

Nr 129

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 10 april 1970.

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

- 1) lag om ändring i lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370),
- 2) lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

Vid övergång till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder gäller f. n. att avdrag får åtnjutas för värdet av samtliga djur som finns på fastigheten vid övergången. Vid den årliga varulagervärderingen skall djur vid bokföringsmässig redovisning upptas lägst till de värden som fastställts av riksskattenämnden och som i princip motsvarar 80 % av djurens värde.

I propositionen föreslås att skattskyldig som övergår till bokföringsmässig redovisning inte skall få åtnjuta avdrag för värdet av andra djur än s. k. stamdjur. Vidare föreslås en uppmjukning av varulagervärderingsreglerna så till vida att andra djur än stamdjur skall få tas upp till lägst 40 % av allmänna saluvärdet. Slutligen föreslås en anpassning härtill av de beskattningsregler som gäller för skattskyldig som övergår till kontantredovisning av jordbruksinkomst.

De nya bestämmelserna avses i princip tillämpas första gången vid 1971 års taxering.

1) Förslag
till
Lag
om ändring i lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen
den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

3.¹ För skattskyldig, som vid senare tidpunkt än ovan under 2. sägs övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skola bestämmelserna under 2. äga motsvarande tillämpning, *dock att, därest den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av inventarier och djur samt anskaffningskostnad för byggnad icke kunna visas, värdet å befintliga inventarier och djur skall, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, upptagas till belopp, som motsvara de värden, som av riksskattenämnden fastställts närmast före det första räkenskapsårets ingång, samt värdet å byggnader skall upptagas till belopp, motsvarande två tredjedelar av summan av vid den närmast före sistnämnda tidpunkt verkställda fastighetstaxeringen åsatta jordbruksvärdet, skogsmarksvärdet, värdet av övrig mark och värdet av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25 000 kronor. Har riksskattenämnden icke fastställt värde å djur, bestämmes värdet till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av nämnden*

(Föreslagen lydelse)

3. För skattskyldig, som vid senare tidpunkt än ovan under 2. sägs övergår till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skola bestämmelserna under 2. äga motsvarande tillämpning, *om ej annat följer av andra eller tredje stycket nedan.*

Vad under 2. c) sägs om djur skall hava avseende endast på sådana djur som äro hänförliga till stamdjursbesättning (stamdjur). Å djur av annat slag må värde icke upptagas vid övergången.

Om den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av inventarier och stamdjur samt anskaffningskostnad för byggnad icke kunna visas, skall värdet å befintliga inventarier och stamdjur, där icke särskilda omständigheter till annat föranleda, upptagas till belopp, som för inventarier motsvara de värden, som av riksskattenämnden fastställts närmast före det första räkenskapsårets ingång, och för stamdjur motsvarafem fjärdedelar av de värden, som fastställts av riksskattenämnden närmast före sistnämnda tidpunkt, samt värdet å byggnader upptagas till belopp, motsvarande två tredjedelar av summan av vid den närmast före samma tidpunkt verkställda fastig-

¹ Senaste lydelse 1968: 730.

(Nuvarande lydelse)

närmast före nyssnämnda tidpunkt fastställda värdena å olika slag av djur understiga motsvarande genomsnittspriser å dessa djurslag.

(Föreslagen lydelse)

hetstaxeringen åsatta jordbruksvärdet, skogsmarksvärdet, värdet av övrig mark och värdet av särskilda tillgångar, minskat med skäligt värde av mera betydande naturtillgångar och särskilda förmåner. Skogsmarksvärdet inräknas dock med högst 25 000 kronor. Har riksskattenämnden icke fastställt värde å *stamdjur* (såsom i fråga om *dyrbarare avelsdjur*), bestämmes värdet till allmänna saluvärdet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1970 och tillämpas beträffande räkenskapsår som börjat den 1 januari 1970 eller senare. De nya bestämmelserna om värde å djur tillämpas även i fråga om räkenskapsår, som börjat under år 1969, om den skattskyldige icke senast den 31 mars 1970 i avgiven självdeklaration eller i annan skriftlig form meddelat taxeringsmyndighet att han under år 1969 övergått eller ämnar övergå till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. I övriga fall gäller äldre bestämmelser i fråga om räkenskapsår som börjat före den 1 januari 1970.

2) Förslag

till

Lag**om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)**

Härigenom förordnas, att punkt 3 av anvisningarna till 21 § och punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)***Anvisningar**

till 21 §.

3.¹ Såsom intäkt — — — — — 35 §.

Sådan gottgörelse — — — — — av jordbruksfastighet.

Redovisar arbetsgivare — — — tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Därest inkomst — — — — — även i fråga om jordbruksfastighet.

Har skattskyldigs inkomst av jordbruksfastighet året före beskattningsåret beräknats enligt bokföringsmässiga grunder men skall in-

Har skattskyldigs inkomst av jordbruksfastighet året före beskattningsåret beräknats enligt bokföringsmässiga grunder men skall in-

¹ Senaste lydelse 1967: 546.

(Nuvarande lydelse)

komsten 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.

(Föreslagen lydelse)

komsten av jordbruksfastigheten för beskattningsåret icke beräknas efter sådana grunder, skall i 23 § angiven nettointäkt för beskattningsåret ökas med ett belopp, motsvarande allmänna saluvärdet vid ingången av beskattningsåret å *sådana djur som äro hänförliga till stamdjursbesättning å fastigheten (stamdjur)*, maskiner och andra dylika inventarier å fastigheten ävensom med det i senaste balansräkning bokförda beloppet av varuskulder och andra skulder avseende verksamheten samt minskas med ett belopp, motsvarande det värde, som i nyssnämnda balansräkning upptagits å *djur*, maskiner och andra dylika inventarier samt å lager av varor o. dyl., ävensom med bokförda beloppet av varufordringar och andra fordringar avseende verksamheten enligt nämnda balansräkning. Fordringar och skulder avseende verksamheten upptagas allenast i den mån influten likvid eller erlagd betalning blir att hänföra till skattepliktig intäkt respektive avdragsgill utgift i förvärvskällan. Är allmänna saluvärdet å *stamdjur*, maskiner och andra dylika inventarier lägre än det värde för tillgång av motsvarande slag, som 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.

till 41 §.

1.¹ Inkomst av ————— särskilt stadgas.
 För skattskyldig, ————— av följande.
 Därest vinstresultatet ————— stadgade grunder.
 Den i ————— nedan sägs.
 Lagret vid ————— för inkurans.
 Därest värdet ————— icke gälla.

¹ Senaste lydelse 1966: 724.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Utan avseende ----- vara påkallat.
 Vad i ----- såsom skäligt.
 Förvärvas aktie ----- inbetald insats.
 Avdrag för ----- skattskyldiga angivit.
 Vid bestämmande ----- eget kapital.
 När fråga ----- skulle ifrågakommit.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Djur å jordbruksfastighet skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas lägst till värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. I vissa fall (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur) fastställas icke dylika värden; i sådant fall må värdet å djuret icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna å dessa djurslag under tiden från och med den 1 oktober året före beskattningsåret till och med den 30 september beskattningsåret.

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

Djur som äro hänförliga till stamdjursbesättning (stamdjur) å jordbruksfastighet skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas lägst till värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. I vissa fall (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur) fastställas icke dylika värden; i sådant fall må värdet å djuret icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna å dessa djurslag under tiden från och med den 1 oktober året före beskattningsåret till och med den 30 september beskattningsåret.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Andra djur å jordbruksfastighet än stamdjur må icke upptagas till lägre värde än hälften av de värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. Värdet å sådana andra djur må emellertid, om den skattskyldige övergått till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder med tillämpning av övergångsbestämmelserna till lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) i deras lydelse den 1 juli 1970, för de tre första beskattningsåren efter övergången upptagas till lägst nedan angiven del av de av riksskattenämnden fastställda värdena av sådana djur, nämligen

för det första beskattningsåret en åttondel,
 för det andra beskattningsåret två åttondelar,
 för det tredje beskattningsåret tre åttondelar.

Vad här ————— årets inkomst.

Har avverkningsrätt ————— influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, ————— till beskattning.

Motsvarande gäller ————— års inkomstberäkning.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1970 och tillämpas första gången vid 1971 års taxering.

