

Nr 8.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

I en den 4 december 1953 dagtecknad, till bevillningsutskottet hänvisad proposition, nr 12, har Kungl. Maj:t, under åberopande av propositionen bilagt utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för samma dag, föreslagit riksdagen att antaga vid propositionen fogat förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Rörande propositionens huvudsakliga innehåll må här nämnas följande.

I propositionen föreslås vissa regler, avsedda att förhindra att jordbrukare genom att övergå från bokföringsmässig redovisning vid taxering till redovisning enligt kontantprincipen bereder sig icke motiverade fördelar i skattehänseende.

Det vid propositionen fogade författningsförslaget är av följande lydelse.

F ö r s l a g

till

lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skall erhålla följande ändrade lydelse.

Anvisningar

till 21 §.

3. Såsom intäkt — — — i 35 §.

Därest inkomst — — — om jordbruksfastighet.

Har skattskyldigs inkomst av jordbruksfastighet året före beskattningsåret beräknats enligt bokföringsmässiga grunder men skall inkomsten av jordbruksfastigheten för beskattningsåret icke beräknas efter sådana grunder, skall i 23 § angiven nettointäkt för beskattningsåret ökas med ett be-

¹ Senaste lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 §, se 1951: 790.

lopp, motsvarande allmänna saluvärdet vid ingången av beskattningsåret å djur, maskiner och andra dylika inventarier å fastigheten ävensom med det i senaste balansräkning bokförda beloppet av varuskulder och andra skulder avseende verksamheten samt minskas med ett belopp, motsvarande det värde, som i nyssnämnda balansräkning upptagits å djur, maskiner och andra dylika inventarier samt å lager av varor o. dyl., ävensom med bokförda beloppet av varufordringar och andra fordringar avseende verksamheten enligt nämnda balansräkning. Fordringar och skulder avseende verksamheten upptagas allenast i den mån influten likvid eller erlagd betalning blir att hänföra till skattepliktig intäkt respektive avdragsgill utgift i förvärvskällan. Är allmänna saluvärdet å djur, maskiner och andra dylika inventarier lägre än det värde för tillgång av motsvarande slag, som riksskattenämnden jämlikt punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) fastställt närmast före beskattningsårets ingång, skall sistnämnda värde i stället tillämpas.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser skola gälla i fråga om 1954 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1954 eller tidigare år.

Av statsrådsprotokollet i ärendet inhämtas bl. a. följande.

Genom lag den 7 december 1951 (nr 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), vilken lag trädde i kraft den 1 januari 1953, har i kommunalskattelagen införts regler om taxering av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Redan före ikraftträdandet av nämnda lagstiftning förekom emellertid att jordbrukare utan direkt stöd i lag taxerades för inkomst av jordbruksfastighet enligt sådana grunder. Därvid tillämpades i praxis utbildade regler, vilka delvis överensstämde med de senare antagna reglerna enligt 1951 års lagstiftning.

Något tvång att tillämpa den bokföringsmässiga redovisningsmetoden föreligger ej. Jordbrukare, som önskar bli taxerad enligt bokföringsmässiga grunder, har att föra räkenskaper på sätt och i den omfattning, som anges i förordningen den 7 december 1951 (nr 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering. Vid övergång till sådan redovisningsmetod skall de tillgångar den skattskyldige då äger och brukar å jordbruksfastigheten upptagas till värden, som i regel bestämmas på följande sätt. Värdet å inventarier och djur upptages i första hand till belopp, motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning. Värdet å byggnad i jordbruksdriften liksom värdet å fasta maskiner upptages till belopp, motsvarande anskaffningskostnaden, minskad med beloppet av tidigare åtnjutna värdeminskningsskattavdrag. Kan anskaffningskostnaden icke visas, bestämmas värdet å djur och inventarier till belopp som för olika slag av djur eller inventarier fastställs av riksskattenämnden. Värdet å byggnad återigen bestämmas i sådant fall till ett belopp, motsvarande två tredjedelar av det vid senaste allmänna fastighetstaxering åsatta jordbruks-

värdet, minskat med däri ingående skogsmarksvärde, i den mån detta överstiger 25 000 kronor, samt med skäligt värde å mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Värdet å fasta maskiner och andra fasta inventarier upptages, om anskaffningskostnaden ej kan visas, till skäligt belopp, motsvarande uppskattat saluvärde. I vissa fall kan jämkning ske av dessa värden.

Några lagregler, som förhindrar, att en jordbrukare som övergått till bokföringsmässig redovisning därefter återgår till redovisning enligt kontantprincipen, finnes ej.

