bereddtes jordbruket för de kostnader, som faktiskt nedlagts på jord-

brukets fastigheter i grundförbättringar i syfte att ernå lägre driftkostnader och bättre produktion; därest ingångsvärde icke erhöles skulle detta säkerligen åstadkomma stor irritation bland jordbrukarna och även skogsägarna. *Länsstyrelsen i Uppsala län* samt *Jönköpings, Västmanlands och Jämtlands läns hushållningssällskap* ävensom *Sveriges lantbruksförbund* ha framhållit, att efter därom framlagd utredning skäligt ingångsvärde borde medgivas.

Lantbruksstyrelsen har framhållit, att värdet av anläggning utförd med rör efter år 1938 borde beaktas. *Hallands läns hushållningssällskap* har ansett, att hänsyn borde tagas till anläggning som kunde styrkas vara utförd under förslagsvis de tio senaste åren. *Kronobergs läns hushållningssällskap* har funnit skäligt, att avskrivning medgaves för efter förslagsvis år 1935 nedlagda och av deklaranter styrkta täckdikningskostnader, i den mån dessa ej vid övergången finge anses amorterade enligt den procentsats, som därefter skulle gälla. *Skaraborgs läns hushållningssällskap* har yttrat, att ingångsvärde borde upptagas för anläggning utförd efter år 1938 enligt vederbörligen upprättad plan. I de fall kostnaderna för sådana anläggningar icke kunde styrkas, borde som ingångsvärde kunna fastställas ett visst värde per hektar. *Östergötlands och Älvsborgs läns norra hushållningssällskap* ha föreslagit, att ingångsvärde skulle beräknas för anläggning utförd enligt plan under de tio senaste åren. Sistnämnda hushållningssällskap har jämväl framhållit, att för de år dräneringen vid bestämmelsernas ikraftträdande redan utnyttjats en amortering av 2 procent för år möjligen syntes böra avräknas å anläggningskapitalet. *Stiftsnämnden i Skara* har givit uttryck åt i huvudsak samma uppfattning.

I vissa yttranden har framhållits att avdrag borde medgivas även för vissa andra anläggningar än täckdikningsanläggningar.

Sveriges lantbruksförbund har betonat, att förslaget icke medgave avskrivning å anläggningskostnaderna för andra grundförbättringar än täckdikningsanläggningar, såsom markvägar, skogsvägar, broar, vattenavledningar, nyodlingar och sjösänkningar. I den mån kostnaderna för dylika anläggningar täcktes av en varaktig värdeökning och anläggningarna med vederbörligt underhåll hade en bestående användbarhet, borde avdrag för anläggningskostnaderna givetvis icke förekomma. En dylik värdeökning och bestående användbarhet föreläge emellertid i många fall icke, och i sådana fall borde avdrag därför medgivas. *Stockholms, Uppsala, Östergötlands, Blekinge och Hallands läns hushållningssällskap* samt *Svenska lantarbetsgivareföreningen* ha yttrat, att grundförbättringar av förevarande slag borde inräknas i avskrivningsunderlaget.

Sveriges lantbruksförbund har vidare framhållit, att de sakkunniga helt bortsett från specialodlingar av mångårig beskaffenhet, nämligen frukt-, bär- och plantkulturer, vilka ofta representerade betydande och efter sin ålder varierande värden. Man borde beträffande dessa kulturer lämpligen

tillämpa ett avskrivningsförfarande av samma art som beträffande byggnader och täckdikningsanläggningar. Skulle ett dylikt avskrivningsförfarande icke kunna medgivas, borde jordbrukarna åtminstone erhålla rätt att även i fortsättningen avdraga anläggningskostnaden för nya kulturer samt ersättningskulturer vid tiden för deras anläggande. I fråga om mindre kulturer syntes sistnämnda förfaringssätt i regel böra tillämpas. *Stockholms, Uppsala och Blekinge läns hushållningssällskap* ha jämväl ansett, att kulturer av förevarande slag borde beaktas vid fastställande av avskrivningsunderlaget.

Departementschefen.

Enligt gällande bestämmelser medgives avdrag för värdeminskning — utom beträffande aktier, andelar, vissa rättigheter och liknande tillgångar samt inventarier — endast i fråga om byggnader. Täckdikningsanläggningar, vägar, fruktkulturer och liknande anläggningar äro att hänföra till fastighet men kunna icke anses utgöra byggnad. Om behov av avskrivning å dylika tillgångar i särskilda fall skulle anses vara för handen, är det en fråga, som berör icke blott jordbruksfastighet utan även rörelse. Denna fråga bör därför lösas i ett sammanhang för båda förvärvskällorna. Då jag icke är beredd att utan ytterligare utredning taga ställning till berörda fråga, finner jag mig icke nu kunna förorda, att avdrag för värdeminskning medgives beträffande täckdikningsanläggning eller annan liknande anläggning, som icke är att anse som byggnad.

E. Avdrag för överpris och merkostnad för inventarier och byggnader.

I anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen stadgas beträffande inventarier, att om ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög kostnad för tillgång betingats därav, att den skolat utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bliva allenast tillfällig, eller av annan liknande omständighet avdrag för sådant överpris eller sådan merkostnad, i den mån motsvarande avdrag under beskattningsåret skett i räkenskaperna, må göras vid inkomstberäkningen, även om värdet av tillgången vid beskattningsårets slut ej nedgått till det efter avskrivningen återstående beloppet.

Någon motsvarande bestämmelse beträffande byggnader finnes icke. I praxis har emellertid liknande avdrag, med stöd av 20 § kommunalskattelagen, medgivits i fråga om byggnader.

De sakkunniga.

Sedan redogörelse lämnats för förevarande frågas tidigare behandling (betänkandet s. 178—182), ha de sakkunniga föreslagit att avdrag för överpris och merkostnad skall medgivas beträffande jordbruksfastighet under samma förutsättningar som i fråga om rörelse. Vad angår avdrag för över-

pris och merkostnad för byggnad i jordbruket ha de sakkunniga härvid anført:

Vidkommande byggnader i jordbruk och skogsbruk förefinnes vid jämförelse med byggnader i rörelse den skillnaden att jordbruksfastighet med tillhörande byggnader försäljes betydligt oftare än byggnad i rörelse. Då någon beskattning av realisationsvinst ej sker i det fall att fastighet ärvts eller erhållits i gåva eller vid försäljning innehafts under minst 10 år, synes visserligen den anförda skiljaktigheten böra föranleda till att strängare villkor uppställas för medgivande av överprisavdrag för byggnad i jordbruksfastighet än för byggnad i rörelse. Emellertid kommer enligt de sakkunnigas förslag beträffande avdrag för värdeminskning å byggnad i jordbruk och skogsbruk det taxeringsmässiga restvärdet att följa fastigheten, varigenom garanti vinnes för att avskrivning icke sker med mer än 100 procent. Den förut berörda skillnaden mellan byggnad i jordbruksfastighet och i rörelse torde därför i praktiken icke bliva stor. Enligt de sakkunnigas mening bör på grund härav överprisavdrag för byggnad i förvärvskällan jordbruksfastighet medgivas under samma förutsättningar, som gälla för byggnad i rörelse. Denna ståndpunkt torde vara sakligt motiverad bl. a. av den anledningen, att om en ny byggnad uppföres under tid, då byggnadskostnaderna äro särskilt höga, men fastigheten försäljes, då priserna äro mera normala, kommer ofta den höga byggnadskostnaden ej att helt täckas av köpeskillingen.

De närmare omständigheter, under vilka rätt till överprisavdrag för byggnader i jordbruk och skogsbruk kunna tänkas föreligga, kunna icke angivas. Det torde få ankomma på praxis att taga ställning till dessa frågor under hänsynstagande till omständigheterna i varje särskilt fall. Det må i detta sammanhang blott framhållas att överprisavdrag lär kunna ifrågakomma för såväl bostäder som övriga driftbyggnader.

Yttranden.

De sakkunnigas förslag beträffande avdrag för överpris och merkostnader för inventarier och byggnader i förvärvskällan jordbruksfastighet har berörts endast i två yttranden.

Länsstyrelsen i Jämtlands län har framhållit, att den rörelseidkare under krigsåren, utan stöd i författning, medgivna rätten till avdrag för överpris å byggnad numera torde sakna aktualitet. Motsvarande rätt vid anskaffning av inventarier i rörelse förutsatte bokföringsskyldighet, enär motsvarande avdrag skulle ha skett i räkenskaperna. En jordbrukare, som icke fölle under lagen om jordbruksbokföring, kunde sålunda aldrig göra anspråk på överprisavdrag.

Länsstyrelsen i Norrbottens län har anført:

Grundprincipen härvidlag måste vara den, att kostnaderna för inköpet eller uppförandet varit avsevärt högre än normalt. Vad som avses med normala kostnader hava de sakkunniga givetvis icke kunnat närmare angiva. Den osäkerhet, som råder om kommande stabilisering av penningvärdet samt den olikhet vid inkomsttaxeringen, som genom förslaget genomförande skulle komma att förefinnas mellan, å ena sidan, rörelseidkare och jordbrukare samt, å andra sidan, övriga skattskyldiga, främst då ägare av annan fastighet, anser länsstyrelsen vara av så avgörande betydelse, att förslaget i denna del skäligen icke bör i detta sammanhang genomföras.

Departementschefen.

Jordbrukare, som taxeras enligt bokföringsmässiga grunder, bör äga rätt till avdrag för överpris och merkostnad för inventarier under samma förutsättningar som enligt anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen gälla för rörelseidkare.

Såsom förut nämnts finnas icke särskilda bestämmelser om rätt till avdrag för överpris och merkostnad för byggnad i rörelse, men i praxis har dylikt avdrag ändock medgivits. Hinder synes vid sådant förhållande icke böra möta att bevilja dylikt avdrag även i fråga om jordbruksfastighet, då jordbrukaren taxeras efter bokföringsmässiga grunder och avskrivning sker å anskaffningskostnad. Förutsättningar för medgivande av dylikt avdrag i sistnämnda förvärvskälla torde dock mera sällan föreligga. Då — såsom de sakkunniga framhållit — jordbruksfastighet försäljes betydligt oftare än rörelse och då restvärde enligt departementsförslaget icke skall åtfölja fastigheten, bör stor återhållsamhet iakttagas i fråga om beviljande av avdrag för överpris och merkostnad beträffande jordbruksfastighet.

F. Beskattningen vid benefikt fång.**De sakkunniga.**

De sakkunniga ha i detta avsnitt behandlat frågan om och i vad mån genom nedskrivning av varulager eller avskrivning å inventarier bildad dold reserv skall vid överlåtelse av tillgångarna framtas till beskattning. Därest så skall ske uppstå särskilda problem vid benefik överlåtelse.

De sakkunniga ha till en början erinrat om de bestämmelser, som reglera beskattningen av dold reserv vid köp, byte eller därmed jämförligt fång. Då det gäller varor, upptages försäljningspriset som inkomst för säljaren och han beskattas alltså för den dolda reserven. Köparen äger upptaga anskaffningskostnaden som ingångsvärde. I fråga om inventarier skola aktiebolag och annan juridisk person, som är berättigad till fri avskrivning, redovisa försäljningspriset som inkomst och alltså beskattas för all vinst vid försäljningen¹; annan skattskyldig skall däremot beskattas endast för vad som återbekommits av belopp, varmed värdeminskningssavdrag åtnjuts, såvida icke förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning föreligga, då jämväl annan vinst beskattas. Jämväl beträffande inventarier beskattas alltså den dolda reserven. Köparen äger även vid förvärv av inventarier upptaga anskaffningskostnaden som ingångsvärde.

Vidare ha de sakkunniga framhållit, att det vid bedömande, i vad mån beskattning skulle ske vid benefik överlåtelse av tillgångar, vore av intresse att äga kännedom om i vilken omfattning skatteplikt föreläge för mottagaren, därest denne sedermera avyttrade eller tillgodogjorde sig tillgången. Då ingen inkomst borde undgå beskattning, komme nämligen frågan om skattepliktens omfattning för mottagaren att återverka på spörsmålet, huru be-

¹ Jfr not å s. 78.

skattningen av överlåtaren borde ske. I förevarande hänseende syntes praxis ha intagit den ståndpunkten att om skattskyldig, som genom benefikt fång förvärvat tillgångar av här avsett slag, sedermera avyttrade desamma skattepliktig intäkt uppkomme för honom, om avyttringen skedde yrkesmässigt. Exempel härpå utgjorde sådana fall, då skattskyldig förvärvat tillgångarna tillsammans med den näring, vari de nyttjats och vilken av den skattskyldige fortsattes, eller då skattskyldig låtit tillgångarna ingå i annan av honom bedriven näring. I fråga om inventarier i rörelse beskattades dock alltid belopp, som motsvarade återbekomna värdeminskningsavdrag.

De sakkunniga ha erinrat om att bestämmelser saknades om huru dold reserv i varulager och varufordringar i rörelse skulle behandlas i beskattningshänseende vid benefik överlåtelse av dylik tillgång. Orsaken härtill torde vara, att skattetvister i berörda avseende sällan förekomme, enär arvtagaren (eller motsvarande skattskyldig) i allmänhet fortsatte rörelsen och upptog ingående värdet å tillgångarna till samma belopp som förutvarande ägarens utgående värde; därmed övertog arvtagaren skatteskulden för den dolda reserven.

I fråga om inventarier i rörelse funnes i punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen bestämmelser för det fall, att inventarier övergått till rörelse genom arv eller liknande fång. I sådant fall skulle såsom anskaffningsvärde för tillgången anses dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången. Om tillgången i samband med förvärv av den rörelse, vari den nyttjades, erhållits genom fång av nyssnämnda slag, skulle dock, där ej särskilda omständigheter till annat föranledde, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp, som kvarstode i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren, försåvitt ej vid förvärv av rörelsen på grund av arv eller testamente stämpelplikt beräknats efter lägre belopp. I sistnämnda fall skulle det belopp, efter vilket stämpelplikt sålunda beräknats, anses såsom anskaffningsvärde.

De sakkunniga ha uttalat, att överlåtelse genom benefikt fång av varulager, varufordringar och inventarier i jordbruk torde förekomma i betydligt större omfattning än överlåtelse av motsvarande tillgångar i rörelse. Vid övergång till inkomstberäkning efter bokföringsmässiga grunder för inkomst av jordbruksfastighet torde det därför vara nödvändigt att närmare bestämma omfattningen av överlåtarens skattskyldighet vid dylik överlåtelse.

För att förhindra att dolda reserver i *varulager* och *varufordringar* undginge beskattning vid benefika överlåtelser hade de sakkunniga funnit, att en slutavräkning principiellt borde ske på samma sätt som då sådan tillgång uttagits ur driften eller försålts tillsammans med denna. Såsom skäl härför anförde de sakkunniga att, då utgifterna för att anskaffa eller frambringa dessa tillgångar fått avdragas såsom omkostnad vid taxeringen, driften borde gottgöras härför, då tillgångarna uttoges. Värderingen skulle ske efter allmänna saluvärdet vid tiden för övergången. Om emellertid till-

gång överlätas till skattskyldig, som fortsatte jordbruksdriften eller som läte tillgångarna ingå i annan av honom bedriven näring, skulle, såvida icke särskilda omständigheter till annat föranledde, den av överlåtaren gjorda värdesättningen godkännas. I följd härav skulle mottagaren tillämpa samma värdesättning vid beräkning av tillgångarnas anskaffningsvärde. Tillskiftades exempelvis vid upplösning av dödsbo tillgångarna någon, som läte dem ingå i jordbruksdrift eller annan av honom bedriven näring, berodde det sålunda på uppgörelse mellan dödsboet och vederbörande arvtagare hur beskattningsfrågan skulle ordnas. Sådan uppgörelse kunde gå ut på att dödsboet helt eller delvis framtoge en dold reserv till beskattning eller att dold reserv med därå belöpande skatteskuld helt eller delvis övertoges av arvtagaren. Tillskiftades åter tillgångarna någon, som ej hade för avsikt att yrkesmässigt utnyttja dem, ålåg det dödsboet att vidkännas slutavräkning efter tillgångarnas allmänna saluvärde vid tidpunkten för skiftet. Härigenom uteslötes den möjlighet, som eljest skulle föreligga, att för undvikande av beskattning av dold reserv låta tillgången övertagas av någon, som ej skulle yrkesmässigt utnyttja densamma. Med tillämpning av den av de sakkunniga föreslagna bestämmelsen kunde dold reserv i varulager följaktligen icke undgå beskattning.

Allmänna saluvärdet skulle, såsom förut nämnts, anknytas till tidpunkten för övergången, d. v. s. uttaget eller arvskiftet. Arvskiftet fastställde definitivt de enskilda arvs- och testamentstagarnas lotter. Det borde framhållas, att slutavräkning icke kunde företagas med utgångspunkt från det värde, vartill varulagret skulle upptagas i bouppteckningen. Enligt förordningen den 6 juni 1941 om arvsskatt och gåvoskatt skulle lös egendom, varom här vore fråga, uppskattas till vad den kunde antagas ha betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning. I allmänhet saknades emellertid möjlighet till kontroll, huruvida det i bouppteckningen upptagna värdet å varulagret motsvarade dess verkliga värde. En slutavräkning efter bouppteckningsvärdet vore för övrigt utesluten redan av det skälet, att varulagret ofta underginge förändring i tiden mellan bouppteckningsförrättningen och arvskiftet. Till grund för värdesättningen skulle sålunda läggas kvantiteter och priser vid uttag eller skifte.

De sakkunniga ha föreslagit, att nyssnämnda regler beträffande benefik överlåtelse av varulager och varufordringar i jordbruk skola äga motsvarande tillämpning i fråga om rörelse.

De sakkunniga ha vidare förordat, att bestämmelserna i punkt 3 b fjärde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen rörande benefik överlåtelse av inventarier i rörelse skola äga motsvarande tillämpning beträffande sådan överlåtelse av *inventarier* i jordbruk. Övergå sålunda jordbruksinventarier genom arv eller liknande fång till ny ägare, som fortsätter jordbruksdriften, skall den nye ägarens ingående värde överensstämma med den förutvarande ägarens utgående värde, därest icke stämpelplikt beräknats efter lägre belopp; i sistnämnda fall skall det lägre beloppet upp

tagas såsom anskaffningsvärde. Överlätas däremot inventarierna till annan än jordbrukare eller rörelseidkare, skall avräkning ske efter tillgångens allmänna saluvärde vid övergången.

I detta sammanhang ha de sakkunniga framhållit, att de sakkunnigas tidigare omförmälda förslag, att all vinst vid försäljning av inventarier i jordbruk skulle upptagas som inkomst av jordbruksfastighet, utgjorde en nödvändig förutsättning för att de föreslagna reglerna rörande beskattning vid benefik överlåtelse skulle kunna genomföras.

Slutligen ha de sakkunniga yttrat, att förslaget angående slutavräkning kunde medföra, att dödsbo (eller motsvarande skattskyldig) komme att beskattas för en betydligt högre inkomst än eljest skolat ske på grund av att dold reserv i varulager framtagits till beskattning på en gång eller att vinst vid försäljning av inventarier ökat nettointäkten. En sådan beskattning kunde bli betungande med hänsyn till skatteprogressionen. För att såvitt möjligt undanröja olägenheterna av merbeskattningen ha de sakkunniga föreslagit, att skattskyldig skall äga få nettointäkten för det år, som slutavräkningen avser, fördelad å beskattningsåret och högst fem av de närmast föregående åren. Fördelningen må dock icke ske å större antal år än att å vart och ett av dem belöper ett belopp av minst 2 000 kronor.

Yttranden.

Förslaget rörande beskattning vid benefikt fång av dold reserv i varulager, varufordringar och inventarier i jordbruk har berörts endast i ett mindre antal yttranden.

Beträffande beskattningen av dold reserv i varulager och varufordringar har *kammarrätten* icke haft något att invända mot förslaget i denna del.

Sveriges lantbruksförbund har uttalat, att genom de föreslagna reglerna hade i stort sett skett en kodifiering av gällande praxis; ur såväl rättvisesynpunkt som praktisk synpunkt vore förslaget ändamålsenligt.

Beträffande benefikt fång av inventarier har *kammarrätten* yttrat, att intet vore att erinra mot de föreslagna bestämmelserna angående bestämmande av anskaffningsvärde för mottagaren. *Kammarrätten* kunde dock icke instämma i de sakkunnigas uttalande, att den lösning dessa föreslagit beträffande beskattning av försäljningsvinster å inventarier utgjorde en nödvändig förutsättning för att de föreslagna reglerna för beskattning av tillgångar i samband med benefik överlåtelse skulle kunna genomföras. I analogi med vad *kammarrätten* föreslagit beträffande rätt för skattskyldig, som sålde inköpta inventarier, att förebringa utredning om att beskattningsbar försäljningsvinst därvid icke föreläge, borde jordbrukare, som genom onerös eller benefik rättshandling till annan överläte inventarium — oavsett om han mottagit inventariet genom oneröst eller benefikt

fång — erhålla rätt att förebringa utredning om att skattepliktig vinst icke uppkommit. I annat fall presumeras sådan vinst föreligga.

Sveriges lantbruksförbund har ifrågasatt upphävande av den spärregel i anvisningarna till 29 § punkt 3 b sista stycket kommunalskattelagen, enligt vilken för visst fall såsom anskaffningsvärde skulle anses det belopp, efter vilket stämpelpikt beräknats. Förbundet har vidare anfört:

1936 års skattekommitté har ansett att den sistnämnda regeln, att stämpelpiktiga beloppet skall anses som anskaffningsvärde under de förutsättningar, som lämnats i ovan berörda författningsrum, är uttryck för en i och för sig riktig huvudprincip om det allmänna saluvärdet såsom anskaffningsvärde. Förbundet anser sig icke övertygat av detta kategoriska påstående, som ju förutsätter att reciprocitet icke skall föreligga mellan arvlåtare och arvtagare i detta avseende. Arvlåtaren erhåller ju icke avdrag för skillnaden mellan sitt taxeringsmässiga restvärde och ett lägre allmänt saluvärde. Vid avskrivning av inventarier och därmed jämförliga tillgångar syftar man ju till en fördelning av kostnaderna över användningstiden och icke till att vid varje tillfälle restvärdet överensstämmer med det allmänna saluvärdet. Det bör påpekas, att om det stämpelpiktiga beloppet är högre än arvlåtarens restvärde, en motsvarande höjning av anskaffningsvärdet-avskrivningsunderlaget upp till allmänna saluvärdet, d. v. s. stämpelpiktiga beloppet, icke verkställs.

Förbundet vill därför ifrågasätta om icke denna spärr bör borttagas ur lagstiftningen. För jordbruket och skogsbruket är denna angelägenhet av ännu större betydelse än för andra förvärvskällor beroende på bl. a. den omständigheten att näringsverksamheten här oftare går i arv och gåva och inte minst därpå, att med de låga avskrivningsprocenter, som torde komma att gälla för jordbruket och skogsbruket, arvlåtarens taxeringsmässiga restvärde oftast kommer att överstiga det stämpelpiktiga beloppet. Jordbrukets och skogsbrukets inventariebestånd har ett lägre andrahandsvärde än rörelses inventariebestånd.

Mot förslaget rörande fördelning av intäkt, som uppkommit i samband med slutavräkning vid överlåtelse av varulager eller inventarier, ha riktats erinringar i vissa yttranden.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har sålunda uttalat, att de enligt förslaget medgivna vittgående möjligheterna att skapa dolda reserver säkerligen komme att ofta nog utnyttjas på ett sätt som direkt motverkade den jämnhet i beskattningen år från år, vilken de sakkunniga med rätta betecknat som eftersträfvansvärd. Att under sådana förhållanden ytterligare premiera vissa skattskyldigas åtgärder för uppskjutande av beskattning genom att införa skattelättnader i förhållande till andra skattskyldiga syntes icke riktigt. Om likväl någon eftergift i nu förevarande avseende ansåges ofrånkomlig, torde en uppdelning på två år vara till fyllest.

Länsstyrelsen i Gotlands län har yttrat, att vad de sakkunniga anfört som motivering till förslaget i stort sett gällde även rörelseidkarna. Möjligen vore det skäligt att bland övergångsbestämmelserna intaga en regel av innehåll, svarande mot det av de sakkunniga föreslagna tillägget, att gälla under en övergångstid av exempelvis 10 år.

Länsstyrelsen i Örebro län har anförde:

Det skulle sannolikt för en skattskyldig, som bleve föremål exempelvis för realisationsvinstbeskattning med högt belopp, framstå såsom orättvist att icke äga möjlighet att på något sätt fördela denna vinst på flera år, medan däremot en dylik rätt skulle föreligga för en skattskyldig, som genom en rimligare lagervärdering själv kunnat medverka till en utjämning av sina taxeringar. Det föreslagna stadgandet synes icke ägnat att framskapa något större återhållsamhet hos de skattskyldiga, när det gäller lagernedskrivningar. Utan förefintligheten av ett sådant stadgande kan däremot tänkas att en dylik återhållsamhet så småningom kommer att växa fram. Bestämmelsen skulle dessutom komma att vålla skattemyndigheterna icke ringa besvär. Därest densamma trots allt anses böra bibehållas, synes det i varje fall länsstyrelsen önskvärt, att den föreslagna spärren höjes från 2 000 kronor till 3 000 kronor.

Kammarrätten har avstyrkt förslaget i förevarande del. Kammarrätten har härvid uttalat, att om genom eftertaxering till tidigare beskattningsår överfördes vinst, som bokföringsmässigt sett tillhörde senare beskattningsår, avsteg härigenom gjorts från principen om varje beskattningsår såsom något för sig avslutat. Kammarrätten ansåge det visserligen i hög grad eftersträfvansvärt att undvika tvära kastningar i fråga om den skattepliktiga inkomsten och därmed i skatteprogressionen men ville samtidigt framhålla önskvärdheten av att detta spörsmål icke löstes separat för en enda förvärvskälla utan för samtliga förvärvskällor i gemen. Konsekvensen torde även fordra, att en vid avveckling konstaterad förlust finge på något sätt avräknas vid taxering för annat beskattningsår än det, då den bokföringsmässigt konstaterats. Om och i den mån en lindring i beskattningen påkallades av omständigheter, som föranlett de sakkunnigas förslag i denna del, syntes annan lösning av frågan böra eftersträvas.

Beträffande beskattning vid benefik överlåtelse av varulager och varufordringar i rörelse har *Sveriges köpmannaförbund* uttalat, att det vore önskvärt att klarhet skapades på denna punkt. Det vore en normal företeelse, att en rörelseidkare av åldersskäl överläte sin rörelse till exempelvis en son enligt bokförda värden. Det vore uppenbarligen riktigt, att faderns utgående lagervärde upptoges som ingående värde hos sonen, vilket även gällde inventarierna. Den av de sakkunniga berörda olägenheten, att skatteprogressionen kunde medföra, att taxeringen bleve betungande, då slutavräkning verkställdes i ett dödsbo, gällde i lika hög grad rörelse som jordbruk. En förutsättning för att de föreslagna bestämmelserna skulle kunna införas vore därför enligt förbundets mening, att möjligheten att uppdelat den uppkomna intäkten på flera år infördes jämväl beträffande rörelse.

Kommerskollegium har anförde:

Skattepliktig intäkt uppkommer för skattskyldig, som annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvat tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning, och sedermera avyttrar eller tillgodogör

sig desamma, då tillgångarna utnyttjas yrkesmässigt. De nu föreslagna bestämmelserna om slutavräkning m. m. vid benefik överlåtelse komma därför att få betydelse i de fall, då ifrågavarande rörelsetillgångar överlätas till någon, som icke utnyttjar dem yrkesmässigt. Dylika fall torde emellertid vara jämförelsevis sällan förekommande. Kollegium, som i och för sig icke har något att erinra mot ifrågavarande bestämmelser, finner det fördensskull tveksamt, om de föreslagna bestämmelserna beträffande vissa tillgångar i jordbruk böra införas även beträffande dylika tillgångar i rörelse.

Departementschefen.

Det torde icke vara vanligt att varulager, varufordringar eller inventarier i rörelse eller jordbruk överlätas till någon, som icke är rörelseidkare eller jordbrukare. Frågan om beskattning av dold reserv i de berörda fallen synes därför icke äga större praktisk betydelse. Däremot är frågan av stor principiell vikt däriigenom, att den berör det mera omfattande spörsmålet om inkomstbeskattningen av avkastning, som överlåtes genom benefikt fång. Till detta större frågekomplex är jag icke beredd att utan närmare utredning taga ställning. Den mera begränsade fråga, som de sakkunniga tagit upp, bör med hänsyn härtill icke lösas nu utan i ett större sammanhang.

G. Grunder för beräkning av intäkt av skogsbruk.

Redogörelse har tidigare lämnats för gällande bestämmelser rörande beräkning av intäkt av skogsbruk (s. 36 f.). Enligt dessa grundas inkomstberäkningen för skogsbruk på den principen, att som inkomst för skogsägare bör beskattas värdet av skogens tillväxt under den tid, han innehafte fastigheten; tillväxten anses nämligen utgöra avkastning för skogsägaren. Säljer denne skog utöver tillväxten efter förvärvet av fastigheten, anses han ha realiserat en del av sitt skogskapital, och vad som flyter in vid denna realisation är skattefritt, såvida icke reglerna om realisationsvinstbeskattning äro tillämpliga. Realisation av skogskapital föreligger, då genom avverkning av skog eller dess avyttring utan samband med avyttring av marken det återstående virkesförrådet eller värdet nedgått under ägarens ingående virkesförråd, respektive ingångsvärde eller då skogen avyttrats i samband med avyttring av marken. Intäkt genom realisation av skogskapital undantages från beskattning däriigenom, att avdrag medges för det realiserade skogskapitalet. Avdraget kan efter den skattskyldiges val beräknas efter tre olika metoder. De olika metoderna äro *förrådsmetoden*, *värde-metoden* och *schablonmetoden*. Förrådsmetoden och värde-metoden kunna användas både vid avyttring av skog under ägarens innehav av fastigheten och vid försäljning av själva fastigheten; schablonmetoden kan däremot tillämpas endast i det senare fallet.

