

Nr 649.

Av herr Nilsson i Svalöv m. fl., i anledning av Kungl. Maj:ts proposition, nr 191, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.

I proposition nr 191 har framlagts förslag om rätt för jordbrukare att deklarerera sin inkomst enligt bokföringsmässiga grunder ävensom förslag till lag om jordbruksbokföring. Propositionen bygger i allt väsentligt på det av 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga framlagda betänkandet med förslag i berörda ämnen (SOU 1946: 29).

I propositionen föreslås, att övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skall vara frivillig. För förvärvskällan jordbruksfastighet kommer sålunda att liksom hittills i praktiken föreligga två redovisningsmetoder, dels enligt bokföringsmässiga grunder, dels enligt kontantprincipen. De föreslagna reglerna om redovisning enligt bokföringsmässiga grunder överensstämmer i huvudsak med de regler, som gälla för förvärvskällan rörelse. Hänsyn skall sålunda tagas — förutom till kontanta inkomster och utgifter samt naturavtag och naturavgifter — till in- och utgående lager samt in- och utgående varufordringar och -skulder, varjämte kostnaderna för anläggningstillgångar skola fördelas på anläggningarnas beräknade varaktighetstid genom årliga värdeminskningssavdrag.

Beträffande lagret föreslås fri lagervärdering utom vad angår djuren. Såvitt avser omfattningen av lagret ha dit icke hänförts s. k. fältinventarier. De sakkunniga hade för sin del föreslagit, att fältinventarier liksom växande gröda skulle anses såsom lager endast i det fall att vid tillträde av arrende särskild ersättning erlagts härför. Denna inskränkning hade sin grund i vissa betänkligheter ur civilrättslig synpunkt.

Vi dela den uppfattningen att fältinventarier liksom växande gröda icke böra hänföras till varulager. Därav draga vi emellertid icke den slutsatsen att kostnaderna härför nödvändigtvis skola belasta det år då utgifterna skett. Mot begreppet fältinventarier svara enligt vårt förmenande närmast kostnader för kommande års grödor. Däri innefattas icke allenast kostnaderna för vad som direkt nedlagts i jorden utan jämväl arbetskostnader, kostnader för inventarier, allmänna omkostnader, räntor, fastighetsavskrivningar m. m., som rätteligen belöpa sig på kommande års grödor. Fråga är alltså över huvud taget om kostnader, som rätteligen icke böra belasta det år då utgiften skett utan kommande år. En bokföringsmässig förskjutning av nämnda kostnader bör därför rätteligen ske via ett resultatregleringskonto. Departementschefen har ansett sig icke kunna föreslå ändring i de regler, som för närvarande gälla i berörda hänseende, på grund av

svårigheterna vid fastighetsöverlåtelse. Dessa svårigheter synas icke vara oöverkomliga, och man torde i vart fall kunna ordna en dylik resultatsutjämnande redovisning under innehavet. Ett sådant förfarande överensstämmer med allmänna bokföringsgrunder icke minst inom jordbruket, eftersom en kostnad rätteligen bör belasta det räkenskapsår då motsvarande intäkt uppkommer och ej det räkenskapsår då kostnaden hafts. Med hänsyn härtill kunde det måhända vara till fyllest att utan särskild författningsbestämelse hänvisa till stadgandet i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Det av departementschefen gjorda uttalandet har dock föranlett oss att här taga upp frågan.

Beträffande djuren föreslås i propositionen att desamma under innehavet skola upptagas lägst till värden som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. Departementschefen har i sitt yttrande angivit, att dessa minimivärden i regel icke få understiga 80 % av genomsnittspriserna för beskattningsåret. En dylik nedskrivningsrätt torde emellertid icke vara till fyllest. Sådana fluktuationer i djurvärdena kunna nämligen inträffa, att en uppskrivning av desamma måste bli följden genom den ringa nedskrivningsrätten, varigenom rent fiktiva vinster komma att bli föremål för beskattning. Minimiprocenten bör enligt vår uppfattning fastställas till 60.

