

Nr 12.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott den 4 december 1953.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

GUSTAF ADOLF.

Per Edvin Sköld.

Propositionens huvudsakliga innehåll.

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.

Förslag

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 belopp, 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 efter-taxering för år 1954 eller tidigare år.

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

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 4 de-
cember 1953.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden SKÖLD, ZETTERBERG, TORSTEN NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, ANDERSSON, LINGMAN, NORUP, HEDLUND, PERSSON, HJALMAR NILSON, LINDELL, NORDENSTAM.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler efter gemensam beredning med chefen för jordbruksdepartementet fråga om *skatterättslig reglering vid övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet* samt anför därvid följande.

Inledning.

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 bestämmes 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 värdeminskningsavdrag. Kan anskaffningskostnaden icke visas, bestämmes värdet å djur och inventarier till belopp som för olika slag av djur eller inventarier fastställles av riksskattenämnden. Värdet å

byggnad återigen bestämmes i sådant fall till ett belopp, motsvarande två tredjedelar av det vid senaste allmänna fastighetstaxering åsatta 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. 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.

Det närmare innehållet i anvisningarna är följande.

Om skattskyldig, som redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, återgår till att beräkna inkomsten av förvärvskälan enligt den s. k. kontantprincipen och återgången sker under beskatt-

ningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställes under år 1953 eller — såvitt avser skattskyldig som år 1954 taxeras för ett räkenskapsår, vilket jämväl omfattar del av år 1952 — under år 1954, bör vid återgången följande iakttagas.

För det beskattningsår, under vilket återgången sker, böra i princip sådana tillägg eller avdrag göras till den enligt kontantprincipen beräknade inkomsten, som äro erforderliga för att de skilda metoderna skola vara jämförbara och för att garantera att belopp, som böra beskattas, bliva i vederbörlig ordning beskattade.

I enlighet härmed bör — därest icke sådana förhållanden visas föreligga, att tillägg eller avdrag bör ske enligt andra grunder än de i det följande angivna — vid beräkning av inkomsten för det första beskattningsår, för vilket inkomstberäkning enligt kontantprincipen äger rum, tillägg resp. avdrag ske för följande poster.

Tillkommande poster:

1. Ingående varuskulder (= föregående års utgående varuskulder).
2. Värdet av djurbeståndet vid beskattningsårets ingång, upptaget till
 - a) beträffande djur, för vilka riksskattenämnden fastställt värden, de senast fastställda värdena,
 - b) beträffande övriga djur, 80 % av saluvärdena; dock att, såvitt angår djur som av den skattskyldige förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, värdet å djurbeståndet icke bör upptagas lägre än den faktiska anskaffningskostnaden.
3. Värdet av döda inventarier, som äro i bruk vid beskattningsårets ingång, upptaget till
 - a) beträffande inventarier, för vilka riksskattenämnden fastställt värden, de senast fastställda värdena,
 - b) beträffande övriga inventarier, 80 % av anskaffningskostnaderna för nya dylika inventarier.

Avgående poster:

1. Ingående varufordringar (= föregående års utgående varufordringar).
2. Ingående lager (= föregående års utgående lager).
3. Ingående bokfört värde å djurbeståndet (= föregående års utgående bokförda värde å djurbeståndet).
4. Ingående bokfört värde å döda inventarier (= föregående års utgående bokförda värde å döda inventarier).

Om återgången regleras på sätt nu angivits bör så anses, som om den skattskyldige vid ingången av det beskattningsår, då återgången sker, börjat driva jordbruket med det bestånd av levande och döda inventarier, som då fanns.»

I en reservation till riksskattenämndens beslut har uttalats, att nämnden bort meddela anvisningar om beskattning vid återgång till kontantmetoden enligt ytterligare ett alternativ, vilket skulle kunna tillämpas för det fall, då den skattskyldige företedde en fullständig och tillfredsställande utredning angående inköp och försäljning av levande och döda inventarier under hela den tid bokföringsmässig redovisning tillämpats. Reservationen innebär, att alternativt ett slags omtaxering finge göras enligt kontantprincipen för de år bokföringsmässig redovisning tillämpats och den skillnad i resultat, som framkomme vid jämförelse med faktiskt tillämpad redovis-

ningsmetod, upptagas som tillkommande respektive avgående post för det år, då övergång till ny redovisningsmetod gjordes.

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 ansett böra regleras lagstiftningsvägen.

I anledning härav har jag uppdragit åt taxeringsintendenten E. Johansson att inom finansdepartementet närmare utreda antydda spörsmål. Denne har upprättat en *promemoria* med förslag till bestämmelser avseende skatterättslig reglering vid övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Vid departementspromemorian har fogats förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), vilket förslag torde såsom *Bihang* få fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

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

Departementspromemorian.