Vid förrådsmetoden får avdrag åtnjutas, då skog avyttrats under ägarens innehav av fastigheten, med så stor del av ingångsvärdet, som belöper på

minskningen av ägarens ingående virkesförråd, och, då skog avyttrats i samband med avyttring av marken, med den del av köpeskillingen för skogen, som belöper på ägarens ingående virkesförråd.

Vid värdemetoden får avdrag ske, då skog avyttrats under ägarens innehav av fastigheten, med det belopp, varmed skogens återstående värde understiger ägarens ingångsvärde, och, då skog avyttrats i samband med avyttring av marken, med ägarens ingångsvärde.

Vid schablonmetoden äger den skattskyldige åtnjuta avdrag med ett belopp, motsvarande värdet av fyra gånger den normala virkesavkastningen av marken.

Vissa begränsningar äro föreskrivna för utnyttjande av avdrag för uttag av skogskapital. Under innehavet får avdrag enligt värdemetoden icke ske med högre belopp än bruttointäkten för skogen. Vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken får icke enligt någondera av de tre metoderna avdrag ske med högre belopp än den å skogen belöpande köpeskillings belopp.

De sakkunniga.

Efter en redogörelse för kommunalskatteberedningens förslag till inkomstbeskattning av skogsbruk (betänkandet s. 193—197) ha de sakkunniga uttalat att, om man för skogsbruket skulle kunna genomföra en inkomstbeskattning efter bokföringsmässiga grunder, ur såväl principiella som praktiska synpunkter fördelar torde vinnas, om bestämmelserna liksom för det egentliga jordbruket så nära som möjligt anknöte till vad som gällde i fråga om inkomst av rörelse. De sakkunniga hade övervägt ett förslag, enligt vilket skogslagervärdet skulle få tämligen fritt bestämmas av skogsägaren själv.

De sakkunniga ha därefter redogjort för sitt förslag till inkomstbeskattning av skogsbruket efter bokföringsmässiga grunder. I korthet innebär förslaget följande.

Som lagervärde upptages värdet vid årets början och slut av lager av skogsprodukter och växande skog. Den växande skogens ingående lagervärde utgör vid köp, byte eller därmed jämförligt fång den del av köpeskillingen, som belöper på skogen, samt vid arv eller annat benefikt fång det taxerade skogsvärdet vid senaste allmänna fastighetstaxering. Det ingående skogslagervärdet bestämmas alltså efter samma regler, som nu gälla för skogens ingångsvärde. Har avdrag åtnjutits i detta värde eller för minskning i det ingående virkesförrådet, är det ingående skogslagervärdet lika med det för ägaren gällande ingångsvärdet. Vid årets slut bestämmas det utgående skogslagervärdet av skogsägaren med hänsyn icke blott till förändringarna i värde genom avverkning och tillväxt utan även till behovet av jämkningar uppåt eller nedåt för att ernå inkomstutjämning.

För att förhindra att skogslagervärdet nedskrivs för lågt gäller ett lägsta värde för nedskrivningen (spärrvärde). Detta ligger 20 procent under ingångsvärdet.

Då onormalt stora skogsuttag göras eller då genom eldsvåda eller annan omständighet större minskning av skogskapitalet äger rum, äger den skattskyldige i visst fall nedskriva skogslagervärdet lägre än till det nyssnämnda spärrvärdet. Kan han sålunda visa att det taxerade skogsvärdet bör nedsättas med mera än 20 procent, får spärrvärdet nedsättas med samma procenttal av ingångsvärdet.

Ägaren har vidare möjlighet att uppskriva skogslagervärdet med hänsyn till tillväxt eller annan värdeökning. Någon annan begränsning i fråga om uppskrivningen bör icke gälla än att värdet icke får sättas högre än skogens verkliga värde.

Den slutliga beskattningen av skogsinkomsten under ägotiden sker först vid fastighetens övergång till annan ägare. Avräkning äger då rum i anslutning till det utgående skogslagervärde, som skall vara ingångsvärde för den nye ägaren. Vid fastighets försäljning skall skogens köpeskillning utgöra det värde, till vilket avräkning sker. Vid benefika fång äger avräkning rum i förhållande till det taxerade skogsvärdet. Då vid slutavräkningen kan inträffa, att en stor samlad skogsinkomst tages till beskattning, bör denna kunna fördelas på ett flertal år.

Då skogen utgör icke blott varulager utan även produktionsmedel, bör vid beskattning i samband med försäljning av fastigheten hänsyn tagas till penningvärdets förändring på så sätt, att ingångsvärdet omräknas till det penningvärde, som gäller under överlåtelseåret.

För att göra övergången till det nya systemet så enkel som möjligt skall ingångsvärdet utgöra taxeringsvärdet för skogen vid senaste allmänna fastighetstaxering eller »det för ägaren gällande ingångsvärdet», om detta är högre och ägaren väljer detsamma.

Särskilt med tanke på de svårigheter för bondeskogsbrukets utöware, som tillämpningen av det nyss återgivna förslaget kan erbjuda, ha de sakkunniga i samband med förslaget om jordbrukets beskattning efter bokföringsmässiga grunder icke velat utsträcka sistnämnda förslag att avse jämväl växande skog. De sakkunniga ha dock ansett, att efter en tids förtrogenhet med de föreslagna grunderna för jordbrukets beskattning och med erfarenhet av huru dessa komma att verka även skogsbrukets beskattning principiellt borde samordnas med jordbrukets och de nyss framlagda synpunkterna i fråga om inkomstbeskattning av skog övervägas.

Då enligt de sakkunnigas förslag växande skog icke hänföres till varulager i skogsbruk, skall dit hänföras endast avverkade skogsprodukter. Vad de sakkunniga tidigare föreslagit skola gälla beträffande lager, fordringar och skulder i jordbruk skall äga motsvarande tillämpning i fråga om lager, fordringar och skulder i skogsbruk. Såvitt angår fordringar på grund av upplåtelse av avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under flera år, ha dock föreslagits särskilda regler. De sakkunniga ha uttalat, att den, som ingått avtal om upplåtelse av avverkningsrätt till skog, icke fullgjort någon prestation i och med avtalets upprättande. Ur denna synpunkt syntes upplåtelse av avverkningsrätt till skog kunna jämföras med leverans-

kontrakt å varor i rörelse. Ett sådant leveranskontrakt redovisades i allmänhet icke i den skattskyldiges bokföring eller vid inkomsttaxeringen, förrän varan levererats och säljaren således fullgjort sin prestation. I följd härav skulle beträffande kontrakt om upplåtelse av avverkningsrätt köpeskillingen upptagas såsom inkomst, i den mån avverkning skedde. Då det emellertid skulle möta svårigheter för skogsägaren att bedöma, huru mycket som vid en viss tidpunkt avverkats, och då i regel likvid för avverkningsrätt torde erläggas i nära anslutning till avverkning, hade de sakkunniga funnit att ur praktisk synpunkt skogsägaren borde äga rätt att upptaga köpeskillingen såsom inkomst först i den mån den blivit tillgänglig för lyftning. Han behövde sålunda icke såsom utestående fordran upptaga någon del av den avtalade köpeskillingen.

Yttranden.

De sakkunnigas förslag beträffande inkomstbeskattning av skogsbruk har upptagits till behandling endast i ett mindre antal yttranden. I flertalet av dessa har uttalats, att nämnda beskattning borde ske enligt bokföringsmässiga grunder, men delade meningar ha rått om huruvida frågan om en sådan beskattning borde genomföras i samband med de sakkunnigas förslag i övrigt eller först senare.

Länsstyrelsen i Gotlands län har i likhet med de sakkunniga funnit, att frågan om beskattning av växande skog efter bokföringsmässiga grunder borde upptagas till förnyad prövning, sedan bokföringsmässig inkomstberäkning införts beträffande jordbruket och erfarenhet om dess verkningar vunnits. *Sveriges lantbruksförbund*, som givit uttryck åt samma uppfattning, har framhållit, att en överarbetning av nuvarande bestämmelser vore nödvändig bl. a. på grund av det förhållandet, att dessa vore så komplicerade, att de skattskyldiga knappast kunde tillgodogöra sig i lag fastställd avdragsrätt. Det förekomme också, att taxeringsmyndigheterna icke beaktade det långtgående inkomstbegreppet för skogsbruket framför allt vid avyttring av den växande skogen i samband med avyttring av marken.

Västmanlands läns hushållningssällskap har ansett det vara önskvärt, att frågan om skogsbrukets beskattning utan dröjsmål upptoges till förnyat övervägande. En sådan lösning borde därvid eftersträvas, att skogsbrukets beskattning i huvudsak komme att ske efter samma grunder som jordbrukets. *Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund, som framhållit i huvudsak samma synpunkter, har uttalat, att en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skulle vara ägnad att leda till ett bättre resultat och till en icke minst ur de skattskyldigas synpunkt önskvärd jämnare fördelning av inkomsterna av skogsbruk.

Svenska lantarbetareförbundet har ansett, att förslag till ändring av taxeringen av skogsbruk bort framläggas samtidigt med förslaget om ändrade grunder för beskattning av jordbruket. *Länsstyrelsen i Uppsala län* har funnit det vara synnerligen önskvärt, att förslag framlades att till lager skulle hänföras växande skog. *Överståthållarämbetet* har funnit starka skäl tala

dels för att även den växande skogen hänfördes till varulager i enlighet med det av de sakkunniga därutinnan skisserade förslaget, dels ock för att denna reform genomfördes samtidigt med förslaget om att det egentliga jordbruket skulle beskattas efter bokföringsmässiga grunder. De sakkunnigas betänkligheter mot att framlägga förslag rörande skogsbeskattningen förefölle överdrivna. Förslagets genomförande skulle otvivelaktigt leda till en förenklad inkomstberäkning och en jämnare beskattning. Gällande bestämmelser för beräkning av värdeminskning genom avverkning eller avyttring av skog vore så invecklade, att framför allt utövarna av de mindre skogsbruken icke kunde bemästra dem och därför ofta ginge miste om sin avdragsrätt.

Länsstyrelsen i Västerbottens län, som ansett de sakkunnigas förslag otillfredsställande, har anfört:

Skogen får väl principiellt jämnställas med annan gröda, ehuru med cirka 100 gånger så lång omloppstid och av praktiska skäl skördad med långa mellanrum. Att då på en gång beskatta denna avkastning måste ju principiellt ur rättvisesynpunkt anses mindre tillfredsställande. Det har ju sedan lång tid varit tillåtet att deklarerat inkomst av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder, varav många för övrigt begagnat sig, och jordbruksbokföringen är så pass prövad, att en ytterligare prövning därav knappast synes kunna förebäras som giltigt skäl för uppskov med en slutgiltig lösning av skogsbeskattningsfrågan. Åtminstone borde de skogsägare, som så önska, lämnas tillfälle att deklarerat årlig avkastning av skogen enligt bokföringsmässiga grunder. Visserligen uppstår, särskilt vid övergången, en del problem att bemästra, men svårigheterna därmed förefalla vara överdimensionerade.

I de anförda skälen för och emot beskattning av skogens årliga avkastning enligt bokföringsmässiga grunder hava de sakkunniga bl. a. åberopat sig på ett av kommunalskatteberedningen på sin tid avgivet betänkande. Beredningen hade däri ansett sig ej kunna förorda ett sådant beskattningssystem främst av de skälen, att all värdestegring av skogen då bleve beskattad samt med hänsyn till svårigheten att fastställa ingångsvärdet vid övergången.

De sakkunniga synes hava intagit samma ställning till dessa problem.

Någon bärande motivering för undantagande av skogen från beskattning av värdestegringsvinst har vare sig beredningen eller de sakkunniga framlagt. Visserligen kan värdestegringen å fastigheter, som av ägaren innehafts mer än 10 år, ej beskattas, men detta är ju en följd av att bestämmelserna om beskattningen av realisationsvinst begränsats på sådant sätt och ej därav, att beskattning av inkomst genom värdestegring i princip är felaktig. Dessutom är beskattningen av skog ej begränsad på samma sätt, varigenom dess beskaffenhet av vara är särskilt markerad. Skogens värde är som fallet beträffande andra nödvändighetsvaror starkt beroende av tillgång och efterfrågan. En beskattning av värdestegringen i den mån den beror därpå, torde vara fullt riktig. I den mån värdestegringen av skogen beror på förändrat penningvärde, kan möjligen råda delade meningar, ehuru det är svårt att inse det berättigade i att därför just undantaga värdestegringen av skog från beskattning.

Sveriges skogsägareförbund har hävdad, att ett införande av den växande skogen som varulager vid skogsbrukets beskattning efter bokföringsmäs-

siga grunder mötte så stora svårigheter ur skogsvärderingssynpunkt, att en åtgärd av denna art knappast vore genomförbar. Felkällorna bleve så stora bl. a. beträffande beräkning av tillväxtens storlek, att beskattningsmetoden snabbt kunde leda till rena orimligheter. Förbundet måste därför i princip inlägga en gensaga mot de sakkunnigas uttalanden i denna del.

Departementschefen.

I likhet med de sakkunniga anser jag, att förslaget rörande taxering av intäkt av växande skog efter bokföringsmässiga grunder bör övervägas först sedan förslaget om taxering av intäkt av jordbruk enligt dylika grunder genomförts och varit i tillämpning någon tid.

Vad angår lager av avverkade skogsprodukter samt fordringar och skulder, hänförliga till skogsbruk, böra vid taxering enligt bokföringsmässiga grunder samma regler gälla som tidigare förordats skola tillämpas i motsvarande hänseenden beträffande jordbruk. I fråga om fordringar i anledning av upplåtelse av rätt till avverkning av skog bör dock — såsom de sakkunniga föreslagit — skogsägaren ha rätt att upptaga likvid för avverkningensrätten såsom inkomst först i den mån den blivit tillgänglig för lyftning; någon utestående fordran å sådan likvid behöver således icke upptagas.

H. Bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha till en början lämnat redogörelse för den tidigare behandlingen av frågan om bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare (betänkandet s. 207—213).

De sakkunniga ha därefter uttalat, att det nuvarande deklarationsförfarandet i fråga om jordbruk och skogsbruk förutsatte, att räkenskaper fördes eller att anteckningar verkställdes rörande jordbruksdriftens intäkter och utgifter samt tillgångar och skulder. Utan räkenskaper eller anteckningar torde en riktig deklaration i regel icke kunna avgivas. Man hade emellertid anledning antaga, att i många fall jordbruksdeklarationen icke grundade sig å räkenskaper eller anteckningar. Då enligt de sakkunnigas förslag inkomst av jordbruksfastighet skulle taxeras efter bokföringsmässiga grunder, vore det givetvis i hög grad angeläget, att bokföring eller noggranna anteckningar verkställdes rörande jordbruksdriften.

Vid tillkomsten av gällande bokföringslag hade såsom skäl för att jordbruket icke kunde åläggas bokföringsskyldighet anförts, att de synpunkter, som låge till grund för stadgandena om den allmänna handelsbokföringen, icke utan vidare ägde tillämpning å jordbrukare. Härmed torde ha åsyftats, att bokföringen för rörelseidkare i första hand avsåges som skydd åt näringsidkarens borgenärer.

Beträffande de stora jordbruken föreläge i fråga om driftens utövning och omfattning principiellt icke någon skillnad i jämförelse med rörelse. Vid dessa jordbruk, vilkas omsättning kunde uppgå till betydande belopp,

vore jordbrukaren ofta hänvisad att för jordbruksdriften anlita handelskredit i stor utsträckning. I jordbruket vore vidare nedlagt betydande kapital. De skäl, som främst motiverade bokföringsskyldighet för rörelseidkare, nämligen hänsyn till kreditintressena, gjorde sig även gällande i fråga om dessa jordbruk.

Sedan sekelskiftet hade jordbruket befunnit sig i en ständig utveckling. Driftsekonomiska synpunkter hade alltmera lagts på jordbruksnäringen. Denna näringsgren hade en sådan omfattning och en sådan betydelse för landet, att åtgärder från det allmännas sida borde vidtagas för att åstadkomma ordnade räkenskaper vid åtminstone de stora jordbruken. Under senare år hade statsmakterna haft att taga ställning till förslag om prisreglerande åtgärder för jordbruket. Då i framtiden ställning skulle tagas till denna fråga vore det av vikt, att en utredning till grund härför i så stor utsträckning som möjligt kunde baseras på ordnade räkenskaper över jordbruket. Det borde även framhållas, att vissa för jordbrukets framtida gestaltning synnerligen betydelsefulla frågor påkallade sin lösning och att det därvid säkerligen vore av värde att ha tillgång till de uppgifter angående jordbruksnäringen, som ordnade räkenskaper kunde giva.

För jordbrukaren själv vore bokföring till uppenbart gagn, bland annat av det skälet, att den gäve jordbrukaren bättre översikt och kontroll över jordbrukets ekonomi samt möjlighet att bedöma olika driftgrenars lönsamhet. Jordbrukaren hade sålunda en påtaglig nytta av att föra sina räkenskaper med ordning och reda.

Bokföring vore slutligen önskvärd såsom underlag för taxering av jordbruksinkomst. Här åsyftades icke blott den skattekontroll, som måste utövas, utan även det förhållandet att jordbrukarna genom att framlägga riktiga räkenskaper kunde styrka sina påståenden i skattetvister.

I fråga om bokföringsskyldighetens omfattning borde större krav icke ställas på jordbrukarna än på rörelseidkarna. För de senare utgjorde minimifordringarna att dagbok samt inventariebok med inventarium och balansräkning fördes. Skyldighet att föra en bokföring av minst denna omfattning borde kunna föreskrivas för större och medelstora jordbruk. För de större jordbruken borde ytterligare böcker föras. Motsvarande skyldighet vore föreskriven i fråga om rörelse.

De sakkunniga ha övervägt olika sätt att bestämma gränsen mellan bokföringsskyldiga och icke bokföringsskyldiga jordbrukare. Därvid har avisats tanken på att låta storleken av omsättningen eller nettointäkten, antalet anställda eller fastighetens areal vara avgörande för om bokföringsskyldighet skall föreligga eller ej. Omsättningen, nettointäkten och antalet anställda ha nämligen ansetts vara alltför variabla faktorer för att kunna läggas till grund i förevarande hänseende. Vad angår arealen ha de sakkunniga yttrat, att denna visserligen vore klarare bestämd än de förut nämnda faktorerna men att med hänsyn till arealens fördelning på olika ägoslag och dessas varierande värden för skilda egendomar en gränsdragning med ledning av arealen likväl icke vore rättvisande.

De sakkunniga ha stannat för att föreslå att fastighetens taxeringsvärde tjänar såsom grund för att avgöra om bokföringsskyldighet skall föreligga eller ej. Därvid ha de sakkunniga uttalat, att mot fastighetens taxeringsvärde som grund för bokföringsskyldigheten visserligen kunde invändas att icke heller detta värde vore konstant. Det fastställdes vart femte år och samma jordegendom kunde under oförändrade brukningsförhållanden åsättas olika värden, beroende på bl. a. penningvärdets förändringar. För taxeringsvärdet som grund talade dock den omständigheten, att det med ledning av detta värde bleve enkelt att konstatera, när bokföringsplikt föreläge. Ett taxeringsvärde vore ett uttryck för jordbrukets storleksgrad och utgjorde därigenom ett gott underlag för att bedöma, huruvida sådana förhållanden föreläge, att för ökad kontroll av intäkter och utgifter bokföringsplikt borde föreskrivas. Den nyss framhållna olägenheten att taxeringsvärdet kunde ändras vore möjlig att undgå genom en bestämmelse om att bokföringsskyldigheten, när den en gång inträtt, borde fortbestå, även om konjunkturförhållanden eller andra omständigheter föranledde en mindre reducering av fastighetens värde.

Då taxeringsvärdet sålunda borde vara avgörande för om bokföringsskyldighet skulle föreligga eller ej, borde emellertid detta värde reduceras med förekommande tomt- och industrivärde. Sistnämnda värde representerade nämligen icke någon kapitaltillgång, som tillförde vinst i annat fall än då fastigheten avyttrades. De sakkunniga ansåge, att bokföringsskyldighet borde inträda då taxeringsvärdet (jordbruks- och skogsvärdet) uppginge till 60 000 kronor. Huru många jordbruksfastigheter, som härvid komme att inordnas under bokföringsplikten, kunde icke beräknas. Antalet jordbruksfastigheter i riket med taxeringsvärde över 60 000 kronor (tomt- och industrivärde inbegripet) utgjorde emellertid enligt 1944 års taxering 12 854.

I övrigt äro de föreslagna reglerna rörande bokföringsskyldighet i jordbruket i stort sett av samma innehåll som stadgandena i 1929 års bokföringslag. I huvudsak innebär förslaget följande.

Aktiebolag, i handelsregistret införda bolag och ekonomiska föreningar, vilka äga eller bruka jordbruksfastighet, äro bokföringsskyldiga oavsett taxeringsvärdets storlek. Om jordbruk är utarrenderat inträder bokföringsskyldighet för arrendatorn.

Bokföringsskyldighet inträder eller upphör räkenskapsåret efter det kalenderår, varunder jordbruksfastigheten enligt beskattningsnämndernas beslut åsatts taxeringsvärde av den storlek förut sagts. Ändras taxeringsvärdet genom besvär över fastighetsprövningsnämndens eller länsprövningsnämndens beslut, inträder därav föranledd ändring i bokföringsskyldigheten med ingången av det räkenskapsår, som börjar sex månader efter det utslag angående fastighetstaxeringen meddelats.

Därest bokföringsskyldighet inträtt, fortbestår denna såvida icke taxeringsvärdet nedgår med mera än en femtedel.

Jordbruksbokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder samt med iakttagande av vad i jordbruksbokföring allmänt brukas och kan anses som god sed.

De böcker, som alltid skola föras, äro dagbok och inventariebok med inventarium och balansräkning.

I dagboken skola kontanta intäkter och utgifter normalt införas dagligen post för post. Produkter, som använts i den bokföringsskyldiges hushåll eller som utgått till driftpersonal och undantagstagare, skola antecknas i dagboken senast vid slutet av varje vecka eller, då förhållandena därtill föranleda, vid varje månads slut. Vad som av jordbrukets produkter åtgått för underhåll samt ny-, till- och ombyggnad å fastigheten eller som använts å annan fastighet eller i rörelse, som äges av den bokföringsskyldige, skall införas i dagboken vid uttaget.

Inventariet skall enligt de sakkunnigas förslag upptaga samtliga tillgångar och skulder, vare sig de ingå i jordbruksdriften eller ej. Tillgångarna få icke upptagas över sina verkliga värden. Tillgångar för stadigvarande bruk få dock upptagas till anskaffningsvärdet, ehuru verkliga värdet är lägre, därest avskrivning därå sker med belopp, motsvarande värdeminskningen. Skulder och fordringar i jordbruksdriften skiljas från övriga skulder och fordringar. Skulder i jordbruksdriften uppdelas i låneskulder och löpande skulder.

Om räkenskapsavslutning sker medelst vinst- och förlustkonto i huvudbok, skola vinster och förluster upptagas i lämpliga huvudposter i enlighet med vad i jordbruksbokföring allmänt brukas.

Räkenskapsåret får icke överstiga tolv månader. Vid jordbruksdriftens början ävensom vid omläggning av räkenskapsåret får det dock utsträckas att omfatta högst aderton månader.

De sakkunniga ha ansett, att bestämmelserna i 23 kap. 5 § strafflagen om straff för åsidosättande av bokföringsskyldighet böra tillämpas även i fråga om motsvarande brott beträffande jordbruksbokföringen. Dylikt brott får icke åtalas, om icke gäldenären inom fem år från det brottet föröfvades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Anledningen härtill är — enligt vad som anförts i förarbetena till ifrågasvarande bestämmelser — att bokföringsskyldig icke bör behöva underkastas sig prövning, huruvida han fullgjort sin bokföringsskyldighet, i andra fall än då det finnes grundad anledning antaga, att han ej kan fullgöra sina förpliktelser och redan till följd därav en granskning av böckerna skall äga rum. Felaktig bokföring i och för sig bestraffas sålunda icke. I anledning härav ha de sakkunniga ansett sig böra framhålla en annan synpunkt på denna fråga. De sakkunniga ha uttalat, att de härvid åsyftade den betydelse, bokföringen hade vid bestämmandet av den skatt, som skattskyldig hade att utgöra till stat och kommun. I stort sett bleve nämligen näringsidkares taxering bestämd efter den bokföring, å vilken deklarationen vore grundad, och det syntes därför vara ett allmänt intresse, att givna föreskrifter angående bokföringsskyldighet efterlevdes. Då staten ålade bokföringsplikt, syntes därför straff böra följa i varje fall om det konstaterades, att denna plikt helt åsidosatts. Straffpåföljden skulle sålunda bland annat utgöra ett korrektiv mot obehörig övervältring av skatt

genom en på felaktig bokföring grundad taxering. De sakkunniga ansåge därför att vid ett förnyat övervägande av frågan om ansvar för bokföringsbrott hänsyn även borde tagas till här angivna synpunkt.

De sakkunniga ha övervägt att föreslå skyldighet för de jordbrukare, som enligt förslaget icke skola vara bokföringsskyldiga men likväl skola taxeras efter bokföringsmässiga grunder, att föra anteckningar över intäkter och utgifter samt tillgångar och skulder men ha ansett sig icke böra upptaga denna fråga till behandling. Här om ha de sakkunniga anført:

Dessa icke bokföringsskyldiga jordbrukare måste liksom nu föra anteckningar över sina intäkter och utgifter och vid årets slut upprätta ett inventarium över tillgångar och skulder eller med andra ord uppfylla minimifordringarna för de bokföringsskyldigas bokföring. Som förut framhållits föreligger icke hinder för icke bokföringsskyldiga jordbrukare att föra sina böcker i enlighet med vad som föreslås i fråga om de bokföringsskyldiga jordbrukarna. Den frågan uppställer sig nu om man lämpligen bör ålägga dessa jordbrukare *anteckningsskyldighet* på samma sätt som vissa jordbrukare skulle åläggas *bokföringsskyldighet*. Det bör då framhållas, att rörelseidkare, som icke äro bokföringsskyldiga, äro skyldiga att på anmodan av taxeringsintendenten förete sina anteckningar över intäkter och utgifter. Någon särskild bestämmelse av innehåll, att dessa rörelseidkare skola föra anteckningar finnes icke. Det har förutsatts, att sådana måste föras. Detta gäller även i fråga om idkare av de s. k. fria yrkena, läkare, tandläkare m. fl. Beträffande jordbrukarna skulle enligt de sakkunnigas förslag förhållandet bliva ensartat. Onekligen måste det anses som en brist i lagstiftningen, att det föreligger en skyldighet att förete men icke en skyldighet att föra anteckningar angående intäkter och utgifter. Denna fråga berör emellertid icke endast de icke bokföringsskyldiga jordbrukarna utan även icke bokföringsskyldiga rörelseidkare och synes böra lösas i ett sammanhang. Då de sakkunniga erfarit, att detta problem kommer att behandlas i annan ordning, hava de sakkunniga avstått från att framlägga förslag.

Med hänsyn till att de konsekvenser, som bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag medför, icke böra drabba jordbrukarna, ha de sakkunniga föreslagit, att de bestämmelser, vilka skola gälla i fråga om bokföring i jordbruk, sammanföras i en särskild lag om jordbruksbokföring. Här om ha de sakkunniga yttrat:

I ett flertal lagar och författningar har köpmannabegreppet anknutits till bokföringsskyldighet. Enligt lagen den 20 juni 1905 om köp och byte bestämmes begreppet köpman genom hänvisning till gällande föreskrift om bokföringsskyldighet. Med köpman förstås envar, som är skyldig att föra handelsböcker. I denna lag göres skillnad emellan handelsköp och andra köp. Handelsköp föreligger emellan köpmän i och för deras rörelse. Olika föreskrifter äro meddelade beroende av huruvida handelsköp föreligger eller ej. Här hänvisas till §§ 27, 32 och 52 (angående reklamationskyldighet på grund av kontraktsbrott), §§ 21 och 28 (angående påföljden av dröjsmål med godsets avlämnande och köpeskillingens erläggande) § 38 (angående ränta å köpeskillingen). Paragraferna 6, 16 och 51 avse uteslutande handelsköp och §§ 39 och 40 innehålla särskilda regler för köpmän. Vid användandet av bestämmelser, gemensamma för handelsköp och vanliga köp, ställas i allmänhet större anspråk på kontrahenterna vid handelsköp

än vid andra köp, exempelvis vid bestämmande av begreppen »utan oskäligt uppehåll» och »inom rimlig tid».

Konkurslagen innehåller särskilda bestämmelser angående köpmän. Enligt 193 § anses som köpman envar, som är eller under någon del av sista året, innan konkursansökningen gjordes, varit pliktig att föra handelsböcker. Enligt 3 § skall köpman, som över en vecka inställt sina betalningar, på yrkande av borgenär ovillkorligen försättas i konkurs. Har köpman under en vecka uraktlåtit att betala klar och förfallen fordran, beträffande vilken krav på visst sätt framställts, kan han likaledes försättas i konkurs.

Enligt lagen den 13 juli 1887 angående handelsregister, firma och procura skall den, som vill idka handel eller näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker, anmäla firma till handelsregistret.