2. De nya bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § tillämpas även vid 1970 års taxering i fråga om beskattning av inkomst av jordbruksfastighet, om den skattskyldige med tillämpning av övergångsbestämmelserna till lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) i deras lydelse den 1 juli 1970 övergått till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

3. Äldre bestämmelser gäller i övrigt vid 1970 års taxering och vid eftertaxering för år 1970 och tidigare år.

4. Punkt 3 av anvisningarna till 21 § i dess äldre lydelse gäller fortfarande i fråga om beskattning av jordbruksfastighet, om den skattskyldige med tillämpning av övergångsbestämmelserna till lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) i deras lydelse före den 1 juli 1970 övergått till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 10
april 1970.*

Närvarande:

Statsministern PALME, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, HOLMQVIST, ASPLING, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, ODHNOFF, WICKMAN, MOBERG, BENGTTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, CARLSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändrade regler för bestämmande av ingångsvärde för djur vid beskattning av jordbruksinkomst, m. m.*, och anför.

1. Inledning

Inkomst av jordbruksfastighet får enligt gällande regler redovisas till statlig och kommunal inkomstbeskattning antingen enligt s. k. kontantmetod eller enligt bokföringsmässiga grunder. Den sistnämnda redovisningsmetoden skiljer sig från kontantmetoden bl. a. däri, att hänsyn till värdet av djur på fastigheten vid årets början och slut tas vid den bokföringsmässiga inkomstberäkningen. I kontantmetoden sker ingen motsvarande värdering av djur. En skattskyldig, som väljer att övergå från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst, är enligt särskilda föreskrifter berättigad att tillgodoföra sig ett värde vid beskattningsårets ingång av den djurbesättning som han har vid övergången till ny redovisningsmetod (ingångsvärde). Reglerna om ingångsvärde för djur vid byte av redovisningsmetod antogs av 1951 års riksdag (prop. 1951: 191, BeU 63, rskr 360).

Det åligger riksskattenämnden att årligen fastställa värden på djur som är avsedda att användas som ingångsvärden vid övergång till beräkning av jordbruksinkomst enligt bokföringsmässiga grunder. De av nämnden senast fastställda värdena på djur finns intagna i nämndens meddelande nr 8/1969. För skattskyldig, som redan tillämpar bokföringsmässig inkomstredovisning, ligger de fastställda djurvärdena till grund för den värdering av djurbesättning som skall ske vid utgången av varje beskattningsår enligt anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928: 370), KL. De fastställda

värdena utgör för sådan skattskyldig minimivärden, som inte får underskridas, om inte särskilda förhållanden visas föreligga.

Med skrivelse den 30 december 1969 har riksskattenämnden till Kungl. Maj:t överlämnat en inom nämndens kansli upprättad promemoria med förslag till ändrade regler för bestämmande av ingångsvärde på djur vid övergång till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, m. m. Till stöd för ändringsförslagen framhålls i promemorian att nuvarande beskattningsregler om ingångsvärden för djur kan ge upphov till betydande opåkallade skattefavörer mot bakgrunden av nyare domstolspraxis rörande beskattning av inkomst av jordbruksfastighet. Förslagen avser ändringar i reglerna om ingångsvärde vid övergång från kontantmässig till bokföringsmässig inkomstredovisning och bestämmelserna om återgång till beräkning av jordbruksinkomst enligt kontantprincipen. I promemorian föreslås även ändrade regler beträffande värderingen av djur vid beskattningsårets utgång när beräkning av inkomst av jordbruksfastighet sker enligt bokföringsmässiga grunder.

Yttranden över promemorian och ett författningsförslag, som upprättats inom finansdepartementet på grundval av promemorian, har avgetts av kammarrätten, lantbruksstyrelsen, statens jordbruksnämnd, länsstyrelserna i Uppsala, Östergötlands, Kristianstads, Skaraborgs, Kopparbergs och Västerbottens län, jordbruksbeskattningskommittén, Svenska kommunförbundet, Sveriges industriförbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund. Vidare har Sveriges lantbruksförbund och Riksförbundet Landsbygdens folk (RLF) avgett gemensamt yttrande genom lantbrukets skatte-delegation.

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 20 november 1968 tillkallade jag särskilda sakkunniga med uppdrag att se över gällande bestämmelser för inkomstbeskattning av jordbruk. De sakkunniga, som antagit benämningen jordbruksbeskattningskommittén, har till uppgift att bl. a. överväga obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Enligt vad jag erfarit har kommittén uppmärksammat bl. a. problemen i fråga om bestämmandet av ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässiga grunder. Kommittén kan beräknas slutföra sitt arbete tidigast under år 1971.

Med hänsyn till vad som anförts i riksskattenämndens promemoria anser jag att de beskattningsfrågor som tas upp där bör behandlas nu, även om kommittén kan beräknas komma att framlägga förslag i samma ämne i ett större sammanhang.

2. Behandlingen av djur vid byte av redovisningsmetod

Gällande rätt m. m.

Redovisning av jordbruksinkomst

Inkomst av jordbruksfastighet kan redovisas antingen enligt den s. k. kontantmetoden eller enligt bokföringsmässiga grunder. Det står varje jordbrukare fritt att välja mellan dessa redovisningsmetoder. De huvudsakliga bestämmelserna angående redovisningen finns i 21—23 §§ KL.

Kontantmetoden innebär att det skattemässiga resultatet av jordbruksfastighet fastställs utan hänsynstagande till balansposter i form av varulager, varufordringar och varuskulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång. Till skattepliktig inkomst hänförs endast vad som under beskattningsåret kommit ägaren eller brukaren av fastigheten till godo, exempelvis kontanta likvider för sålda produkter från jordbruket. Från dessa inkomster får avdrag göras för omkostnader för jordbruksdriften. Såvitt avser levande eller döda inventarier räknas som skattepliktig inkomst i förvärvskällan jordbruksfastighet endast inkomst vid normal omsättning härav (s. k. löpande försäljning). Vid försäljning av samtliga eller den väsentligaste delen av de levande eller döda inventarierna, exempelvis i samband med upphörande av jordbruk eller övergång till kreaturslös drift, hänförs däremot inkomsten till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Inkomsten beskattas då i den mån förutsättningar härför föreligger enligt bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. I konsekvens härmed medges inte avdrag för kostnaderna för den första anskaffningen av levande eller döda inventarier s. k. nyuppsättningskostnad. Däremot får avdrag göras för kostnader för anskaffande av levande eller döda inventarier till ersättning för sålda eller utrangerade sådana inventarier, s. k. ersättningsanskaffning eller nyanskaffning.

Bestämmelserna om bokföringsmässig redovisning infördes i KL genom lagstiftning år 1951 (SFS 1951: 790). Redan tidigare hade emellertid sådan redovisning godtagits i praxis varför lagändringen kan anses endast ha lagfäst rättstillämpningen. För rätt till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder förutsätts att räkenskaper förts enligt förordningen (1951: 793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.

Reglerna om bokföringsmässig redovisning överensstämmer i stort sett med dem som avser inkomst av rörelse. Årsresultatet påverkas således inte bara av inkomster och utgifter utan även av förändringar beträffande varulager — vartill hänförs bl. a. djur — fordringar och skulder. All ersättning vid försäljning av djur och andra inventarier utgör skattepliktig inkomst i förvärvskällan jordbruksfastighet oavsett om fråga är om enstaka

försäljningar eller total avyttring av djurbesättning. Å andra sidan är alla utgifter för anskaffning av djur avdragsgilla, således även nyuppsättningskostnad. Djuren skall dock upptas till visst lägsta värde i utgående balans (punkt 1 trettonde stycket av anvisningarna till 41 § KL). Kostnader för inköp av döda inventarier får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

Den helt övervägande delen av landets jordbrukare har valt kontantprincipen som redovisningsmetod. Vid 1969 års taxering redovisade sålunda i runt tal 8 400 jordbrukare inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Antalet motsvarar ungefär 5 % av det totala antalet jordbrukare i landet.