I departementspromemorian konstateras till en början att det i vissa fall ur skattesynpunkt kunde vara fördelaktigt för en jordbrukare, som taxerades för sin inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, att återgå till redovisning enligt kontantprincipen. Sålunda vore det gynnsammast för en jordbrukare, som övervägde avyttring av sitt kreatursbestånd eller försäljning av sin fastighet med inventarier, att taxeras efter kontantprincipen, då vid taxering enligt denna metod realisation av levande och döda inventarier kunde göras skattefritt, medan vid bokföringsmässig redovisning hela försäljningssumman skulle upptagas såsom skattepliktig inkomst. Man finge därför med nuvarande bestämmelser räkna med att en del enskilda jordbrukare, som övergått till bokföringsmässig redovisning, vid en framtida tidpunkt kunde vilja återgå till redovisning efter kontantmetoden. En del jordbrukare, som redan tidigare i enlighet med av regeringsrätten godtagen praxis, men utan stöd av författningsbestämmelser, deklarerat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, hade också i och med den nya lagens ikraftträdande velat övergå till att deklarerat sin inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantmetoden. Anledningen härtill torde enligt promemorian i de flesta fall vara bestämmelsen, att värdet å levande inventarier vid utgången av det första beskattningsår, för vilket bok-

föringsmässig redovisning i enlighet med den nya lagens bestämmelser tillämpades, normalt skulle upptagas till av riksskattenämnden fastställda värden, medan djurvärdena vid ingången av samma beskattningsår skulle upptagas till tidigare tillämpade värden. I de fall då dessa värden varit låga — vilket dock endast undantagsvis förekommit — komme den skattskyldige att drabbas av beskattning på hela skillnadsbeloppet. Denna fråga hade uppmärksammats vid remissbehandlingen av det sakkunnigförslag, på vilket propositionen nr 191 till 1951 års riksdag byggde, samt även gjorts till föremål för motioner i riksdagen. Varken i propositionen eller i bevillningsutskottets betänkande i anledning av densamma hade förordats någon annan lösning av frågan än en successiv anpassning av djurvärdena, så att den vinst, som uppstode vid uppskrivning av djurbeståndet, vid taxeringen komme att fördelas på flera år med ty åtföljande minskning av progressiviteten i skattebelastningen.

Vidare anföres i departementspromemorian.

Första förutsättningen för att bokföringsmässig redovisning skall giva ett riktigt resultat, som på längre sikt ger samma utslag som redovisning enligt kontantprincipen, är att förstnämnda redovisningsmetod tillämpas kontinuerligt. Detta har även kommit till uttryck i ett uttalande under förarbetena till kommunalskattelagen. Skattskyldig, som byter redovisningsmetod, bryter sålunda mot grundförutsättningen för att övergång till bokföringsmässig redovisning medgivits. Om enbart sakliga synpunkter anlägges på denna fråga, torde anledning saknas att över huvud tillerkänna skattskyldig rätt att övergå från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av jordbruksinkomster. Då dock av formella skäl dylikt ombyte av redovisningsmetod före den nya lagstiftningens ikraftträdande icke ansetts kunna vägras, synes den skattskyldige rimligen icke böra kunna påräkna, att redovisningen för hela den period, för vilken bokföringsmässiga grunder tillämpats, brytes upp på sätt reservanten i riksskattenämnden förordat, utan bör övergången ske enligt de riktlinjer, som angivas i de anvisningar som meddelats av riksskattenämnden.

I de fall bokföringsmässig redovisning medgivits enligt hittills tillämpad praxis har vid realisation av levande och döda inventarier beskattning icke ansetts kunna ske för större del av uppkommen vinst än som motsvarat verkställda avskrivningar å dessa tillgångar (RÅ 1945 ref. 20). För de jordbrukare, som påyrka att bli taxerade enligt bokföringsmässiga grunder enligt den nya lagstiftningen, har inkomstbegreppet härvidlag emellertid utvidgats så att till beskattning skall upptagas hela den intäkt som erhålles vid realisation. Det synes under sådana omständigheter nödvändigt förhindra, att en jordbrukare som övertäger försäljning av sitt jordbruk eller övergång till kreaturlöst jordbruk icke inför sådan försäljning eller driftsomläggning genom ombyte av redovisningsmetod uppnår icke avsedda fördelar vid beskattningen. I första hand skulle i detta sammanhang kunna övervägas förbud för jordbrukare, som påyrkat bokföringsmässig redovisning enligt den nya lagstiftningen, att övergå till redovisning enligt kontantmetoden. Emellertid är att märka, att jordbrukare, som påyrkar att bli taxerad för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, som inledningsvis framhållits, är skyldig att såsom underlag för taxeringen föra räkenskaper på sätt framgår av särskild förordning med bestämmelser härom. Upphör den skattskyldige att föra räkenskaper, bör också rätten att bli taxerad