Lagen den 18 april 1914 om kommission, handelsagentur och handelsresande likställer begreppen köpman och bokföringsskyldig.

Lagen om ackordsförhandling utan konkurs bestämmer (§ 45) köpmannabegreppet i huvudsak på samma sätt som konkurslagen.

Enligt lagen den 28 juni 1895 om handelsbolag och enkla bolag förstås med handelsbolag, att två eller flera sluta bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker.

Av här ovan lämnad redogörelse angående bokföringsskyldighetens konsekvenser för rörelseidkarna anse de sakkunniga framgå, att jordbruksnäringen icke kan fogas till de näringar, vilka hava att föra böcker enligt 1929 års bokföringslag. Jordbrukarna kunna nämligen icke i här avsedda förhållanden likställas med köpmän. Köp eller byte av varor och förnödenheter dels jordbrukarna sinsemellan och dels i förhållande till köpmän böra icke regleras efter bestämmelserna om handelsköp. En föreskrift för jordbrukarna att föra handelsböcker skulle medföra även andra icke önskvärda konsekvenser, bland annat anmälningsskyldighet till handelsregistret. Med hänsyn till den särskilda betydelse i åtskilliga avseenden, som »skyldighet att föra handelsböcker» fått, anse de sakkunniga, att vägande skäl tala för att bestämmelserna om bokföringsskyldighet för jordbrukarna upptagas i särskild lag och att de böcker, jordbrukarna hava att föra, icke benämnas »handelsböcker». De sakkunniga vilja här framhålla, att med 1929 års bokföringslag som grundläggande för bokföringen särskilda bestämmelser angående bokföring meddelats i vissa lagar, exempelvis lagen om aktiebolag den 14 september 1944, lagen om bankrörelse den 22 juni 1911, lagen om sparbanker den 29 juni 1923, lagen om järnvägsaktiebolag den 22 juni 1911 och lagen om bokföring vid enskild järnväg den 3 juli 1930. Ehuru även i fråga om jordbrukarnas bokföringsplikt de i 1929 års bokföringslag givna allmänna bokföringsprinciper böra gälla, uppstå likväl här särskilda problem och värderingsfrågor, vilka jämväl utgöra skäl för att bokföringsplikten regleras i särskild lag.

Yttranden.

Förslaget om bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet yttranden. Härvid har särskilt framhållits, att ordnad bokföring vore av stort värde för den enskilde jordbrukaren samtidigt som en utökad jordbruksbokföring vore av intresse för jordbrukarnas borgenärer och det allmänna. Samtidigt har dock i vissa yttranden betonats, att svårigheter torde möta för jordbrukarna att fullgöra bokföringsskyldigheten.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har sålunda anfört:

Vid bedömandet av frågan om införande av bokföringsplikt för jordbrukare finner länsstyrelsen sådan — åtminstone i viss utsträckning — erforderlig för ett riktigt fullgörande av deklarationsplikten. En riktig jordbruksdeklaration torde i regel icke kunna upprättas utan stöd av noggranna anteckningar om inkomster och utgifter, tillgångar och skulder. Emellertid bör vid avgörandet av frågan om bokföringsplikt för jordbrukare hänsyn skänkas jämväl de synpunkter, som föranlett gällande bokföringsplikt för vissa rörelseidkare, d. v. s. främst behovet därav för att skydda näringsidkarens borgenärer. En jämförelse mellan å ena sidan jordbruket, å andra sidan handeln och industrien torde därvid vara av intresse. I jämförelse med handeln äro jordbrukets kostnader för anskaffning av råvaror och därmed dess kreditbehov för nämnda ändamål mindre, medan däremot det i jordbruket nedlagda anläggningskapitalet torde överstiga handelns och därutinnan närma sig industriens. Särskilt de större jordbruket torde numera normalt i stor omfattning anskaffa såväl omsättningstillgångar som tillgångar av stadigvarande natur genom köp på kredit. Det måste dock antagas, att jordbrukets kreditbehov, beräknat i förhållande till omsättningens storlek, i normala fall är mindre framträdande än handelns och industriens. Om bokföringsplikt för jordbrukare införes, synes riktigast, att densamma begränsas till de större jordbruket och att denna begränsning göres snävare än som gäller för rörelse enligt 1929 års bokföringslag.

Länsstyrelsen anser i likhet med de sakkunniga, att tiden nu är inne för införande av bokföringsplikt för de större jordbruket, vilka ofta ha en omsättning och anlita en kreditgivning, som långt överstiga många bokföringspliktiga rörelseidkares. Utvecklingen har i fråga om de större lantbruket framtvingat en ofta mycket omfattande bokföring sedan lång tid tillbaka. Införandet av en lagbestämd bokföringsplikt medför därför för flertalet större lantbrukare icke någon ökning av betydelse i den arbetsbörda för jordbruksdriften, som dessa själva redan nu ansett nödvändigt och lämpligt att ålägga sig.

Norrbottens läns hushållningssällskap har yttrat:

Den bristande bokföringen på jordbrukets område är från många synpunkter beklaglig. Ej endast vid deklaration och jordbrukarnas beskattning, efter bokföringsmässig inkomstberäkning, utan även vid utredningar rörande jordbrukets lönsamhet är en noggrann bokföring av utomordentligt värde. Den omläggning av jordbruksdriften, som framdeles i många avseenden torde bli nödvändig på grund av arbetskraftsproblem, ökade kostnader för byggnader, inventarier m. m., kan ej ske planmässigt och efter klara riktlinjer då tillförlitliga bokföringsuppgifter i huvudsak saknas. Frågan om en efter de allmänna konjunkturerna bättre avpassad prisnivå för jordbruksprodukter har aktualiserats och under senaste åren har ett antal utredningar verkställts i syfte att klargöra produktionskostnaden inom det norrbottniska jordbruket. Dessa utredningar, vilka måste bygga på införskaffade muntliga uppgifter, äro synnerligen otillfredsställande. Jordbrukarna ha nämligen lämnat begärda uppgifter rörande arbetskraftåtgång, allmänna omkostnader, produktionsresultat m. m. med ledning av minnesuppgifter. Om däremot fullständig bokföring förelåg skulle betydligt säkrare uppgifter kunna erhållas.

Det måste från hushållningssällskapets sida mötas med tillfredsställelse att jordbruksbokföringen mera allmänt ordnas. Hushållningssällskapet får härigenom en god hjälp i sitt arbete för jordbruksnäringens ekonomiska utveckling, en arbetsuppgift som hittills — vid erforderliga omläggningar

av jordbruksdriften — måst bli i hög grad otillfredsställande löst, då företagna utredningar och förslag ej varit resultatet av faktiska förhållanden, utan i hög grad måst stödja sig på lösa antaganden.

Jämtlands läns hushållningssällskap har framhållit, att genomförandet av en ordnad bokföring borde ligga i jordbrukarens eget intresse, enär en dylik bokföring vore nödvändig för en effektiv översikt och kontroll av jordbrukets ekonomi och för ett bedömande av olika driftsgrenars lönsamhet. Noggranna räkenskaper vore således till gagn för jordbrukaren själv samtidigt som en utökad jordbruksbokföring ur flera synpunkter vore ett allmänt intresse.

Uppsala läns hushållningssällskap har understrukit det synnerligen angelägna i att en enhetlig bokföring inom jordbruket komme till stånd. Man hade anledning räkna med att de föreslagna taxeringsbestämmelserna komme att stimulera alla kategorier jordbrukare till ökat intresse för ordnad bokföring.

Södermanlands läns hushållningssällskap har, med instämmande av *länsstyrelsen i samma län*, framhållit att förslaget om lag om jordbruksbokföring hälsades med tillfredsställelse, emedan vederbörande jordbrukare härigenom finge ett starkt stöd för sin deklaration. Bokföringen komme dock att vålla betydande svårigheter till att börja med, innan jordbrukaren erhöile nödiga insikter i bokföring. Med hänsyn härtill bleve det av stor betydelse, att de bokföringsbyråer, som verkade ute i länen och bygderna, på ett tidigt stadium planerade för den betydligt ökade verksamhet, som otvivelaktigt trängde sig fram.

Lantbruksstyrelsen har uttalat att, då dels praktisk kunskap i bokföring vore ganska ringa bland jordbrukets folk, dels tiden för bokföringsarbetets utförande ej minst med hänsyn till nuvarande begränsade tillgång på arbetskraft vore högst begränsad, svårigheter syntes möta särskilt för de mindre jordbrukarna att föra fullständiga räkenskaper. För större fastigheter bleve nyssnämnda svårigheter mindre framträdande.

Kammarrätten har framhållit att taxeringstekniska skäl näppeligen utgjorde något avgörande motiv för införande av bokföringsplikt för idkare av jordbruk. På kammarrätten torde icke ankomma att till bedömande upptaga frågan huruvida den föreslagna bokföringsskyldigheten ur andra synpunkter sett vore av behovet påkallad.

Gävleborgs läns hushållningssällskap, som framhållit att bokföringsskyldigheten skulle komma att gälla endast för 3 procent av landets jordbrukare, har ifrågasatt om det verkligen kunde vara nödvändigt att stifta särskild lag för så få jordbrukare. Hushållningssällskapet frågade sig även, vilken praktisk nytta detta förslag verkligen kunde få.

Förslaget har avstyrkts av *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus samt Skaraborgs län* ävensom *Kalmar läns södra, Malmöhus och Örebro läns hushållningssällskap*.

Kalmar läns södra hushållningssällskap har uttalat att tidpunkten icke vore lämplig för förslagets tillämpning. En mycket ringa procent av inne-

havarna av de jordbruk, vilka skulle komma att beröras av lagförslaget, kunde på egen hand utan biträde fullgöra dem åvilande skyldigheter; brist på arbetskraft rådde dessutom inom alla yrken.

Orebro läns hushållningssällskap har ansett det välbetänkt att tillsvidare endast föreskriva rättighet för jordbrukarna att grunda sitt deklarationsförfarande på fullständig bokföring. Det torde kunna ifrågasättas om jordbrukarna i den omfattning, som i förslaget förutsattes, besuttede erforderliga insikter i bokföringsgöromål för att på ett fullt tillfredsställande sätt kunna fullgöra den tilltänkta bokföringsskyldigheten. Det egentliga jordbruksarbetet, särskilt för de mindre jordbrukarna, vore dessutom så pass tungt, att intresset för med bokföring förenade sysslor bleve minimalt.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har icke funnit tillräckliga skäl föreligga att för närvarande förorda de sakkunnigas förslag. Länsstyrelsen har yttrat, att frågan om lagstadgad bokföringsskyldighet icke vore av så stort intresse ur taxeringssynpunkt som i vissa sammanhang blivit påstått. Åtminstone vid större jordbruk måste »enligt livets regel» föras löpande anteckningar för att kunna upprätta en deklaration, som kunde bli så tillförlitlig att den tålde vid en granskning. En inkomstberäkning, som utginge från en vinst- och förlusträkning, snarare försämrade än förbättrade kontrollmöjligheterna, enär vinst- och förlusträkningen icke alltid komme att innehålla samma noggranna redogörelse, som jordbrukarna eljest måste lämna för de i vinsten ingående särskilda posterna.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län har ansett, att bokföringsskyldighet enligt lag ej borde utvidgas att omfatta en stor grupp företagare som jordbrukarna så länge straffbestämmelserna för felaktig bokföring bibehölles i sin nuvarande lydelse.

Länsstyrelsen har vidare anført:

Enligt SL 23:5 må icke felaktig eller försumlig bokföring åtalas, där ej gäldenären inom 5 år från det brottet förövdades kommit i konkurs, fått eller bjudit ackord eller inställt sina betalningar.

Vid handläggning av beskattningsmål inför allmän domstol påvisas understundom fel i den bokföring, som legat till grund för den avlämnade deklarationen. När svaranden då gjort invändning att bokföringen visserligen är felaktig men att deklarationens belopp äro riktiga har svaranden ansetts ej vara förvunnen till brottsligt förfarande. Bokföringens samband med deklarationerna är så intimt att samma påföljd bör stipuleras för oriktig bokföring som för oriktig deklaration. Bokföringsbrottens nuvarande konstruktion som gäldenärsbrott med begränsning av åtalsrätten länder till över huvud taget allvarligt förfång för rättstillämpningen.

Malmöhus läns hushållningssällskap har bestämt avstyrkt, att bokföringsskyldighet åtminstone för närvarande infördes för jordbrukarna. Hushållningssällskapet har anført:

Hittills har icke någon lagstadgad bokföringsskyldighet förelegat inom jordbruket. Den bokföring, som där förekommit, har nog ej heller i allmänhet, åtminstone inom medelstor och mindre drift, fyllt de formella krav som nu anses böra ställas. Bristerna vidlåda huvudsakligen utgiftsredovisningen, vilken då det som här gäller smärre dagliga poster, oftast ej blir fullstän-

dig, under det att jordbrukets inkomster såsom från försäljning av spannmål och djur eller leverans av mjölk och sockerbeter komma i större poster med av mottagaren lämnade avräkningar och därför äro lättare att hålla reda på. Räkenskapsföringen inom jordbruket, även det mindre, med dess mångsidiga produktion och omsättning av hemmaproducerade produktionsmedel är ganska komplicerad och svår hålla skild från anteckning angående personliga utgifter, som vederbörande ej har anledning låta utomstående taga del av.

Kunskapen i bokföring är ävenledes i allmänhet ringa bland jordbrukets folk. Rent teoretisk undervisning i bokföring är svår att smälta och möjligheter till praktisk träning erbjudas sällan och egentligen endast dem som få anställning med bokföringsuppgifter inom större jordbruk. I vanlig elevutbildning ingår dylik träning ej, då vederbörande driftsledare helt naturligt ej önska låta utomstående få onödig inblick i affärsförhållandena. Även om det skulle lyckas sprida bokföringskunskap inom de vidaste kretsar av jordbruksbefolkningen, lägger emellertid bristen på arbetskraft åtminstone för närvarande absoluta hinder i vägen för att bokföringsseden kan tränga igenom inom jordbruket. Jordbrukarna äro för närvarande så ansträngda och jäktade till följd av otillräcklig tillgång på arbetskraft både ute och inne att erforderlig tid i de flesta fall omöjligt kan frigöras för förande av ordentliga jordbruksräkenskaper, vilka skola föras dag för dag och icke få skjutas upp till mindre arbetsbråda perioder. — — —

Jordbrukstaxeringssakkunnigas förslag är för närvarande ogenomförbart, då endast ett ringa fåtal av de bokföringsskyldiga ha förmåga och tid att ställa sig föreskriften till efterrättelse. Det måste betraktas som i hög grad betänkligt att för en så betydande del av befolkningen som jordbrukarna införa en dylik skyldighet som i de flesta fall måste stanna på papperet, även om som i detta fall straffansvar för underlåtenhet endast föreligger vid konkurs.

I några yttranden ha erinringar framförts mot förslaget att anknyta bokföringsskyldigheten till taxeringsvärdet å jordbruksfastighet.

Länsstyrelsen i Blekinge län har sålunda yttrat:

Det är ej tilltalande att på en så variabel faktor som taxeringsvärdena bygga gränsdragningen mellan bokföringsskyldiga och icke bokföringsskyldiga jordbrukare. Taxeringsvärdena variera efter konjunkturväxlingarna och ej minst efter penningvärdets förändringar. Rent principiellt borde bokföringsskyldigheten anknyta endast till jordbruks- och skogsbruksdriftens omfattning, så att bokföringsskyldigheten inträdde och upphörde, när verksamheten uppnådde respektive nedsjönk under viss nivå. Såsom de sakkunniga framhållit, torde det emellertid vara omöjligt att finna någon lätt konstaterbar faktor, som ger ett någorlunda tillförlitligt uttryck åt verksamhetens omfattning. Om man därför nödgas stanna för att godtaga de sakkunnigas förslag att dra gränsen efter taxeringsvärden, synes det vara angeläget att så långt detta är möjligt hindra att konjunkturbetonade eller eljest tillfälliga omständigheter få åstadkomma att en gång inträdd bokföringsskyldighet bringas att upphöra för kortare eller längre tid. Länsstyrelsen ville därför ifrågasätta, om ej nedsättning av taxeringsvärdet av annan anledning än att del av jordbruksfastighet frånträts eller överförs till annan förvärvskälla borde ske med högre belopp än en femtedel, innan bokföringsskyldigheten upphör. Vidare borde särskilt bestämmas att nedsättning av värdet genom eldsvåda, nedrivning av byggnad eller jämförlig anledning skulle inverka på frågan om bokföringsskyldighet, endast om så-

dan omständighet kunde förutsättas medföra en för längre tid bestående värdeförsämring av brukad fastighet.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har anfört:

Vad först angår metoden för avgränsningen, nämligen visst taxeringsvärde å brukad jordbruksfastighet, har denna den uppenbara fördelen att vara lätt konstaterbar och enkel i tillämpningen. Emellertid måste, åtminstone enligt länsstyrelsens mening, en nackdel ligga däri, att metoden icke överensstämmer med motsvarande bestämmelser i 1929 års bokföringslag, vars 2 § 2) eljest kunde sägas innehålla en för jordbruket lämplig delningsgrund. De sakkunniga ha avvisat denna möjlighet, enär antalet anställda i ett jordbruk icke är konstant från år till år. Häremot kan invändas att så ofta ej heller är förhållandet inom hantverket och industrien, varjämte olägenheterna av en avgränsning efter samma grunder som bokföringslagens för jordbrukets del skulle bortfalla genom en bestämmelse motsvarande den i förslaget 1 § 4 st. intagna, d. v. s. att om för ägare eller brukare av jordbruksfastighet bokföringsskyldighet inträtt, denna alltid skulle bestå under innehavet. Emellertid kan lämpligheten av en bestämmelse av sistnämnda innehåll ifrågasättas, enär motsvarighet därtill saknas i 1929 års bokföringslag. Länsstyrelsen kan därför, om ock med tvekan, tillstyrka, att bokföringsplikten göres beroende av taxeringsvärdet å brukad jordbruksfastighet.

Länsstyrelsen i Västerbottens län har hävdad, att i den mån andra förhållanden än jordbrukets omfattning (t. ex. högt skogsvärde eller särskilt värdefulla mangårdsbyggnader) inverkat på taxeringsvärdet detta ej vore någon lämplig gräns för bokföringsplikten. Sysselsättningsgraden motsvarade bättre ett jordbruks omfattning och därmed storleken och mångfalden av förekommande inkomst- och utgiftsposter än andra av de sakkunniga prövade grunder. Bokföringsskyldighet borde, i anslutning till 2 § 2 mom. bokföringslagen, inträda då i jordbruket vanligen sysselsattes flera än make och barn under 16 år samt två andra personer.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län har framhållit, att enligt förslaget bokföringsskyldighet kunde komma att inträda för skogsfastigheter, varå jordbruk bedreves i endast obetydlig omfattning. Det syntes vara lämpligt att anknyta bokföringsskyldigheten ej endast till taxeringsvärdet utan samtidigt också till arealen jordbruksjord eller taxerade jordbruksvärdet. För att bokföringsskyldighet skulle föreligga borde alltså dels taxeringsvärdet överstiga 60 000 kronor, dels dessutom arealen jordbruksjord överstiga exempelvis 20 har eller taxerade jordbruksvärdet överstiga visst belopp. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* har, med i huvudsak samma motivering, ifrågasatt att anknyta bokföringsskyldigheten enbart till taxerade jordbruksvärdet; nedre gränsen borde bestämmas till 35 000 kronor.

I ett antal yttranden ha erinringar riktats mot förslaget, att bokföringsskyldighet skall inträda, då taxeringsvärdet uppgår till lägst 60 000 kronor.

Västernorrlands läns hushållningssällskap har sålunda uttalat, att de sakkunniga, då de förordat 60 000 kronors-gränsen, förmodligen avsett, att ett betydande toppskikt med i allmänhet bättre förutsättningar för den nya ordningens genomförande skulle från början få skyldighet att på detta område

föra in utvecklingen i nya spår. För Norrlands vidkommande syntes detta toppskikt genom den föreslagna begränsningen bliva alltför obetydligt.

Svenska lantarbetareförbundet har hävdad att gränsen borde kunna sänkas. *Kristianstads läns hushållningssällskap* har ansett det önskvärt att bokföringsskyldigheten gällde för alla jordbruk med minst 50 000 kronors taxeringsvärde. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* har yttrat, att taxeringsvärdet, om detta skulle bibehållas såsom grund för bokföringsskyldighetens inträde, syntes kunna sättas väsentligt lägre, t. ex. till 40 000 kronor. *Kalmar läns norra hushållningssällskap* har framhållit, att bokföringsskyldighet vore av sådan betydelse, såväl för statsmakterna som för jordbrukarna själva, att den borde utsträckas att omfatta jordbruk även under 60 000 kronors taxeringsvärde. Hushållningssällskapet föreslog därför, att från bokföringsskyldighet endast undantoges sådana jordbruk som i storleksordning komme att falla under det basjordbruk, som statsmakterna en gång komme att fastställa. Utredning rörande bokföringsskyldighet för skogsbruket borde snarast komma till stånd.

*Taxeringsnämndsordföranden*as riksförbund har ifrågasatt, om det föreläge tillräckligt starka skäl att i fråga om bokföringsplikten gå så lågt som till 60 000 kronors taxeringsvärde. I och för sig vore det väl knappast ur taxeringssynpunkt att eftersträva, att allt för många deklarerade på den föreslagna blanketten 4 b. Kontrollen torde kunna göras betydligt effektivare och jämnare med ledning av blanketten 4 a. Detta sammanhänge bl. a. därmed att åtskilliga i och för sig mycket dugande taxeringsnämndsordförande icke vore tillräckligt insatta i bokföring för att med full säkerhet kunna granska en bilaga baserad på bokföring och konsulenter om möjligt borde undvikas. Förbundet ville därför föreslå, att bokföringsplikt infördes endast för jordbruk med ett taxeringsvärde överstigande 100 000 kronor (ev. 75 000 å 80 000 kronor).

Länsstyrelsen i Östergötlands län har funnit den föreslagna gränsen alltför låg; med ledning av förhållandena inom länet borde den höjas till 100 000 kronor. *Älvsborgs läns södra* och *Östergötlands läns hushållningssällskap* ha jämväl ansett, att bokföringsskyldighet borde inträda först då taxeringsvärdet uppginge till 100 000 kronor.

Departementschefen.

Såsom tidigare omnämnts böra endast de jordbrukare äga rätt att bliva taxerade efter bokföringsmässiga grunder, vilka föra räkenskaper i viss omfattning och på visst sätt. Härvid torde jordbruksbokföringen böra regleras på i huvudsak samma sätt som skett i 1929 års bokföringslag beträffande handelsbokföringen. Jordbrukarnas bokföringsskyldighet bör dock icke medföra de civilrättsliga verkningar i olika avseenden, som åtfölja bokföringsskyldighet enligt nämnda lag. Bokföringsskyldigheten för jordbrukarna bör i stället utformas endast med tanke på taxeringsändamål: att skapa ett säkert underlag för upprättande av en riktig deklaration. En annan sak är att bokföringsskyldigheten kommer att vara till nytta även ur andra syn-

punkter, som framhållits av de sakkunniga. Sålunda giver bokföringen jordbrukaren bättre översikt över jordbrukets ekonomi. För det allmänna har bokföringen betydelse som underlag för utredningar om jordbrukets lönsamhet.

Med hänsyn till jordbruksbokföringens sålunda angivna särart böra bestämmelser rörande denna bokföring upptagas i en särskild författning av förordnings natur. För att markera skillnaden mellan handelsböcker enligt bokföringslagen och de böcker, som jordbrukarna skola föra, torde de sistnämnda i författningstexten böra benämnas räkenskapsböcker; vidare bör skyldigheten att föra de ifrågavarande böckerna icke betecknas såsom bokföringsskyldighet utan såsom skyldighet att föra räkenskaper såsom underlag för taxering. I sakligt hänseende torde bestämmelserna om skyldighet för jordbrukare att föra räkenskapsböcker böra vara i huvudsak likalydande med dem, som innehållas i de sakkunnigas förslag till lag om jordbruksbokföring; sistnämnda bestämmelser överensstämman i stort sett med stadgandena i 1929 års lag. Skyldigheten att föra räkenskaper bör dock icke knytas till visst taxeringsvärde å jordbruksfastighet. Vilken jordbrukare som helst, vare sig han är ägare eller brukare av sådan fastighet, bör vara skyldig att föra föreskrivna räkenskaper, därest han önskar bliva taxerad enligt bokföringsmässiga grunder. Den, som påyrkar taxering efter sådana grunder, bör göra anmälan härom till vederbörande taxeringsintendent i god tid, förslagsvis tre månader, före det första räkenskapsårets ingång. Någon prövning i samband med anmälningen, huruvida jordbrukaren skall medgivas rätt att taxeras enligt bokföringsmässiga grunder, bör icke äga rum; en dylik prövning torde för övrigt svårligen kunna ske. Anmälan bör därför icke avse att vara underlag för en sådan prövning, utan den bör tjäna till att skaffa taxeringsintendenten kännedom om vilka jordbrukare som under kommande år skola taxeras efter dvilika grunder; organisationen av taxeringsarbetet måste nämligen planeras härefter.

Då räkenskaperna tjäna såsom underlag för taxeringen är det givetvis av stor vikt, att de föras enligt föreskrifterna i den förenämnda förordningen. Från skattemyndigheternas sida ha i skilda sammanhang framförts krav på att ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten enligt 1929 års lag — med hänsyn till den betydelse som denna bokföring har för taxeringen — skulle i och för sig bestraffas. Då skyldigheten att föra räkenskaper enligt den nu föreslagna förordningen uteslutande avser att tjäna taxeringsändamål torde i enlighet med de framförda kraven underlåtenheten i och för sig att fullgöra skyldigheten enligt föreskrifterna i förordningen böra medföra straff, därest underlåtenheten är av allvarligare art. Så bör anses vara fallet, om jordbrukaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldigheten att föra räkenskaper på sådant sätt att ur räkenskaperna icke kunna inhämtas de uppgifter, som erfordras för jordbrukarens taxering. Ansvar bör däremot icke inträda för obetydliga oriktigheter eller tekniska ofullkomligheter i räkenskaperna. Straff bör utgå i form av dagsböter.

Då räkenskaperna ligga till grund för upprättandet av deklaration, kan det inträffa att förseelse, som nyss sagts, och brott, som avses i skattestrafflagen, samtidigt föreligga.

Åsidosätter jordbrukaren sin skyldighet att föra räkenskaper och är åsidosättandet av den allvarligare natur, som förut sagts, följer vidare därav, att räkenskaperna icke kunna läggas till grund för taxeringen; denna måste i dylikt fall åsättas med ledning av tillgängliga kontrolluppgifter och i övrigt kända förhållanden.

Enligt departementsförslaget skola endast de jordbrukare ha rätt att bli taxerade efter bokföringsmässiga grunder, som föra räkenskaper enligt den föreslagna förordningen. Den av de sakkunniga väckta frågan om införande av s. k. anteckningsskyldighet för övriga jordbrukare saknar därför härvidlag betydelse. Jag finner icke anledning att i detta sammanhang upptaga frågan såvitt angår rörelseidkarna.

Till särskilda spörsmål i samband med bestämmelserna i förenämnda förordning torde jag få återkomma i samband med specialmotiveringen till departementsförslaget.

I. Organisationsfrågor.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat, att genomförandet av de sakkunnigas förslag till ändrade regler för beskattning av inkomst av jordbruksfastighet givetvis komme att medföra ökat arbete både för de skattskyldiga och för beskattningsmyndigheterna. Till ledning vid upprättande av deklarationer borde utarbetas utförliga upplysningar angående deklarationsskyldigheten och sättet för dess fullgörande. Det kunde förutses, att de skattskyldiga i större utsträckning än för närvarande vore fallet komme att begagna sig av sin rätt att hos ordförande i taxeringsnämnd begära råd och upplysningar i nyssnämnda avseende. Det vore givet, att taxeringsnämndsordförandenas arbetsuppgifter i samband med övergången i görligaste mån borde underlättas. De sakkunniga förutsatte, att ordförande och kronoombud i taxeringsnämnder vid sammanträden inför landskamreraren informerades om innebörden av de nya bestämmelserna samt att särskilt utvalda taxeringstjänstemän, närmast taxeringskonsulenter, ställdes till taxeringsnämndernas förfogande för att lämna råd och upplysningar. Åt dessa tjänstemän syntes lämpligen kunna uppdragas att i första hand granska ingångsvärdena för övergångsåret å djurbeståndet, maskiner och inventarier samt jordbrukets driftbyggnader. Sedan de med övergången förenade svårigheterna överbunnits, torde taxering av jordbruksinkomst enligt de sakkunnigas förslag i viss mån bli enklare än enligt nuvarande förfarande. En fortlöpande kontroll av den skattskyldiges uppgifter i deklarationen bleve fortfarande nödvändig. Vid granskning av jordbruksdeklarationer borde ordförandena i taxeringsnämnderna ha hjälp av taxeringskonsulenter i fråga om sådana jordbrukare, som begagnade deklarationsbilaga nr 4 b (d. v. s. hade ordnad bok-

föring som avslutats med vinst- och förlustkonto i huvudbok). Dessa jordbrukare hade att vid sina deklarationer föga bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för närmast föregående räkenskapsår samt av vinst- och förlusträkning för beskattningsåret. Dessa räkenskapsutdrag syntes i första hand böra granskas av taxeringskonsulent. Där emot torde övriga jordbruksdeklarationer kunna behandlas direkt av taxeringsnämnden, vilken givetvis liksom nu vore oförhindrad att, därest deklarationsmaterialet vore av mera invecklad beskaffenhet, överlämna detsamma till taxeringskonsulent för granskning. Deklarationer, avlämnade av jordbrukare, vilka icke vore bokföringsskyldiga men frivilligt åtagit sig att föra böcker enligt jordbruksbokföringslagens föreskrifter, borde jämväl granskas av taxeringskonsulent.