Behandlingen av djur vid tillämpning av kontantmetoden

Bestämmelserna i KL om levande inventarier bör ses mot bakgrunden av de förhållanden under vilka det svenska jordbruket bedrevs i början av 1900-talet. Jordbruket var då i stor utsträckning inriktat på självhushållning. Djurbesättningarna var tämligen homogena och hade huvudsakligen karaktär av inventarier. Någon egentlig uppfödning av djur för försäljning torde knappast ha förekommit. Vid den skattemässiga behandlingen ansågs härvid regelmässigt att endast försäljning av enstaka djur av besättningen skulle beskattas i förvärvskällan jordbruksfastighet. Den första anskaffningen av djur, alltså även smådjur som svin och höns, hänfördes alltid till inte avdragsgill nyuppsättning. Total utförsäljning av djur beskattades endast i den mån skattepliktig realisationsvinst förelåg.

Jordbrukets allmänna utveckling mot i vissa fall långt driven specialisering och förändrade produktionsmetoder i förening med övergång till mer yrkesmässigt inriktad produktion av djur för försäljning har medfört att djurbeståndet på en jordbruksfastighet alltmer förlorat sin ursprungliga inventarietyp. Redan i mitten av 1940-talet torde djurbesättningarna i viss utsträckning ha övergått till att bli varulager. Numera används därför mer differentierade djurbenämningar såsom stamdjur, avelsdjur eller inventariedjur i stället för benämningen levande inventarier, medan övriga djur som är föremål för snabb omsättning betecknas som omsättningsdjur, göddjur eller uppfödningdjur. I fortsättningen används här benämningarna stamdjur resp. omsättningsdjur.

Förändringarna inom jordbruket har även gett återverkningar på den skattemässiga behandlingen av djuren vid tillämpning av kontantmetoden. I praxis har man på det sätt dragit konsekvenserna av att djuren övergått från att uteslutande vara inventarier till att — i vart fall till viss del — vara lagertillgångar, att avdrag numera regelmässigt medges för även den första anskaffningen av omsättningsdjur (biffkor, svin, höns m. m.). Även inköp av ungnöt som anskaffas uteslutande för uppfödning och försäljning betraktas som avdragsgill omkostnad. Vid total utförsäljning av omsätt-

ningsdjur anses hela köpeskillingen som inkomst i förvärvskällan jordbruksfastighet.

I s. k. blandade nötkreatursbesättningar, dvs. sådana besättningar som används för såväl mjölkproduktion som uppfödning av djur för försäljning, anses i praxis en del djur numera alltid ha karaktären av omsättningsdjur. I dessa fall delas således besättningen upp i en stamdjursdel och en omsättningsdjursdel. Till stamdjuren hänförs därvid mjölkdjursbesättningen, bestående av befintliga mjölkkor och till dessa hörande rekryteringsunderlag i form av ungnöt i olika åldrar, medan överskjutande djur betraktas såsom omsättningsdjur.

Genom ändringarna i praxis har möjligheterna till skattefri realisation av djur i viss mån beskurits. Frågan om gränsdragningen mellan realisation och löpande försäljning har förorsakat ett stort antal skatteprocesser. Riksskattenämnden och regeringsrätten har i denna fråga sedan början av 1960-talet tillämpat en schablonregel som innebär att rekryteringsunderlaget i regel beräknas till lika många ungnöt som antalet kor. Tillämpningen av denna schablonregel har medfört att antalet skatteprocesser nedgått avsevärt.

Gällande bestämmelser om byte av redovisningsmetod

Särskilda bestämmelser har införts för att reglera de skattemässiga verkningarna i samband med byte av redovisningsmetod. Bestämmelserna här om vid övergång från kontantmetod till bokföringsmässig redovisningsmetod finns i övergångsbestämmelserna i 1951 års lagstiftning. I fråga om djur gäller därvid följande. Vid beräkning av inkomsten av jordbruksfastigheten för det år övergången skett upptas värdet av djuren vid beskattningsårets ingång (ingångsvärdet) som en avgående post. I första hand skall ingångsvärdet bestämmas till den skattskyldiges ursprungliga kostnad för nyuppsättning av djur. Om denna kostnad inte kan visas — exempelvis på grund av att nyuppsättningen ligger långt tillbaka i tiden — får en schablonmässig värdering ske. Ingångsvärdet för de vid övergångstillfället befintliga djuren bestäms därvid till belopp som motsvarar de värden på djur som riksskattenämnden fastställt närmast före det första räkenskapsårets ingång. Nämnden fastställer dessa värden under sista kvartalet varje år (senast RN I nr 8/1969). Värdena grundas därvid på genomsnittspriserna under perioden den 1 oktober—30 september närmast före fastställelsen. Riksskattenämndens värden motsvarar i princip 80 % av dessa genomsnittspriser. Jämkning av ett schablonberäknat ingångsvärde för djur kan förekomma om djurbesättningen är av särskilt god eller dålig kvalitet. Beträffande sådana djur för vilka riksskattenämnden inte fastställer något värde — exempelvis dyrbarare avelsdjur — bestäms värdet till allmänna saluvärdet reducerat med det procenttal, med vilket riksskattenämndens värden understiger genomsnittspriset, eller således f. n. 20 %.

Vid övergång till bokföringsmässig redovisning får avdrag inte ske för värdet av ingående fordringar. Ej heller skall värdet av ingående varuskulder upptas som inkomst. Undantag härifrån gäller emellertid för vissa inköp och försäljningar av djur på kredit. Har sådant inköp av djur som är att hänföra till nyuppsättning skett på kredit före övergången och skall likvid erläggas efter övergången får avdrag för ingående varulager göras med köpeskillingens belopp. Samma belopp skall även tas upp som ingående varuskuld, d. v. s. som inkomstpost. Då betalning sker av den skattskyldige, får beloppet dras av, varvid den ingående varuskulden utjämnas. Hade i detta fall inköpet skett mot omedelbar kontant likvid, skulle likviden inte ha fått dras av. Att köpet skett på kredit har inte ansetts böra medföra att transaktionen i skattehänseende skall behandlas annorlunda än om den skett mot omedelbar kontant likvid. Har å andra sidan sådan försäljning av djur på kredit, vilken är att betrakta som realisation, ägt rum före övergången men likvid influiter efter övergången, får köpeskillingen dras av som ingående varufordran. Då likvid inflyter, tas denna upp som inkomst, varvid den ingående varufordran utjämnas. Vid omedelbar kontant likvid skulle den nämligen inte tagits upp som inkomst.

Enligt 30 § 2 mom. taxeringsförordningen (1956: 623), TF, åligger det idkare av jordbruk eller skogsbruk, som yrkar att bli taxerad för inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, att senast tre månader före ingången av det första beskattningsår, för vilket taxering skall ske enligt sådana grunder, göra anmälan härom till förste taxeringsintendenten i det län där jordbruksfastigheten är belägen. Föreskriften har tillkommit bl. a. för att taxeringsmyndigheterna skall få möjlighet att kontrollera att sådana skattskyldiga fullgjort skyldigheten att föra räkenskaper. Underlåtenhet att göra sådan anmälan är emellertid inte förbunden med någon i författning angiven påföljd. I rättstillämpningen har ej heller sådan underlåtenhet betagit skattskyldig rätten att bli taxerad enligt bokföringsmässiga grunder (RÅ 1969 ref. 24).

För jordbrukare som övergår från den bokföringsmässiga metoden till kontantmetoden gäller ett särskilt avräkningsförfarande. Enligt punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL skall som inkomst för det beskattningsår under vilket övergång sker tas upp ett belopp, som motsvarar allmänna saluvärdet av djuren vid beskattningsårets ingång. Å andra sidan får avdrag göras med belopp motsvarande det värde som i senaste balansräkning upptagits för djuren. Är allmänna saluvärdet av djuren lägre än det värde som riksskattenämnden fastställt närmast före beskattningsårets ingång, skall nämndens fastställda värde i stället tillämpas. Reglerna innebär att den dolda reserven i djurlagret tas till beskattning.

Bakgrunden till 1951 års lagstiftning

1951 års lagstiftning angående jordbruksbeskattningen byggde på ett av 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga avlämnat betänkande (SOU 1946: 29). De sakkunniga föreslog att samtliga jordbrukare skulle taxeras enligt bokföringsmässiga grunder. I prop. 1951: 191 föreslogs emellertid att det jämsides med kontantmetoden skulle införas en rätt för jordbrukare att redovisa inkomst enligt bokföringsmässiga grunder. Bestämmelser härom antogs genom beslut av 1951 års riksdag.