efter bokföringsmässiga grunder för jordbruksinkomster förfalla. Någon möjlighet att tvinga jordbrukare att fortsätta att föra räkenskaper för jordbruket föreligger nämligen icke, enär stadgande om särskild påföljd för underlåtenhet härutinnan icke finnes och lämpligen icke heller synes böra införas för närvarande. Möjlighet att reglera frågan genom att stadga förbud mot övergång till redovisning enligt kontantmetoden synes sålunda saknas.

Sedan det sålunda konstaterats, att någon möjlighet att förbjuda övergång från den ena metoden till den andra icke förelåge, framhålles i promemorian att den utväg som återstode vore att i kommunalskattelagen införa bestämmelser angående inkomstberäkning vid övergång från bokföringsmässig redovisning till redovisning enligt kontantmetoden. Bestämmelserna syntes böra avfattas så, att vid dylik övergång till beskattning skulle upptagas den vinst som kunde beräknas uppstå, om samtliga levande och döda inventarier på en gång försåldes vid ingången av det år, under vilket övergång till kontantmässig redovisning ägt rum. Taxeringstekniskt innebure detta att såsom tillkommande poster skulle upptagas det beräknade saluvärdet på nyssnämnda tillgångar, medan som avgående poster skulle uppföras de värden, till vilka tillgångarna i fråga redovisats i närmast föregående balansräkning. Dessutom borde vid inkomstberäkningen för övergångsåret hänsyn tagas till varulager, varufordringar och varuskulder som redovisats i nyssnämnda balansräkning. Varuskulderna borde upptagas såsom tillkommande post, medan varulagret och varufordringarna borde uppföras såsom avgående poster.

Beträffande frågan till vilka värden nyssnämnda tillgångar i avsedda fall skulle upptagas, har i departementspromemorian uttalats, att värdet å levande och döda inventarier icke borde upptagas till av riksskattenämnden fastställda värden eller andra schablonvärden utan till fullt marknadsvärde. I annat fall kunde den skattskyldige frestas påyrka övergång till kontantmässig redovisning i samband med realisation av inventarier, för att på så sätt undgå beskattning för skillnaden mellan marknadsvärdet å ifrågavarande tillgångar och schablonvärdena. Vissa svårigheter kunde givetvis uppstå vid värderingen av levande och döda inventarier, men om försäljning skedde efter ombyte av redovisningsmetod, borde försäljningspriset kunna läggas till grund för värderingen. Om bestämmelser av föreslaget innehåll infördes, torde även kunna antagas, att övergång till redovisning enligt kontantmetoden endast komme att äga rum i enstaka undantagsfall, eftersom de skattemässiga fördelarna av en dylik övergång i huvudsak eliminerats.

Sedan övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av jordbrukets inkomster skett, borde enligt promemorian så anses som om den skattskyldige börjat driva jordbruket med det bestånd av levande och döda inventarier som då fanns å fastigheten.

De i departementspromemorian föreslagna reglerna för inkomstberäkning vid övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av jordbruksinkomst har i ett vid promemorian fogat författningsförslag upptagits såsom ett tillägg till punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen. I anslutning härtill anföres i promemorian, att det visserligen kunde

hävdas, att kommunalskattelagens allmänna systematik närmast bort för-
anleda vissa tillägg till 21 § och anvisningarna till 41 §, men med tanke på
överskådligheten syntes önskvärt att sammanföra bestämmelserna på ett
håll. Då ifrågavarande bestämmelser kunde förutses bli tillämpliga i ett
mycket begränsat antal fall, borde de lämpligen intagas i nyssnämnda anvis-
ningspunkt.

De föreslagna bestämmelserna har i promemorian ansetts böra träda i
kraft den 1 januari 1955 och första gången tillämpas vid taxering nämnda
år.

Remissyttrandena.

Samtliga de hörda myndigheterna och organisationerna har varit av den
uppfattningen, att åtgärder vore nödvändiga för att förhindra att den jord-
brukare medgivna rätten att övergå från en redovisningsmetod till en annan
komme att begagnas i syfte att bereda jordbrukaren oberättigade fördelar i
skattehänseende. I samtliga remissyttranden har förslaget i departementspro-
memorian i princip tillstyrkts eller lämnats utan erinran, men i några ytt-
randen har erinringar i speciella hänseenden riktats mot detsamma.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

Från några håll har uttalats, att de i departementspromemorian berörda
problemen aktualiserade spörsmålet om det lämpliga i att ha två skilda re-
dovisningssystem beträffande samma inkomstslag. *Riksskattenämnden* har
såsom en tanke på längre sikt ifrågasatt, om man icke, sedan den bokförings-
mässiga redovisningsmetoden hunnit inarbetas och tillräckliga erfarenheter
därav vunnits, borde ånyo överväga möjligheterna att helt övergå till detta
system och sålunda slopa den kontantmässiga redovisningsprincipen för in-
komst av jordbruksfastighet.