Av det anförda framginge, att ett genomförande av de sakkunnigas förslag torde medföra ökat behov av taxeringskonsulenter. Det vore av vikt att till taxeringskonsulent med uppgift att granska jordbruksdeklarationer utsåges person, vilken utöver kunskap i bokföring genom deltagande i taxering eller annorledes förvärvat speciell kännedom om jordbruksförhållanden.

Självfallet komme den nya taxeringsmetoden att ställa stora krav på taxeringsavdelningarna å landskontoren, där taxeringsmaterialet skulle granskas och utredning i besvär- och anmärkningsmål verkställas. Då skyldighet skulle föreligga för jordbrukare att för granskning förete sin bokföring eller, om räkenskaper icke förts, sina anteckningar rörande jordbruksdriften, åstadkommes härigenom en väsentlig utökning av antalet skattskyldiga, som hade att underkasta sig bokföringsgranskning. Den nuvarande personalen å taxeringsavdelningarna, som kunde åtaga sig granskningsuppdrag, vore icke tillräcklig. Det borde framhållas att en omfattande kontroll vore nödvändig för att kunna konstatera huru de föreslagna bestämmelserna efterlevdes. En bokföringsgranskning borde självfallet även inrymma råd och upplysningar för framtiden, varför det jämväl för de skattskyldiga torde vara av värde att ha tillgång till den information, som därvid kunde lämnas.

Storleken av den arbetsförstärkning, som erfordrades å taxeringsavdelningarna, hade de sakkunniga icke ansett sig kunna beräkna. Många olika faktorer, som icke kunde överblickas utan ingående granskning av förhållandena i de olika länen, gjorde sig här gällande. De sakkunniga förutsatte, att länsstyrelserna i sina remissyttranden skulle lämna uppgifter härom. De sakkunniga ville endast framhålla, att därest länsstyrelsernas bestyr med omsättningsskatten upphörde, de nu anställda kontrollanterna syntes kunna i stället sysselsättas med kontroll av jordbruksdeklarationer.

Yttranden.

I de yttranden, vari *organisationsfrågorna* berörts, har genomgående givits uttryck åt den uppfattningen, att vid taxering enligt bokföringsmässiga grunder behovet av kontroll av de skattskyldigas deklarationer liksom behovet av biträde åt taxeringsnämnderna i deras verksamhet komme att högst avsevärt ökas. Detta har ansetts bliva fallet i synnerhet vid övergången till det nya taxeringssystemet.

Sveriges lantbruksförbund har framhållit, att särskilda organ borde tillskapas med uppgift att vara de ordinarie taxeringsmyndigheterna behjäpliga vid övergången. Förbundet hade sålunda kommit till den slutsatsen, att nuvarande taxeringsorganisation knappast vore tillräcklig att fullgöra de krav, som komme att ställas på densamma i samband med övergången. Ett införande av redovisning enligt bokföringsmässiga grunder krävde ingående kännedom om jordbrukets och skogsbrukets arbetsförhållanden och ekonomiska villkor liksom om bokföring. Lokalkännedom komme att få stor betydelse. Ett uppfyllande av lagens föreskrift om rätt och rättvis taxering krävde att taxeringsmyndigheterna över hela landet arbetade efter i stor sett samma linjer, värderingsnormer och metoder. Övergångsårets taxering hade avgörande betydelse även för framtida taxeringar. Av dessa skäl vore det lämpligt att, såsom förut nämnts, inrätta särskilda organ, nämligen dels för hela riket en central nämnd, dels för varje provningsdistrikt en distriktsnämnd. Förbundet har vidare anfört:

Den centrala nämnden bör väl ha i huvudsaklig uppgift att lämna bindande förklaringar vilka ingångsvärden som skola tillämpas, lämna anvisningar om värderingsregler, avgiva yttrande i ärenden rörande införande av den nya vinstredovisningen och taga initiativ för ernående av lämpligast möjliga övergång samt likformighet i taxeringsförfarandet inom olika taxeringsdistrikt. Distriktsnämnderna torde böra ha till uppgift att vara kontaktorgan mellan den centrala nämnden och de lokala taxeringsmyndigheterna. De böra stå de lokala nämnderna till tjänst i frågor, som röra övergångsförfarandet och uppskattningen av ingångsvärdena. Distriktsnämnderna borde också tillerkännas rätt och föreskrivas skyldighet att avgiva yttrande till provningsnämnder och beskattningsdomstolar i besvärsmål rörande övergången.

Dessa nämnder böra sammansättas utav i dessa frågor särskilt införsatta jordbrukare och andra, som ha en ingående kännedom om jordbrukets och skogsbrukets villkor. Det är att förvänta, att nämnderna ganska snart förvärva sig ingående lokalkännedom och bör föreskrivas skyldighet att avgiva yttrande till provningsnämnder och beskattningsdomstolar i besvärsmål rörande övergången.

Länsstyrelsen i Kronobergs län har yttrat, att för en effektiv kontroll av ingångsvärdena krävdes ingående ortskännedom. Det vore därför icke lämpligt att överlämna kontrollarbetet åt konsulenter, utan detta borde i största möjliga utsträckning verkställas inom taxeringsnämnderna. Det vore emellertid icke möjligt för taxeringsnämnderna att inom den korta tid, som stode den till buds för taxeringsarbetets utförande, även medhinna en omsorgsfull prövning av ingångsvärdena. En successiv övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning skulle givetvis medföra en viss lättnad i taxeringsnämndernas arbete. Starka skäl talade emellertid emot en sådan uppdelning. Den enda framkomliga vägen att bereda taxeringsnämnderna erforderlig lindring i deras arbetsbörda vid övergången vore att överlåta åt särskilda nämnder att pröva och fastställa ingångsvärdena. Kostnaderna härför uppvägs till stor del genom besparingar å anslaget för inkomsttaxeringen, varför kostnadsfrågan icke syntes böra utgöra hinder härför.

Behovet av taxeringskonsulenter har berörts i åtskilliga yttranden.

Länsstyrelsen i Södermanlands län har ansett, att antalet taxeringskonsulenter borde fördubblas. *Länsstyrelsen i Blekinge län* har uttalat, att ordförandena och kronoombuden i taxeringsnämnderna icke torde vara i stånd att bemästra alla de tekniska problem, vilka komme att uppstå vid taxering av jordbrukare, sedan de sakkunnigas förslag genomförts. Det bleve nödvändigt att genom en väsentlig utökning av konsulentorganisationen eller på annat lämpligt sätt ställa taxerings- och bokföringskunniga tjänstemän till taxeringsnämndernas förfogande. *Länsstyrelsen i Värmlands län* har anfört, att för behandlingen i taxeringsnämnderna av deklarationer, avgivna av de skattskyldiga, som enligt förslaget vore bokföringsskyldiga, erfordrades ytterligare ett antal konsulenter. Vad anginge övriga skattskyldiga vore det däremot icke lämpligt, att de behandlades av särskilda konsulenter.

Länsstyrelsen i Kristianstads län har understrukit, att förslagets genomförande medförde ett ökat behov av taxeringskonsulenter. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* har framhållit, att under övergångsåret så gott som varje taxeringsnämnd skulle behöva biträde av konsulent under större delen av taxeringsperioden.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län har uttalat farhågor för att inrättandet av nya befattningar såsom taxeringskonsulenter i praktiken skulle leda till att taxeringsarbetet på många håll icke skulle kunna slutföras inom föreskriven tid. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* har yttrat, att man icke borde vänta sig för mycket av de nya konsulenterna. I varje fall syntes hittills gjorda erfarenheter av systemet med taxeringskonsulenter knappast giva stöd åt alltför högt ställda förväntningar.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har framhållit, att kontrollen av jordbrukarnas deklarationer liksom hittills i första hand borde ankomma på taxeringsnämnderna. Man borde sträva efter att ordförandena och kronoombuden finge sådan utbildning för sin uppgift, att de bleve väl skickade att omhändervä de nya jordbrukardeklarationerna. I den mån arbetet i nämnderna bleve tyngre genom reformen, finge detta beaktas genom ökat taxeringsanslag och eventuellt genom uppdelning av taxeringsdistrikten. *Länsstyrelsen* kunde icke förorda, att taxeringskonsulenterna gjordes till föredragande beträffande jordbrukardeklaration på samma sätt som nu gällde beträffande rörelsedeklaration. Detta hade icke heller de sakkunniga föreslagit. Om och i den mån konsulentinstitutionen borde bibehållas — en fråga som i och för sig vore tveksam — borde konsulenterna självfallet tillhandagå nämnderna med råd och upplysningar även beträffande jordbrukardeklarationer. Någon ökning av antalet konsulenter behövde man dock icke räkna med på grund härav.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund har uttalat, att det syntes böra stadgas, att deklarationer avgivna av bokföringsskyldiga jordbrukare icke behövde översändas till konsulent. Denne saknade i de flesta fall förutsättningar att bedöma deklarationens riktighet ur annan än möjligen rent

formell synpunkt. Det syntes emellertid vara av mindre vikt, att den vore formellt riktig, än att den vore sakligt riktig, och det kunde endast taxeringsnämnden i orten med någon tillförlitlighet bedöma. Givetvis skulle dock en taxeringsnämndsordförande enligt den allmänna bestämmelsen äga rätt att till konsulent översända även jordbruksdeklaration av mera invecklad beskaffenhet och sådan deklaration, för vars granskning han ansåge konsulents hjälp vara erforderlig.

Länsstyrelsen i Stockholms län har uttalat, att den ökning av antalet taxeringskonsulenter, som bleve erforderlig, ånyo aktualiserade frågan om icke konsulentuppgifterna lämpligen borde fullgöras av befattningshavare å landskontor såsom tjänsteåliggande. Vid övergång till taxering enligt bokföringsmässiga grunder komme nämligen eljest konsulentuppgifterna i ännu högre grad än tidigare varit fallet att tendera att bliva bisyssla för landskontorens personal. En dylik utveckling vore emellertid icke önskvärd.

Länsstyrelsen i Jönköpings län har yttrat, att det visat sig vara synnerligen svårt att erhålla lämpliga och kvalificerade taxeringskonsulenter. Frågan om förordnande av särskilda taxeringskonsulenter för granskning av jordbruksdeklarationer syntes därför böra upptagas i samband med lösande av konsulentfrågan i dess helhet.

Länsstyrelsen i Kalmar län har framhållit, att förslagets genomförande medförde ett ökat behov av taxeringskonsulenter. Konsulentverksamheten i länet hade givit mycket tillfredsställande resultat. Det hade dock tyvärr varit omöjligt att utanför kretsen av länsstyrelsens egna befattningshavare i tillräcklig utsträckning kunna förvärva personal med erforderliga kvalifikationer för konsulentskapet. Det vore angeläget att förutsättningar skapades, så att konsulentverksamheten kunde fortbestå och drivas i den omfattning som förhållandena betingade. Detta kunde dock ej ske med mindre än att konsulenterna anknötos direkt till taxeringsavdelningen. Personalfrågan kunde härvid lämpligen lösas på det sättet, att omsättningsskattekontrollanterna bereddes fortsatt anställning vid länsstyrelsens taxeringsavdelning. Deras åligganden skulle i så fall bliva att under den tid, som arbetet i taxeringsnämnderna påginge, fullgöra uppdrag såsom konsulenter och under övrig tid av året delta i det till taxeringsavdelningen förlagda arbetet med granskning av de inkomsttaxeringar, som taxeringsnämnderna åsatt.

Även *länsstyrelsen i Norrbottens län* har yttrat, att kontrollanttjänsterna borde ombildas till fasta konsulenttjänster. Konsulentgranskningen skulle genom inrättande av fasta konsulenttjänster med säkerhet bliva mera effektiv än för närvarande, och taxeringsnämnderna skulle kunna beredas välbehövlig kvalificerad hjälp med vidlyftigare utredningar och mera invecklade taxeringsspörsmål. Om dessa fasta konsulenttjänster inrättades i god tid, innan nya bestämmelser om inkomsttaxeringen av jordbruk trädde i kraft, skulle övergången till det nya systemet kunna ske med avsevärt mindre svårigheter än eljest, enär konsulenterna då kunde vara väl införsatta i bestämmelsernas tillämpning och sålunda äga förutsättningar att lämna säkra informationer åt de skattskyldiga och taxeringsnämnderna.

Beträffande länsstyrelsernas taxeringsavdelningar har i yttrandena genomgående hävdats, att dessas arbetsbörda, särskilt under övergångstiden, komme att väsentligt utökas. Länsstyrelserna ha dock icke ansett sig kunna mera exakt angiva den personalförstärkning, som förslagens genomförande skulle nödvändiggöra.

Länsstyrelsen i Kristianstads län har anfört:

Vad åter angår beskattningsmyndigheterna, medför förslagens genomförande dels ett ökat behov av taxeringskonsulenter och dels en nödvändig arbetsförstärkning å taxeringsavdelningarna. Det kan emellertid starkt ifrågasättas, om för detta slags taxeringsarbete kvalificerad arbetskraft i erforderlig omfattning för närvarande går att anskaffa. De nuvarande förhållandena på arbetsmarknaden ger anledning till farhågor för att så icke skall bli fallet. Till någon del kan visserligen viss arbetskraft påräknas genom omsättningsskattens upphörande, då de för omsättningsskatten anställda kontrollanterna därigenom kunna bli disponibla för andra uppgifter. Efter lämplig omskolning synas dessa nämligen, såsom de sakkunniga även påpeka, kunna användas för det granskningsarbete å taxeringsavdelningarna, som den föreslagna omläggningen av jordbrukstaxeringen kräver, varjämte de även i viss utsträckning kunna användas såsom konsulenter. Men därmed kan ingalunda behovet av arbetskraft anses täckt. Storleken av den ytterligare arbetsförstärkning, som kan erfordras, anser sig länsstyrelsen emellertid för närvarande icke kunna göra något bestämt uttalande om, då verkningarna av den föreslagna reformen icke ännu kunna helt överblickas. Länsstyrelsen vill endast ytterligare understryka de svårigheter, som med säkerhet komma att möta, då det gäller anskaffning av personal, som är skickad för ifrågavarande uppgifter, d. v. s. i besittning av såväl kunskap i bokföring som erfarenhet av jordbrukstaxering.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har uttalat, att eftergranskningen av jordbruksdeklarationer under kriget fått eftersättas för arbetet med krigskonjunkturbeskattningen. I vad mån man inom länsstyrelsen i fortsättningen kunde avdela erforderlig personal för eftergranskningen vore för tidigt att bedöma. En viss försiktighet med ytterligare tillskott i personalen vore dock tillrådlig under den övergång till mera stadgade arbetsförhållanden, som under de allra närmaste åren kunde förväntas för landskontorens vidkommande.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län har anfört, att om en noggrann och riktig granskning verkställdes redan av taxeringskonsulenterna antalet nya befattningshavare å taxeringsavdelningen torde kunna begränsas till en å två taxeringsassistenter samt ett skrivbiträde för framtagande av deklarationer och dylikt. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* har framhållit, att ytterligare två taxeringsassistenttjänster i länet borde inrättas. *Länsstyrelsen i Hallands län* har yttrat, att ytterligare två taxeringsassistenter och två skrivbiträden vid taxeringsavdelningen bleve erforderliga.

Länsstyrelsen i Västmanlands län har framhållit, att antalet befattningshavare, som skulle anförtros granskningsuppdrag beträffande jordbrukstaxering, icke borde sättas så lågt, att alltför många skattskyldigas räkenskaper icke bleve föremål för granskning under överskådlig tid, men icke

heller så högt, att arbete året om icke kunde beredas befattningshavarna. En avsevärd del av året måste de givetvis biträda med beredande av besvärsmål till prövningsnämnden. Deras arbetskraft kunde dessutom lämpligen tagas i anspråk för beredande av mål till skattedomstolarna rörande jordbrukstaxering. Såvitt länsstyrelsen kunde bedöma borde antalet »jordbruks-taxeringsassistenter» i länet icke understiga tre.

Länsstyrelsen i Västerbottens län har uttalat, att det vore en grundläggande förutsättning för att uppnå det förbättrade taxeringsresultat, vartill förslaget syftade, att till taxeringsavdelningarnas förfogande ställdes arbetskraft i erforderlig utsträckning för hela året samt att denna arbetskraft placerades i sådan löneställning och erhöle sådana anställningsvillkor, att en god rekrytering kunde förväntas. Då erfarenheten av de senaste årens taxeringsarbete för länets vidkommande utvisade, att det nuvarande behovet av arbetskraft endast med svårighet kunde tillgodoses inom ramen av gällande personalstat, måste varje ökning av arbetsbördan med nödvändighet medföra en häremot svarande förstärkning av personalen. För kontroll av jordbruksdeklarationerna måste taxeringsavdelningen utökas med minst tre tjänster med förhållandevis god löneplacering. Jämväl den nuvarande biträdande personalen i övrigt torde komma att bli till antalet otillräcklig.

Länsstyrelsen i Gotlands län har yttrat, att det vore svårt att för närvarande överblicka omfattningen och svårighetsgraden av de göromål, som följde med de nya bestämmelserna. Särskilt gällde detta de göromål, som hade samband med övergången. Personalökningen måste dock synbarligen beräknas med ledning av vad som erfordrades på längre sikt, enär det kunde antagas, att arbetskraft besittande tillräckliga kvalifikationer ej funnes att tillgå för anställning endast under en kortare tid. Kontrollen av jordbruksdeklarationerna borde ombesörjas av länets taxeringskontrollant samt en nyanställd taxeringsassistent. *Länsstyrelsen i Blekinge län* har uttalat att — utöver länets två taxeringskontrollanter — ytterligare en taxeringsassistent bleve erforderlig. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* har framhållit, att länets tre kontrollanttjänster icke bleve tillräckliga; åtminstone ytterligare en sådan tjänst borde inrättas, varjämte uppkomme behov av minst två kontorsbiträden. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* har förutsatt, att länets två kontrollanttjänster ombildades till tjänster för kontroll av jordbruksdeklarationer; härutöver borde inrättas ytterligare minst två kontrollanttjänster samt en kontorsbiträdestjänst. *Länsstyrelsen i Uppsala län* har uttalat, att länets två taxeringskontrollanter borde överföras till taxeringsavdelningen samt att härutöver ytterligare två personer med förmåga att verkställa bokföringsgranskning borde anställas. *Länsstyrelsen i Örebro län* har framhållit, att — utöver personalen å omsättnings-skatteavdelningen, uppgående till fyra taxeringskontrollanter och en taxeringsinspektör — ytterligare en e. o. landskontorist och ett kvinnligt skrivbiträde erfordrades. *Länsstyrelsen i Värmlands län* har uttalat, att en av-

sevärd arbetsförstärkning bleve erforderlig. För biträde åt taxeringsnämnderna erfordrades, åtminstone under övergångstiden, utöver länets fyra omsättningsskattekontrollanter ytterligare minst två tjänstemän. För den ökade bokföringsgranskningen å taxeringsavdelningen erfordrades därjämte ytterligare minst två taxeringsassistenter samt något eller några skrivbiträden.

Departementschefen.

Då departementsförslaget icke medför någon allmän skyldighet för jordbrukarna att taxeras enligt bokföringsmässiga grunder utan endast skapar en rätt för dem, som åta sig skyldighet att föra räkenskaper, att taxeras efter dylika grunder, synes det kunna förväntas att övergången till bokföringsmässig redovisning sker successivt och över huvud endast beträffande en del av jordbrukarna. Härigenom torde övergångssvårigheterna för både skattskyldiga och beskattningsmyndigheter bliva väsentligt reducerade.

Därest en riksskattenämnd inrättas, bör denna genom råd och anvisningar rörande ingångsvärden och andra med övergången sammanhängande spörsmål underlätta denna. I fortsättningen bör nämnden beträffande jordbruket, liksom i fråga om andra områden av beskattningsväsendet, verka för enhetlighet och likformighet.

Därest jordbrukarna redan vid de nya bestämmelsernas ikraftträdande, den 1 januari 1953, till ett större antal övergå till bokföringsmässig redovisning, torde erfordras förstärkning av både taxeringsnämnderna och taxeringsavdelningarna vid länsstyrelserna. Vid granskningen av de ifrågasvarande jordbrukarnas deklarationer böra biträda taxeringskonsulenter med kunskap i bokföring och erfarenhet rörande jordbruksförhållanden; såsom konsulenter synas exempelvis vissa tjänstemän hos hushållningssällskap eller lantbruksnämnder vara lämpliga. Taxeringsavdelningarna torde också böra förstärkas med nya taxeringsassistenter för räkenskapsgranskning. De tidigare omsättningsskattekontrollanterna ha numera tagits i anspråk för andra ändamål, i huvudsak för kontroll av arbetsgivarnas verkställande av löneavdrag, och kunna icke disponeras för jordbrukstaxeringen.

Den omedelbart erforderliga förstärkningen av taxeringsväsendet torde icke kunna bedömas förrän kännedom erhållits om hur många jordbrukare som från och med kalenderåret 1953 eller motsvarande räkenskapsår komma att övergå till det nya redovisningssystemet. Anmälan om övergång till det nya systemet i samband med dettas ikraftträdande bör därför lämpligen göras hos taxeringsintendenten senast den 30 september 1952. Länsstyrelserna böra därefter före utgången av oktober månad samma år inkomma till vederbörande departement med uppgift om erforderlig förstärkning av taxeringsorganisationen. Proposition med äskande av anslag för den förstärkning, som må visa sig behövlig, bör sedan föreläggas 1953 års riksdag.

J. Ikraftträdande.

De sakkunniga.

Enligt de sakkunnigas förslag, som framlades i februari 1946, skulle de nya bestämmelserna träda i kraft den 1 januari 1948 och tillämpas första gången vid 1948 års taxering. Den föreslagna lagen om jordbruksbokföring skulle dock träda i kraft den 1 januari 1947.

Yttranden.

I remissyttrandena har genomgående givits uttryck åt den uppfattningen att övergången till det nya redovisningssystemet komme att medföra stora svårigheter såväl för de skattskyldiga som för beskattningsmyndigheterna.

Sveriges lantbruksförbund har anfört:

Själva övergången till det nya redovisningssystemet är emellertid förenad med betydande svårigheter och kräver, att jordbrukarna erhålla insikt om det nya redovisningssystemets innebörd samt om vad de i samband med övergången ha att iakttaga. Ävenså blir övergången för taxeringsmyndigheternas del förenad med ett omfattande utrednings- och provningsarbete, särskilt för att ingångsvärdena skola bli på lämpligt och rättvist sätt avvägda. Förbundet uttalar som sin bestämda mening, att övergången icke under några förhållanden får forceras på det sätt, som de sakkunniga föreslagit. De skattskyldiga hinna icke att före i förslaget åsyftad tidpunkt göra sig förtrogna med den nya redovisningsprincipen, och det finnes icke heller så många i dessa hänseenden kunniga personer, att jordbrukarna genom dem kunna få erforderlig hjälp vid övergången. Taxeringsmyndigheterna torde heller icke vara kapabla att bemästra en övergång för samtliga jordbruk under ett enda år, vid en enda taxering.

Förbundet har övervägt vilka åtgärder, som böra vidtagas för att övergången skall kunna ske så smidigt och så billigt som möjligt, och har då stannat för att föreslå, att *övergången till bokföringsmässiga grunder* icke genomföres i den snabba takt, som de sakkunniga föreslagit. För det första torde det vara nödvändigt att uppskjuta lagens ikraftträdande till i första hand den 1 januari 1949, under förutsättning att lagen antages vid 1947 års riksdag, och för det andra, att en övergångsperiod införes, där man tillerkänner jordbrukarna valrätt att antingen fortsätta med redovisning enligt kontantprincipen och i övrigt enligt nu gällande lagstiftning eller också att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder med de nya bestämmelserna i övrigt. Denna övergångsperiod bör sättas till 5 år. Under denna period finnes möjlighet att verkställa de nödvändiga utredningarna och den information, som är erforderlig. Denna anordning med övergångsperiod bör kompletteras med en bestämmelse, att en återgång efter skedd övergång till bokföringsmässiga grunder icke kan ske. — — —

Vilken tid för övergång till bokföringsmässiga grunder som än tillämpas, blir det dock förenat med svårigheter att vid denna tidpunkt i samtliga fall fixera ingångsvärdena på ett riktigt sätt, bland annat på grund av att nödiga utredningar ofta inte hinna förebringas samt att jordbrukarna i många fall inte heller förstå att bedöma värdesättningsens återverkningar på framtida taxeringar. Det är därför önskvärt att låta frågan om storleken av ingångsvärdena för olika tillgångar icke bli slutgiltigt behandlad vid taxeringen övergångsåret utan lämna de skattskyldiga rätt att få dessa

prövalde på nytt, om de lyckas prestera ytterligare bevisning om ingångsvärdena vid en senare tidpunkt, förslagsvis inom fem år efter övergångsåret.

De svårigheter, som enligt ovan föreligga för jordbrukare i allmänhet att utan övergångsperiod samfällt övergå till deklarationsmässig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, synas i än högre grad vara för handen beträffande den föreslagna *bokföringsskyldigheten* för därav berörda jordbrukare på grund av att bokföringslagen, framför allt såvitt avser upprättande av inventarium och balansräkning, kommer att ålägga de bokföringsskyldiga uppgifter, för vilka de flesta stå helt främmande. Bokföringsskyldigheten är ju icke heller en nödvändig förutsättning för taxering enligt bokföringsmässiga grunder.

Bokföringsskyldighet synes därför böra införas först fr. o. m. det räkenskapsår, för vilket taxering enligt bokföringsmässiga grunder på sätt ovan föreslagits senast skall ske.

Lagbestämmelserna om jordbrukarsbokföring böra dock utfärdas utan onödigt dröjsmål, så att enhetliga bokföringssystem kunna uppgöras samt utbildningen av bokförare och upplysning till jordbrukarna i god tid kan äga rum för tillgodoseende av lagens fordringar.

Lantbruksstyrelsen har erinrat om att många jordbruk för närvarande helt saknade lantbrukarsbokföring, varför det vore angeläget att under viss övergångstid bereda respektive jordbrukare möjlighet att ordna bokföring eller de fortlöpande anteckningar, som i varje fall bleve erforderliga. Sagda övergångstid borde lämpligen fastställas till fem år.

Blekinge och Västernorrlands läns hushållningssällskap ha framhållit betydelsen av en intensifiering och utvidgning av den upplysnings- och undervisningsverksamhet i bokförings- och deklarationsfrågor, som redan nu bedreves av jordbrukarnas organisationer och av det allmänna genom hushållningssällskapen. Härvid borde bl. a. utarbetas för det mindre jordbruket lämpliga och efter det nya deklarationsförfarandet avpassade bokföringsböcker jämte tillhörande överskådliga och lättfattliga anvisningar. Det vore av stor vikt att, där så behövdes, jordbrukarna bibringades förståelse för betydelsen ur driftsekonomisk synpunkt av ordnade, räkenskapsmässiga anteckningar.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län har uttalat, att de skattskyldiga under en övergångstid av förslagsvis ett eller två år borde lämnas tillfälle att valfritt deklarerat enligt de nuvarande eller enligt de nya bestämmelserna.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län och *samma läns hushållningssällskap* ha framhållit, att viss tid, förslagsvis ett beskattningsår, borde förflyta mellan bestämmelsernas utgivande i tryck och deras ikraftträdande.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har hävdade, att ikraftträdandet av författningarna borde anstå åtminstone något eller helst ett par år efter deras antagande och att mellantiden borde utnyttjas till en intensiv upplysningsverksamhet bland de skattskyldiga och förberedande åtgärder inom taxeringsorganisationen. Det måste också noga övervägas, om det ginge att inom samma tid få i gång en taxeringsapparat, som vore kapabel att fullgöra vad som fordrades av den.

*Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund har uttalat, att de skattskyldiga borde medgivas icke alltför kort tid att sätta sig in i de nya bestämmelserna, vilka för många förmodligen innebure tvång till hel omläggning av redovisningssystemet. Tillfälle borde beredas jordbruksorganisationerna att utarbeta lämplig bokföringsmetod och lämpliga anteckningsböcker och att bedriva nödig upplysningsverksamhet bland jordbrukarna, innan bokföringslagen trädde i kraft.

Gotlands läns hushållningssällskap har understrukt, att en kraftig upplysnings- och undervisningsverksamhet borde föregå införandet av lagstadgad bokföringsplikt; det vore lämpligt med en tidsfrist på förslagsvis tio år, innan bokföringsskyldigheten bleve obligatorisk i den av de sakkunniga föreslagna omfattningen.

Älvsborgs läns södra hushållningssällskap har förordat, att förslaget trädde i kraft först fem år efter det beslut i ärendet fattats.

Uppsala läns hushållningssällskap har anfört, att det vore angeläget, att taxeringsarbetet i samband med övergången icke forcerades. Särskilt vore det viktigt, att frågan om storleken av ingångsvärdena för olika tillgångar icke bleve slutgiltigt behandlad vid övergångsårets taxering utan att hit hörande frågor kunde upptagas till förnyad prövning, om den skattskyldige vid en senare tidpunkt kunde förete ytterligare material angående ingångsvärdenas storlek. *Blekinge läns hushållningssällskap* har framhållit liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Gotlands län har uttalat tveksamhet angående lämpligheten av att låta övergångstiden omfatta flera års taxeringar; de svårigheter, som skulle förorsakas genom en samtidig och allmän övergång, skulle möjligen kunna mildras därigenom att under en övergångstid av två å tre år möjlighet lämnades öppen för omprövning av de vid övergången upptagna ingångsvärdena.