I skrivelse till Kungl. Maj:t den 10 januari 1953 har riksskattenämnden framhållit, att frågan, huruvida en återgång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av jordbruksinkomst i framtiden borde tillåtas, vore av sådan betydelse att den syntes böra regleras i lag.

I nämnda skrivelse har riksskattenämnden anfört, att en jordbrukare, som under flera år taxerats efter bokföringsmässiga grunder, anhållit om förhandsbesked huruvida och under vilka förutsättningar han under beskattningsåret 1952 ägde återgå till att deklarerera sin inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen. Riksskattenämnden hade icke funnit skäl meddela förhandsbesked härom i detta särskilda fall men hade funnit frågan vara av sådan art och räckvidd, att den i princip icke borde lämnas obesvarad. Då beträffande tiden före år 1953 den bokföringsmässiga redovisningen av jordbruksinkomst i särskilda fall helt grundats på en vid sidan av lagstiftningen utbildad praxis, hade riksskattenämnden — som ansett det uteslutet, att en jordbrukare skulle kunna förvägras att, så länge den äldre lagstiftningen vore tillämplig på honom, återgå till den enda av denna lagstiftning kända redovisningsformen — utgått från att beträffande dessa fall även den uppkomna frågan om en återgång till kontantprincipen finge lösas utan stöd av lagstiftningen. För att möjliggöra en likformig behandling av de många olika spörsmål, som här uppkomme, hade riksskattenämnden funnit sig böra i frågan lämna allmänna anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna. Detta hade skett genom beslut av nämnden den 22 december 1952.

Enligt riksskattenämndens anvisningar skall i samband med övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet i de fall, då de nya lagbestämmelserna om bokföringsmässig redovisning ännu icke vunnit tillämpning å den skattskyldige, en avräkning ske av följande innebörd. I princip skall till beskattning på en gång upptagas hela skillnaden mellan det på visst sätt beräknade värdet vid beskattningsårets utgång å levande och döda inventarier och det bokförda värdet å sådana inventarier vid samma tidpunkt.

Rörande det närmare innehållet i anvisningarna ävensom i en till riksskattenämndens beslut fogad reservation får utskottet hänvisa till propositionen (s. 4—6).

De av riksskattenämnden lämnade anvisningarna har, som förut nämnts, tillämpning endast i det fall, då en jordbrukare, som tidigare enligt praxis

taxerats efter bokföringsmässiga grunder, övergått till redovisning enligt kontantmetoden innan den nya lagstiftningen blivit tillämplig å honom. Där-
emot finns inga anvisningar för de fall, då jordbrukare, som med stöd av
den nya lagstiftningen taxerats efter bokföringsmässiga grunder, återgått till
kontantmässig redovisning. Sistnämnda spörsmål har riksskattenämnden an-
sett böra regleras lagstiftningsvägen.

I anledning härav har uppdragits åt taxeringsintendenten E. Johansson
att inom finansdepartementet närmare utreda antydda spörsmål. Denne
har upprättat en *promemoria* med förslag till bestämmelser avseende skat-
terättslig reglering vid övergång från bokföringsmässig till kontantmässig
redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Vid departementspromemo-
rian har fogats förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisning-
arna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), vilket
förslag såsom *Bihang* fogats vid ovannämnda statsrådsprotokoll.

Över promemorian har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten,
riksskattenämnden, lantbruksstyrelsen, länsstyrelserna i Uppsala, Öster-
götlands, Malmöhus, Kristianstads, Gotlands, Skaraborgs och Örebro län,
Sveriges lantbruksförbund samt Taxeringsnämndsordförandenas riksför-
bund.

Rörande motiveringen för de i propositionen framlagda förslagen
får utskottet, såvitt densamma ej framgår av här nedan intagna yttrande av
departementschefen, hänvisa till ovannämnda statsrådsprotokoll. Redogörel-
sen härutinnan återfinnes under följande rubriker å nedan angivna sidor i
propositionen, nämligen

Departementspromemorian, s. 6—9.

Remissyttrandena, s. 9—16.

Till stöd för de i propositionen framlagda förslagen har *departements-
chefen* anfört följande.