Jämväl *länsstyrelsen i Örebro län* har berört denna fråga och framhållit,
att det icke syntes vara lyckligt med två alternativa redovisningssystem för en
och samma förvärvskälla. Med hänsyn härtill och då bokföringsmässig redo-
visning vore den enda metod som under alla omständigheter kunde giva ett
riktigt och rättvist resultat, har länsstyrelsen ifrågasatt, om icke snarast
möjligt borde övervägas att uteslutande tillämpa denna redovisningsmetod
åtminstone för större och medelstora jordbruksfastigheter.

I övrigt har förslaget föranlett följande allmänna uttalanden.

Länsstyrelsen i Malmöhus län, som hade den meningen att ett behov av
prohibitiva bestämmelser föreläge, har anfört, att i förslaget hade förordats
en lösning, som innebure att upplösta dolda reserver beskattades även då
den tillgång, till vilken reserven anknöte sig, ej avyttrats. Någon motsvarig-
het till dylik beskattningspåföljd funnes ej inom andra förvärvskällor. Å
andra sidan kunde hävdas att denna ensidiga skattepåföljd för jordbrukare
vore en konsekvens av systemet med dubbla taxeringsmetoder. Länsstyrel-
sen, som icke kunde påvisa någon lämpligare utformning av de prohibitiva

bestämmelserna, tillstyrkte därför ehuru med tvekan utredningsmannens förslag. Länsstyrelsen ville emellertid ifrågasätta, om icke bestämmelser samtidigt borde utfärdas om rätt för jordbrukare att i dylikt fall få beräkna stallig inkomstskatt enligt reglerna för ackumulerad inkomst.

Sveriges lantbruksförbund, som i likhet med utredningsmannen funnit nödvändigt, att bestämmelser infördes i kommunalskattelagen angående inkomstberäkning vid övergång från taxering enligt bokföringsmässiga grunder till taxering enligt kontantmetoden, har ansett, att utredningsmannens redovisning av skälen för en sådan övergång icke vore tillräckligt utförlig. Enligt utredningsmannen borde endast formella skäl kunna berättiga till ett ombyte i här åsyftad riktning. Lantbruksförbundet, som stödde sig på en synnerligen ingående erfarenhet av förhållandena inom det svenska jordbruket å detta område, då förbundet bedreve en omfattande konsultationsverksamhet i jordbrukets bokförings- och skattefrågor, hade en annan uppfattning på denna punkt. Även andra skäl än de av utredningsmannen anförda kunde i många fall vara anledning till att jordbrukare, som redovisat inkomst efter bokföringsmässiga grunder, ville övergå till kontantmässig redovisning. Det förhölle sig nämligen så, att jordbrukarna endast i undantagsfall hade de kunskaper, som erfordrades för att föra en tillfredsställande bokföring. Oftast vore det icke jordbrukaren själv som förde böckerna inom det jordbruk, där bokföringsmässig redovisning tillämpades, utan i stället någon anhörig eller anställd. I åtskilliga fall handhades bokföringen av bokföringsbyråer. Ofta uppkomme det läget, att jordbrukaren icke längre hade möjlighet att uppfylla bokföringsplikten, exempelvis på grund av att en anställd, som skött bokföringen, slutade sin anställning och icke efterträddes av någon med nödig bokföringskompetens. För jordbrukaren vore det ofta svårt och ibland omöjligt att skaffa ersättare. Det hade visat sig, att jordbrukare i många fall funnit det kostsamt att fortsätta att anlita bokföringsbyråer och därför upphört med bokföringsmässig redovisning. I de fall, då jordbrukaren av dylika skäl måste upphöra att föra de räkenskaper, som erfordrades enligt förordningen om jordbruksbokföring, bleve en återgång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet nödvändig, när redovisningen av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder vore sammankopplad med bokföringsplikt. Enär sålunda enligt lantbruksförbundets mening även andra skäl än skattehänsyn kunde föranleda övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning, borde bestämmelserna så vitt möjligt avpassas så, att jordbrukaren efter återgången komme i samma läge som om han hela tiden redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen. Den i och för sig mest rättvisa lösningen av frågan skulle enligt förbundets mening erhållas efter de alternativa linjer, som angivits i reservationen mot riksskattenämndens tidigare berörda anvisningar. Andra alternativ gåve ökad näring åt skattetänkandet. När det gällde övergång efter den nya lagstiftningens ikraftträdande talade emellertid praktiska skäl emot en lösning av frågan i enlighet med det förslag, som reservanten i riksskattenämnden avgivit, efter-