I fråga om den skatterättsliga bedömningen av djuren påpekade de sakkunniga att djurbeståndet på en jordbruksfastighet kunde sägas på en gång utgöra inventarier och varulager. Det utmärkande för dessa tillgångar var nämligen att djuren å ena sidan utgjorde ett produktionsmedel i jordbruksdriften och å den andra omsattes som varulager. Med hänsyn till att de till övervägande del torde få hänföras till varulager föreslog emellertid de sakkunniga att djurbeståndet i sin helhet skulle anses som varulager.

Beträffande bestämmandet av ingångsvärdet för befintligt djurbestånd vid övergång till bokföringsmässig redovisning erinrade de sakkunniga först om skillnaden mellan inte avdragsgill nyuppsättningskostnad och avdragsgill nyanskaffningskostnad för djur. Vidare påpekade de sakkunniga att nyuppsättning och nyanskaffning sinsemellan kunde likställas så till vida, som nyanskaffning endast har till ändamål att hålla det vid nyuppsättning nedlagda kapitalet vid samma storlek. De sakkunniga anförde vidare.

I djurbeståndets värde ingår även det värde, som uppkommit genom egen uppfödning. Värdet å djurbeståndet påverkas vidare av prisstegring eller prisfall å den del av beståndet, som anskaffats genom nyuppsättning.

Djurbeståndets nuvärde kan sålunda i princip uppdelas i två särskilda delar, nämligen

a) en del, som motsvarar nyuppsättning i skatteteknisk mening, samt

b) en del, som uppkommit genom egen uppfödning eller till följd av prisstegring (respektive prisfall) å nyuppsättning i nyss angiven mening.

Principiellt skall det belopp, som erlagts för nyuppsättning, icke beskattas vid övergången, enär vid tidigare inkomsttaxering avdrag ej medgivits för inköpet. I följd härav bör jordbrukaren få avdraga detta belopp (motsvarande a) såsom ingående lager för övergångsåret.

Det värde, som uppkommit genom egen uppfödning eller på grund av prisstegring å nyuppsättning, utgör en verklig inkomst av jordbruksdriften och skall sålunda i princip bli föremål för inkomstbeskattning. Härav följer att, då denna inkomst icke tidigare beskattats, ett häremot svarande belopp motsvarande b) principiellt icke bör få avdragas såsom ingående lager för övergångsåret. Värdeminskning genom prisfall är å andra sidan i princip att anse som en förlust i driften och bör sålunda vara avdragsgill vid inkomstbeskattning. Det belopp, som bör få avdragas såsom ingående lager av djur för övergångsåret, bör därför bestämmas på sådant sätt att värdeökning respektive värdeminskning, som uppkommit under tiden mellan nyuppsättning och övergången, bli beskattade respektive avdragna vid framtida taxeringar. Detta skulle ernås därigenom att vid övergången hän-

syn icke tages till sådan värdeökning respektive värdeminskning; jordbrukaren skulle sålunda såsom ingående lager av djur vid övergången få upp- taga den verkliga nyuppsättningskostnaden för dessa.

De sakkunniga konstaterade emellertid att en uppdelning av djurbesätt- ningens värde vid övergången på sätt ovan angivits i praktiken endast torde kunna ske i ett mindre antal fall. Mot den bakgrunden föreslogs att hänsyn vid fastställande av ingångsvärdet skulle tas till hela djurbeståndet, oavsett om detsamma härrörde från nyuppsättning eller egen uppfödning. Denna metod skulle visserligen medföra, att en jordbrukare undgick beskattning av värdet av den egna uppfödningen liksom även för viss del av prissteg- ringen. Då metoden emellertid kunde förväntas ge ett rättvist resultat jord- brukarna emellan och då den var enkel att tillämpa, förordade de sakkun- niga att ingångsvärdet baserades på det vid övergången befintliga djurbe- ståndet. Därvid borde emellertid värdesättningen av djuren ej ske med ut- gångspunkt från gällande dagspriser utan med ledning av de priser, som var gällande omedelbart före då rådande krigskonjunktur, dock med skälig hänsyn tagen till den del av penningvärdeförsämringen, som kunde tänkas bli bestående. Om jordbrukaren emellertid kunde visa de verkliga anskaff- ningskostnaderna för nyuppsättningen, skulle givetvis dessa upptas såsom ingångsvärden.

Departementschefen uttalade i prop. 1951: 191 sin anslutning till de sak- kunnigas uppfattning att vid bokföringsmässig redovisning av jordbruks- fastighet hela djurbeståndet skulle hänföras till varulager. Han ansåg vida- re i likhet med de sakkunniga att jordbrukare vid övergång till bokförings- mässig redovisning skulle som ingående lager få ta upp kostnader för ny- uppsättning av djur. I de fall dessa inte kunde visas borde hela djurbe- ståndet värderas schablonmässigt. Värdena skulle därvid sättas lika med de värden som fastställdes av riksskattenämnden närmast före utgången av det första räkenskapsåret.

Som framgått av det föregående ansåg departementschefen att jordbru- kare skulle bibehållas vid möjligheten att redovisa inkomsten enligt kon- tantmetoden. De tidigare gällande reglerna skulle därför behållas i huvud- sak oförändrade.

Bevillningsutskottet förordade i sitt betänkande 1951: 63 endast den änd- ringen i de här behandlade reglerna, att värdet av djuren vid schablonmäs- sig värdering skulle sättas lika med de värden som fastställdes av riksskat- tenämnden närmast före det första räkenskapsårets ingång. 1951 års riks- dag godkände betänkandet.

Riksskattenämndens promemoria

I riksskattenämndens promemoria lämnas vissa uppgifter om tillämp- ningen av bestämmelserna om ingångsvärde för djur i samband med några avgöranden i högsta instans.

Av redogörelsen framgår, att bestämmelserna till en början inte synes ha vållat några tvister om beräkningen av ingångsvärde. Detta förhållande berodde på det ringa intresset för övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. I de fåtal fall skattskyldiga övergick till sådan redovisning torde skattemyndigheterna till en början praktiskt taget undantagslöst godtagit principen med ingångsvärde för alla vid övergången befintliga djur, oavsett om fråga var om stamdjur eller omsättningsdjur.

Den ändring som skett i praxis genom att avdrag numera medges för nyuppsättning av omsättningsdjur har emellertid från skattemyndigheternas sida ansetts böra innebära att ingångsvärde inte skall medges för dessa djur. Detta borde åtminstone vara fallet i fråga om besättningar av enbart omsättningsdjur och blandade besättningar där omsättningsdjuren dominerade.

Rättsläget beträffande ingångsvärde för djur har dock under många år varit oklart. Det första avgörandet av regeringsrätten i mål av denna art synes ha tillkommit år 1963. I detta mål medgav regeringsrätten avdrag för ingångsvärde för svin (RÅ 1963: 372). Då besättningen i detta fall bestod av såväl stamdjur (häst och kor) som omsättningsdjur (svin) och den sistnämnda djurgruppen inte dominerade i värdemässigt hänseende, har utgången i målet inte ansetts vara prejudicerande för besättningar med övervägande eller uteslutande omsättningsdjur. Under år 1969 har regeringsrätten emellertid meddelat ett flertal utslag, av vilka klart kan utläsas hur bestämmelserna angående ingångsvärde tolkats. Här lämnas en kortfattad redogörelse för tre av målen.

Det första avsåg en jordbrukare som sedan år 1958 övergått till att vid sidan av mjölkproduktion bedriva göddjursuppfödning (RÅ 1969: 719). Vid ingången av år 1963 övergick jordbrukaren till bokföringsmässig redovisning och upptog härvid ingångsvärdet enligt schablonmetoden till 189 675 kr., varav 149 000 kr. belöpte på 300 tjurkalvar. Taxeringsintendenten yrkade hos prövningsnämnden att ingångsvärde inte skulle medges för tjurkalvarna, då fråga var om en djurgrupp som inte varit föremål för nyuppsättning i skatteteknisk mening. Avdrag för kostnader för inköp och uppfödning av kalvar för göddjursproduktionen hade yrkats och medgetts vid 1959—1963 års taxeringar. Om ingångsvärde medgavs för tjurkalvarna skulle detta innebära dubbelavdrag. Samtliga instanser medgav emellertid avdrag för ingångsvärde för tjurkalvarna.