Länsstyrelsen i Blekinge län och *samma läns hushållningssällskap* ha ifrågasatt, om icke övergången kunde kombineras med en allmän fastighetstaxering, vid vilken så riktiga ingångsvärden som möjligt hade kunnat fastställas å byggnader samt eventuellt även å täckdikningsanläggningar och vissa andra anläggningar.

Länsstyrelsen i Uppsala län har framhållit, att ingångsvärdena borde fastställas i så god tid, att jordbrukarna kände till dem, då de första gången skulle uppgöra sina deklarationer i enlighet med de nya redovisningsprinciperna.

Departementschefen.

Såsom redan tidigare omnämnts böra de nya bestämmelserna träda i kraft den 1 januari 1953 och tillämpas från och med ingången av det räkenskapsår, som börjar den 1 januari 1953 eller senare. Vid taxering skola bestämmelserna tillämpas första gången år 1954. Därest bestämmelserna

antagas av 1951 års riksdag torde med den begränsade omfattning, i vilken bokföringsmässig redovisning skall användas, tillräcklig tid för upplysning angående det nya systemet och anpassning därefter stå till förfogande före ikraftträdandet.

I några yttranden har uttalats, att det vore önskvärt, att frågan om ingångsvärdenas storlek icke slutgiltigt avgjordes vid taxeringen för övergångsåret utan att de skattskyldiga finge möjlighet att senare, då ytterligare utredning rörande värdena kunde förebringas, få frågan prövad på nytt. Då taxering för övergångsåret icke sker förrän år 1954, synes tillräcklig tid föreligga för att skattskyldig, som vill använda anskaffningskostnaden å tillgång såsom ingångsvärde, skall hinna åvägabringa erforderlig utredning angående nämnda kostnad. Det torde därför icke vara nödvändigt att införa särskilda regler om förnyad prövning av ingångsvärdena.

I anledning av vad länsstyrelsen i Uppsala län yttrat vill jag framhålla, att de schablonmässigt bestämda ingångsvärdena böra fastställas senast i slutet av år 1953, så att de föreligga i god tid före upprättandet av deklARATIONERNA under nästföljande år.

V. Speciell motivering till departementsförslaget.

Kommunalskattelagen.

21 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha bl. a. anfört:

I 21 § c) har angivits, att till intäkt av jordbruksfastighet är att hänföra värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller *därmed jämförlig förändring eller för grundförbättring*. Här kursiverat tillägg har gjorts för att förtydliga stadgandets innebörd, varigenom överensstämmelse med gällande deklarationsformulär erhållits.

Departementschefen.

Det torde vara tillräckligt att punkten c) kompletteras med ordet »grundförbättring». Härigenom ernås överensstämmelse med lydelsen av 22 § 2 mom.

22 §.

Yttranden.

Överståthållarämbetet har ifrågasatt, huruvida icke paragrafens andra moment borde kompletteras med ett stadgande av förslagsvis följande lydelse:

Kostnad för underhåll av plantering, trädgårdsland eller trädgård, i den mån planteringen, trädgårdslandet eller trädgården är att anse såsom till-

behör till egen bostadslägenhet och användes företrädesvis för ägarens personliga trevnad, må ej avdragas med högre belopp än som motsvarar de uppgivna intäkterna av planteringen, trädgårdlandet eller trädgården.

Departementschefen.

Om kostnad för plantering eller trädgård företrädesvis avser ägarens personliga trevnad, torde kostnaden böra hänföras till personliga levnadskostnader och icke vara avdragsgill, Ett uttryckligt stadgande härom beträffande jordbruksfastighet torde icke vara erforderligt.

Anvisningar

till 21 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat, att den ändrade lydelsen av punkt 1 andra stycket motiverades av numera ändrade avtalsbestämmelser i fråga om upplåtelse av bostad till viss fast anställd personal i jordbruket. Därest bostad upplåtes mot särskilt avtalad hyra, skulle givetvis hyresersättningen upptagas som intäkt.

Departementschefen.

Vad de sakkunniga sålunda uttalat föranleder icke erinran från min sida.

till 22 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha yttrat, att kostnad för anskaffning av djur eller inventarier, som i huvudsak tjänade ett personligt ändamål, såsom t. ex. ridhäst, vilken icke användes för driften, icke finge belasta jordbruksdriften.

I fråga om avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar å jordbruksfastighet ha de sakkunniga anfört:

Följande beräkningsmetod synes därvid kunna komma till användning. Till utgångspunkt torde kunna tagas det värde, som vid fastighetstaxeringen åsatts tillgång, varom här är fråga. Avdrag bör ske i form av avskrivning med skäligt belopp om och i den mån tillgången utnyttjas. Då svårighet föreligger att bedöma varaktighetstiden för en tillgång av här åsyftat slag, synes avdrag böra få ske för vad som under året uttagits ur tillgången. Avskrivningsplan i vanlig mening kan alltså här ej ifrågakomma utan till grund för avdragets beräkning får läggas en utredning i förut angivna hänseenden.

Yttranden.

Sveriges lantbruksförbund har anfört, att om bestämmelsen i punkt 1 andra stycket blott avsåge att förhindra återförbrukningens upptagande på deklarationsformlär 4 a hade förbundet intet att invända. Om den däremot innebure ett generellt förbud för återförbrukningens medtagande i deklaration

tionsunderlaget för formulär 4 b, måste krav på ändring framställas. För en mera ingående driftsekonomisk resultatsredovisning kunde det nämligen vara ändamålsenligt att återförbrukningen av säljbara produkter inginge i bokföringen. Huvudbokens vinst- och förlusträkning kunde visserligen korrigeras till deklarationen genom borttagande av den inre omsättningens värden, men dels vore en sådan justering tidsödande och icke utan felrisker, dels torde en eventuell bokföringsgranskning därigenom starkt försvåras. Påpekade nackdelar bleve särskilt framträdande i det fall återförbrukning och övrig inre omsättning redovisades fortlöpande med såväl kvantiteter som värden.

Kammarrätten har yttrat, att i punkt 9 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen hade föreslagits det stadgandet, att vad i punkt 10 av anvisningarna till 29 § samma lag vore stadgat angående driftförlust och kapitalförlust i tillämpliga delar skulle gälla även vid taxering av intäkt av jordbruksfastighet. Nu vore emellertid förhållandet, att sistnämnda stadgande delvis försatts ur tillämpning genom 1938 års författningsändringar, som medfört rätt till fri avskrivning för vissa rörelseidkare. Ej heller kunde det nu åsyftade stadgandet väl förenas med de i remitterade betänkandet föreslagna bestämmelserna om värdeminskningsskatt. *Kammarrätten* finge hemställa att bestämmelserna om vad som vore att hänföra till kapitalförlust och vad som utgjorde vid taxering avdragsgill driftförlust bleve föremål för översyn.

Departementschefen.

Vad de sakkunniga anfört giver mig icke anledning till annan erinran än att underlag för avskrivning å naturtillgång bör vara anskaffningskostnaden om denna kan visas. Ofta torde det emellertid vara svårt att förebbringa utredning om hur mycket av inköpspriset för en jordbruksegendom som belöper på naturtillgången. I dylika fall bör, om tillgångar åsatts särskilt värde, detta läggas till grund för avskrivningen. I annat fall bör som avskrivningsunderlag tjäna uppskattat skäligt värde å tillgången.

I överensstämmelse med vad Sveriges lantbruksförbund anfört har i anvisningarna gjorts ett tillägg av innehåll, att vid bokföringsmässig inkomstberäkning värdet av egna jordbruksprodukter, som användas för fastighetens fortsatta drift, må avföras såsom driftkostnad men att därvid samma värde skall upptagas såsom intäkt.

Kammarrättens hemställan har tillgodosetts genom den ändring av punkt 10 av anvisningarna till 29 §, som jag tidigare förordat i samband med att jag anmält fråga om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, ersättningar för goodwill samt ackumulerade inkomster.

Då inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, böra bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 29 § angående avdrag för överföring av medel till pensionsstiftelse eller annan personalstiftelse i rörelse äga motsvarande tillämpning beträffande jordbruksfastighet.

till 25 §.

Den ändrade lydelse, som punkt 2 första stycket av anvisningarna till 22 § erhållit enligt departementsförslaget, nödvändiggör en ändring av anvisningarna till förevarande paragraf sålunda, att dessa utformas utan hänvisning till förstnämnda författningsrum.

till 41 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha bl. a. anfört:

Skillnaden emellan å ena sidan handelsbokföring och å andra sidan jordbruksbokföring har föranlett ett tillägg i fråga om det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift ägt rum. Föreliggande fråga skall bedömas, i fråga om rörelse enligt allmänt vedertagen köpmannased och i fråga om jordbruk enligt vad som allmänt brukas och kan anses som god sed.

Reglerna för inkomstbeskattning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, hava av de sakkunniga lämnats utan ändring av skäl, som torde framgå av den allmänna motiveringen. För att angiva att bestämmelsen ej har tvingande karaktär har »skall» utbytt mot »må». Föreligga sådana omständigheter, att enligt principerna för bokföringsmässig inkomstberäkning fordran på grund av upplåtelse av sådan avverkningsrätt bör upptagas vid inkomsttaxeringen, är givetvis den skattskyldige oförhindrad härtill. Sådana omständigheter kunna vara t. ex. då vid beskattningsårets utgång avverkning av hela den avtalade virkeskvantiteten redan skett, men den avtalade köpeskillingen icke då till fullo erlagts.

Departementschefen.

Som motsvarighet till uttrycket »köpmannased» i fråga om rörelse har beträffande jordbruksfastighet använts uttrycket »vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt».

Mot de sakkunnigas uttalande rörande beskattningen av inkomst vid upplåtelse av avverkningsrätt har jag intet att erinra. Någon ändring i motsvarande stadgande i sista stycket av 2 punkten, vilket avser redovisning enligt kontantprincipen, har givetvis icke skett.

Övergångsbestämmelserna.**De sakkunniga.**

De sakkunniga ha bl. a. anfört:

Ett särskilt skatteproblem uppkommer beträffande sådana skattskyldiga, som redan vid ikraftträdandet av de av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna för inkomstberäkningen taxeras efter bokföringsmässiga grunder. Den bokföringsmässiga vinstberäkningen, som dessa skattskyldiga tillämpa, kan avse jordbruksdriften i dess helhet — alltså omfattande djur, varulager i övrigt, varufordringar, varuskulder och inventarier — eller blott någon eller några av dessa poster. Vid övergången skola de ingående värdena å tillgångar och skulder, vilka redan då ingå i den bokföringsmässiga vinstberäkningen, upptagas till samma belopp, som de utgående beloppen vid inkomsttaxeringen för nästföregående beskattningsår.

Departementschefen.

De sakkunnigas uttalande föranleder icke erinran från min sida.

Förordningen om statlig förmögenhetsskatt.

3 och 9 §§ samt anvisningarna till 3 och 4 §§.

De sakkunniga.

I fråga om ändringen av 9 § samt anvisningarna till 9 och 10 §§ förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, vilka författningsrum motsvara 3 § samt anvisningarna till 3 och 4 §§ förordningen om statlig förmögenhetsskatt, ha de sakkunniga bl. a. anfört:

I 1 mom. c) av 9 § har föreslagits en omformulering betingad av de sakkunnigas ändringsförslag beträffande inkomstbeskattningen. Sålunda har benämningen »levande och döda inventarier» uthyts mot »djur» och »inventarier». Enligt de sakkunnigas förslag skola djuren hänföras till varulager och benämningen inventarier endast avse, vad som nu hänföres till döda inventarier. Som ett förtydligande tillägg till varor har upptagits »förråd av jordbruks- och skogsprodukter».

Vad angår värdesättningen av djur gäller för närvarande, att dessa vid förmögenhetsberäkningen sättas till sitt värde i allmänna marknaden, d. v. s. saluvärdet vid beskattningsårets utgång. Enligt av de sakkunniga föreslagna regler för inkomstbeskattningen skola djuren, såvida icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas till lägst vissa bestämda minimivärden, om sådana finnas i särskild ordning fastställda, eller, därest så ej är förhållandet, till lägst de värden, som kunna anses vara skäligen. I båda fallen avses minimivärden, som ligga något under marknadspriserna för dessa djur. Med hänsyn till svårigheterna att i varje särskilt fall fastställa djurens saluvärden hava de sakkunniga av praktiska skäl och för ernående av en likformig värdesättning föreslagit, att som värderingsnorm vid förmögenhetsberäkningen må tillämpas de värden, under vilka djuren icke få upptagas vid inkomstberäkningen.

Övriga lagertillgångar i jordbruk, dess binäringar och skogsbruk skola enligt de sakkunnigas förslag vid förmögenhetstaxeringen värdesättas enligt de grunder, som finnas angivna för motsvarande tillgångar i rörelse. Det må framhållas, att värdesättning vid inkomstberäkningen icke skall anses bindande jämväl för förmögenhetsberäkningen.

I fråga om värdesättningen av inventarier i jordbruk, dess binäringar och skogsbruk har någon ändring i förhållande till vad nu gäller icke föreslagits.

Yttrande.

Kammarrätten har anfört:

I fråga om värdesättning i förmögenhetsavseende av tillgångar inom jordbruk föreslås, att djur skola, därest icke särskilda förhållanden annat föranleda, upptagas till lägst de i särskild ordning fastställda minimivärdena under vilka djuren icke få upptagas vid inkomstberäkningen. Enligt i betänkandet intagen uppgift utgjorde värdet å djurbeståndet i riket år 1939 1 440 miljoner kronor. Därest det exempelvis i utjämnande syfte beträffande inkomstbeskattningen skulle bliva nödvändigt att vidtaga en tämligen kraftig reduktion av minimivärdena i förhållande till dagsvärdena å djuren, komme

detta att medföra en icke oväsentlig nedsättning av den skattepliktiga förmögenheten. Genom den föreslagna bestämmelsen skulle i administrativ ordning kunna för en viss medborgargrupp tillskapas ett skatteprivilegium. På grund av det sagda anser sig kammarrätten böra avstyrka den ifrågavarande särskilda regeln för beräkning av värdet å djur i förmögenhetsavseende. Kammarrätten vill emellertid samtidigt framhålla, att, därest icke alltför stor spännvidd skulle föreligga mellan dagsvärdena och de fastställda minimivärdena, de senare torde med fördel i praktiken kunna läggas till grund för förmögenhetsberäkningen.

Departementschefen.

Då vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen djur äro att hänföra till inventarier, har det nuvarande uttrycket »levande och döda inventarier» utbytt mot uttrycket »djur samt maskiner och andra inventarier».

I enlighet med vad kammarrätten anmärkt bör liksom för närvarande gälla, att värdet av djur i jordbruk med binäringar och skogsbruk bestämmes lika med värdet i allmänna marknaden.

Förslaget om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder beträffande jordbruksfastighet bör föranleda ändring jämväl av 9 § fjärde stycket.

Taxeringsföreläggningen.

31 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha bl. a. anfört:

Till denna paragraf har gjorts det tillägg, att skattskyldig, som avses i denna paragraf, är skyldig, att därest han vill omlägga räkenskapsåret i god tid lämna taxeringsintendenten underrättelse härom och därvid uppgiva skälet för ändrat räkenskapsår. De sakkunniga hava såsom framgår av vad här nedan anføres i fråga om jordbruksbokföringslagens 10 § haft under övervägande, att stadga förbud för omläggning av räkenskapsår för icke bokföringsskyldiga jordbrukare och rörelseidkare, samt beträffande bokföringsskyldiga jordbrukare och rörelseidkare tillåta sådan omläggning endast efter medgivande av administrativ myndighet, länsstyrelse och överståthållareämbetet. De sakkunniga hava av anförda skäl icke ansett sig kunna föreslå bestämmelser av angiven innebörd. Emellertid har med hänsyn till bland annat det stora antal jordbrukare, som med utgångspunkt från »ordnade räkenskaper» eller bokföring enligt lagen om jordbruksbokföring, skulle äga rätt att omlägga räkenskapsåret, de sakkunniga ansett, att en sådan omläggning icke bör få ske utan vidare. En anmälan till taxeringsintendenten i god tid före omläggningsbeslutet bör kunna åläggas dessa skattskyldiga. Med föranledande av dylik anmälan kan taxeringsintendenten verkställa kontroll av huruvida sådan bokföring förts, som kan anses ingå i begreppet »ordnade räkenskaper» eller bokföring enligt jordbruksbokföringslagen. Endast i fall dylik räkenskap icke förts, torde hinder mot omläggningsbeslutet uppkomma. Den

föreslagna anmälan tjänar vidare det ändamålet, att ordföranden i taxeringsnämnden kan erhålla underrättelse om omläggning å sådan tid, att erforderliga kontrolluppgifter, vilka nu i de flesta fall avse kalenderåret, kunna införas.

Då skäl synes föreligga att dylik anmälningsskyldighet ålägges samtliga näringsidkare, således även rörelseidkare, hava de sakkunniga ansett sig kunna i förslag till ändring av 31 § taxeringsförordningen föreslå en ändring, som jämväl berör sistnämnda skattskyldiga.

Yttranden.

Kammarrätten har yttrat, att föreskriften om anmälan till taxeringsintendenten vid omläggning av räkenskapsår borde utgå. Någon påföljd för underlåtenhet att fullgöra anmälan vore icke föreslagen och borde enligt kammarrättens förmenande icke heller införas. Det kunde förutses att anmälan mera sällan komme att företagas. Bestämmelser, vilka i stor omfattning kunde förväntas bli negligerade, borde undvikas. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* har ifrågasatt, huruvida berörda föreskrift komme att efterlevas. Värdet av densamma kunde diskuteras. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* har uttalat, att anmälningsskyldigheten förefölle skäligen meningslös, om anmälan allenast skulle medföra en kontroll från taxeringsintendentens sida, att ordnad bokföring förefunnes. Enligt länsstyrelsens åsikt borde framställning om rätt till omläggning av räkenskapsår göras hos taxeringsintendenten minst en månad innan omläggningen vore avsedd att äga rum. Taxeringsintendenten skulle hava att pröva om godtagbara skäl för omläggningen föreläge samt bifalla eller avslå framställningen. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* har anfört, att det vore oklart vad som i detta sammanhang skulle förstås med uttrycket »i god tid». Önskvärt vore att i lagtexten angäves den tidpunkt, då anmälan senast skulle hava gjorts till taxeringsintendenten.

Departementschefen.

Såsom framgår av specialmotiveringen till 11 § i den föreslagna förordningen om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering anser jag mig — med hänsyn till frågans betydelse även utanför beskattningsväsendets område — i likhet med de sakkunniga icke böra förorda, att räkenskapsår skall få omläggas endast efter myndighets medgivande. De sakkunniga ha i specialmotiveringen till förevarande paragraf föreslagit, att jordbrukare eller rörelseidkare, som vill omlägga räkenskapsåret, skall göra anmälan härom till taxeringsintendenten för att denne skall kunna kontrollera att ordnade räkenskaper föras. Enligt vad jag tidigare förordat skall jordbrukare äga övergå till redovisning efter bokföringsmässiga grunder endast om han för räkenskaper enligt vad som stadgas i den förenämnda förordningen. Om sådan övergång skall han göra anmälan till taxeringsintendenten. Då taxeringsmyndigheterna böra i den omfattning, så är möjligt, kontrollera att de jordbrukare, som deklarerar efter bokföringsmässiga grunder, fullgöra den stadgade skyldigheten att föra räkenskaper, synes det icke vara erforderligt, att anmä-

lan rörande omläggning av räkenskapsåret sker för att taxeringsintenden-
ten i samband därmed skall kontrollera att räkenskaper vederbörligen fö-
ras. Då jag sålunda icke finner den nyssnämnda anmälningsskyldigheten
erforderlig för jordbrukarnas del, anser jag sådan skyldighet icke heller
böra ifrågakomma såvitt rörelseidkarna angår.

32 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat, att, då inkomst av jordbruksfastighet skulle
taxeras efter bokföringsmässiga grunder och vissa jordbrukare ålades bok-
föringsskyldighet, jordbrukare liksom rörelseidkare borde vara skyldiga att
tillhandahålla sin bokföring för granskning.

Departementschefen.

Vad de sakkunniga sålunda uttalat föranleder icke erinran från min sida.

Då jordbrukare, som taxeras efter bokföringsmässiga grunder, är skyl-
dig att tillhandahålla sina räkenskaper för granskning, torde jordbrukare,
som taxeras efter kontantprincipen, böra vara skyldig att för granskning
tillhandahålla förda anteckningar.

33 §.

Departementschefen.

Förslaget om redovisning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokfö-
ringsmässiga grunder bör föranleda ändring även i förevarande paragraf.

35 §.

Departementschefen.

Skyldighet att förete förda anteckningar för kontroll av uppgift, som av-
ses i 3 momentet av förevarande paragraf, bör åligga även jordbrukare, som
taxeras efter kontantprincipen.

36 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha yttrat:

Enligt förevarande paragraf skola bokföringsskyldiga jordbrukare liksom
motsvarande rörelseidkare äga rätt till anstånd med avgivande av deklara-
tion till den 31 mars, därest räkenskapsåret gått till ända senare än den 31
oktober året näst före taxeringsåret.

I proposition nr 345/1943 förordades, i syfte att bereda taxeringsnämnds-
ordförandena längre tid för deras arbete, att anståndstiden för de i 36 § an-
givna skattskyldiga måtte förkortas till den 15 mars. Bevillningsutskottet
fann (betänkande nr 57) för sin del uppenbart, att ett bibehållande av den
nuvarande anståndstiden för bokföringspliktiga skattskyldiga kunde komma
att medföra olägenheter med avseende å taxeringsnämndernas arbete. Ut-
skottet fann fördenskull skäl tala för den i propositionen föreslagna begräns-

ningen av anståndstiden. Därest skattskyldig, varom här vore fråga, icke skulle kunna färdigställa deklarationen före den lagstadgade tiden, förefunnnes möjlighet att jämlikt 36 § 1 mom. fjärde stycket efter ansökan erhålla ytterligare anstånd. Med hänsyn till de av näringsorganisationerna gjorda utfästelserna att verka för ett tidigare avlämnande av deklarationerna och under förväntan att dessa utfästelser även skulle leda till åsyftat resultat, ansåg sig emellertid utskottet kunna förorda, att den nuvarande anståndstiden tills vidare bibehölles oförändrad. Skulle det likväl visa sig att ett tidigare avlämnande av deklarationerna icke kunde i erforderlig omfattning uppnås på frivillighetens väg, borde enligt utskottets mening frågan om en begränsning av anståndstiden för ifrågavarande skattskyldiga tagas under förnyad omprövning.

De sakkunniga hava haft under övervägande att i fråga om bokförings-skyldiga jordbrukare föreslå begränsning av anståndstiden till den 15 mars närmast med hänsyn till önskvärdheten att ytterligare tid lämnas taxerings-nämnderna för granskning och kontroll av uppgifter avseende jordbruksdeklarationerna. Då emellertid skäl icke syntes föreligga att för bokförings-skyldiga jordbrukare stadga andra bestämmelser än för bokföringsskyldiga rörelseidkare och då jämväl anledning föreligger antaga, att organisationer, som hava att företräda jordbrukets intressen, komma att medverka för ett tidigare avlämnande av deklarationerna, hava de sakkunniga ansett nu gällande bestämmelser böra bibehållas.

Yttranden.

Länsstyrelsen i Kalmar län har föreslagit, att anståndstiden utgår den 1 mars. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* har ansett, att anståndstiden för bokföringsskyldig jordbrukare, vilkens räkenskapsår gått till ända senast den 31 december året näst före taxeringsåret, utan större olägenhet för den deklarationsskyldige kunde förkortas till den 1 mars. *Länsstyrelsen i Örebro län* har framhållit, att anståndstiden för såväl jordbrukare som rörelseidkare borde begränsas till den 15 mars.

*Taxeringsnämndsordföranden*as riksförbund har anfört bestämda erinringar mot förslaget, att bokföringspliktig jordbrukare skulle äga njuta anstånd med deklarations avgivande till senast den 31 mars. Att andra bokföringspliktiga nu ägde rätt till detta anstånd vållade understundom oöverkomliga svårigheter vid taxeringen, eftersom anståndet nära nog regelmässigt utnyttjades även av sådana skattskyldiga för vilka det, såvitt kunde bedömas, icke skulle möta någon som helst svårighet att avlämna deklaration senast den 15 februari. Förbundet finge därför med skärpa framhålla, att enligt dess mening jordbrukares deklarationer skulle avlämnas senast den 15 februari liksom nu och att ändring i stället måtte vidtagas i taxeringsförrordningen 36 § så att även andra bokföringspliktiga då skulle avlämna sina deklarationer. Om det för någon skattskyldig skulle möta svårigheter att till denna dag färdigställa sin deklaration, hade han ju möjlighet att hos vederbörande taxeringsintendent anhålla om särskilt anstånd. Förbundet ville dock redan nu understryka, att sådant anstånd endast i undantagsfall, då verkligt vägande skäl kunde anföras, borde medgivas. Om man skulle finna, att en något senare tidpunkt än den 15 februari borde fixeras, borde den dock under inga omständigheter sättas senare än den 1 mars.

Departementschefen.

Jordbrukare, som äro skyldiga föra räkenskaper, böra äga rätt till liknande anstånd med avgivande av deklaration som nu tillkommer bokföringsskyldiga rörelseidkare.

Näringsorganisationernas utfästelser att verka för tidigare avlämnande av deklarationer synas, enligt vad jag under hand inhämtat, icke ha medfört åsyftat resultat i erforderlig omfattning. Utan närmare utredning är jag emellertid icke beredd att i förevarande sammanhang upptaga frågan om begränsning av anståndstiden för näringsidkarna.

78 §.

Departementschefen.

Förslaget att inkomst av jordbruksfastighet skall taxeras efter bokföringsmässiga grunder bör föranleda ändring jämväl av förevarande paragraf.

80 a §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha anfört:

Då enligt de sakkunnigas förslag taxering av jordbruksinkomst skall ske efter bokföringsmässiga grunder, hade det varit naturligt, att jämväl alla deklarationer avseende jordbruksdrift i förväg granskas av taxeringskonsulenten. Med hänsyn till det stora antal jordbruksdeklarationer skulle taxeringskonsulentens arbetsbörda härigenom högst väsentligt ökas. Taxeringsnämnderna skulle i avvaktan på konsulentens utredningar angående rörelseidkare och jordbrukare endast kunna behandla taxeringsmaterialet avseende andra skattskyldiga. En sådan anordning synes icke lämplig. Särskilda informationer böra vid införande av den nya taxeringsmetoden meddelas ordförande och kronoombud i taxeringsnämnderna. Sedan de med övergången förenade svårigheterna övervunnits, torde emellertid taxering av jordbruksinkomst icke erbjuda större besvärligheter än nu. I vissa avseenden torde den bliva enklare. Det finns därför all anledning antaga, att taxeringsnämnderna skola kunna i fråga om det stora flertalet jordbrukare besluta taxering utan medverkan av taxeringskonsulent. Skulle jordbruksdeklaration av mera invecklad beskaffenhet förekomma, bör ordförande överlämna den för granskning till taxeringskonsulenten. Däremot skola alla till lokal taxeringsnämnd hänförliga deklarationer avlämnade av bokföringsskyldiga jordbrukare granskas av taxeringskonsulenten. Härför tala samma skäl, som föranledde införandet av detta led i taxeringsorganisationen. Ändring i 80 a § har därför föreslagits.

Departementschefen.

Enligt departementsförslaget skola endast jordbrukare, som äro skyldiga föra räkenskaper, taxeras enligt bokföringsmässiga grunder. Varje jordbrukare äger emellertid ikläda sig dylik skyldighet för att få rätt att bliva taxerad på sätt nyss sagts. Hur många jordbrukare som komma att övergå till redovisning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder kan mera definitivt avgöras först sedan det nya systemet varit i tillämpning under några år. Det torde emellertid vara ofrånkomligt, att de ifrågavarande jordbrukarnas deklarationer granskas av taxeringskonsulent.

**Förordningen om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk
att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.**

1 §.

Departementschefen.

Staten och kommunerna äro undantagna från tillämpningen av 1929 års bokföringslag. Någon anledning att låta förevarande förordning bliva tillämplig å staten och kommun, om de driva jordbruk eller skogsbruk, finnes icke. Övriga i andra stycket omförmälda juridiska personer äro redan bokföringsskyldiga enligt nyssnämnda lag och böra icke omfattas av denna förordning.

Bestämmelsen i tredje stycket avser att utmärka, att de civilrättsliga verkningar, som äro knutna till 1929 års lag, icke skola åtfölja skyldigheten att föra räkenskaper enligt denna förordning.

2 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha anført:

De sakkunniga anse nödvändigt, att i en särskild paragraf inskräpa, att bokföringen även i fråga om jordbruksbokföringen skall ske efter allmänna bokföringsprinciper. I fråga om jordbruksbokföring liksom handelsbokföring måste man lämna näringsidkarna frihet att med hänsyn till företagets storlek och sättet för dess bedrivande bestämma den bokföringsmetod, som är mest lämplig. Förevarande lagförslag innehåller därför, liksom 1929 års bokföringslag, endast vissa minimikrav i fråga om de böcker, som skola föras. Bokföringen skall utökas, därest förhållandena så påkalla. Avgörandet, huruvida bokföringen är nöjaktigt förd, måste bedömas med utgångspunkt, huruvida allmänna bokföringsregler blivit tillämpade. Även vid jordbruksbokföringen kan emellertid i detta avseende vid egendomar av olika storlek och brukningssätt skilda uppfattningar göra sig gällande. Hänsyn måste tagas till vad som är eller rättare kan bliva sed och bruk i fråga om jordbruksbokföringen. Det är därför nödvändigt, att därjämte som allmän regel bestämma, att bokföringen skall ske i överensstämmelse med vad i jordbruksbokföringen allmänt brukas och kan motsvara god sed. Med detta har avsetts att få ett uttryck motsvarande allmänna bokföringslagens »god köpmannased». Det bör här framhållas, att — liksom i fråga om rörelseidkarna — endast den omständigheten, att ett stort antal bokföringspliktiga tillämpat viss redovisningsmetod, icke är till fyllest, utan att det därjämte fordras, att metoden representerar *god praxis*.