som det nu gällde att införa bestämmelse för framtiden och en tillämpning av reservantens förslag i enskilda fall skulle kunna innebära ett slags om-taxering för flera årtionden. En generell tillämpning av detta alternativ vore uppenbarligen inte möjlig. Lantbruksförbundet ansåge sig därför kunna ansluta sig till utredningsmannens förslag, dock med vissa ändringar och förtydliganden.

Kammarrätten har uttalat, att vid återgång från redovisning enligt bokföringsmässiga grunder till kontantmetoden en omräkning i princip borde göras enligt kontantmetoden för samtliga år, under vilka inkomst redovisats enligt bokföringsmässiga grunder. På sådant sätt skulle man vid återgången kunna räkna fram de tilläggs- respektive avdragsposter som fordrades för att den skattskyldige varken skulle bli för högt eller för lågt taxerad. Detta förfaringssätt skulle emellertid bli alltför komplicerat, i synnerhet då återgång till kontantmetoden skedde efter många år. Även om ett fullt rättvist resultat ur skattesynpunkt för vissa fall icke komme till stånd genom den i promemorian föreslagna avräkningsmetoden, torde en lösning av frågan i enlighet med de i promemorian angivna riktlinjerna vara den enda tänkbara. *Kammarrätten* ville i detta sammanhang erinra om att icke heller vid övergång till bokföringsmässiga grunder fullt riktigt resultat för alla fall kunde åvägbringas.

Länsstyrelsen i Kristianstads län har ifrågasatt, om en jordbrukare, som taxerats för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, kunde ha något legitimt behov av ett ändrat redovisningssätt. Enligt länsstyrelsens uppfattning vore detta icke fallet. En jordbrukare, som en gång börjat föra räkenskaper, finge nämligen antagas komma att föra sådana även i fortsättningen.

Vissa cirningar har i remissutlåtandena gjorts mot förslaget i promemorian, att det värde å djur och inventarier, varmed tillägg skall ske till nettointäkten för det beskattningsår, varunder den skattskyldige övergått från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning, skall beräknas efter ortens pris. Sålunda har *länsstyrelsen i Östergötlands län* anmärkt, att det i författningsförslaget använda uttrycket »efter ortens pris» kunde leda till en icke avsedd schablonisering vid värdesättningen av djurbeståndet m. m. Därest emellertid uttrycket »efter ortens pris», vilket uttryck redan förekomme i 42 § kommunalskattelagen, ansåges böra bibehållas, borde en närmare förklaring vad därmed avsåges införas i anvisningarna till nyssnämnda paragraf. För att uppnå det avsedda syftet med lagstiftningen vore det härvidlag angeläget att av anvisningarna klart framginge, att värdet skulle åsättas efter vad som kunnat utvinnas vid en normal försäljning å orten och att värdesättningen skulle ske efter en individuell uppskattning. Om försäljning skedde relativt snart efter ombyte av redovisningsmetod, kunde i stället det faktiska försäljningspriset läggas till grund för värderingen.

Vidare har *lantbruksstyrelsen* framhållit, att enligt promemorian skulle man vid prissättningen utgå från marknadsvärdet, medan enligt det pro-

memorian bilagda författningsförslaget värderingen skulle ske efter »ortens pris», vilket pris enligt 42 § i kommunalskattelagen vore att uppfatta som ett bruttopris vid försäljning. Vare sig en jordbrukare efter övergång till redovisning enligt kontantmetoden realiserade sina inventarier eller icke, syntes emellertid vid beräkningen av skillnadsvärdet hänsyn böra tagas till de omkostnader, som en försäljning kunde förväntas draga med sig. Vid taxering av realisationsvinst medgäves nämligen enligt kommunalskattelagen avdrag för alla omkostnader både för förvärv och avyttring.

Lantbruksstyrelsen har vidare framhållit, att skillnaden mellan marknadsvärdets brutto och netto otvivelaktigt kunde variera rätt avsevärt beroende på vad slag av inventarier som såldes och för vad ändamål de såldes. I fråga om djur, som skulle säljas å livdjursauktion, torde transportkostnader och försäljningsprovision vanligen uppgå till omkring 10 procent å auktionsvärdet. Vid slaktdjursförsäljning däremot torde vanligen endast transportkostnader uppstå, varvid emellertid borde beaktas, att slakteriföreningarna i regel icke debiterade särskild fraktkostnad, utan kostnaderna för slaktdjurshämtningen inräknades i slakteriets totala kostnader och inverkade sålunda på slaktavräkningspriset. Vid försäljning av begagnade maskiner torde i vissa fall skillnaden mellan brutto och netto bli större än vid försäljning av livdjur.