Genom utslag av regeringsrätten den 21 oktober 1969 medgavs en jordbrukare, som övergått till bokföringsmässig redovisning vid 1963 års taxering, avdrag för ingångsvärde med 33 300 kr. fördelat med 1 100 kr. på en häst, 19 800 kr. på göddjur, 12 000 kr. på 105 mindre gödsvin och 400 kr. på höns. Taxeringsintendenten hade i målet yrkat att ingångsvärdet skulle nedsättas till 3 000 kr. motsvarande beräknad nyuppsättningskostnad för en häst. Intendenten framhöll att jordbrukaren i vart fall efter år 1955 inte haft andra stamdjur på gården än en häst och att avdrag för inköpen av omsättningsdjuren yrkats och medgetts vid tidigare taxeringar. En ledamot av regeringsrätten ville bifalla intendentens yrkande.

Ett annat av regeringsrätten den 21 oktober 1969 avgjort mål avsåg en jordbrukare som vid 1966 års taxering erhöll avdrag vid övergång till bokföringsmässig redovisning för ingångsvärde med 24 300 kr. avseende 19 göddjur. En tidigare nötkreatursbesättning hade realiserats under år 1962. Även i detta fall var en ledamot skiljaktig. Han ville inte medge något avdragsgillt ingångsvärde.

Angående dessa mål uttalas i promemorian att det av utgången klart framgår att regeringsrätten strikt följt lagtexten i övergångsbestämmelserna i 1951 års lagstiftning och således inte låtit ändrad praxis i fråga om ny-upsättning av omsättningsdjur vid kontantmässig redovisning av jordbruk inverka på grunderna för bestämmandet av ingångsvärdet för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning. Anledningen till regeringsrättens ståndpunktstagande torde vara att i övergångsbestämmelserna i 1951 års lagstiftning används uttryck "djur" som har en vidare innebörd än uttrycket "levande inventarier" i bestämmelserna om kontantmässig redovisning av jordbruksfastighet.

Riksskattenämnden påpekar att grundförutsättningarna för övergångsbestämmelserna i 1951 års lagstiftning väsentligt rubbats genom strukturförändringarna inom jordbruket i förening med den ståndpunkt regeringsrätten intagit i frågan om bestämmande av ingångsvärde för djur. Vid kontantmässig redovisning medges nämligen numera avdrag för alla kostnader för anskaffning och uppfödning av omsättningsdjur. Tillgodoräknas jordbrukare vid övergång till bokföringsmässig redovisning ingångsvärde för omsättningsdjur, kommer han att erhålla avdrag två gånger för i stort sett samma kostnader. Detta innebär att en kontantmässigt redovisande jordbrukare vid byte av redovisningsmetod får en mycket betydande opåkallad skatteförmån.

F. n. torde finnas ett relativt stort antal kontantmässigt redovisande jordbrukare, vilkas djurbesättningar uteslutande eller till väsentlig del utgörs av omsättningsdjur. Att så få jordbrukare över huvud taget övergått till bokföringsmässig redovisning trots att gällande regler för bestämmande av ingångsvärde för djur och inventarier vid en sådan övergång i allmänhet anses som mycket gynnsamma beror enligt riksskattenämnden såväl på aversion mot den därav följande skyldigheten att föra räkenskaper som en övervärdering av den skattemässiga fördelen av att någon gång kunna skattefritt realisera djurbesättningarna. Emellertid torde numera hos åtskilliga av landets jordbrukare uppfattningen vara den att jordbruksbeskattningskommittén i sinom tid kommer att föreslå övergångsbestämmelser beträffande ingångsvärde för djur och inventarier som inte blir lika gynnsamma som de nuvarande. Nämnden betonar den risk som föreligger att jordbrukare med omsättningsdjur kommer att gå över till bokföringsmässig redovisning innan jordbruksbeskattningskommittén hinner avsluta sitt arbete. Även om antalet skattskyldiga som kan tänkas få betydande skatteförmåner genom att skyndsamt gå över till bokföringsmässiga grunder ej torde vara

särskilt stort, kan den beloppsmässiga vinsten i det enskilda fallet uppgå till mycket betydande belopp. Riksskattenämnden anser det därför vara i hög grad angeläget — av bl. a. rättviseskäl gentemot andra jordbrukare och andra kategorier skattskyldiga — att denna möjlighet till opåkallad skattelättnad snarast avskaffas.

Även om det enligt riksskattenämndens mening kan finnas skäl att i sammanhanget också behandla vissa andra frågor som har samband med övergång till bokföringsmässig redovisning anser nämnden att en ändring nu bör innebära ett så litet ingrepp i lagstiftningen som möjligt för att ej föregripa jordbruksbeskattningskommitténs arbete. Därför bör i princip nu endast åsyftas en mer rättvisande metod för bestämmande av ingångsvärde för djur vid byte av redovisningsmetod. Så anser nämnden bli fallet om ingångsvärde vid övergång till bokföringsmässig redovisningsmetod endast får tas upp för sådana djur, som vid försäljning enligt kontantprincipens regler skulle hänföras till realisation, d. v. s. stamdjuren. En sådan regel torde inte behöva medföra några mera betydande tillämpningssvårigheter, eftersom praxis på detta område får anses relativt klarlagd bl. a. genom förhandsbesked som lämnats av riksskattenämnden. Regelen borde vidare utan större ändringar kunna accepteras vid en eventuell framtida obligatorisk övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet.

Riksskattenämnden anser vidare att huvudregeln om ingångsvärde motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av djur allttjämt bör gälla för den som kan visa densamma.

En ändring av bestämmelserna i 1951 års lagstiftning om beräkning av ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning bör enligt riksskattenämnden föranleda en motsvarande justering av de bestämmelser i KL, som reglerar återgång från bokföringsmässiga grunder till kontantprincip. Skilda regler bör gälla för stamdjur och omsättningsdjur även vid återgång till inkomstredovisning enligt kontantmetod. I analogi med förslaget att ingångsvärde inte bör få tas upp för omsättningsdjur bör — i fråga om jordbrukare, som inte fått beräkna ingångsvärde för omsättningsdjur — vid återgången inte ske något tillägg för värdet av omsättningsdjur. Däremot bör avdrag på sätt nu gäller medges för det i senaste balansräkning bokförda värdet av djuren. Härigenom uppkommer en skattemässig nollställning beträffande omsättningsdjuren.

Remissyttrandena

Remissyttrandena redovisar en i huvudsak positiv inställning till riksskattenämndens förslag om att slopa rätten till ingångsvärde för omsättningsdjur vid övergång till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst. Behovet av materiellt rättvisande beskattningsregler på detta område

erkänns allmänt. Även de föreslagna följdändringarna i reglerna om återgång till kontantmässig inkomstredovisning godtas. Förslagen tillstyrks i sina huvuddrag eller lämnas utan erinran av *kammarrätten*, *lantbruksstyrelsen*, *statens jordbruksnämnd*, *jordbruksbeskattningskommittén*, *Svenska kommunförbundet* liksom av *samtliga länsstyrelser* som yttrat sig.

Lantbrukets skattedelegation anser att ändringar i bestämmelserna om övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning av lantbruk är i och för sig motiverade men hävdar att ändringarna bör genomföras efter en samlad översyn, d. v. s. sedan jordbruksbeskattningskommittén slutfört sitt arbete. En enstaka deländring kan delegationen däremot inte acceptera. *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* uttalar sig i samma riktning.

Några remissinstanser befarar att gränsdragningen mellan stamdjur och omsättningsdjur kan vålla svårigheter från tillämpningssynpunkt.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund framhåller att problemen beträffande gränserna mellan stamdjur och omsättningsdjur kommer att aktualiseras vid varje övergång till bokföringsmässig redovisning. Deklarationerna behandlas efter övergången regelmässigt av särskild taxeringsnämnd, där ledamöterna äger erfarenhet av rörelsetaxering men i mindre grad av jordbrukstaxering. Dessa nämnder har heller inte samma lokalkännedom som de lokala nämnderna. Det finns därför anledning förmoda att processer uppkommer vid övergången beträffande redovisning av djurlagret.

Även *länsstyrelsen i Uppsala län* uttalar att den föreslagna utformningen av ändringsbestämmelserna kan antas medföra skattetvister men tillstyrker förslaget med hänsyn till bl. a. att en generellt tillämplig, mera fixerad gränsdragning mellan omsättningsdjur och övriga djur torde vara svår att åstadkomma.