Beträffande värdena, såvitt avser djuren, föreslås icke någon omräkning av tidigare ingångsvärden för de jordbrukare, vilka tidigare övergått till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Sveriges lantbruksförbund har i sitt yttrande över de sakkunnigas betänkande ansett att, i de fall jordbrukare vid tidigare övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder upptagit lägre ingångsvärden å djurbeståndet än dem som skola tillämpas vid framtida övergång till sådan redovisning, dessa jordbrukare böra få sina tidigare ingångsvärden omräknade till sistnämnda värden utan beskattningspåföljd. Denna uppfattning ansluta vi oss till. En skattefri justering upp till de nya värdena bör i dessa fall få ske, dock att skillnadsbeloppet reduceras med det belopp, varmed ursprungliga ingångsvärdet sedermera kan ha nedskrivits. Därest en sådan omvärdering icke sker, kommer för jordbrukare, vilka tidigare övergått till bokföringsmässiga grunder, i många fall rent katastrofala resultat att bli följden. Om t. ex. en jordbrukare tidigare upptagit ingångsvärdena å djuren till 100 kronor per styck och han hållit detta värde konstant under hela innehavet, kommer, därest genomsnittspriserna på dessa djur under år 1953 utgöra 1 000 kronor per styck, följden att bli att han måste företaga en uppjustering av värdet å djuren med 700 kronor per styck. Såvida icke en skattefri omvärdering medges, blir då följden, att han under innehavet av djurbesättningen — och alltså utan att ha företagit någon realisation — blir mycket hårt beskattad för en prisstegring, som till en del endast är nominell. Enligt

vad vi ha oss bekant finnas faktiskt fall, då ett så lågt ingångsvärde som 100 kronor per djurenhet använts, nämligen i sådana fall då övergången skett för 30 å 40 år sedan.

I fråga om värdeminskningssavdragen å inventarier har departementschefen i sitt yttrande uttalat, att en årlig avskrivning med 10 % i regel synes vara skälig. Ehuru någon bestämd procentsats givetvis icke intagits i själva lagtexten, synes på grund av departementschefens uttalande risk föreligga, att den av honom angivna procentsatsen kommer att bli normerande för taxeringsmyndigheterna. En schablonmässig procentsats synes emellertid icke utan vidare kunna godtagas. En indelning av inventarierna i olika grupper är ofta naturlig, därvid hänsyn tages till deras förslitning på grund av olika användningsfrekvens m. m. Olika procentsatser för olika grupper inventarier kunna därför vara nödvändiga för att få erforderlig överensstämmelse mellan de skattemässiga avskrivningarna och tillgångarnas verkliga värdenedgång. Framför allt inom större jordbruksenheter och då gemensam maskinanskaffning förekommer finnas så många olika slag av inventarier, att en sådan gruppindelning kan bli nödvändig. Samma inventarier ha icke heller samma varaktighetslängd inom alla jordbruk. Den föreslagna procentsatsen torde i vart fall, med den förskjutning av inventariebeståndet till maskiner med relativt kort varaktighetstid som skett, vara alltför låg. Enligt vårt förmenande bör, såvitt avser avskrivning på inventarier, någon för praxis vägledande procentsats icke angivas, utan avskrivningarnas storlek få avpassas efter förhållandena i de enskilda fallen.

Det synes i detta sammanhang böra ifrågasättas, huruvida icke jämväl i det fall att kontantprincipen tillämpas avdrag för värdeminskning å inventarier må kunna medgivas. Även om kontantprincipen i princip syftar till en redovisning av beskattningsårets resultat utan hänsynstagande till en utjämning mellan olika beskattningsår, har dock avsteg från denna princip redan skett, bl. a. genom att avdrag medgivits för värdeminskning å byggnader. Det synes därför icke vara tillräckligt att för ett bibehållande av de nuvarande reglerna för avdrag å inventarier enbart åberopa principens helgd. För rätt till avdrag för värdeminskning å inventarier i form av årliga värdeminskningssavdrag bör krävas, att den skattskyldige upprättar en särskild avskrivningsplan. För att icke vålla alltför stora svårigheter torde emellertid denna avskrivningsrätt endast böra avse framtida inventarieanskaffningar. En sådan avskrivningsrätt är motiverad ur rättvisesynpunkt. Den skulle måhända i en del fall leda till att en övergång till deklaration enligt bokföringsmässiga grunder fördröjdes. Ur taxeringsmyndigheternas synpunkt torde det dock icke få anses otillfredsställande att denna övergång sker under hand utan alltför stor anhopning under första året.