Sveriges lantbruksförbund har ansett det vara nödvändigt, att anvisningar lämnades, hur saluvärdet av djur samt maskiner och inventarier skulle beräknas vid återgångstillfället. I promemorian hade på denna punkt anförts att vissa svårigheter kunde uppstå vid värderingen men att, därest försäljning skedde i anslutning till ett ombyte av redovisningsmetod, försäljningspriset i allmänhet borde kunna läggas till grund för värderingen. I övrigt hade emellertid i promemorian icke lämnats några anvisningar om hur värderingen skulle tillgå. Anledningen härtill syntes vara den, att utredningsmannen förutsatt, att återgång endast komme i fråga i sådana fall, där den skattskyldige stode i begrepp att realisera sitt bestånd av djur och inventarier. I de fall då återgången verkställdes av helt andra skäl hade man icke något försäljningspris, som kunde läggas till grund för värderingen. Därest realisationen verkställdes någon längre tid efter återgångsåret, torde vidare taxeringstekniska svårigheter hindra att försäljningspriset lades till grund för värderingen. Den skattskyldige borde för övrigt redan vid avlämnandet av deklarationen känna till de värden, till vilka djur och inventarier skulle upptagas i vidräkningen. Lantbruksförbundet ville därför föreslå införandet av bestämmelser om att ett värderingsintyg utfärdat av sakkunnig värderingsman, såsom exempelvis nämndeman eller auktionsförrättare, skulle läggas till grund för värderingen i sådana fall, där skattemyndigheterna eller den skattskyldige icke kunde påvisa ett exakt saluvärde för de vid återgången förefintliga djuren eller inventarierna.

Riksskattenämnden, som icke gjort någon invändning mot de i promemorian föreslagna bestämmelserna rörande ifrågavarande värdering, har erinrat om, att promemorieförslaget anslöte sig till de anvisningar, som riksskat-

tenämnden meddelat beträffande återgång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning av jordbruksinkomst i sådana fall, då de nya lagbestämmelserna om bokföringsmässig redovisning av dylik inkomst ännu icke vunnit tillämpning å den skattskyldige. Beträffande grunden för värdering av levande och döda inventarier skilde sig dock förslaget i promemorian från riksskattenämndens anvisningar. Enligt promemorian skulle värdena å levande och döda inventarier vid återgången till kontantmässig redovisning upptagas till fulla marknadsvärden, medan riksskattenämnden rekommenderat att värdena skulle upptagas till de av nämnden fastställda schablonvärdena, i allmänhet motsvarande 80 procent av verkliga värden. Denna skillnad vore emellertid betingad av att riksskattenämndens anvisningar avsåge en övergång, som ägde rum innan den nya lagstiftningen fått verkan för den skattskyldiges del. Den skattskyldige befunde sig då i ett läge, som han icke haft möjlighet att förutse, när han börjat tillämpa bokföringsmässig redovisning. För detta fall hade det därför syntes rimligt att tillåta en övergång efter icke alltför rigorösa grunder och att sålunda lägga något lägre värden än de allmänna saluvärdena till grund för vinstberäkningen. När det däremot gällde skattskyldiga, som efter den nya lagstiftningens tillkomst och med vetskap om dess innebörd tillämpat bokföringsmässig redovisning för att där-efter vilja övergå till redovisning enligt kontantprincip, kunde icke samma skäl åberopas och man hade då icke anledning att välja andra värden för övergången än de verkliga. Riksskattenämnden funne sig alltså kunna acceptera vad promemorian innehöle i denna del.

Några remissinstanser har ifrågasatt, om de föreslagna bestämmelserna vore tillräckliga för att förhindra att jordbrukarna vid övergång från en redovisningsmetod till en annan beredde sig fördelar vid beskattningen.

Riksskattenämnden har sålunda framhållit, att det icke syntes uteslutet att även med de föreslagna bestämmelserna en övergång från det ena till det andra redovisningssystemet i vissa fall kunde komma att ske i spekulationssyfte. Bland annat syntes sålunda — under vissa förutsättningar i fråga om prisutvecklingen — vid växling mellan de båda systemen skattefördelar kunna uppnås på grund av den olika princip, som enligt de båda systemen tillämpades med avseende å realisation av levande och döda inventarier. Huruvida ytterligare lagstiftning i följd därav skulle bliva erforderlig torde komma att visa sig i framtiden; tills vidare torde utvecklingen på detta område böra följas med uppmärksamhet.