Kammarrätten anser att lagstiftarens medvetet generösa inställning 1951 inte gärna kan bibehållas till följd av strukturutvecklingen inom jordbruket och att beaktansvärda skäl talar för omedelbara lagstiftningsåtgärder. Emellertid synes det kammarrätten inte orimligt att begränsa de nya bestämmelserna till fall där omsättningsdjuren inte utgör endast en mindre eller ringa del av djurbeståndet. Även om vissa gränsdragningsproblem skulle tillskapas genom sådana bestämmelser torde detta från tillämpningssynpunkt möjligen vara mindre besvärande än en ordning som i samtliga fall förutsätter en ingående prövning av om någon del av besättningen kan ha karaktär av omsättningstillgång. Vidare pekar kammarrätten på att det kan finnas anledning att överväga en särskild föreskrift för det fall att jordbrukare som förvärvat omsättningsdjur inte tillgodoförts avdrag för anskaffningskostnaden för dem.

Frågan om bestämmandet av ingångsvärde för stamdjur berörs i några remissyttranden.

Jordbruksbeskattningskommittén upplyser att de förberedande överlägg-

ningarna inom kommittén lett fram till att den uppdelning av djur på jordbruksfastighet i stamdjur och omsättningsdjur, som i praxis numera förekommer vid kontantmässig redovisning, bör ske även vid beräkning av ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning. Det föreliggande förslaget till ändring i detta avseende torde, såvitt nu kan bedömas, inte komma att utgöra något hinder för kommitténs fortsatta arbete. Emellertid ifrågasätter kommittén lämpligheten av att ingångsvärde för djur, som vid en försäljning före en övergång till bokföringsmässig redovisning skulle ha varit att hänföra till skattefri realisation, skall få tas upp till endast 80 % av saluvärdet. Kommittén anför.

Kommittén anser sig i detta sammanhang böra framhålla, att kommittén för sin del diskuterat en ej oväsentligt gynnsammare princip för bestämmandet av ingångsvärde å djur. Med utgångspunkt från antagandet att en relativt stor del av landets jordbrukare skall redovisa inkomsten av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder har det för kommittén varit naturligt att överväga övergångsbestämmelser, som inte innebär en försämring i jämförelse med bibehållen kontantmässig redovisning. Kommittén har därför diskuterat ett förslag om att ingångsvärdet för djur vid tillämpning av schablonmetoden skall bestämmas till fulla saluvärdet av sådana vid övergången befintliga djur, som vid försäljning enligt kontantprincipens regler skulle kunna hänföras till realisation dvs. stamdjur. Genom att anknyta det schablonmässigt beräknade ingångsvärdet å befintliga stamdjur till dessas saluvärde synes materiell rättvisa åstadkommas.

Även om kommittén ännu ej tagit slutlig ställning till det inom kommittén diskuterade förslaget — ett definitivt beslut i denna fråga kan fattas först sedan övriga problem som har samband med övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning utretts — vill kommittén ifrågasätta om ej den ändringen i det föreliggande förslaget bör göras, att ingångsvärdet å stamdjur får upptas till 100 % av saluvärdet i stället för föreslagna 80 %. Skulle en kommande ändrad lagstiftning på jordbruksbeskattningens område få en sådan utformning skulle därmed vinnas, att den nu aktuella lagändringen bleve permanent och inte behövde ändras inom några få år.

Lantbruksstyrelsen uttalar som sin mening att ingångsvärdet på stamdjuren bör upptas till hela genomsnittspriset. Den 20-procentiga nedskrivningen av ingångsvärdena på stamdjuren saknar betydelse för det fall då besättningen helt eller nära nog helt utgörs av omsättningsdjur. De nya bestämmelserna föreslås emellertid bli tillämpliga även vid kombinerad produktion och på rena stamdjursbesättningar, exempelvis mjölkkor utan rekryteringsunderlag eller med ungdjur endast för självrekrytering. Styrelsen anför vidare.

Den retroaktiva beskattningen av 1/5 av ingångsvärdena kan anses ha varit berättigad genom att mjölkproduktionen ofta kombineras med kött-djursuppfödning, varvid en successiv utökning av ungnötsantalet kan äga rum. Däremot har det blivit alltmer ovanligt med en motsvarande uppbyggnad av den egentliga mjölkbesättningen genom eget pålägg. Av lönsamhets-skäl måste mjölkproduktionen numera redan från början bedrivas i full

skala. Ett borttagande av rätten till ingångsvärde för omsättningsdjur bör därför enligt styrelsens uppfattning medföra rätt till 100-procentigt ingångsvärde för stamdjuret.

Ett par remissinstanser anser att vid behandlingen bör upptas samtliga problem som sammanhänger med byte av redovisningsmetod.

Lantbrukets skattedelegation anser motiv saknas för en brådstörtad ändring i en detaljfråga av bestämmelserna som reglerar övergången till bokföringsmässig redovisning. Djuruppfödning för försäljning förekom tidigt. Vanligt var s. k. blandade besättningar såväl i fråga om nötkreatur som svin. Att man i lantbruket förr praktiskt taget enbart skulle ha arbetat med besättningar av vad som nu kallas för stamdjur är alltså en felaktig redovisning av saken. Vidare har delegationen den uppfattningen att det redan av ett regeringsrättsutslag 1963 klart kunnat utläsas hur bestämmelserna om övergång till bokföringsmässig redovisning skall tolkas. Delegationen understryker att detta utslag liksom utslagen år 1969 helt ligger i linje med uttryckliga uttalanden både i 1943 års jordbrukstaxeringsakkunnigas betänkande och i prop. 1951: 191.

Skall övergångsbestämmelserna ändras nu måste det enligt delegationens bestämda uppfattning ske på alla de punkter där bestämmelserna är oklara eller ger felaktigt materiellt resultat. Förslaget tar endast i beaktande en situation där de skattskyldiga genom övergångsbestämmelserna får materiell fördel. Någon reaktion av samma slag kommer däremot inte till uttryck när de skattskyldiga lider materiell orätt. Delegationen pekar på att nuvarande övergångsbestämmelser ger egendomliga effekter om den skattskyldige vid övergångstillfället har inventarieskulder. Enligt delegationens mening är det vidare klart att någon reduktion av allmänna saluvärdet inte bör ske om underlaget för ingångsvärdeberäkningen begränsas till att avse endast stamdjur. Hänsyn måste även tas till alla de fall där nyuppsättningskostnad för djur av ett eller annat slag kvarstår outnyttjad.

Ej heller *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* anser det lämpligt att tillskapa särregler för endast en ur de skattskyldigas synpunkt förment fördelaktig regel. Enligt riksförbundets mening bör översynen innefatta samtliga de balansposter som ifrågakommer vid bokföringsmässigt jordbruk. Nuvarande regler angående övergången innebär bl. a. att avdrag inte får ske för ingående lager av spannmål o. d., att ingående varufordringar inte redovisas och att inte heller ingående varuskulder medtas.

Riksförbundet påpekar att regeringsrätten i flera avgöranden medgett avdrag såväl i fråga om ingående varulager som ingående varufordringar när taxeringsmässig korrigerings skett beträffande rörelseidkare, som felaktigt tillämpat kontantprincipen. Även *lantbrukets skattedelegation* erinrar härom i sitt yttrande.

Departementschefen

Enligt gällande bestämmelser kan jordbrukare fritt välja att redovisa inkomsten av jordbruksfastighet till beskattning enligt kontantmetoden eller, om räkenskaper förts i föreskriven omfattning, enligt bokföringsmässiga grunder. Som regel behåller i flertalet fall tillgångarna i jordbruket sin karaktär av inventarier, lager m. m. i skattehänseende, oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas. Undantag härifrån gäller emellertid för djuren. Ursprungligen ansågs djuren vid kontantmässig redovisning som inventarier. De strukturförändringar som sedan länge skett inom jordbruket har emellertid haft återverkningar på den skattemässiga behandlingen av djuren vid tillämpning av kontantmetoden. Från någon gång under 1950-talet räknas endast s. k. stamdjur som inventarier medan övriga djur, som brukar benämnas omsättningsdjur, betraktas som varor i kontantredovisat jordbruk. Vid bokföringsmässig redovisning har alla djur behandlats som varor alltsedan möjligheten till sådan redovisning lagfästes år 1951.