De beskattningsregler, som gäller vid taxering enligt kontantmetoden, är
i många avseenden helt olika de regler, som gäller vid taxering enligt bok-
föringsmässiga grunder. På grund härav blir i vissa lägen taxering enligt
kontantprincipen och i andra lägen taxering enligt bokföringsmässiga grun-
der fördelaktigare för den skattskyldige. Eftersom något hinder enligt gäl-
lande lagstiftning icke finns mot övergång från det ena redovisningssyste-
met till det andra, kan befaras att mindre nogräknade skattskyldiga kom-
mer att sträva efter att bli taxerade än efter bokföringsmässiga grunder, än
efter kontantprincipen, allt efter som det ena eller andra systemet är för
dem fördelaktigast. Som i departementspromemorian visats kan en jord-
brukare, som taxerats för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokförings-
mässiga grunder, genom att övergå till kontantmässig redovisning och på
grund därav bli taxerad enligt kontantprincipen i vissa lägen undgå en be-
skattning, som skulle ha följt om han icke ändrat redovisningsmetod.

De båda beskattningsmetoder, som kan tillämpas i fråga om inkomst av

jordbruksfastighet, torde på lång sikt under likartade faktiska förutsättningar ge ett någorlunda likartat resultat, även om den bokföringsmässiga metoden i vissa fall torde medge en jämnare inkomstfördelning på de olika beskattningsåren. För att ett rättvisande resultat skall kunna nås är det dock en förutsättning att taxering sker efter en och samma metod under en längre tid. Det är ur denna synpunkt önskvärt att en jordbrukare, som en gång börjat tillämpa bokföringsmässig redovisning och taxeras enligt bokföringsmässiga grunder, i fortsättningen håller sig till denna redovisningsmetod. Det är uppenbart otillfredsställande, om en övergång till kontantmässig redovisning kan utnyttjas i syfte att vinna obehöriga skattelättnader. Samtliga de hörda myndigheterna och organisationerna har också varit av den uppfattningen att lagstiftningen borde kompletteras med bestämmelser, som uteslöte möjligheterna till dylik skattelindring.

För att förhindra utnyttjandet av dessa möjligheter till skattelindring kunde övervägas att införa förbud mot övergång från bokföringsmässig redovisning till kontantmässig redovisning. Detta skulle förutsätta att en föreskrift meddelades, att en jordbrukare, som taxerats enligt bokföringsmässiga grunder, skulle vara skyldig att i fortsättningen föra räkenskaper enligt förordningen den 7 december 1951, nr 793. Om han underlåte föra sådana räkenskaper, borde detta icke medföra att han bleve taxerad efter kontantprincipen, men kunna föranleda att taxeringen åsattes efter skön. Emellertid torde i nuvarande läge ett sådant förbud av flera skäl icke böra ifrågakomma.

Om sålunda förbud mot övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning icke bör införas, torde möjligheterna att genom sådan övergång erhålla lindrigare beskattning böra förhindras genom ändring av de materiella beskattningsreglerna. I promemorian har föreslagits införandet av vissa regler, innebärande att ett tillägg vid beskattning skulle ske för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det verkliga värdet å levande och döda inventarier och det bokförda värdet å dessa tillgångar. Vidare skulle justering ske med hänsyn till bokförda beloppen av varulager, varufordringar och varuskulder. Härigenom skulle till beskattning vid övergången upptagas den vinst som kunde beräknas uppstå, om samtliga levande och döda inventarier på en gång försålts vid ingången av det år, under vilket övergången till kontantmässig redovisning ägde rum.

Den i departementspromemorian föreslagna lösningen torde på det hela taget vara väl ägnad att hindra utnyttjandet av ifrågasattade möjligheter till skattelindring. Det kan emellertid ifrågasättas, om icke även med de i promemorian föreslagna bestämmelserna vissa sådana möjligheter alltjämt kvarstår. Detta torde, som länsstyrelsen i Örebro län anmärkt, vara fallet, då det verkliga värdet å inventarier är lågt och nära överensstämmer med det bokförda värdet. I sådana fall har den skattskyldige vid taxeringarna erhållit avdrag för värdeminskning å inventarier, men enligt de föreslagna bestämmelserna skulle detta föranleda ingen eller blott obetydlig beskattning vid övergången. Sedan taxering enligt kontantprincipen börjat till-

lämpas, skulle full avdragsrätt föreligga för anskaffningskostnaden även för de inventarier, som inköpts i ersättning för tidigare innehavda, trots att avdrag för värdeminskning å dessa tidigare fått åtnjutas vid taxeringen. Återgår han sedan till bokföringsmässig redovisning, skulle han få avdrag för värdeminskning å sådana inventarier, beräknat på anskaffningskostnaden, ehuru denna redan avdragits i sin helhet.