Beträffande avskrivning å byggnader har departementschefen föreslagit att ingångsvärdet å byggnader skulle fastställas till $\frac{2}{3}$ av jordbruksvärdet,

minskat med däri ingående skogsmarksvärde i den mån sistnämnda värde överstege 25 000 kronor. Det synes oss tveksamt om en dylik reducering vid fastställande av ingångsvärdet är motiverad. På åtskilliga större skogsbruk är det vanligt att särskilda byggnader för skogsbrukets del äro uppförda. Något avdrag för värdeminskning för dessa byggnader skulle då icke komma att ske. Vi anse det rimligare att hela jordbruksvärdet, däri inräknat det i jordbruksvärdet ingående skogsmarksvärdet, får läggas till grund vid beräkningen av ingångsvärdets storlek. I vart fall bör ett högre värde än det med skogsmarkens värde reducerade jordbruksvärdet få upptagas som ingångsvärde i de fall den skattskyldige visat, att särskilda byggnader till betydande värde uppförts för skogsbrukets vidkommande.

För jordbrukets del finnes en kostnad som är av synnerligen stor omfattning och vartill motsvarighet i stort sett saknas för förvärvskällan rörelse, nämligen kostnader för grundförbättring å fastighet. I de sakkunnigas betänkande hade föreslagits, att viss grundförbättring — täckdikningsanläggning — i beskattningshänseende skulle jämföras med byggnad så tillvida att kostnad härför skulle få avdragas efter i huvudsak samma grunder som föreslagits beträffande byggnader. I sitt yttrande över de sakkunnigas betänkande hemställde vidare Sveriges lantbruksförbund, att rätt till avskrivning skulle medgivas jämväl å andra tillgångar av grundförbättrings natur, såsom vägar, invallningar, fruktodlingar och liknande anläggningar. I propositionen uttalar emellertid departementschefen att frågan om avskrivningsrätt såvitt avser grundförbättringar bör lösas i ett sammanhang för förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse, varför han icke nu framlagt något förslag i detta avseende. Härtill vilja vi anföra, att anläggningar av detta slag ha sin väsentliga betydelse i förvärvskällan jordbruksfastighet och endast ringa betydelse i förvärvskällan rörelse. Framför allt kostnaderna för täckdikning men även för fruktodling kunna i det enskilda fallet bli synnerligen betydande.

Det torde icke med skäl kunna påstås att dessa kostnader läggas ned i anläggningar, som bli av bestående värde. En täckdikningsanläggningens varaktighetstid torde icke överstiga utan snarare understiga den normala livslängden för byggnader. Fruktträdens produktiva livslängd torde i allmänhet icke överstiga 25 år. Någon anledning till ny utredning i berörda hänseende torde, i vart fall såvitt avser kostnader för täckdikningsanläggning och annan vattenavledning, icke finnas, då en sådan utredning redan verkställts av jordbrukstaxeringssakkunniga och denna utredning får anses vara fullt tillfyllestgörande.

I detta sammanhang bör framhållas, att täckdikning i allmänhet icke avser en grundförbättring därutinnan att ny mark eller förbättrad mark i verklig mening utvinnes. Där täckdikning sker har i regel tidigare förefunnits avloppssystem i form av öppna diken. Täckdikningen utgör alltså normalt —

bortsett från det fall där omtäckdikning sker — allenast en omläggning av öppna diken till täckdiken. Ett införande av rätt till avdrag för värdeminskning å täckdikningsanläggning synes oss därför vara befogat.