När en jordbrukare övergår från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning upptas som en avgående post värdet av djur till belopp motsvarande den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av djuren (ingångsvärde). Om denna kostnad inte kan visas beräknas värdet efter en schablonmetod med utgångspunkt från hela djurbesättningen vid övergången. Vid schablonberäkningen av ingångsvärde för djur används värden som riksskattenämnden fastställer varje år, f. n. svarande mot 80 % av genomsnittspriserna under en tolv månadersperiod. När undantagsvis en övergång sker från bokföringsmässig till kontantmässig redovisning skall allmänna saluvärdet på djuren, dock lägst riksskattenämndens värde, tas upp som inkomstpost och djurens bokförda värde som avgående post.

Utformningen av 1951 års bestämmelser om byte av redovisningsmetod bör främst ses mot bakgrunden av att alla djuren på kontantmässigt redovisat jordbruk vid tidpunkten för bestämmelsernas tillkomst allmänt betraktades som inventarier. För levande inventarier gäller vid kontantprincipen att avdrag inte medges för kostnader för nyuppsättning och att total utförsäljning beskattas endast i den mån skattepliktig realisationsvinst föreligger. Då kostnader för nyuppsättning inte fick dras av vid kontantredovisning, godtogs att ingångsvärde vid byte av redovisningsmetod skulle medges för hela djurbeståndet på fastigheten. Med hänsyn vidare till att djuren vid tillämpning av kontantprincipen kunde realiseras skattefritt, ansågs att allmänna saluvärdet minskat med oavskrivet värde på djuren skulle beskattas vid återgång till kontantmässig redovisning. De bestämmelser som reglerar skattekonsekvenserna vid byte av redovisningsmetod har i princip bibehållits oförändrade sedan år 1951.

Det förslag till ändrade regler vid byte av redovisningsmetod som riksskattenämnden framlagt innebär främst att något ingångsvärde inte skall

beräknas för omsättningsdjur vid övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning. Som jag berört inledningsvis har man i rättstillämpningen gått över till att anse omsättningsdjuren som varor även vid kontantmässig redovisning. Detta medför att avdrag numera medges för kostnaden för nyuppsättning av sådana djur och att inkomst genom försäljning av omsättningsdjuren alltid beskattas i förvärvskällan jordbruksfastighet. Riksskattenämnden framhåller i sin promemoria att den omständigheten att omsättningsdjur i kontantmässigt redovisat jordbruk anses som varor medför att jordbrukare med djurbesättningar, som uteslutande eller till väsentlig del utgörs av sådana djur, får mycket betydande opåkallade skattefavörer vid övergång till bokföringsmässig redovisning. Eftersom enligt kontantprincipen alla kostnader för anskaffning och uppfödning av omsättningsdjuren får dras av före övergången, innebär ett medgivande av ingångsvärde för dessa djur att avdrag tillgodoförs två gånger för i stort sett samma kostnader.

Riksskattenämnden föreslår i promemorian att avdrag för ingångsvärde vid övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skall medges endast för sådana djur som vid försäljning enligt kontantprincipens regler kan hänföras till realisation, d. v. s. för stamdjuren. Jag anser i likhet med nämnden att skattelättnad i form av avdrag för ingångsvärde för omsättningsdjur inte kan godtas utan snarast bör avskaffas. Lagstiftarens avsikt 1951 då det var nödvändigt att åstadkomma regler för övergång till bokföringsmässigt jordbruk, var givetvis inte att bereda möjligheter till opåkallad lättnad i beskattningen utan endast att tillskapa regler som anslöt sig till då rådande rättstillämpning. Den ändrade tillämpning, som framgår av senare avgöranden i högsta instans, bör naturligen enligt min mening föranleda en anpassning av bestämmelserna om ingångsvärde för djur så att materiellt oriktiga förmåner inte medges. Sedan numera fullständig klarhet vunnits om bestämmelsernas tillämpning i praxis bör utan dröjsmål ett tillrättaläggande göras. Jag vill därför förorda lagstiftning på grundval av riksskattenämndens förslag.

Att som en remissinstans föreslår begränsa ändringen till att avse endast fall där djurbesättningen uteslutande eller till huvudsaklig del utgörs av omsättningsdjur anser jag inte tillrädligt. I praxis har utstakats en klar linje beträffande djurens karaktär av stamdjur eller omsättningsdjur vid kontantmetoden. Med hänsyn härtill torde den föreslagna ändringen inte behöva medföra några mera betydande tillämpningssvårigheter. Om en rätt till ingångsvärde för omsättningsdjur bibehålls i de fall sådana djur inte utgör den huvudsakliga delen av djurbesättningen, skulle en omotiverad förmån kvarstå. En sådan regel kan f. ö. förväntas föra med sig svåra gränsdragningsproblem i tillämpningen.

Ett par remissinstanser anser att en ändring av bestämmelserna beträffande ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässig redo-

visning bör ske i samband med en översyn av samtliga bestämmelser som berör övergång till sådan redovisning. Härvid pekas bl. a. på att vid övergången existerande inventarieskulder inte får dras av vare sig vid övergången eller senare. Jag anser mig emellertid inte nu böra ta ställning till i vad mån skäl kan anses föreligga att i andra avseenden än beträffande ingångsvärde för djur ändra gällande bestämmelser. Det kommer jag att göra när jordbruksbeskattningskommittén avlämnat sitt förslag och detta har remissbehandlats. Rättsviseskäl olika skattskyldiga emellan talar för att riksskattenämndens förslag genomförs snarast. Det finns därför enligt min mening ingen anledning att behålla nuvarande ordning i avvaktan på att kommittén slutför sitt arbete. Jag vill dock understryka, att övergång till bokföringsmässig redovisning är helt frivillig. Den skattskyldige kan alltså själv bestämma om och i så fall när han vill byta redovisningsmetod. Med hänsyn härtill torde åtminstone i det stora flertalet fall en sådan tidpunkt för övergången kunna väljas att den skattskyldige inte går miste om väsentliga avdrag för inventarieskulder.

Några remissinstanser har framfört synpunkten att outnyttjade nyuppsättningskostnader bör beaktas vid övergången till bokföringsmässig redovisning. Om omsättningsdjur anskaffats under sådan tid då alla djur ansågs ha inventariekaraktär eller om undantagsvis ett djurbestand successivt ändrats från stamdjur till omsättningsdjur utan att realisation förekommit, kan en kvarstående nyuppsättningskostnad finnas. Som rättstillämpningen är i dag kan en kostnad av detta slag inte utnyttjas vid en försäljning i ett kontantredovisat jordbruk. Jag är emellertid inte beredd att förorda en sådan utformning av bestämmelserna att en jordbrukare genom byte av redovisningsmetod skall kunna erhålla ett avdrag för nyuppsättningskostnad som inte kan medges vid bibehållen kontantredovisning.

Till detta kommer att en rätt till avdrag för outnyttjad nyuppsättningskostnad kan antas ge anledning till komplikationer i tillämpningen. Det torde i många fall bli svårt för jordbrukare att visa storleken av outnyttjade sådana kostnader. Jag vill i detta sammanhang erinra om att flertalet jordbrukare använder den s. k. schablonmetoden för beräkning av ingångsvärde vid byte av redovisningsmetod. I de fall nyuppsättningen skett långt tillbaka i tiden finns deklaramaterialet inte bevarat. Detta omöjliggör i praktiken en undersökning huruvida någon outnyttjad nyuppsättningskostnad återstår.

Som framgått av det anförda föreslår jag sådan ändring i bestämmelserna om övergång till bokföringsmässig redovisning att avdrag för ingångsvärde vid övergången skall få åtnjutas bara för stamdjur på jordbruksfastigheten. Detta bör gälla oavsett om den skattskyldige tillgodogör sig avdraget enligt huvudregeln med belopp motsvarande den ursprungliga nyuppsättningskostnaden eller med ett schablonmässigt beräknat belopp. Som en följd av detta förslag anser jag vidare att de regler som gäller inköp

eller försäljning av djur på kredit före ett byte av redovisningsmetod skall ha avseende endast på stamdjur.