Länsstyrelsen i Örebro län anför.

En jordbrukare med hårt nedslitet bestånd av maskiner och andra dylika inventarier, som övergår från bokföringsmässig redovisning till redovisning enligt kontantmetoden, torde icke drabbas av större skattebelastning genom den av utredningsmannen föreslagna bestämmelsen, att verkliga värdet å maskiner och inventarier skall upptagas som tillkommande post för det år övergång till redovisning enligt kontantmetoden sker. Då inventariernas verkliga värde är lågt, måste nämligen skillnaden mellan detta värde och det bokförda bliva relativt liten. Då den skattskyldige sedermera utbyter de ut-

slitna maskinerna och inventarierna mot nya av samma slag, äger han rätt att åtnjuta avdrag för hela skillnaden mellan inköpspriset för de nya och försäljningspriset för de gamla inventarierna. Om den skattskyldige sedan något eller några år förflutit efter inköpet av inventarierna, ånyo övergår till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder — något formellt hinder häremot föreligger icke — äger han rätt att som avskrivningsunderlag upptaga värdet å de nyinköpta inventarierna beräknat på basis av de schablonvärden, som årligen skola fastställas av riksskattenämnden. Den skattskyldige skulle härigenom erhålla i det närmaste dubbelt avdrag för kostnaden för inköp av ett och samma inventariebestånd. Även vad gäller djurbeståndet torde den skattskyldige hava vissa möjligheter att genom manipulationer i samband med ombyte av redovisningsmetod bereda sig fördelar i skattehänseende. För att dylika transaktioner skola omöjliggöras synes vara nödvändigt, att stipulera vissa minimivärden till vilka inventarierna å jordbruksfastighet lägst skola upptagas vid övergång från redovisning enligt bokföringsmässiga grunder till redovisning enligt kontantmetoden. Värdet å dylika inventarier torde sålunda vid sådan omläggning av inkomstredovisningen som här avses böra upptagas till sina verkliga värden men dock *lägst* till de schablonvärden, som fastställts av riksskattenämnden närmast före det år under vilket omläggningen ägt rum.

I promemorian har, som förut nämnts, uttalats, att, sedan övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning skett, skulle beskattningen ske så som om jordbrukaren börjat driva jordbruket med det bestånd av djur och inventarier som fanns vid övergångstillfället. Innebörden av detta uttalande har av några remissinstanser ansetts icke vara fullt klar.

Sålunda har *Sveriges lantbruksförbund* anført, att från vissa håll ifrågasatts, huruvida uttalandet hade den innebörden, att en jordbrukare, som inom fem år från återgången till kontantmässig redovisning genom realisation försälde djurbesättningen, skulle beskattas för genom realisationen uppkommen vinst, även om mer än fem år förflutit sedan djurbesättningen anskaffats. Lantbruksförbundet ansåge emellertid, att så icke kunde ske, enär enligt 35 § kommunalskattelagen frågan om skattepliktig realisationsvinst skulle bedömas med hänsyn till tidpunkten för den skattskyldiges förvärv av tillgången i fråga. För att utesluta missförstånd på denna punkt, borde tydliga bestämmelser härom intagas i lagtexten. Vidare förutsatte förbundet, att jordbrukaren efter återgången bibehölles vid den rätt till avdrag för kostnaden för utbyte av enskilda djur och inventarier — oavsett tiden för innehavet och den omständigheten att vid återgången djur och inventarier varit äldre, förslitna el. dyl. — som nu tillerkändes jordbrukare, som redovisade enligt kontantprincipen och som förvärvat ett äldre bestånd av djur och inventarier.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har anført, att innebörden av nämnda uttalande i promemorian syntes vara, att förändringar i djurbeståndet och inventarierna skulle bedömas med utgångspunkt från djurbeståndet respektive förefintliga inventarier vid den tid den kontantmässiga redovisningen började. Att jämväl tidsfristerna för beräkning av realisationsvinst enligt 35 §

skulle ändras genom övergången till ny taxeringsmetod, torde ej ha åsyftats eller behöva ifrågasättas.

I promemorian har icke föreslagits några särskilda regler om skyldighet för den skattskyldige att anmäla att han ämnar övergå till kontantmässig redovisning.

Länsstyrelserna i Kristianstads och Malmöhus län har med anledning härav uttalat såsom ett önskemål, att en övergång från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning borde i likhet med övergången från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning föregås av en anmälan till vederbörande taxeringsintendent om förhållandet. En dylik återgång torde ofta giva anledning till granskning av den skattskyldiges räkenskaper eller anteckningar.