Det lämpligaste tillvägagångssättet synes enligt vår åsikt vara att avdrag alltfört beviljas för kostnader för utgifter av underhållskaraktär, medan sådana här avsedda kostnader för grundförbättringar, som enligt nu gällande bestämmelser icke äro avdragsgilla, visserligen icke få avdragas på en gång men i form av planenliga värdeminskningsavdrag i likhet med vad som blir fallet i fråga om byggnader.

Redan vid 1944 års riksdag väcktes motioner med hemställan om rätt till avsättning till investeringsfonder för jordbruk och skogsbruk. Frågan har sedermera flera gånger tagits upp i riksdagen men ännu icke föranlett någon lagstiftning, detta trots att bevillningsutskottet i olika sammanhang funnit önskemålen beaktansvärda och 1948 även tillstyrkt utredning. Såsom svar på framställda interpellationer har vederbörande departementschef anfört, att någon lagstiftning om investeringsfonden beträffande jordbruk och skogsbruk icke kunde införas, förrän ifrågasatt bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare blivit genomförd. Då frågan om rätt för avsättning till investeringsfond sålunda tidigare anknutits till frågan om införande av bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare, synes tiden nu vara inne att taga frågan under prövning. För vår del anse vi, att jordbrukare böra medgivas rätt att avsätta till investeringsfonder för ersättande av varulager, inventarier, byggnader m. m. Rätt till avsättning till investeringsfonder synes jämväl böra föreligga för skogsbrukets del icke blott beträffande nyssnämnda för jordbruket aktuella investeringar utan även i fråga om skogsvårdande åtgärder.

Enligt den i propositionen föreslagna bokföringslagen skall jordbrukare ha sådan bokföring, som lämpar sig för en bokföringsmässig redovisning ur skattesynpunkt. Denna anknytning mellan bokföringen och den skattemässiga redovisningen torde icke vara främjande för bokföringen som sådan.

Av departementschefens uttalande synes framgå som om enligt hans uppfattning allenast jordbrukare, vilka tillämpa bokföringsmässig inkomstberäkning, skulle ha rätt att begagna sig av annat räkenskapsår än kalenderår. I praxis har emellertid som bekant annat räkenskapsår än kalenderår medgivits jämväl för jordbrukare vilka redovisat inkomsten enligt kontantprincipen. Det är risk att, därest departementschefens uttalande i propositionen får stå oemotsagt, hittillsvarande praxis beträffande friheten att välja räkenskapsårets omfattning kommer att brytas. Ett direkt uttalande från riksdagens sida om att valfrihet beträffande räkenskapsåret icke skall knytas till frågan om redovisningsmetoden synes oss behövt.

Vi vilja i detta sammanhang erinra om lantbruksstyrelsens jordbruks-

ekonomiska undersökningar, vilka omfatta ca 2 500 fastigheter, varav flertalet i storleken 10—30 hektar. Bokföringsåret omfattar för samtliga dessa tiden 1/7—30/6. Denna undersökning är avsedd att utvidgas och läggas till grund för typkalkyler. Om för dessa fastigheter i skattehänseende icke får redovisas ett räkenskapsår per den 1/7 utan att övergång till bokföringsmässig redovisning sker, torde föreligga risk för att vederbörande fastighetsägare underlåta att föra sina böcker på sätt som ur den nämnda utredningens synpunkt vore önskvärt. Flertalet torde icke vara intresserade av att varje år göra två bokslut.

I bokföringslagen stadgas, att naturavtag skola antecknas i dagboken i slutet av varje vecka. Enligt vår uppfattning bör en sådan redovisning få lämnas för hela räkenskapsåret vid detsamma slut, utan att bokföringen i detta hänseende bör fränkännas vitsord, t. ex. genom att använda de av prövningsnämnderna varje år fastställda schablonvärdena.