Uttrycket jordbruksbokföring har använts för att markera, att i jordbruket icke skola föras »handelsböcker».

Departementschefen.

Såsom allmän regel bör stadgas, att räkenskaperna skola föras enligt allmänna bokföringsgrunder samt med iakttagande av vad beträffande jordbruk eller skogsbruk är allmänt brukligt och överensstämmande med god sed.

3 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha yttrat:

Denna paragraf överensstämmer med bokföringslagens § 4 och avser att fastställa jordbruksbokföringens uppgift. Denna anges vara att lämna redovisning över intäkter och utgifter i jordbruksdriften, så att rörelsens gång därav kan bedömas. Uttrycket »rörelsens gång» har upptagits från bokföringslagen med hänsyn till bestämmelserna i 23 kap. 5 § strafflagen, som stadgar straff för bokföringsbrott, därest bokföringen på sådant sätt åsidosatts, att ställningen och rörelsens gång ej kunnat i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Förevarande paragraf fastslår de böcker, som ovillkorligen skola föras. Liksom för rörelseidkare är förandet av dagbok ävensom upprättande av balansräkning och inventarium obligatoriskt.

Jordbruksbokföringen kan efter jordbrukarens fria val äga rum antingen efter den enkla eller den dubbla bokföringens principer. Vid den enkla bokföringen föras endast anteckningar om affärshändelser i tidsföljd, medan vid den dubbla bokföringen verkställas såväl kronologiska som systematiska anteckningar, vilka alltid redovisas dubbelt. Vid denna bokföring föres utöver dagbok och inventariebok därjämte ofta huvudbok och avräkningsbok (reskontra) samt andra nödvändiga handelsböcker. Som förut framhållits, är jordbrukaren icke skyldig att under alla förhållanden föra sina räkenskaper efter den dubbla bokföringens principer. Men liksom i fråga om rörelseidkare uppställs det kravet, att, när jordbruksdriftens omfattning och beskaffenhet så påkallar, den bokföringsskyldige har att föra även systematiska böcker, i första hand huvudbok och reskontra. — — —

De sakkunniga hava med det nu anförda velat framhålla, att för jordbruksbokföringen torde utöver nämnda obligatoriska böcker ytterligare bokföring vara nödvändig, därest man vill nå de önskemål, som med denna bokföring åsyftas. Det är emellertid önskvärt att bokföringen kan genomföras efter enhetliga grunder och det synes därför vara en uppgift för organisationer, som hava att företräda jordbrukets intressen, att i detta avseende verka för genomförande av en bokföring, vilken samtidigt som den kan giva jordbrukaren önskvärda kontrollmöjligheter i olika avseenden, jämväl kan vara av värde för bedömningen av jordbruksrörelsen i riket.

I 1929 års bokföringslag är föreskrivet, att inventarium och balansräkning skola, där ej Konungen för vissa slag av rörelse annat medgiver, införas i inventarieboken inom tre och en halv månad efter räkenskapsårets utgång. Som skäl härför har angivits, att den bokföringsskyldige som regel skall avlämna skattedeklaration senast den 15 februari och därvid foga bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret, samt vinst- och förlusträkning för beskattningsåret, därest sådan räkning ingått i bokföringen. Deklarationsskyldigheten kan få anstå till den 31 mars. Bokslutet måste alltså vara färdigt före mars månads utgång. Även om detta skulle medhinnas, har det ansetts lämpligt, att därutöver medgiva ytterligare en halv månad för införingen i inventarieboken.

Vid jordbruksbokföringen bör arbetet med upprättande av inventarium och balansräkning samt för införingen i inventarieboken kunna ske något tidigare än vid handelsbokföringen. De sakkunniga föreslå därför, att inventarium och balansräkning skola vara införda i inventarieboken inom två månader efter räkenskapsårets utgång.

Yttranden.

Sveriges lantbruksförbund har uttalat, att — liksom i 5 § — intäkter ställdes i motsats till utgifter. I bokföringen brukade man emellertid skilja på dels in- och utbetalningar, dels inkomster och utgifter, dels intäkter och kostnader. Det syntes nödvändigt, att bokföringslagen anslöte sig till vad som allmänt brukades och kunde anses som god sed. Förbundet har vidare anført, att paragrafens utformning gäve anledning till flera missförstånd än den allmänna bokföringslagens motsvarande bestämmelser. Sålunda torde exempelvis bestämmelsen, att redovisning skulle lämnas för uttag av förnödenheter och produkter i jordbruksdriften och att dagboken skulle upptaga intäkter och utgifter ävensom uttag av förnödenheter och produkter för jordbruksdriften, ge rum för olika tolkningar i fråga om bokföringens omfattning.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har uttalat, att den av de sakkunniga föreslagna i förhållande till allmänna bokföringslagens bestämmelser förkortade tiden för införandet av inventarium och balansräkning i inventarieboken vore ofrånkomlig av taxeringstekniska skäl. Å andra sidan har *lantbruksstyrelsen* icke funnit några skäl, varför jordbruksbokföringslagen i förevarande hänseende skulle göras strängare än den allmänna bokföringslagen. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* och *samma läns hushållningssällskap* ha ifrågasatt, huruvida tillräckliga skäl föreläge att i berörda hänseende föreskriva annan tid för jordbruksbokföringen än för handelsbokföringen, d. v. s. tre och en halv månad. *Hushållningssällskapet i Östergötlands län* har yttrat, att tidsfristen för jordbrukare borde bli minst lika lång som för rörelseidkare. Inventeringen vore i jordbruket ofta särskilt besvärlig och det vore angeläget att de för jordbruket avsedda utjämningsmöjligheterna kunde utnyttjas, vilket ofta kunde fordra att särskild sakkunskap rådfrågades. *Sveriges lantbruksförbund* har ansett, att tidsfristen för införande av inventarium och balansräkning i inventarieboken helst borde utsträckas till fyra och en halv månader. Den av de sakkunniga föreslagna tidsfristen skulle komma att mycket starkt begränsa lantbrukarnas möjligheter att utnyttja biträde av allmänna bokföringsorganisationer. Vid bokslut per $\frac{31}{12}$ befunne sig stora delar av lagret i sådan form (otröskade spannmåls- och frölager), att förutsättningar för en noggrannare värdering ofta ej föreläge inom två månader från bokslutsdagen. Ännu mera påfallande bleve denna olägenhet vid en framflyttning av bokslutstiden till $\frac{30}{11}$ eller $\frac{31}{10}$.

Departementschefen.

Uttrycket »rörelsens gång» i de sakkunnigas förslag har utbytt mot uttrycket »verksamhetens gång». I anledning av vad de sakkunniga anført rörande bestämmelserna i 23 kap. 5 § strafflagen vill jag erinra om att enligt departementsförslaget räkenskaperna uteslutande äro avsedda såsom underlag för taxering och alltså icke äro att anse som handelsböcker; någon »bokföringsskyldighet» i egentlig mening avses sålunda icke skola tillskapas.

I överensstämmelse med vad Sveriges lantbruksförbund anmärkt har i stället för uttrycken »intäkter» och »utgifter» använts orden »intäkter» och »kostnader». Såsom författningstexten enligt departementsförslaget utformats synes någon tvekan om bokföringens omfattning icke behöva föreligga.

Den tid, inom vilken inventarium och balansräkning skola vara införda i inventarieboken, torde i överensstämmelse med de sakkunnigas förslag kunna bestämmas till två månader efter räkenskapsårets utgång.

4 §.

Denna paragraf motsvarar 5 och 12 §§ i 1929 års bokföringslag.

Yttranden.

Kristianstads läns hushållningssällskap har erinrat om att endast ett litet fåtal av de allra största jordbruken hade tillgång till skrivmaskin. Då dessutom de allra flesta affärstransaktionerna inom jordbruket skedde per telefon, komme den föreslagna kopieringsskyldigheten ej att bli tillämplig i praktiken. Sällskapet ville därför föreslå, att bestämmelsen uteslötes från förslaget.

Sveriges lantbruksförbund har yttrat, att förbundet vore väl medvetet om betydelsen av att i paragrafen meddelade bestämmelser allmänt efterlevdes. Med utgångspunkt från de svårigheter, som kunde väntas uppstå för många lantbrukare, särskilt de äldre, att under de första åren efter lagens ikraftträdande verkställa införingen på ett formellt riktigt sätt, ville förbundet framhålla vikten av att frågan om bokföringsbrott bedömdes med nödig hänsyn till de formella bristernas praktiska betydelse. Motsvarande borde gälla även vid de bokföringsgranskningar, som föranstaltades av taxeringsintendenterna. Likaså borde brott mot bestämmelsen om förvaring av ankommande brev, räkningar och övriga handlingar samt kopior av avgående handlingar föranleda ansvar endast i de fall förfarandet inneburit ett åsidosättande av borgenärernas intressen.

Departementschefen.

Den utgående korrespondensen torde i varje fall i de mindre och medelstora jordbruken vara av mindre omfattning. Även om jordbrukaren icke har skrivmaskin, synes det därför icke vara mera betungande att t. ex. medelst anilinpenna och karbonpapper åstadkomma en kopia av utgående skrivelser. Förevarande förordning bör därför, liksom 1929 års bokföringslag, innehålla en bestämmelse om att handlingar, som avsändas i driften, skola kopieras.

I anledning av Sveriges lantbruksförbunds yttrande vill jag anmärka, att straff enligt 13 § i förordningen bör ifrågakomma endast då felaktigheten i räkenskaperna är av den allvarliga art, att dessa icke kunna läggas till grund för en riktig taxering. Felaktigheten bör sålunda icke medföra straff om den blott är obetydlig eller består av tekniska ofullkomligheter. Har jordbrukaren t. ex. glömt att någon gång kopiera en utgående skrivelse

och detta icke har någon betydelse för bedömandet i huvudsak av inkomst- och utgiftsredovisningen eller hans ekonomiska ställning, bör underlåtenheten icke bestraffas.

5 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha anfört:

Enligt 6 § i 1929 års bokföringslag skola i dagboken affärshändelserna införas dagligen post för post. Begreppet affärshändelse är svärdefinierbart men anses i vidsträckt bemärkelse innefatta varje inom en rörelse inträffande händelse av ekonomisk natur. Varje affärshändelse behöver icke bokföras, endast vad som från sakkunnigt håll betecknats som bokföringsfakta, d. v. s. anteckningar angående åtminstone från ena sidan fullgjorda prestationer. Som en allmän regel torde kunna sägas, att i dagboken (kassaboken) skall införas varje affärshändelse, som medför en omedelbar förskjutning i affärsförmögenhetens sammansättning. Detta gäller såväl vid kontanta affärer som vid uttag från rörelsen eller jordbruket.

Om man jämför jordbruket med handels- och industriföretag av samma storleksklass — räknat efter investerat kapital — befinnes, att jordbruket ur bokföringssynpunkt skiljer sig avsevärt från de båda andra näringsföretagen. Jordbrukets produktion är mera komplicerad och som följd härav de rörliga tillgångarnas omloppstid längre. De egentliga affärshändelserna äro betydligt färre till antalet. Detta gäller i synnerhet för de mindre brukningsdelarna med animaliskt inriktad produktion, där en stor del av de färdiga varorna förbrukas i det egna hushållet. Vid de större, vegetabilieproducerande jordbruken går huvuddelen av produkterna till avsalu, men även här medför den långa framställningstiden en i förhållande till kapitalinvesteringen låg yttre omsättning.

De anförda skillnaderna mellan jordbruket samt handels- och näringsföretag motivera en viss olikhet i bokföringen. De egentliga affärshändelserna böra redovisas efter likartade principer. Även jordbruksbokföringen bör visserligen redovisa »rörelsens gång» men det bör framhållas att i fråga om jordbruket icke ens den mest detaljerade lagerbokföring förmår registrera växlingarna i sammansättningen av jordbrukets tillgångar, så som de framträda i växande gröda och husdjur.

De sakkunniga föreslå att *kontanta* intäkter och utgifter skola bokföras dagligen post för post. I likhet med vad som gäller för handelsbokföring kunna likväl affärshändelser under dagen av likartad beskaffenhet införas i en gemensam post, om betryggande åtgärder vidtagas för beloppens specifikation genom särskilda försäljningslistor, räkningarnas förvaring i pärm eller på liknande sätt.

Utöver kontantaffärer finnas inom jordbruket ett betydande antal affärshändelser, vilkas redovisning möter särskilda svårigheter. Här åsyftas *dels* den inbördes omsättningen emellan jordbruksfastighetens två huvuddelar, å ena sidan det egentliga jordbruket eller lantushållningen och å andra sidan skogsbruket, *dels ock* omsättningen emellan jordbruksföretaget och brukaren.

Lantushållning och skog betraktas vid taxering som en enhet. En uppdelning är likväl ur driftsekonomisk synpunkt nödvändig. Härtill återkomma de sakkunniga vid behandling av frågan om uppställningen av vinst- och förlusträkningen.

Omsättningen mellan jordbruksföretaget och brukaren omfattar naturprodukter till hushållet samt privata förmåner som bostad m. m. och kost

från brukarens hushåll till driftspersonalen. Dessutom ingår häri produkter och förnödenheter, vilka uttagits till driftspersonal. Vad som av fastigheten använts för reparationer och underhåll samt för ny-, till- och ombyggnad å fastigheten eller annan därmed jämförlig förändring eller för grundförbättring hör även hit. Slutligen räknas till denna kategori vad som från fastigheten tagits för användning å annan av jordbrukaren innehavd fastighet eller förädlats eller förbrukats i jordbrukarens rörelse.

I dagboken skall icke endast föras intäkter och utgifter. Däri bör, eventuellt som särskild del eller delar av dagboken, antecknas vad som av jordbrukets produkter och förnödenheter för olika ändamål tagits till hushåll m. m. Redan nu förekommer, att särskilda journaler föras över dessa uttag, såsom hushållsjournal, arbetsjournal, kost- och statjournal, virkesjournal. Särskilda mjölk- och ägglistor bruka föras för underlättande av bokföringen.

Produkter, som frambringas i jordbruksdriften, såsom foder åt djuren, stallgödsel, utsäde m. m., behöva icke upptagas i dagboken, såvida icke särskild kontroll härå är önskvärd, i vilket fall dessa poster skola upptagas som intäkt för jordbruket och som utgift för utfodring m. m. å vederbörliga konti.

Medan de egentliga affärshändelserna äro bestämda till såväl kvantitet som värde, kan man beträffande omsättningen emellan jordbruksföretaget och brukaren i de flesta fall endast räkna med *kvantiteter*. Vid beskattningen föreskrives värdering efter ortens pris och detta bör gälla även i fråga om jordbruksbokföring. Då man här rör sig med subjektiva uppskattningar, kunna dessa affärshändelser icke vara till sitt värde bestämda på samma sätt som verkliga inköp och försäljningar. Härav följer att deras redovisning icke bör sammanblandas med kontantaffärerna. Det synes därför lämpligt att bokföringen sker så att under året antecknas kvantiteterna av verkställda uttag och att värderingen sker i samband med räkenskapernas avslutande.

Som förut framhållits skall i fråga om handelsbokföring uttag ur rörelsen principiellt bokföras vid uttaget. I vissa branscher är i praxis dock denna föreskrift uppmjukad. En bokföring av uttagen allenast vid årets slut torde dock anses felaktig.

Vid bokföring av här ovan angivna uttag uppkommer frågan, huruvida dessa skola redovisas dag för dag efter samma regler som för kontantaffärerna. Vissa poster, som spannmål, kött, fläsk och bränsle, tillföras hushållet i större poster ett visst antal gånger under året och böra då kunna bokföras. I dagboken antecknas mängden samma dag säden förmalts, djuren slaktats och veden upplagts. Även ull och lin kunna bokföras den dag, de avlämnats till hushållet. Fjäderfä, fisk och vilt kunna bokföras veckovis eller senast vid varje månads utgång. Samma förhållande gäller trädgårdsprodukter. Då det i sistnämnda fall ofta är fråga om ett stort antal sorter, är det lämpligt att i stället för kvantitetsredovisning i dagboken införa det totala värdet av förbrukade produkter sedan senaste redovisning i dagboken. Vissa omsättningar utgå i stort sett oförändrade dag för dag, exempelvis mjölk. Äggförbrukningen i eget hushåll kan konstateras exempelvis genom att veckovis anteckna antalet ägg och därifrån fränräkna, vad som sålts och finns kvar. Ehuru vissa av ovannämnda poster böra kunna bokföras vid uttaget, hava de sakkunniga med hänsyn till att förhållandena i jordbruket tidvis icke medge en dylik daglig anteckning, ansett att bokföringen bör ske senast vid slutet av varje vecka eller, där förhållandena därtill föranleda, vid månadens slut.

Beträffande däremot uttag från fastigheten för användning för reparation och underhåll samt för ny-, till- och ombyggnad eller för därmed jämförlig förändring eller för grundförbättring eller för användning å annan jordbru-

karen tillhörig fastighet, är här närmast fråga om virke, som tages från fastighetens skog. Detta förekommer regelrätt i vissa större partier, som böra bokföras, när virket hemkörts eller upplagts för avsett ändamål. Likaledes bör vid uttag för användningen i egen rörelse, exempelvis potatis till bränneri, bokföringen ske vid uttaget.

De sakkunniga vill här framhålla, att vid taxering värderingen av dessa naturaförmåner oftast sker efter länsvis fastställda schabloner. Mot denna schablontaxering hava erinringar gjorts (se bevillningsutskottets betänkande nr 5/1944). Därest en motbevisning genom företeende av utdrag av räkenskaperna skall kunna med framgång göras, är det enligt de sakkunnigas uppfattning nödvändigt, att bokföring av dessa förnödenheter och produkter verkställas så utförligt som möjligt och så nära konsumtion eller användning, att uppgiften om bokförda kvantiteter kan vinna tilltro.

Vid handelsbokföring hava olika meningar gjort sig gällande angående tidpunkten för bokföring av inkomna *räkningar* från leverantörer. Det principiellt riktiga i fråga om handelsbokföring torde vara, att bokföring sker den dag räkningen erhållits och icke då den likviderats. I fråga om jordbrukare torde för de största jordegendomarna ett motsvarande förfaringsätt vara naturligt. För det stora flertalet jordbrukare torde det emellertid framstå som något främmande att bokföra intäkter och utgifter, innan de erhållits resp. utbetalats. De sakkunniga hava därför övervägt, huruvida icke särskilda bestämmelser angående tidpunkten för bokföring av dessa transaktioner borde göras. Liksom man i fråga om rörelseidkare, där de obetalda räkningarna förvaras i pärm eller på annat betryggande sätt, ansett sig kunna godtaga bokföring av räkningar först vid betalning, bör för jordbrukare samma system kunna tillåtas. Vad som i detta avseende är eller kan bli god sed inom jordbruksbokföringen är icke utan betydelse.

Olika uppfattningar hava gjort sig gällande i fråga om bokföringen av inköp, som icke skett kontant utan mot *växel*. Sålunda har bokföring skett, när växeln utställts; i andra fall har notering i räkenskaperna icke skett, förrän första amorteringen verkställts. De sakkunniga anse, att bokföring av växeltransaktionen skall ske den dag, växeln överlämnats.

I fråga om redovisningen i dagboken av produkter från egendomen, som jordbrukaren tillgodogjort sig för egen räkning, har ledamoten herr Janson varit skiljaktig från kommitténs mening och ansett att, med hänsyn till svårigheten att tillämpa de av de sakkunniga föreslagna reglerna, förandet av lagerbok för produkter, som användas i hushållet eller jordbruksdriften, borde vara en rättighet men ej en skyldighet. Därest anteckningar om dylika uttag fördes på ett betryggande sätt, borde de äga vitsord vid taxeringen. I annat fall finge värdet av uttagen — liksom för närvarande — bestämmas schablonmässigt. I fråga om uttaget virke borde värdet kunna bestämmas genom en saldering av in- och utgående förråd samt försålt och upparbetat virke.

Yttranden.

Kristianstads läns hushållningssällskap har framhållit, att om inkomster och utgifter skulle införas dagligen post för post bokföringen icke bleve laglig för en jordbrukare, som finge sina böcker förda av ambulerande assistenter vid en bokföringsbyrå. Om en jordbrukare låte en av myndigheterna kontrollerad bokföringsbyrå sköta böckerna, bleve dessa emellertid om

möjligt ännu bättre kontrollerade, än om de sköttes av jordbrukaren själv, även om posterna icke kunde införas dag för dag. Sällskapet ville därför föreslå, att sådana bestämmelser infördes, att där bokföring vid jordbruk sköttes av en av lantbruksstyrelsen eller annan statlig myndighet kontrollerad bokföringsbyrå hos hushållningssällskap, lantbrukförbundet eller annat organ denna bokföring skulle äga vitsord, även om inkomster och utgifter icke infördes dagligen post för post.

Sveriges lantbruksförbund har anfört:

I fråga om den första meningen, »i dagboken skola alla kontanta intäkter och utgifter för jordbruksdriften införas dagligen post för post», gäller vad förbundet tidigare anfört mot sammanställningen intäkter-utgifter. Ordet »kontanta» synes tyda på att det icke är nödvändigt att i dagboken memorialföra kreditaffärer. I motiveringen till författningsförslaget utsäges också, »liksom man i fråga om rörelseidkare, där de obetalda räkningarna förvaras i pärm eller på annat betryggande sätt, ansett sig kunna godtaga bokföring av räkningar först vid betalning, bör för jordbrukare samma system kunna tillåtas». Emellertid innehåller sista stycket 5 § bestämmelser om att »vid den löpande bokföringen skall i övrigt särskilt iakttagas, att upplysning på klart och överskådligt sätt lämnas om de fordringar och skulder, som i jordbruksdriften uppkommit, därvid borgenärernas och gäldenärernas namn samt storleken av en vars fordran eller skuld skola angivas». Motsvarande finnes stadgat i den allmänna bokföringslagen. Förbundet vill understryka betydelsen av att lantbruket ej åläggas en redovisning som numera ej anses erforderlig enligt god köpmannased och som tidigare tillämpats av endast ett mycket obetydligt antal lantbrukare. Det kan då ifrågasättas, om man i lagtexten bör intaga en bestämmelse av motsatt innebörd mot uttalanden i förarbetena till lagen.

Frågan om införelse i dagboken av de produkter, som jordbrukaren använt för egen räkning, har berörts i ett flertal yttranden.

Kammarrätten har framhållit, att anteckningar av ifrågavarande slag vore av värde såsom underlag för inkomsttaxeringen. Det bleve emellertid likväl nödvändigt att såsom hittills skett fastställa minimivärden för naturaförmåner, vilka icke finge vid taxeringen underskridas annat än då särskild utredning förebringades.

Länsstyrelsen i Blekinge län har icke funnit bärande skäl föreligga för den av ledamoten herr Janson reservationsvis framförda uppfattningen, att förandet av lagerbok för produkter som användes i hushållet eller jordbruksdriften borde vara en rättighet men icke en skyldighet. För taxeringsändamål vore det av stort intresse att beträffande en grupp skattskyldiga få tillgång till på bokföring grundade uppgifter å värdet av uttag av produkter till hushållet. Man finge härigenom möjlighet att bedöma om eljest följda värderingsnormer vore riktiga eller ej. Även ur jordbruksekonomisk synpunkt vore det värdefullt att få fram en tillförlitlig värdering av sådana uttag, då dessas värdesättning kunde få en betydelsefull inverkan på den redovisade vinstens storlek.

Sveriges lantbruksförbund har anfört:

I fråga om redovisning av produkter och förnödenheter, som använts i den bokföringsskyldiges hushåll eller som utgått till driftspersonal och undantagstagare eller använts för reparation och underhåll, ny-, till- eller ombyggnad å fastigheten eller därmed jämförlig förändring eller för grundförbättring, vill förbundet uttala, att redovisningen som regel bör godtagas även om den skett först vid varje månads slut.

Enligt majoriteten av de sakkunniga skall virke till byggnader och grundförbättringar redovisas vid hemkörning eller uppläggning för avsett ändamål. Virke till stängsel och inventarier behöver däremot ej antecknas. En uppdelning av virket i redovisningspliktigt och icke redovisningspliktigt torde dock vara svår att genomföra.

Redovisning av virke torde böra ske vid slutet av varje uttag för bestämda ändamål. Virke för löpande förbrukning bör kunna antecknas först vid årets slut.

Gävleborgs läns hushållningssällskap har framhållit, att införing borde äga rum månadsvis. *Jönköpings läns hushållningssällskap* har funnit det onödigt att i dagboken anteckna berörda uttag till hushållet. Det borde vara fullt tillräckligt om dessa uttag i fråga om kvantiteterna noterades vecko- eller månadsvis i härför avsedd journal, formulär eller enkel lista och värdena i efterhand beräknades för hela beskattningsåret. Den föreslagna regelrätta dagbokföringen skulle nämligen säkerligen för många jordbrukare te sig onödigt betungande.

Ett flertal myndigheter och sammanslutningar ha helt eller i huvudsak anslutit sig till den av ledamoten herr Janson framförda uppfattningen, nämligen *lantbruksstyrelsen, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Kronobergs, Örebro och Kopparbergs län, Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Kronobergs, Gotlands, Blekinge, Hallands, Skaraborgs, Älvsborgs läns södra och norra, Örebro, Västmanlands, Västernorrlands och Norrbottens läns hushållningssällskap, Uppsala stiftsnämnd samt Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund. *Länsstyrelsen i Uppsala län* har sålunda uttalat, att med den erfarenhet länsstyrelsen hade om rörelseidkares anteckningar om uttag till hushåll m. m. de sakkunnigas förslag icke kunde tillstyrkas. Det hade visat sig att de flesta rörelseidkare icke förde några löpande anteckningar om uttag utan beräknade värdet med hänsyn till bransch och familjens storlek. Då anteckningar uppgäves ha förts ordentligt, hade dessa oftast ej kunnat tillerkännas vitsord, enär upptagna belopp väsentligt understigit vad som gällt enligt tillämpade normer. För myndigheterna vore det också många gånger svårt att visa anteckningarnas bristfällighet. *Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund har framhållit, att det icke torde kunna förväntas, att anteckningarna skulle bliva så fullständiga och tillförlitliga, att de finge något större värde ur taxeringssynpunkt; de komme endast att tynga hela förfaringssättet. *Norrbottens läns hushållningssällskap* har yttrat, att den föreslagna bokföringsskyldigheten i huvudsak måste få teoretiskt värde. Det syntes bättre att en saldering mellan in- och utgående förråd verkställdes, speciellt vad beträffade byggnadsvirke, bränsle m. m., och att i fråga om övriga produkter,

såsom mjölk, ägg och dylikt, värderingen liksom hittills komme att ske schablonmässigt, om ej en på frivillighetens väg noggrant genomförd lagerbokföring verkligen gäve betryggande uppgifter om denna hushållsförbrukning. *Uppsala stiftsnämnd* har anfört, att den föreslagna bokföringsskyldigheten i praktiken vore svår att genomföra. Stiftsnämnden ville i stället föreslå att, liksom nu vore fallet, prövningsnämnden i varje län årligen fastställde vissa normer till ledning vid taxeringen, varvid bl. a. angäves värdet av naturaprodukter i jordbrukares kosthåll per person. En sådan metod syntes enkel i tillämpningen och dessutom ägnad att åstadkomma större rättvisa vid uppskattningen av värdet å naturaförmånerna.

Departementschefen.

För att en affärshändelse icke skall bortglömmas eller bli oriktigt återgiven bör den införas i dagboken, så snart ske kan efter det händelsen inträffat. Kontant- och kreditaffärer böra i jordbruk och skogsbruk, liksom i rörelse, normalt införas dagligen. Endast om verksamhetens art och omfång så påkalla, bör införandet av gemensam post kunna få anstå till nästa söckendag. En bokföringsbyrå kan därför i regel icke vara jordbrukaren behjälplig med annan del av räkenskapsarbetet än den, som består i att upprätta inventarium och balansräkning.

Enligt den av de sakkunniga föreslagna författningstexten höra endast kontanta intäkter och utgifter till de poster, som normalt skola införas dagligen. I likhet med vad som gäller i fråga om rörelse böra emellertid även kreditaffärer normalt införas varje dag. I den mån det över huvud anses som god bokföringssed att bokföra räkningar från leverantörer först då betalning sker, bör detta givetvis godtagas även beträffande jordbruk och skogsbruk.

Liksom i 3 § ha uttrycken »intäkter» och »kostnader» begagnats i stället för uttrycken »intäkter» och »utgifter».

Mot de sakkunnigas förslag rörande bokföring av produkter, som frambringats i driften och därefter användas i denna, har jag intet att erinra. I berörda hänseende torde få hänvisas till vad som anförts i specialmotiveringen till anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

I enlighet med vad som förut anförts bör i princip även uttag av produkter från jordbruket eller skogsbruket för att användas för jordbrukarens egen räkning i olika avseenden bokföras så snart som möjligt efter det uttaget skett. Av praktiska skäl synes dock en viss tidsfrist böra medgivvas, nämligen i fråga om produkter, som i stort sett uttagas med samma kvantiteter varje dag eller varje vecka. Nämda produkter böra antecknas i slutet av varje vecka.