Mot förslaget i promemorian, att de föreslagna författningsbestämmelserna skulle träda i kraft den 1 januari 1955, har *kammarrätten* funnit anledning till erinran och anfört.

Med hänsyn till de oförmånliga verkningar ur skattesynpunkt som en återgång till redovisning enligt kontantmetoden kan medföra och med beaktande av att sådan återgång icke framstår som obehörig, anser *kammarrätten*, att viss tid bör beredas de skattskyldiga att, sedan den nu föreslagna lagen antagits av riksdagen, överväga återgång till kontantmetoden, innan den nya lagstiftningen träder i kraft. *Kammarrätten* ifrågasätter därför om icke, därest lagstiftning i förevarande avseende sker år 1954, lagen bör träda i kraft först den 1 januari 1956. *Kammarrätten* förutsätter i sådant fall, att riksskattenämnden för tiden intill lagens ikraftträdande meddelar anvisningar med liknande innehåll, som av nämnden utfärdats till ledning för taxeringsmyndigheterna för sådana fall, då omförmälda år 1951 vidtagna lagändring ännu icke vunnit tillämpning å en skattskyldig men denne återgår från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning.

Gentemot det vid departementspromemorian fogade författningsförslaget har anmärkts, att de föreslagna omräkningsreglerna lämpligen icke borde anknytas till den förutsättningen, att den skattskyldige upphört att föra för bokföringsmässig inkomstberäkning föreskrivna räkenskaper. Bestämmelsen borde lämpligen anknytas till det förhållandet att den skattskyldige övergått till kontantmässig redovisning vid taxeringen. *Riksskattenämnden* har härvidlag föreslagit att orden »och har den skattskyldige upphört att föra för sådan inkomstberäkning föreskrivna räkenskaper» skulle utbytas mot »men skall inkomsten för beskattningsåret icke beräknas efter sådana grunder».

Sveriges lantbruksförbund har påpekat, att i det remitterade förslaget till lagtext angivits, att som avgående poster å jordbruksbilagan skulle upptagas, förutom ingående värden å djur och å maskiner samt andra dylika inventarier, även ingående värdet å lager av varor och dylikt ävensom beloppet av ingående varufordringar. Vidare skulle som tillkommande poster upptagas bl. a. ingående varuskulder. Då emellertid resultatsberäkningen för beskattningsåret närmast före återgångsåret kunde ha påverkats av även

andra aktiva och passiva än varufordringar och varulager respektive varuskulder, borde i lagtexten föreskrivas, att vid återgången avdrag respektive tillägg skulle göras för andra i föregående års utgående balansräkning upptagna aktiva och passiva, såsom exempelvis å ena sidan kostnader för kommande års skörd, förskottsbetalda löner, hyror och andra omkostnader, samt å andra sidan beräknade obetalda kostnader, exempelvis upplupen men ej förfallen ränta m. m.

Departementschefen.

De beskattningsregler, som gäller vid taxering enligt kontantmetoden, är i många avseenden helt olika de regler, som gäller vid taxering enligt bokföringsmässiga grunder. På grund härav blir i vissa lägen taxering enligt kontantprincipen och i andra lägen taxering enligt bokföringsmässiga grunder fördelaktigare för den skattskyldige. Eftersom något hinder enligt gällande lagstiftning icke finns mot övergång från det ena redovisningssystemet till det andra, kan befaras att mindre nogräknade skattskyldiga kommer 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 jordbrukare, som taxerats för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, genom att övergå till kontantmässig redovisning och på grund därav bli taxerad enligt kontantprincipen i vissa lägen undgå en beskattning, 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 kon-

tantprincipen, 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 ifrågavarande 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 tillämpas, 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 remissyltranden 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 anges 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.

Departementschefens hemställan.

Föredragande departementschefen hemställer härefter, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå 1954 års riksdag att antaga ett i enlighet med det anförda inom finansdepartementet upprättat förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 3 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdade hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar, skall avlätas till riksdagen.

Ur protokollet:

Ulf Thorselius.

*Bihang.***Utredningsmannens förslag**

(i departementspromemorian)

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 1928 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 och har den skattskyldige upphört att föra för sådan inkomstberäkning föreskrivna räkenskaper, skall i 23 § angiven nettointäkt för beskattningsåret ökas med värdet efter ortens pris å vid ingången av beskattningsåret å fastigheten befintliga djur, maskiner och andra dylika inventarier ävensom med beloppet av varuskulder vid samma tidpunkt samt minskas med det värde som i den senaste balansräkningen upptagits å djur, maskiner och andra dylika inventarier samt å lager av varor och dylikt ävensom med beloppet av varufordringar enligt nämnda balansräkning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1955.