Det torde därför vara erforderligt, att de i promemorian föreslagna bestämmelserna kompletteras med en föreskrift, att värdet å djur och inventarier vid övergången icke må upptagas lägre än till det av riksskattenämnden senast fastställda schablonvärdet för tillgång av motsvarande slag, som skall tillämpas vid övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning. Jag får därför förorda, att bestämmelser av nu angiven innebörd införas i kommunalskattelagen.

I flera remissyttranden har tvekan uttalats, hur det verkliga värdet å tillgångar som finns å jordbruksfastigheten vid övergångstillfället skall beräknas. I promemorian har utredningsmannen föreslagit, att värderingen skulle ske efter ortens pris, men några närmare regler hur detta skulle bestämmas har icke givits. I kommunalskattelagen och andra skatteförfattningar angives i vissa fall, att tillgång vid liknande värderingar som den föreslagna skall upptagas till sitt allmänna saluvärde. Detta uttryck synes lämpligare än angivna uttryck i promemorian och jag förordar därför att detsamma kommer till användning även i detta fall. Med det av mig föreslagna tillägget, att värdet icke må tas upp lägre än till riksskattenämndens schablonvärde, torde tvister rörande det verkliga värdet i regel uppkomma endast vid värderingen av djur. Beträffande djurbesättningar torde nämligen de verkliga värdena praktiskt taget alltid vara högre än riksskattenämndens schablonvärden, vilka upptages till omkring 80 procent av medelvärdet under det förflutna året. I normala fall skulle alltså det verkliga värdet på ett djur kunna antagas utgöra ungefär 125 procent av riksskattenämndens schablonvärde för djur av motsvarande slag. Med ledning av riksskattenämndens schablonvärden torde det vara tämligen enkelt att bestämma saluvärdet på djur. Något behov av en föreskrift, att beskattningsmyndigheterna skulle vara skyldiga godtaga värderingsintyg, torde under sådana omständigheter ej föreligga.

Såsom Sveriges lantbruksförbund anfört bör hänsyn tagas även till andra fordringar och skulder än varufordringar och varuskulder. Sålunda bör tillägg ske för bokförda beloppet av andra skulder avseende verksamheten än varuskulder i den mån belopp, som efter övergången erlagts såsom betalning för skulden, blir avdragsgillt såsom omkostnad i förvärvskällan. Avdrag bör ske för bokförda beloppet av andra fordringar än varufordringar, i den mån efter övergången influten likvid blir hänförlig till skattepliktig intäkt i förvärvskällan.

I anledning av vad från någon remissinstans anförts rörande realisationsvinstbeskattning vid försäljning av tillgångar, som den skattskyldige innehaft vid övergången från bokföringsmässig redovisning till redovisning enligt kontantprincipen, vill jag understryka, att den omständigheten att sådan övergång skett icke kan medföra, att den tid, som är avgörande för om sådan beskattning kan ske, skall räknas från annan dag än den då förvärvet skedde. Då detta torde klart framgå av 35 § kommunalskattelagen, torde någon särskild föreskrift härom icke vara erforderlig.

Det tillägg till nettointäkten som föreslagits skola ske i samband med övergången kommer i viss mån att medföra samma beskattningseffekt som en realisation av djur eller inventarier. I något remissyttrande har med hänsyn härtill hävdats, att liknande bestämmelser som gäller för ackumulerad inkomst vid sådan realisation borde tillämpas på övergångsfallen. Som jag emellertid förut framhållit bör beskattningsreglerna ej utformas så, att de främja övergång till kontantmässig redovisning. Om möjlighet beredes att beräkna inkomsten under det beskattningsår, då sådan övergång sker, enligt reglerna angående ackumulerad inkomst skulle troligen i många fall en viss skattevinst bli följd. Jag anser därför icke att nämnda regler bör utsträckas att gälla vid sådan övergång.

Ur vissa synpunkter skulle det som från något håll påpekats vara önskvärt, att en anmälan sker till taxeringsintendenten i länet, då jordbrukaren ämnar återgå till kontantmässig redovisning. Tillräckliga skäl att införa författningsföreskrifter om sådan anmälan torde dock knappast föreligga.

Den ifrågasatta lagstiftningen bör första gången tillämpas vid 1955 års taxering.

Utskottet. Utskottet, som ej funnit anledning till erinran mot Kungl. Maj:ts förslag, får hemställa,

att riksdagen måtte, med bifall till Kungl. Maj:ts förevarande proposition nr 12, för sin del antaga det vid propositionen fogade förslaget till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Stockholm den 26 januari 1954.

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON.

Närvarande: se under betänkandet nr 6.