Även i fortsättningen böra normalvärden fastställas å vissa naturaförmåner. Dessa värden böra användas om den skattskyldige icke genom tillförlitliga räkenskaper kan styrka värdet av de produkter, som uttagits för eget bruk.

6 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha yttrat:

Jordbrukaren är icke skyldig men väl berättigad, att i den löpande jordbruksbokföringen upptaga andra bokföringsuppgifter än dem som avse jordbruksdriften. Han skall emellertid i bokföringen anteckna de medel, som han insatt i driften eller för annat ändamål uttagit. I fråga om inventariet och balansräkningen skola däremot jordbrukarnas samtliga tillgångar och skulder, således även privata, upptagas, detta för att bokslutet skall giva en riktig bild av hans ekonomiska förhållanden.

De sakkunniga hava i fråga om djurbeståndet föreslagit, att värdering skall ske efter olika åldersklasser för vissa djur. I deklarationsbilagan har upptagits en förteckning över djurbeståndet, vilken bör kunna läggas till grund för upprättande av inventariet. Detta skall även innehålla en förteckning å sådana inventarier, vilka icke äro att hänföra till fast egendom. Vissa inventarier, vilkas anskaffningsvärde avdragits på en gång, som årlig omkostnad, böra kunna sammanfattas till en post, exempelvis »Diverse inventarier i ladugården».

Yttrande.

Sveriges lantbruksförbund har i fråga om exemplifieringen av de tillgångar, som skulle ingå i inventariet, yttrat att ordningsföljden borde bestämmas av tillgångarnas likviditet och »inventarier» sålunda nämnas före »djurbestånd». Betydelseskillnaden mellan förråd och lager vore på väg att försvinna. »Förråd av jordbruks- och skogsprodukter» täcktes av det efterföljande »varulager» och kunde därför utgå.

Departementschefen.

Vissa ändringar av formell natur ha vidtagits i den av de sakkunniga föreslagna författningstexten. Stadgandet om värdering av djur bör utgå ur denna paragraf.

Då bolag, som införts i handelsregistret, icke är skyldigt föra räkenskaper enligt denna förordning, bör tredje stycket i de sakkunnigas förslag icke upptagas i departementsförslaget.

7 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha anfört:

Denna paragraf motsvarar § 8 i 1929 års bokföringslag.

I fråga om balansräkningen må framhållas, att denna samtidigt kan vara inventarium, därest den föres tillräckligt utförligt. Vid dubbel bokföring kommer balansräkningen att överensstämma med huvudbokens motsvarande balanskonto. Om emellertid den bokföringsskyldige icke i bokföringen upptager sina privata ekonomiska transaktioner, kommer balansräkningen att omfatta tillgångar och skulder, som icke äro upptagna i utgående balanskontot.

Departementschefen.

De sakkunnigas uttalande föranleder icke till erinran från min sida.

8 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat:

Denna paragraf innehåller de allmänna reglerna för värdering av tillgångar och skulder i ett jordbruk. I stort sett ansluta sig dessa bestämmelser till vad som är föreskrivet i fråga om handelsbokföring. Sålunda bör som allmän regel gälla, att tillgångarna icke böra upptagas över sina verkliga värden. Det må i detta sammanhang erinras om att jordbruket — åtminstone det större — ofta rör sig med omfattande kreditaffärer. För kreditgivning åt jordbruket är det av stor betydelse, att räkenskaperna äro tillförlitliga och att någon övervärdering av tillgångar icke äger rum.

Bestämmelserna i förevarande § syfta till att förhindra att tillgångarna till skada för borgenärerna upptagas till för högt belopp. Lagen om jordbruksbokföring innehåller därför inga bestämmelser om de lägsta värden, vartill tillgångarna må upptagas. Bestämmelser av sådan innebörd hava däremot upptagits i de sakkunnigas förslag till ändrade beskattningsregler. Har därför tillgångarna i räkenskaperna upptagits till lägre värden än de vid taxeringen medgivna måste följaktligen därvid en justering i detta hänseende ske. Detta medför att i sådana fall en särskild balansräkning måste upprättas för taxeringen. Det bör följaktligen ligga i den bokföringsskyldiges intresse att för undvikande härav vid värdesättningen i räkenskaperna ej tillämpa lägre värden än som kunna godkännas vid beskattningen.

Inventarier, som äro underkastade en jämförelsevis hastig förbrukning, få — som förut framhållits — avdragas som omkostnad. I inventariet bör värdet av dessa inventarier upptagas som särskild post inom linjen för kontroll av att icke avdrag för värdeminskning sker jämväl å dessa inventarier. Summan av övriga inventarier kommer då att överensstämma med uppgiften i värdeminskningstablan.

Värdesättning av spannmål och andra säljbara förråd kan ske efter det aktuella prisläget vid avhämtning å egendomen. Kraftfoder och andra inköpta förnödenheter värderas efter gällande marknadspriser. Halm, foderbetor och andra icke i regel direkt säljbara produkter upptagas till värden, som ungefär motsvara deras fodervärde. Med utgångspunkt från en sådan värdesättning har den skattskyldige att verkställa värdering av lagertillgångar med den rätt till nedskrivning av lagret, som förhållandena kunna medgiva. — — —

För att erhålla bättre översikt över företagets ekonomi och jämväl för kontrollens skull hava skulderna för jordbruksdriften ansetts böra uppdelas i låneskulder och löpande skulder.

Yttranden.

Sveriges lantbruksförbund har yttrat, att det varit önskvärt, att de sakkunniga mera ingående redogjort för det praktiska förfarandet vid specificeringen av maskinernas och redskapens värde. Av deras motivering syntes man kunna draga den slutsatsen, att en detaljerad värdering av de inventarier, som funnes vid övergångsåret, ej skulle erfordras men att för senare tillkomna maskiner och redskap en individuell värdesättning och avskrivning skulle ske. Förbundet har vidare anfört:

Denna fråga bör lämpligen diskuteras med utgångspunkt från avskrivningarnas skattemässiga behandling. Som regel torde nämligen, vilket de sakkunniga också framhållit, inventariebokens värden för maskiner och redskap böra överensstämma med deklarationsformulärens restvärden. De senare komma emellertid av flertalet lantbrukare att beräknas enligt den förenklade metoden med klumpvis degressiv avskrivning. Det kan då ifrågasättas, huruvida den individuella avskrivningen skall ske med samma procentsats för varje maskin och redskap eller om, i överensstämmelse med 8 §, avskrivning skall ske med belopp motsvarande tillgångens »av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak uppkomna värdeminskning». I det första fallet synes den individuella värderingen meningslös, i det senare fallet torde stora svårigheter uppstå vid det totala avskrivningsbeloppets fördelning på de olika inventarierna.

Förbundet vill i anslutning till ovanstående framhålla önskvärdheten av att tydliga anvisningar givas om maskinernas och redskapens värdering och specificering i inventariet varvid om möjligt bör tillåtas, att endast restvärdet införes med hänvisning till avskrivningsbok. I denna böra maskinerna vara förtecknade med antal i tidsföljd efter anskaffningsår. För varje år anges ingående totalt restvärde, specifikation över årets anskaffningsvärden och försäljningsbelopp, summa avskrivningsunderlag, årets avskrivning och utgående totalt restvärde.

Departementschefen.

I fråga om varulagret — med undantag av djur — skall enligt vad som tidigare föreslagits vid inkomsttaxeringen den i räkenskaperna gjorda värdesättningen följas, såvida icke särskilda omständigheter föranleda till annat. Vad åter angår djuren skola dessa vid taxeringen normalt upptagas lägst till i särskild ordning fastställda värden. Enär skyldigheten att föra räkenskaper enligt förevarande förordning är tillskapad uteslutande för taxeringsändamål synes böra föreskrivas, att djur skola i inventariet upptagas lägst till de sålunda fastställda minimivärdena.

I anledning av vad Sveriges lantbruksförbund anfört torde jag få erinra om att enligt departementsförslaget avskrivning å inventarierna icke skall ske enligt restvärdesmetoden. Allmänna regler om i vad mån inventarier skola angivas specifikt i inventariet och hur de skola värderas finnas intagna i 6 § och förevarande paragraf. Den närmare utformningen av förfarandet i berörda hänseenden torde böra överlåtas åt praxis.

9 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha uttalat:

Vid handelsbokföringen äro inga särskilda bestämmelser i 1929 års bokföringslag meddelade angående upprättandet av *vinst- och förlustkonto*. I 69 § av 1910 års aktiebolagslag fanns föreskrift om att vinst- och förlusträkning skulle bifogas förvaltningsberättelsen. Däremot saknades bestäm-

melse om vinst- och förlusträkningens innehåll. I den nya aktiebolagslagen har i 102 § anvisningar lämnats å redovisningen av rörelsens intäkter och utgifter i vinst- och förlusträkning. En fullständig bruttoredovisning har emellertid icke anbefallts med hänsyn till sekretessförhållandena. Lagstiftningen har icke ansett sig kunna gå längre än att kräva en nettoredovisning för rörelsen med specifikation allenast av vissa huvudposter.

I fråga om andra rörelseidkare än aktiebolag redovisas ofta bruttovinsten fördelad på olika rörelsegrenar; i flera fall åter innehåller vinst- och förlusträkningen allenast en bruttovinst å varukontot. Anledning finnes ofta antaga, att omkostnader och utgifter, som rätteligen bort belasta vinst- och förlustkontot, debiterats varukontot. Bruttovinsten beräknad efter vinst- och förlustkontot kan då bliva felaktig.

Från jordbrukets sida framstår det som önskvärt, att jordbruksbokföringen kan så uppläggas, att den kan bilda stomme till en driftsanalys över lantbruksföretaget för bedömande av dess ekonomiska resultat och som underlag för förhandskalkyler över den lämpligaste planläggningen för driften. En fullständig driftsanalys erhålles visserligen icke med en utvidgad redovisning av intäkter och utgifter å vinst- och förlustkontot, men för de jordbrukare, som av skilda anledningar icke kunna föra den ytterligare bokföring, som härför erfordras, är det av värde att genom utförligare specifikation av detta konto erhålla bättre översikt över jordbruksdriftens resultat. Sålunda torde man med ledning av ett specificerat vinst- och förlustkonto kunna uträkna per hektar *dels* bruttoavkastningen för växtprodukter, djur och djurproduktion samt övriga inkomster, *dels* driftskostnader uppdelade i arbetskostnader, varuförbrukning, amortering och underhåll samt övriga kostnader. Sådana per hektar uträknade medeltal äro av värde vid en jämförelse av årsresultaten av jordbruksdriften och av däri ingående detaljer.

Ett vinst- och förlustkonto, som i kredit endast upptager »Lantbruksnäringens konto» utan specifikation av huvudposterna, lämnar icke sådana uppgifter som ovan berörts och försvårar därför taxeringskontrollen. Då de jordbrukare, som icke avsluta sina räkenskaper medelst vinst- och förlustkonto, ålagts en omfattande uppgiftsskyldighet angående sina intäkter och utgifter, synes det ock lämpligt, att övriga jordbrukare åläggas att i vinst- och förlusträkning i kredit lämna uppgifter angående bruttovinsten och i debet angående de avdrag för utgifter, som därifrån gjorts. De sakkunniga hava därför föreslagit, att, där bokföringen avslutas medelst vinst- och förlustkonto, skall å detta konto uppföras all bruttovinst i lämpliga huvudposter i enlighet med vad i jordbruksbokföring allmänt brukas. Motsvarande gäller om utgifterna. Intäkter och utgifter, avseende det egentliga jordbruket, dess binäringar och skogsbruket böra särskiljas.

Yttranden.

Sveriges lantbruksförbund har anfört, att om en bestämmelse angående vinst- och förlustkontots utformning skulle intagas i lagen hänvisning i första hand borde göras till »vad som kunde anses som god sed».

Kristianstads läns hushållningssällskap har yttrat, att jordbrukarna ej borde i lag åläggas en viss formulering av vinst- och förlustkontot. De borde i stället ha samma rätt till uppställning av detta konto som personer tillhörande andra bokföringsskyldiga yrkesgrupper.

Departementschefen.

Det torde vara ändamålsenligt, att bruttovinst och omkostnader å vinst- och förlustkontot uppföras i lämpliga huvudposter, avseende olika delar av verksamheten. Vägledande för denna uppdelning bör vara vad som beträffande jordbruk eller skogsbruk allmänt brukas.

10 §.

Departementschefen.

Denna paragraf motsvarar 10 § i 1929 års bokföringslag. Då bolag, som införts i handelsregistret, icke är skyldigt föra räkenskaper enligt förevarande förordning, bör förordningen icke upptaga någon bestämmelse motsvarande andra punkten av 10 § i nämnda lag.

11 §.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha yttrat, att deklaration för inkomst regelrätt skulle avse nästföregående kalenderår. Vissa skattskyldiga hade emellertid rätt att deklarera efter räkenskapsår, även om detta icke sammanföller med kalenderår. I författningarna vore emellertid icke utsagt hur långt denna valfrihet sträckte sig. Denna rätt tillkomme dem, som enligt 1929 års bokföringslag vore skyldiga att föra handelsböcker. Härutöver ansåges rätt att låta räkenskapsåret omfatta annan tidrymd än kalenderåret tillkomma varje rörelse- och näringsidkare, vilken förde ordnade räkenskaper i enlighet med 1929 års bokföringslag.

De sakkunniga ha vidare framhållit, att om jordbrukarna i större utsträckning skulle låta räkenskapsåret omfatta annan tid än kalenderår härav komme att föranledas svårigheter vid taxeringskontrollen. De kontrolluppgifter, som införskaffades från jordbrukets inköps- och försäljningsorganisationer, avsåge nämligen oftast kalenderår, enär organisationerna hade kalenderår som räkenskapsår. De sakkunniga hade övervägt att föreslå, att endast bokföringsskyldiga jordbrukare skulle få omlägga sitt räkenskapsår så, att det omfattade annan tid än kalenderår, och en dylik omläggning skulle få ske endast efter medgivande av länsstyrelse. Då denna fråga hade betydelse icke blott för jordbrukarna utan även för rörelseidkarna, hade de sakkunniga emellertid icke i förevarande sammanhang velat föreslå bestämmelser i nu antydd riktning men förutsatte, att frågan komme att upptagas till förnyad behandling i hela sin vidd.

Yttranden.

Länsstyrelsen i Kronobergs län har uttalat, att räkenskapsåret obligatoriskt borde omfatta samma tidsperiod för alla jordbrukare. Kontrollen av de skattskyldigas inkomster genom inhämtande av uppgifter från jordbrukets ekonomiska sammanslutningar och andra rörelseidkare skulle nämligen i hög grad försvåras, därest inkomstdeklarationerna avsåge olika tider. Jordbrukarnas inkomstredovisning hade under senare år visserligen betyd-

ligt förbättrats. En fortlöpande kontroll vore dock nödvändig även framdeles. I de undantagsfall, då särskilda skäl motiverade annan tid för räkenskapsåret, borde dispens kunna lämnas. *Länsstyrelserna i Östergötlands och Jönköpings län* ha givit uttryck åt i huvudsak samma uppfattning. *Taxeringsnämndsordföranden* har yttrat, att kalenderåret som obligatoriskt räkenskapsår vore det enda möjliga.

Länsstyrelsen i Stockholms län har ifrågasatt, huruvida icke kalenderåret borde utgöra obligatorisk redovisningsperiod för såväl rörelseidkare som jordbrukare, då fullständig bokföring saknades. Möjligen skulle rätt till dispens kunna införas för skattskyldig, som kunde åberopa godtagbart skäl härför. Om jordbrukarna i större utsträckning begagnade annan redovisningsperiod än kalenderår komme kontrollen av jordbruksdeklarationerna mot producentorganisationernas bokföring (mejerier, andelsslakterier m. fl.) att avsevärt försvåras.

Länsstyrelsen i Blekinge län har anfört:

Man kan befara, att jordbrukarna, sedan de sakkunnigas förslag genomförts, komma att mer allmänt vilja ha ett räkenskapsår, som ej sammanfaller med kalenderåret. Många torde vilja avsluta räkenskapsåret den 30 juni eller vid den tidpunkt, då inneliggande lager av jordbruksprodukter som regel äro minst. Andra, som vilja försäkra sig om möjligheten att medelst lagervärdering utjämna de olika årens resultat, kunna väntas avsluta räkenskaperna, när lagren äro störst, vilket i jordbruket torde inträffa under höstmånaderna, sedan skörden bärgats, och i skogsbruket under vårmånaderna, då huvudparten av avverkningarna äro slutförda. För arrendatorerna är det ett önskemål, att få räkenskapsåren att ansluta till arrendetidens början eller sålunda att i flertalet fall begynna den 14 mars. Taxeringsarbetet skulle i hög grad försvåras, därest jordbrukarna mer allmänt i sina deklarationer redovisade för räkenskapsår, som ej sammanfalla med kalenderåret. De sakkunnigas förslag om skyldighet att till taxeringsintendenten anmäla tilltänkt omläggning av räkenskapsåret synes ej ägnat att effektivt motverka icke önskvärd övergång i stor skala till särskilda räkenskapsår. I kommunalskattelagen synes böra föreskrivas, att kalenderåret skall vara beskattningsår för envar, som ej är bokföringsskyldig. Endast för de bokföringsskyldiga skulle då gälla de särskilda bestämmelser, vilka nu äro tillämpliga för den, som för räkenskaper i sin näringsverksamhet.

Uppsala läns hushållningssällskap har uttalat, att de av de sakkunniga anförda skälen för bokföring per kalenderår icke kunde anses vara tungt vägande. Om det för jordbruket, främst ur inventeringssynpunkt, vore bättre att börja bokföringsåret den 1 juli, borde även beskattningen kunna ordnas efter dessa principer. Därest bokföringsåret omfattade kalenderår uppstode svårigheter att medhinna att uppgöra bokslutet i god tid före självdeklarationens avgivande. Det vore angeläget, att de deltagare i den av hushållningssällskapen omhänderhavda jordbruksekonomiska undersökningen, som nu hade bokföringsåret motsvarande statens budgetår, finge bibehålla denna form utan svårighet samt att envar jordbrukare med ordnad bokföring ägde rätt att inom angivna gränser välja tidpunkt för bokföringsårets början.

Sveriges lantbruksförbund har understrukt betydelsen av att lantbruket finge behålla rätten att deklarerera efter annat räkenskapsår än kalenderår.

Departementschefen.

Av skäl, som de sakkunniga åberopat, finner jag mig icke böra förorda ändring i vad som nu gäller i fråga om räkenskapsårets omfattning. Jag torde få erinra om att då endast jordbrukare, som äro skyldiga föra räkenskaper, enligt departementsförslaget äga tillämpa bokföringsmässig inkomstberäkning blott dessa jordbrukare ha rätt att begagna sig av annat räkenskapsår än kalenderår.

13 §.

I fråga om innehållet i denna paragraf hänvisas till den allmänna motiveringen.

VI. Departementschefens hemställan.

Föredraganden hemställer härefter, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);
- 2) förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt;
- 3) förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379); samt
- 4) förordning om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar, skall avlätas till riksdagen.

Ur protokollet:

Lennart Eriksson.

De sakkunnigas förslag.**Förslag**

till

**lag om ändrad lydelse av vissa delar av kommunalskattelagen
den 28 september 1928 (nr 370).**

Härigenom förordnas, att 21, 22, 23 och 41 §§ samt anvisningarna till 21, 22, 25 och 41 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola erhålla följande ändrade lydelse:

21 §.

Till *intäkt* av jordbruksfastighet hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren tillgodo, såsom:

a) årliga värdet — — — räkning;

b) intäkt av *jordbruk med binärningar*, vartill hänföras:

intäkt genom avyttring av djur och produkter från jordbruket eller dess binärningar;

intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binärningars alster, djur, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner och dylikt;

värdet — — — hushåll;

c) intäkt av *skogsbruk*, vartill hänföras:

intäkt — — — realisationsvinst;

värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förändring eller för grundförbättring ävensom för 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 *annat slag* än förut nämnts, vartill hänföras:

intäkt — — — jordbruk;

arrende — — — eller dylikt;

intäkt — — — med mera sådant.

22 §.

1 mom. 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 binärningar; reparation och underhåll av stängsel, diken och inventarier, inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för skogs vård och underhåll, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skyddsdikning, 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 samt djur och inventarier, som ej äro att hänföra till personlig löseegendom, med mera sådant;

värdeminskning samt reparation och underhåll av till jordbruket eller dess binäringar eller skogsbruket hörande driftbyggnader;

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

värdeminskning å naturtillgångar å jordbruksfastigheten såsom stenbrott, grustag och dylikt genom deras användande;

värdeminskning samt reparation och underhåll av täckdäkningsanläggning;

undantagsförmåner — — — fastigheten;

arrende — — — fastigheten;

ränta — — — kapital;

speciella skatter — — — allmänna.

Har skog — — — tidigare medgivits.

Har växande skog — — — ingångsvärde.

Hemmavarande barn — — — arbetspersonalen.

2 mom. Avdrag får *icke* göras för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad å fastigheten eller därmed jämförlig förändring eller för grundförbättring därå, såsom nyodling, vattenavledning, sjösänkning med mera dylikt.

23 §.

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

2 mom. Från nettointäkten — — — av jordbruksfastighet.

41 §.

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

I andra fall — — — ägt rum.

Intäkt av jordbruksfastighet i samband med jordbruksdriftens upphörande, skall, om den skattskyldige så yrkar, lika fördelas å beskattningsåret och högst fem av de närmast föregående åren. Fördelning må icke ske å större antal år än att å vart och ett av dem belöper minst 2 000 kronor. I fråga om belopp, som hänföres till år före beskattningsåret, skall taxering verkställas och skatt utgå enligt vad om eftertaxering är stadgat.

Anvisningar

till 21 §.

1. Till *bostad* — — —, 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. Till *jordbruk* — — — jordbruk.

Såsom *binäring* — — — föreligga.

3. Till intäkt av jordbruksfastighet hänföras samtliga intäkter i penningar, varor eller förnödenheter, som influtit i jordbruksdriften. Vad i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen föreskrivits angående intäkt av rörelse skall i tillämpliga delar gälla även i fråga om intäkt av jordbruksfastighet.

Har tillgång avsedd för omsättning eller förbrukning överlåtits annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall såsom intäkt upptagas allmänna saluvärdet därav; dock må, om tillgång, som nyss sagts, överlåtes till någon, som fortsätter jordbruksdriften eller som låter tillgången ingå i annan av honom bedriven näring, den av överlåtaren gjorda värdesättningen godkännas, därest icke särskilda omständigheter till annat föranleda.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföras till byggnad, skall upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, i den mån intäkten överstiger vad som i beskattningsavseende kvarstår oavskrivet av anskaffningsvärdet. Har avdrag för värdeminskning beräknats å restvärdet på sätt i punkt 1 av anvisningarna till 22 § angivits, skall intäkten upptagas såsom intäkt av jordbruksfastighet, i den mån densamma överstiger restvärdet. I fall då överlåtelse, som avses i näst föregående stycke, skett av maskiner och inventarier, skall vad där stadgas äga motsvarande tillämpning jämväl beträffande dessa tillgångar.

4. Har den skattskyldige i någon av honom bedriven rörelse använt produkter från egen eller av honom brukad fastighet, skall värdet av produkterna räknas som intäkt av jordbruk, jordbrukets binärningar eller skogsbruk, men får samma värde avräknas som omkostnad i rörelsen (jfr punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 29 §).

5. Till intäkt av — — — i penningar.

6. Såsom — — — jordbruksfastighet.

7. Till — — — jordbruksfastighet.

8. Enligt — — — fastighet.

till 22 §.

1. Avdrag för värdeminskning å maskiner och andra inventarier får ske på sätt och i den ordning, som enligt punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 29 § gäller i fråga om avdrag för värdeminskning av dylika tillgångar i rörelse. Avdrag för värdeminskning må alternativt beräknas till viss procent å det för jordbruksfastighetens inventariebestånd i dess helhet i beskattningsavseende gällande värdet (restvärdet). I dylikt fall skall, därest tillgång, varom här är fråga, avyttras och utredning angående tillgångens anskaffningskostnad samt åtnjutna värdeminskingsavdrag icke kan förebringas, vad som inflyter vid avyttringen avräknas från inventariebeståndets restvärde.

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 inköpta dylika förnödenheter är att räkna som driftkostnad.

Har tillgång avsedd för omsättning eller förbrukning förvärvats annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, såsom tillgångens anskaffningskostnad anses det för överlåtaren eller hans dödsbo i beskattningsavseende gällande värdet.

2. I fråga om avdrag för reparation och underhåll samt för värdeminskning av byggnad, vilken är avsedd att användas i jordbruk, dess binärningar eller skogsbruk, skall gälla följande.

a) Kostnad för ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring samt för reparation och underhåll av byggnad (*fastighets byggnads- och underhållskapital*), skall — med nedan under b) och c) angivna undantag — avdragas med belopp motsvarande genomsnittliga, efter driftseko-

miska grunder beräknade årsomkostnader härför. Beräkningen skall avse byggnadsbeståndet i dess helhet. Avdragen böra bestämmas enligt plan till viss procent antingen å byggnadsbeståndets i beskattningsavseende gällande värde (restvärde) vid beskattningsårets utgång eller å kostnaden för byggnadsbeståndets uppförande jämte tillbyggnad (byggnadskostnad). Byggnadskapitalet utgör byggnadskostnaden enligt vad nyss sagts med tillägg av kostnad för ombyggnad och förbättring. Har byggnad brunnit, nedrivits, avyttrats, övergått att användas i annan förvärvskälla, ny byggnad uppförts, tillbyggnad till redan befintlig byggnad företagits eller byggnad i taxeringshänseende överförs från annan förvärvskälla, skall byggnadskostnaden justeras med hänsyn härtill. Till underhållskapital hänföres kostnad för reparation och underhåll, som nedlagts å byggnaden. Byggnadsbeståndets restvärde framkommer sålunda. Byggnads- och underhållskapitalet skall, å ena sidan, ökas med värdet av inköpt eller från annan förvärvskälla i taxeringshänseende överförd byggnad samt, å andra sidan, minskas med statsbidrag och liknande bidrag, influtet belopp vid avyttring av byggnadsmaterialier o. dyl. i samband med utrangering eller rivning av byggnad ävensom enligt utredning skäligt belopp för byggnad, som nedbrunnit, avyttrats eller övergått att användas i annan förvärvskälla än jordbruksfastighet. Från det skillnadsbelopp, som sålunda uppkommer, skall vidare dragas medgivna avdrag för reparation och underhåll samt för värdeminskning. Vad därefter återstår utgör byggnads- och underhållskapitalets restvärde.

Vid arrende skall, där arrendatorn utfört de huvudsakliga reparationerna, ägaren icke erhålla avdrag för reparationer och underhåll utan endast för värdeminskning. Om arrendatorn däremot utfört endast mindre reparationer, erhåller ägaren det oaktat avdrag för värdeminskning samt för reparation och underhåll.

Finnas för jordbruksdriften fasta maskiner eller andra till byggnad hörande inventarier, beträffande vilka den skattskyldige förebringar utredning i enahanda avseenden, som gälla för byggnad i övrigt, får avdrag för värdeminskning samt reparation och underhåll ske med ett efter dessa tillgångars varaktighetstid avpassat procenttal.

b) Är fastigheten utarrenderad, skall arrendatorn för reparations- och underhållskostnad å fastighetsägaren tillhöriga byggnader äga rätt till avdrag med belopp, vartill dessa kostnader uppgått.

c) Är på grund av särskilda omständigheter byggnadens värde för jordbruket, dess binärningar eller skogsbruket begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn härtill tagas. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad fyndighet eller då byggnad enligt arrendeavtal icke skall vid arrenderättens upphörande lösas av jordägaren. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må byggnadskostnaden i sin helhet avdragas för det år då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.

3. Såsom speciella — — — icke avdragas (se 20 §).

4. Har skog — — — fjärdedelar av det ursprungliga.

5. Har växande skog — — — genom skogens försäljning.

6. Hemmavarande barn — — — genom ortsavdragen (se 48 §).

7. Avdrag för kostnad för anläggning och underhåll av täckdikning (anläggnings- och underhållskapital) får ske med belopp motsvarande genomsnittliga, efter driftsekonomiska grunder beräknade årsomkostnader härför. Avdrag bör bestämmas enligt plan till viss procent av täckdikningsanläggningens i beskattningsavseende gällande värde eller å anläggningskostnaden vid beskattningsårets utgång. Anläggningskapitalet utgör i första hand materialkostnaden samt, därest täckdikningen visas hava utförts enligt plan, som

upprättats av sakkunnig, övrig del av täckdikningskostnaden. Till underhållskapitalet hänföres kostnad för täckdikningens reparation och underhåll. Anläggnings- och underhållskapitalets restvärde beräknas på sätt ovan under punkt 2 i fråga om byggnads- och underhållskapitalet är stadgat.

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. Avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar å jordbruksfastighet, såsom stenbrott, grustag m. m. skall bestämmas på sätt i punkt 8 av anvisningarna till 29 § är stadgat.

9. Vad i punkt 10 av anvisningarna till 29 § är stadgat angående driftsförlust och kapitalförlust skall i tillämpliga delar gälla även vid taxering av intäkt av jordbruksfastighet.

till 25 §.

1. Bestämmelsen — — — fri bostad.

2. Avdrag medges för sådan värdeminskning, som byggnad även med normalt underhåll och aktsam vård är underkastad. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika alltefter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Såsom byggnadsvärde skall, där ej särskilda omständigheter annat föranleda, anses taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) under beskattningsåret.