Enligt lagen förutsättes, att inventarium och balansräkning skola vara införda i inventarieboken inom 2 månader efter räkenskapsårets slut. Någon anledning att medgiva jordbrukare kortare tid för denna införelse än som gäller för rörelseidkare, d. v. s. 3 ½ månad, synes icke föreligga. Praktiska svårigheter skulle i många fall uppstå att inom den i lagen angivna tiden göra denna införelse. Uppgifterna från exempelvis jordbrukets ekonomiska föreningar äro ofta ej tillgängliga förrän i mars månad. Det är därför enligt vår mening nödvändigt att tiden för denna införelse utsträcker till 3 ½ månad.

I lagen föreslås ett fristående straff för idkare av jordbruk och skogsbruk, som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet åsidosätter honom enligt lagen åliggande skyldighet att föra räkenskaper med följd att ur räkenskaperna icke kunna inhämtas för rörelseidkarnas taxering erforderliga uppgifter. Detta innebär att en jordbrukare skulle kunna bli straffad för såväl bristfälliga räkenskaper som felaktig deklaration. Han bleve med andra ord straffad två gånger för vad som vore att betrakta som en och samma förseelse. I allmänna bokföringslagen stadgas icke något särskilt straff för den som för felaktiga räkenskaper. Det saknas enligt vår uppfattning skäl för att jordbrukets och skogsbrukets utöfvare i berörda hänseende skulle straffas hårdare än rörelseidkare, för vilka 1929 års bokföringslag är tillämplig. Straff synes böra utgå allenast jämlikt skattestrafflagen. Vi yrka därför, att förevarande straffsanktioner i bokföringslagen måtte utgå.

Under åberopande av vad här anförts anhålla vi,

1. att riksdagen måtte, under beaktande jämväl i övrigt av våra ovan framförda synpunkter, i anledning av Kungl. Maj:ts proposition nr 191 besluta,

att kostnader under innehavet för kommande års grödor skola få hänfö-
 ras till år efter det då de skett,

att jordbrukare, vilka före den 1 januari 1954 övergått till bokförings-
 mässig redovisning av sina inkomster skola — utan skattepåföljd — äga
 rätt till uppjustering av djurvärdena till samma nivå som gäller för dem
 som senare övergå till denna redovisningsmetod,

att avskrivning å inventarier genom årliga värdeminskingsavdrag skola
 medgivas jämväl jordbrukare, vilka redovisa inkomster enligt den s. k.
 kontantprincipen,

att vid bestämmandet av ingångsvärdet å byggnader vid övergång till
 redovisning enligt bokföringsmässiga grunder hänsyn skall tagas till hela
 det i jordbruksvärdet ingående skogsmarksvärdet,

att avdrag för värdeminskning skall medgivas jämväl å tillgångar av
 grundförbättrings natur, såsom täckdikningar, vägar, invallningar och frukt-
 kulturer,

att rätt till avsättning till investeringsfonder för ersättande av varulager,
 inventarier, byggnader och grundförbättringar för jordbruk och skogsbruk
 och för skogsbruket dessutom för skogsvårdande åtgärder skall föreligga,

att redovisning av naturuttag icke behöver ske förrän vid räkenskaps-
 årets slut,

att tiden för införandet av inventarium och balansräkning i inventarie-
 boken skall utsträckas till tre och en halv månader efter räkenskapsårets
 slut, samt

att i bokföringslagen föreslagen straffbestämmelse för uppsåtliga eller
 av grov oaktsamhet åsidosatt skyldighet att föra räkenskaper så att ur
 räkenskaperna kunna inhämtas för rörelseidkarnas taxering erforderliga
 uppgifter skall utgå; ävensom

2. att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till här-
 för erforderliga författningsändringar.

Stockholm den 16 oktober 1951.

Eric Nilsson
 i Svalöv.

Harald Johnsson
 i Skoglösa.

Edvard Mårtensson
 i Smedstorp.

A. Widén.

Jöns Nilsson
 i Bästekille.

Holger Adolfsson.

Nils G. Hansson
 i Skegrie.

Stig F. Hansson
 i Önnarp.

Sven Antby.

Carl Östlund.