3. Avdrag för — — — inventarier.

4. Därest brandförsäkring — — — 40».

5. För värdeminskning — — — till 24 §.

till 41 §.

1. Inkomst av jordbruksfastighet och 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., förråd av jordbruks- och skogsprodukter samt djurbeståndet å jordbruksfastighet, ävensom till fordringar och skulder.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock av följande. Där- est vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana in- täkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företags erforderlig juste- ring av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Den i räkenska- perna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller för- brukning — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, förråd av jord- bruks- och skogsprodukter, handelslager, penningförvaltande företags och för- säkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, låne- fordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föran- leda frångås vid inkomstberäkningen. Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må god- kännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sanno- likt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Djurbeståndet å jordbruksfastighet skall, därest icke särskilda förhållanden till annat för- anleda, upptagas till lägst de i särskild ordning fastställda minimivärdena. Har sådant värde icke åsatts, såsom i fråga om vissa avelsdjur, skola dessa

åsättas värde, som med hänsyn till omständigheterna kan anses skäligt.

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 — i fråga om rörelse enligt allmänt vedertagen köpmannased och i fråga om jordbruk enligt vad som allmänt brukas och kan anses som god sed — 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 lär 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 någon upplåtit avverkningsrätt till skog 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 — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — inkomstberäkning.

2. I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet och rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verklig förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet — — — före årets ingång.

Å andra sidan — — — 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. I fråga om terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening skall som intäkt för varje år upptagas den del därav, som under samma år influtit. Är åter fråga om intäkt, vilken icke regelmässigt är att anse såsom skattepliktig — exempelvis köpeskillning 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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1948.

Beträffande eftertaxering till kommunalskatt, som skolat utgöras enligt kommunalskattelagen i dess hittillsvarande lydelse, skall denna fortfarande äga tillämpning.

Vid övergång till taxering av inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder skola gälla följande

Övergångsbestämmelser.

A. Avdrag för värdeminskning samt reparation och underhåll å byggnad.

Fastighets byggnadskapital vid övergången må bestämmas enligt någon av följande beräkningsgrunder:

a) den verkliga anskaffningskostnaden för samtliga driftbyggnader å jordbruksfastigheten efter avdrag för åtnjutna värdeminskningssavdrag;

b) två tredjedelar av jordbruksfastighetens senast åsatta taxeringsvärde (jordbruksvärde) minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån detsamma överstiger 25 000 kronor ävensom med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner;

c) två tredjedelar av jordbruksfastighetens vid 1938 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärde (jordbruksvärde) minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån detsamma överstiger 25 000 kronor ävensom med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Härifrån skall avgå erhållna värdeminskningssavdrag. Har efter 1938 års ingång förändringar i byggnadsbeståndet inträtt, skall följande iakttagas. Till ovannämnt återstående värde skall läggas kostnad för verkställd ny-, till- eller ombyggnad samt köpeskilling för förvärvad och skäligt värde å från annan förvärvskälla överförd byggnad. Avdrag skall å andra sidan göras för erhållna bostadsförbättringsbidrag och dylika bidrag samt skäligt värde å byggnad, som utrangerats, nedbrunnit, avyttrats eller övergått att användas i annan förvärvskälla än jordbruksfastighet.

Föreligger i fall, som i b) och c) sägs, särskilda förhållanden såsom att å jordbruksfastighet helt eller delvis saknas därå vanligen förekommande byggnader eller att byggnaderna å fastigheten äro av särskilt dålig beskaffenhet eller att mera värdefulla byggnader för jordbrukets binärningar eller skogsbruket förekomma, må byggnads- och underhållskapitalet bestämmas efter den utredning, som med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet finnes skälig och möjlig att åstadkomma.

Till byggnad hörande fasta maskiner och inventarier skola inräknas i värdet å byggnaden och ej upptagas med särskilt värde vid övergången.

B. Avdrag för värdeminskning och underhåll å täckdikningsanläggning.

Kostnad för täckdikningsanläggning, som hänför sig till tiden före denna lags ikraftträdande, må ej inräknas i anläggnings- och underhållkapitalet.

C. Avdrag för värdeminskning å inventarier.

Värdet vid övergångsårets ingång av inventarier i jordbruk, dess binärningar eller skogsbruk må upptagas till kostnaden för förvärv av inventarier, för vilka avdrag icke fått göras vid tidigare inkomsttaxering (*nyuppsättningskostnaden*).

Därest den skattskyldige icke kan visa nyuppsättningskostnaden, bestämmes ingångsvärdet å inventarierna vid huvudsaklig nyuppsättning, före år 1937 till i härvid fogade tabell I¹ angivna värden och

¹ Tabellen lika med den å s. 81 intagna.

efter år 1937 till i tabell I angivna värden med tillägg, därest nyuppsättningen skett åren

1937—1939 av 20 %,

1940—1941 av 40 %,

1942—1945 av 60 %.

Är med hänsyn till driftförhållandena å egendomen eller eljest uppenbart, att en tillämpning av här angivna beräkningsgrunder skulle leda till oriktigt resultat eller förefinnas mera värdefulla inventarier för jordbrukets binärningar eller skogsbruket, må ingångsvärdet bestämmas efter den utredning, som med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet finnes skälig och möjlig att åstadkomma.

D. Inkomstberäkning enligt 41 §.

Värdet å vid övergångsårets ingång befintligt varulager med undantag av djur samt vid angivna tidpunkt förefintliga varufordringar och varuskulder må ej upptagas vid inkomstberäkningen för övergångsåret. Vad angår djurbeståndet må värdet därå vid övergångsårets ingång upptagas enligt någon av följande beräkningsgrunder.

a) Kan den skattskyldige visa den verkliga kostnaden för nyuppsättning av djurbeståndet i dess helhet, skall denna kostnad upptagas såsom ingångsvärde. Skulle det därvid i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att skattskyldig skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att å någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

b) I övriga fall skola djuren, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas till de värden, som i särskild ordning fastställas. Har sådant värde icke åsatts, såsom i fråga om vissa avelsdjur, skall ett värde åsättas, som med hänsyn till omständigheterna kan anses skäligt.

Därest i samband med övergången sådan åtgärd vidtagits, som avses ovan under a), för att skattskyldig efter övergången skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, skall anskaffningsvärdet jämväl i skälig mån jämkas.

F ö r s l a g

till

förordning om ändring av 9 § och anvisningarna till 9 och 10 §§ i Kungl. Maj:ts förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt den 28 september 1928 (nr 373).

Härigenom förordnas, att 9 § 1 mom. c) och anvisningarna till 9 och 10 §§ i Kungl. Förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt den 28 september 1928 skola erhålla följande lydelse:

9 §.

1 mom. Vid förmögenhetsberäkningen skola, i den mån ej annat framgår av 2 mom. här nedan, såsom tillgångar upptagas:

a) fastighet, frälseränta inbegripen;

- b) tomträtt, vattenfallsrätt;
- c) lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk i den skattskyldiges förvärvsverksamhet, eller att däri omsättas eller förbrukas, såsom inventarier, djur, råämnen, varor, förråd av jordbruks- och skogsprodukter, förbrukningsartiklar och dylikt, gruvor, patent- och förlagsrätter, rätt till skogsavverkning å annans mark samt rätt till stenbrott och dylikt;
- d) kapital — — — utgång.

Anvisningar

till 9 och 10 §§.

- 1) Tillgång — — — under året.
- 2) Såsom affärsbruk — — — skäliga belopp.
Lager — — — i detalj.
Den omständigheten — — — förmögenhetsberäkningen.

I fråga om värdesättning av tillgångar inom jordbruk samt binäringar och skogsbruk gäller, att djur skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas till lägst de i särskild ordning fastställda minimivärden, att djur, som icke åsatts dylika minimivärden, skola åsättas värde, som med hänsyn till omständigheterna kan anses skäligt, samt att vid värdesättning av övriga lagertillgångar och inventarier samma förfarande skall följas, som ovan är för rörelse angivet.

- 3) Är fordran — — — förhandenvarande värde (10 §).
- 4) Rättighet — — — årets utgång.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1948.

Beträffande eftertaxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, som skolat göras enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i dess hittillsvarande lydelse, skall denna fortfarande äga tillämpning.

Förslag

till

förordning om ändring i vissa delar av taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379).

Härigenom förordnas, att §§ 31, 32 mom. 3, 35 mom. 3, 36 mom. 1, 39 mom. 6, 40 § mom. 2, 79 § mom. 2 och 3, 80 a, 93, 97 a och 140 i taxeringsförordningen den 28 september 1928 skola erhålla följande ändrade lydelse:

31 §.

Vid självdeklaration för verk eller bolag, som är försett med Kungl. Maj:ts oktroj eller blivit registrerat såsom aktiebolag eller står under ofentlig kontroll, vid självdeklaration för bostadsrättsförening, så ock vid självdeklaration för annan deklarationsskyldig, som under beskattningsåret enligt lag varit bokföringsskyldig eller som, utan att sådan skyldighet förelegat, likväl under beskattningsåret i jordbruk eller rörelse fört räkenskaper 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. Här avsedd skattskyldig åligger, därest han vill om-

lägga räkenskapsåret, att härom i god tid lämna taxeringsintendenten underrättelse och därvid uppgiva skäl för ändrat räkenskapsår. Vid självdeklaration för annan bostadsförening än bostadsrättsförening skola fogas dels av styrelsen undertecknad uppgift om föreningens ställning vid beskattningsårets början och slut dels ock bestyrkt avskrift av vinst- och för-lusträkning för samma år, om sådan ingått i föreningens bokföring.

Vid självdeklaration för nu nämnd skattskyldig skola, i den mån uppgift härom icke lämnats i självdeklarationen, fogas uppställningar enligt formulär, som fastställas av Kungl. Maj:t, med uppgifter erforderliga för tillämpning av gällande bestämmelser rörande avdrag för värdeminskning så ock utdrag av räkenskaperna till styrkande av dessa uppgifter.

För verk eller bolag — — — utgiva.

För inländsk försäkringsanstalt — — — disponerats.

32 §.

3 mom. Skattskyldig, som under beskattningsåret enligt lag varit bokföringsskyldig eller, utan att sådan skyldighet förelegat, likväl i jordbruk eller rörelse fört räkenskaper, åligger att efter anmaning av taxeringsintendent, i den utsträckning denne prövar nödigt, tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för granskning, varom förmåles i 79 och 93 §§. Enahanda skyldighet åligger jordbrukare och rörelseidkare, som ej fört räkenskaper, med avseende å av honom förda anteckningar rörande intäkter och utgifter inom jordbruket, dess binärningar samt skogsbruk ävensom rörelsen jämte därtill hörande handlingar.

Vad nu stadgats — — — handlingar.

35 §.

3 mom. Idkare av jordbruk, skogsbruk och rörelse, som har att avlämna uppgift enligt 33 §, är skyldig att, efter anmaning av taxeringsintendent, för kontroll av uppgifternas riktighet och fullständighet tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar eller, därest dylik bokföring icke verkställts, förda anteckningar över intäkter och utgifter inom jordbruket, skogsbruket eller rörelsen.

Har rörelseidkare — — — sådant avseende.

Angående den granskning av bokföring och andra handlingar, som i detta mom. avses, gäller vad i 79 och 93 §§ sägs.

36 §.

1 mom. Självdeklaration — — — taxeringsåret.

Staten — — — 31 mars.

Verk och bolag, som är försett med Kungl. Maj:ts oktroj eller blivit registrerat som aktiebolag eller står under offentlig kontroll, så ock annan, som nästföregående år enligt lag varit bokföringsskyldig, må tillgodonjuta liknande anstånd, därest räkenskapsåret gått till ända senare än den 31 oktober året näst före taxeringsåret.

På ansökan — — — för avlämnandet.

Vad i tredje — — — eller rederi.

39 §.

6 mom. Underlåter någon, som mottagit anmaning enligt 32 § 3 mom. att tillhandahålla sin bokföring eller andra handlingar, att efterkomma dylik anmaning må för handlingarnas tillhandahållande anlitas biträde av länsstyrelsen, som äger förelägga den försumlige, därest han icke är offentlig tjänsteman, lämpligt vite.

40 §.

2 mom. Hørsammas icke anmaning att avlämna uppgift enligt 33 §, 34 § eller 35 § 1 eller 2 mom. eller anmaning enligt 35 § 3 mom. att tillhandahålla bokföring eller andra handlingar, må för uppgiftens införskaffande eller handlingarnas tillhandahållande anlitas biträde av länsstyrelsen, som äger att förelägga den försumlige, därest han icke är offentlig tjänsteman, lämpligt vite.

79 §.

2 mom. Anser taxeringsnämndens ordförande anledning föreligga att för ändamål, som i 35 § 3 mom. sägs, granskning av där omförmäld näringsidkares bokföring äger rum, framställles begäran härom hos vederbörande taxeringsintendent, vilken har att vidare förfara på sätt i 1 mom. sägs. Framkomma vid granskningen omständigheter av beskaffenhet att kunna antagas inverka å annan taxeringsnämnds taxeringsåtgärd, skall taxeringsintenden-ten föranstalta om underrättelse härom till ordföranden i denna nämnd.

3 mom. Granskning, som i denna paragraf avses, skall såvitt möjligt ske på sådant sätt och på sådan tid att den icke förorsakar hinder i verksamheten för den, vars bokföring är föremål för granskningen. Där han det begär och det lämpligen kan ske, skall granskningen verkställas hos honom. Har den skattskyldiges bokföring eller andra handlingar överlämnats för granskning, skola de så fort ske kan återställas. Meddelande om resultatet av granskningen skall snarast lämnas den, vars bokföring varit föremål för granskningen.

80 a §.

Taxeringskonsulent åligger att granska självdeklarationer och andra uppgifter, som avgivas av rörelseidkare och bokföringsskyldiga jordbrukare, vilka äro fysiska personer, oskifta dödsbon eller familjestiftelser. Han har därjämte att granska andra deklarationer och uppgifter av mera invecklad beskaffenhet, vilka taxeringsnämnd överlämnar till honom för granskning.

Taxeringskonsulent äger — — — dess beslut.

93 §.

Taxeringsintenden-ten har — — — kommunalskattelagen.

Finner taxeringsintenden-ten för en behörig taxering av skattskyldig, som i 32 § 3 mom. omförmäles, vara nödigt, att granskning verkställas av den skattskyldiges bokföring eller, då den skattskyldige varit delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag eller rederi, av bolagets eller rederiets bokföring, eller anser taxeringsintenden-ten anledning föreligga att för ändamål, som i 35 § 3 mom. sägs, granskning av där omförmäld näringsidkares bokföring äger rum, bör taxeringsintenden-ten föranstalta om sådan granskning, därvid biträde av sakkunnig må anlitas. Tillkommer jämlikt 55 § 1 mom. anmaningsrätten annan taxeringsintendent, bör framställning om granskning göras hos denne. Angående granskningens utförande skall i varje fall gälla vad i 79 § 3 mom. sägs.

Jämväl i andra fall — — — föranstalta därom.

Finner taxeringsintenden-ten — — — taxeringsnämndens ordförande.

Landskamreraren har att — — — erforderlig utredning.

I fråga om — — — likformig taxering.

97 a §.

Efter taxeringsårets utgång — — — framställts.

Hava besvär — — — nyssnämnda besvär.

Mål och ärenden rörande ett års taxering skola avgöras, så snart ske kan. Där ej fall föreligger, som avses i något av de i första stycket omförmälda författningsrum, skola av skattskyldiga anhängiggjorda besvärsmål såvitt möjligt vara avgjorda i länen senast den 10 oktober och i Stockholm senast den 31 oktober under taxeringsåret. Mål och ärenden angående fastighetstaxering skola vara avgjorda senast den 31 december under taxeringsåret. Övriga mål och ärenden skola, där ej fall föreligger som nyss sagts, vara avgjorda senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret.

140 §.

Den som bryter — — — dagsböter.

Vad som med stöd av bestämmelserna i denna förordning inhämtats vid granskning av bokföring eller andra räkenskapshandlingar må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med granskningen avsedda ändamålet. Bryter någon häremot straffes, där han ej för sin förseelse är underkastad ansvar för tjänstefel, med dagsböter eller fängelse i högst sex månader.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1948.

F ö r s l a g

till

lag om jordbruksbokföring.

Härigenom förordnas som följer:

1 §.

Bokföringsskyldighet enligt denna lag åligger den, som brukar jordbruksfastighet med ett vid senaste fastighetstaxering åsatt taxeringsvärde (jordbruksvärde och skogsvärde) av lägst 60 000 kronor. Då jordbruksfastighet utarrenderas utan brukningsrätt till skog inträder bokföringsskyldighet om fastighetens jordbruksvärde efter avdrag av däri ingående skogsmarksvärde uppgår till minst sagda belopp.

För den, som idkar jordbruk å flera i sambruk drivna fastigheter, inträder bokföringsskyldighet, därest fastigheternas sammanlagda taxeringsvärde, beräknat på sätt ovan angivits, uppgår till eller överstiger 60 000 kronor.

Bokföringsskyldighet som nu sagts inträder och upphör räkenskapsåret efter det kalenderår, varunder jordbruksfastigheten åsatts taxeringsvärde enligt beskattningsnämndernas beslut. Ändras genom besvär över fastighetsprövningsnämndens eller länsprövningsnämndens beslut taxeringsvärdet, inträder därav föranledd ändring i bokföringsskyldigheten med ingången av det räkenskapsår, som börjar sex månader efter det utslag angående fastighetstaxeringen meddelas.

Har för ägare eller brukare av jordbruksfastighet bokföringsskyldighet enligt denna lag inträtt, skall under innehavet av fastigheten denna skyldighet fortfa- ra, även om fastighetens värde minskas genom att mark frånskiljes eller annan förändring i fråga om jordbruksfastighetens värde inträder och genom dessa omständigheter föranledes att vid senare fastighetstaxering-

ar jordbruks- och skogsvärdet samt vid arrende ovan angivet jordbruksvärde nedgå med högst en femtedel.

Aktiebolag, i handelsregistret införda bolag, ävensom ekonomiska föreningar, vilka äga eller bruka jordbruksfastighet, äro skyldiga att över jordbruksdriften föra räkenskaper enligt bestämmelserna här nedan i denna lag.

Bokföringsskyldighet enligt denna lag åligger icke staten och kommun.

2 §.

Jordbruksbokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder samt med iakttagande av vad i jordbruksbokföring allmänt brukas och kan anses som god sed.

3 §.

Genom jordbruksbokföringen skall lämnas redovisning för intäkter och utgifter i jordbruket, dess binäringar och skogsbruket samt för uttag av förnödenheter och produkter i jordbruksdriften, så att rörelsens gång därav kan bedömas, ävensom för den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning vid jordbruksdriftens början och vid utgången av varje räkenskapsår.

Till fullgörande härav skall den bokföringsskyldige föra:

a) *Dagbok*, upptagande intäkter och utgifter ävensom uttag av förnödenheter och produkter för eget eller anställdas behov eller för jordbruksdriften eller förbrukning i rörelse eller annan fastighet.

b) *Inventariebok*, innehållande inventarium och balansräkning.

Härutöver skall den bokföringsskyldige föra de övriga böcker, vilka med hänsyn till jordbrukets omfattning och beskaffenhet erfordras i den löpande jordbruksbokföringen.

Inventarium och balansräkning, som avse ställningen vid räkenskapsårs utgång, skola vara införda i inventarieboken inom två månader därefter.

4 §.

I jordbruksbokföring använda böcker skola, där de icke bestå av betryggande lösblads- eller kortsystem, vara bundna och hava sidorna eller uppslagen numrerade i löpande sifferföljd. Dagboken må bestå av en eller flera böcker. Dagbok och inventariebok må icke utgöras av lösblads- eller kortsystem.

Införing skall göras med bläck, skrivmaskin, anilinpenna eller på annat varaktigt sätt. Tomma mellanrum må ej lämnas, där enligt gängse bokföringsregler införingarna skola göras i löpande följd. Radering får ej förekomma, ej heller får något av innehållet genom överstrykning eller annorledes göras oläsligt. Göres ändring i eller tillägg till införing, skall tillika riktigheten därav vitsordas och dagen för åtgärden utsättas. Ur bunden bok må blad icke borttagas.

Ankommande brev, räkningar och övriga handlingar, som hava betydelse för jordbruksdriften, skola förvaras i ordnat skick. Handlingar, som i jordbruksdriften avsändas, skola kopieras. Kopiorna skola likaledes i ordnat skick förvaras.

5 §.

I dagboken skola alla kontanta intäkter och utgifter för jordbruksdriften införas dagligen post för post. Intäkter och utgifter under dagen av likartad beskaffenhet kunna införas i en post, om betryggande åtgärder vidtagas för beloppens specifikation. Där jordbruksdriftens art och omfång det påkallar, må med införandet av gemensam post anstå till nästa söckendag.

Senast vid slutet av varje vecka, eller, då förhållandena därtill föranleda, vid varje månads slut, skall i dagboken antecknas de förnödenheter och andra jordbrukets produkter och råämnen, vilka använts i den bokföringsskyldiges hushåll eller som utgått till driftspersonal och undantagstagare.

Vad som av jordbrukets produkter använts för reparation och underhåll, ny-, till- och ombyggnad å fastigheten eller därmed jämförlig förändring eller för grundförbättring eller använts å annan av den bokföringsskyldige innehavd fastighet eller ock förädlats eller förbrukats i egen rörelse, skall vid uttaget uppföras i dagboken.

Vid den löpande bokföringen skall i övrigt särskilt iakttagas, att upplysning på klart och överskådligt sätt lämnas om de fordringar och skulder, som i jordbruksdriften uppkommit, därvid borgenärernas och gäldenärernas namn samt storleken av en vars fordran eller skuld skola angivas, om omkostnaderna för jordbruksdriften, om vad den bokföringsskyldige i penningar eller eljest i jordbruksdriften insatt eller därur uttagit, om de växlar, som med jordbruksdriften hava sammanhang, samt om de borgens- och övriga ansvarsförbindelser för annan, vilka den bokföringsskyldige i och för jordbruksdriften ingått.

6 §.

Inventariet skall upptaga den bokföringsskyldiges samtliga tillgångar i fastigheter, djurbestand, inventarier, förråd av jordbruks- och skogsprodukter, varulager, övriga lösören, fordringar, värdepapper, kontanta penningar och annat ävensom hans samtliga skulder, vare sig tillgångarna och skulderna ingå i jordbruksdriften eller ej. Tillgångar och skulder skola specificeras och för varje post skall värde därå utsättas. Värdesättning å djurbeståndet kan ske enligt gängse bruk efter indelning i åldersklasser. Inventarier av mindre betydelse kunna sammanföras i gemensamma poster. Lösören, som icke ingå i jordbruksdriften, må dock upptagas i en post. Jämväl i övrigt må i en post sammanföras sinsemellan likartade tillgångar eller skulder, så framt de äro med åsatta värden överskådligt införda i bokföringen och hänvisning göres till denna. Tillgångar och skulder skola var för sig sammanräknas och skillnaden emellan slutsummorna utsättas.

Inom linjen skola angivas dels samtliga borgens- och övriga ansvarsförbindelser för annan, vilka den bokföringsskyldige iklätt sig, i den mån de icke upptagits bland skulderna, dels ock samtliga av den bokföringsskyldige ställda panter, vare sig förbindelserna eller panterna äga samband med jordbruket eller icke.

Bolag, som blivit infört i handelsregistret, skall inom linjen angiva beloppet av bolagets fordran hos bolagsman.

7 §.

Balansräkningen skall utgöra ett översiktligt sammandrag av inventariet. Den skall vara uppställd i lämpliga huvudposter och jämväl avse i inventariet inom linjen lämnade uppgifter.

8 §.

Vid upprättande av inventarium och balansräkning skall vidare iakttagas:

1) Den bokföringsskyldiges tillgångar må icke upptagas över sina verkliga värden.

2) Tillgångar, avsedda till stadigvarande bruk för den bokföringsskyldige, må dock upptagas till det belopp, vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått, ehuru verkliga värdet är lägre än detta belopp. I

detta fall skall dock därefter årligen avskrivas det belopp, som motsvarar tillgångarnas av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak uppkomna värdeminskning. I stället för sådan avskrivning må motsvarande belopp kunna uppföras bland skulderna å särskilt värdeminskningsskonto, vilket icke må minskas annorledes än genom en minskningen motsvarande avskrivning å ifrågavarande tillgångar.

Upptagas tillgångar, som här avses, vid slutet av det räkenskapsår, varunder de anskaffats eller tillverkats, till högre belopp än det, vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått, eller åsättes dylika tillgångar högre värde än i närmast föregående balansräkning, skall i balansräkningen angivas med vilket belopp höjning skett.

3) Skulder och fordringar avseende jordbruksdriften skola upptagas särskilt, skilda från den bokföringsskyldiges övriga skulder och fordringar. Skulderna för jordbruksdriften uppdelas i låneskulder och löpande skulder.

4) Osäkra fordringar skola upptagas endast till de belopp, varmed de beräknas komma att inflyta. Värdelösa fordringar må icke uppföras som tillgång.

9 §.

Därest räkenskapsavslutning sker medelst vinst- och förlustkonto i huvudbok skola vinster och förluster för jordbruk dess binärningar och skogsbruk upptagas i lämpliga huvudposter i enlighet med vad i jordbruksbokföring allmänt brukas.

10 §.

Inventariet och balansräkningen skola av den bokföringsskyldige med hans underskrift bestyrkas. Åro flera delägare obegränsat ansvariga för registrerat bolags förbindelser, skola inventariet och balansräkningen av dem alla underskrivas.

11 §.

Räkenskapsår må icke överstiga tolv månader. Vid jordbruksdriftens början ävensom vid omläggning av räkenskapsår må det dock utsträckas att omfatta högst aderton månader.

12 §.

Jordbruksbokföringen med därtill hörande räkningar och övriga handlingar skola förvaras under tio år, räknat från utgången av det räkenskapsår, varunder sista inskrivningen eller anteckningen gjordes eller handlingen eller kopian tillkom.

13 §.

Vad i denna lag är stadgat äger ej tillämpning i den mån avvikande bestämmelser gälla enligt annan lag eller författning.

14 §.

Om ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt denna lag stadgas i strafflagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

F ö r s l a g

till

**lag om ändrad lydelse av 1 och 2 §§ bokföringslagen
den 31 maj 1929 (nr 117).**

Härigenom förordnas, att 1 och 2 §§ bokföringslagen den 31 maj 1929 skola erhålla följande ändrade lydelse:

1 §.

Bokföringsskyldighet — — —

20) badhus eller tvättinrättningsrörelse.

Aktiebolag och i handelsregistret införda bolag, vilka äga eller bruka jordbruksfastighet, äro skyldiga att föra räkenskaper över jordbruksdriften enligt bestämmelserna i lagen om jordbruksbokföring.

2 §.

Med utövande av rörelse följer icke bokföringsskyldighet i nedan angivna fall:

- 1) om någon driver handel — — — person;
 - 2) om rörelse — — — personer;
 - 3) om någon — — — fartyg; eller
 - 4) om rörelse drives som binäring till jordbruk allenast för utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, därest icke bokföringsskyldighet föreligger enligt lagen om jordbruksbokföring.
- Staten och kommun — — — enligt denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

Innehållsförteckning.

<i>Propositionens huvudsakliga innehåll</i>	1
<i>Författningstext</i>	5
<i>I. Inledning</i>	32
<i>II. Gällande rätt</i>	34
<i>III. Brister i gällande bestämmelser och svårigheter vid tillämpningen därav</i>	38
<i>IV. Allmän motivering till departementsförslaget</i>	41
A. Grunder för beräkning av intäkt av jordbruk.....	41
a. Allmänna synpunkter	41
b. Innebörden av bokföringsmässig inkomstberäkning för jordbruksfastighet.....	43
c. Varulager och värderingen därav	49
d. Värdering av fordringar och skulder.....	67
e. Beskattningsort.....	70
B. Avdrag för värdeminskning av inventarier	71
C. Avdrag för värdeminskning av driftbyggnader i jordbruk m. m.....	89
a. Allmänna synpunkter	89
b. Fråga om gemensamma grunder för beräkning av avdrag för reparation och underhåll samt för värdeminskning av byggnad i jordbruk, m. m.....	90
c. Fråga om fastställande av jordbruksfastighets byggnads- och underhållskapital.....	96
d. De sakkunnigas förslag till fastställande av byggnads- och underhållskapital	98
e. Plan för beräkning av avdrag för underhåll och värdeminskning av byggnad.....	104
f. Värdeminskings- och underhållsfaktorns storlek	108
g. Fråga om beskattning av belopp, varmed avdrag för värdeminskning och underhåll av byggnad tidigare medgivits och som återbekommit i samband med försäljning av jordbruksfastighet.....	113
h. Arrendators rätt till avdrag för underhåll	114
i. Övergång av byggnad till jordbruksfastighet från annan förvärvskälla och tvärtom	114
j. Övergången	115
k. Departementschefen.....	119
D. Avdrag för underhåll och värdeminskning av täckdikningsanläggning .	123
E. Avdrag för överpris och merkostnad för inventarier och byggnader...	127
F. Beskattningen vid benefikt fång.....	129
G. Grunder för beräkning av intäkt av skogsbruk	135
H. Bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare	140
I. Organisationsfrågor	153
J. Ikraftträdande	161
<i>V. Speciell motivering till departementsförslaget</i>	164
Kommunalskattelagen.....	164
Förordningen om statlig förmögenhetsskatt.....	168
Taxeringsförordningen.....	169
Förordningen om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering	174
<i>VI. Departementschefens hemställan</i>	190
<i>Bihang</i>	191