I ytterligare ett hänseende synes en jämkning av nuvarande ordning för behandlingen av djur vid byte av redovisningsmetod vara motiverad. I flera remissyttranden föreslås att, om riksskattenämndens förslag genomförs, ingångsvärdet för stamdjur bestäms till fulla saluvärdet i motsats till hittills tillämpad schablonvärdering, f. n. i princip motsvarande 80 % av genomsnittspriset. Även om flera skäl talar för att behålla nuvarande ordning synes mot bakgrunden av vad som framkommit vid remissbehandlingen den uppmjukningen av nuvarande regler böra ske, att ingångsvärdet för stamdjuren vid schablonberäkning bestämmas till allmänna saluvärdet för djuren. En sådan uppmjukning motiveras av bl. a. att en kontantredovisande jordbrukare kan skattefritt realisera sin stamdjursbesättning om han innehaft den i minst fem år. Medges ingångsvärde med belopp motsvarande allmänna saluvärdet kommer jordbrukaren vid övergången att erhålla avdrag med samma belopp som han skattefritt skulle ha erhållit vid en försäljning vid samma tidpunkt. Härigenom får jordbrukaren anses ha blivit fullt kompenserad för att han genom bytet av redovisningsmetod avstått från möjligheten att i framtiden avyttra alla stamdjuren utan skattekonsekvenser.

Av det sagda framgår att jag är beredd förorda att den schablonmässiga värderingen av stamdjur får ske med utgångspunkt från det allmänna saluvärdet på djuren vid tidpunkten för övergången till bokföringsmetod. För att underlätta deklarations- och taxeringsarbetet bör värderingen liksom hittills ske med ledning av värden på djur som fastställs av riksskattenämnden på grundval av genomsnittspriser under en tolv månadersperiod. Som nämnts i det föregående motsvarar de värden som nämnden fastställer i princip 80 % av genomsnittspriserna på olika slags djur i skilda åldersgrupper. Denna värderingsprincip, som använts sedan 1953 års taxering, bör enligt min mening kunna bibehållas även framdeles i avbidan på resultatet av pågående översyn av jordbruksbeskattningen. Såvitt gäller schablonberäknat ingångsvärde för stamdjur bör reduktionsfaktorn dock elimineras. Jag föreslår därför en bestämmelse av innebörd att — om nyuppsättningskostnaden inte kan visas — värdet av stamdjur bestäms till belopp som motsvarar fem fjärdedelar av de värden som fastställts av riksskattenämnden närmast före det första räkenskapsårets ingång. Liksom nu bör ingångsvärdet kunna jämkas i särskilda fall, när stamdjuren i en besättning på grund av särskilda omständigheter bör åsättas ett högre eller lägre saluvärde än de normalvärden som beräknas enligt den föreslagna regeln.

Mina förslag beträffande ingångsvärde för djur föranleder ändring i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1951:790) om ändring i KL.

I riksskattenämndens promemoria föreslås en justering av de bestämmelser i KL som reglerar återgång från bokföringsmässig redovisningsmetod till kontantmetod. Om rätten till ingångsvärde för omsättningsdjur slopas, bör en jordbrukare, som vid övergång till bokföringsmässig redovisning inte fått beräkna något ingångsvärde, inte heller vid en återgång till kontantmetod göra sådant tillägg för värdet av omsättningsdjur vid inkomstberäkningen som är föreskrivet f. n. Däremot bör i ett sådant fall rätten att dra av det i senaste balansräkningen bokförda värdet av djuren kvarstå. Genom den föreslagna ändringen åstadkommes en skattemässigt neutral behandling av omsättningsdjur vid byte av redovisningsmetod. Jag ansluter mig till riksskattenämndens förslag, som lämnats utan invändning av remissinstanserna. Jag anser vidare i likhet med nämnden att den jordbrukare, som övergått till bokföringsmässig redovisning enligt hittills gällande regler och som således kunnat tillgodoräkna sig ingångsvärde även för omsättningsdjur, alltså skall vara skyldig att ta upp saluvärdet av omsättningsdjuren till beskattning vid en eventuell återgång till kontantmetod. Eftersom ingångsvärde för omsättningsdjur medgetts, skulle det nämligen innebära en oberättigad skattefavör för den skattskyldige, om saluvärdet för omsättningsdjuren inte beskattades vid en återgång till kontantmetod. Däremot bör enligt min mening en jordbrukare, som redan från starten tillämpar bokföringsmässiga grunder för sin inkomstredovisning, inte beskattas för värdet av omsättningsdjur, om han skulle välja att övergå till kontantmässig redovisning. Denne har nämligen i räkenskaperna tagit upp värdet av omsättningsdjur i utgående balans varje år och har således inte erhållit avdrag för anskaffningskostnaden för djuren till den del denna motsvaras av bokförda värdet.

Vad jag här anfört föranleder ändring i punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL.

I den föreslagna lagtexten betecknas de djur för vilka avdrag för ingångsvärde enligt mitt förslag skall medges med uttrycket stamdjur. Av rådande praxis rörande taxering av jordbruksinkomst enligt kontantmetoden framgår att till stamdjur i regel hänförs stamtjurar och mjölkkor samt ett rekryteringsunderlag i form av kvigor och kalvar till högst samma antal som antalet kor. Vidare räknas i allmänhet hästar som uppnått två års ålder som stamdjur liksom smådjur (svin, får etc.) som används för avelsändamål. Uttrycket stamdjur får anses vara allmänt vedertaget och torde inte ge anledning till större tolkningsproblem. Något behov av att i lagtexten klargöra uttryckets innebörd anser jag därför inte föreligga.

3. Värdering av djur vid bokföringsmässig redovisning

Gällande rätt m. m.

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL skall djur på jordbruksfastighet vid beskattningsårets utgång i regel tas upp till lägst de värden som riksskattenämnden fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper. Som tidigare angetts fastställer riksskattenämnden årligen på grundval av genomsnittspriserna under perioden den 1 oktober—den 30 september närmast före fastställelsen sådana värden till 80 % av genomsnittspriserna. Endast om särskilda förhållanden föreligger får dessa minimivärden underskridas. En lägre värdesättning torde kunna komma i fråga exempelvis om skattskyldig visar att det verkliga värdet på djurbeståndet till följd av kreatursjukdom eller annan liknande orsak ligger under minimivärdet. Beträffande djur för vilka riksskattenämnden inte fastställer något värde, såsom i fråga om dyrbara avelsdjur, skall värdet tas upp till det allmänna saluvärdet reducerat med det procenttal, med vilket riksskattenämndens värden understiger genomsnittspriserna, eller således f. n. 20 %.

Vid bestämmelsernas tillkomst genom lagstiftning år 1951, som i huvudsak byggde på jordbrukssakkunnigas betänkande (SOU 1946: 129), gällde enligt 41 § KL i fråga om rörelse att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar som var avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelsen endast skulle frångås om särskilda omständigheter föranledde därtill. Den s. k. fria lagervärderingen begränsades i princip endast av bokföringslagens bestämmelse om att bokföringen skulle ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. De sakkunniga ansåg sig emellertid inte kunna förorda fri värdering av djurbeståndet på en jordbruksfastighet.

Till stöd för sin åsikt att fri lagervärdering inte borde tillämpas beträffande djurbestånd åberopade de sakkunniga, att det kapital som investerats i varulagret i ett jordbruk, främst djurbeståndet, i regel torde vara betydligt större än motsvarande kapitalinvestering i en ur inkomstsynpunkt jämförbar rörelse. Till detta kom att djurlagret ofta omsattes långsammare än varor i rörelse. Om samma värderingsregler tillämpades för djurlager som för rörelselager, skulle detta innebära en relativt sett större förmån för jordbrukarna än för andra företagare. Vidare kunde det ifrågasättas om jordbrukarna i allmänhet — åtminstone under de första åren efter den nya lagens ikraftträdande — skulle förstå att rätt tillvarata en sådan förmån. Det kunde nämligen enligt de sakkunniga förutses att jordbrukare genom nedskrivning vid inkomsttaxeringen av djurlagrets värde skulle kunna tillskapa en dold reserv i detta lager, som vid slutrealisation måste tagas upp till beskattning i sin helhet. Sådana fall av realisation torde vara

vanliga i jordbruket och beskattningen i samband härmed skulle inte sällan komma att bli betungande. De sakkunniga beaktade även de konsekvenser med avseende på skatteunderlaget under de närmaste åren efter övergången som skulle kunna bli följderna om rätt till större nedskrivning av djurlagret skulle medges.

De sakkunniga ansåg emellertid att värdet av djurbeståndet inte borde fastställas till de vid beskattningsårets utgång gällande priserna. Reglerna för värdesättningen av djurlagret borde i stället utformas på sådant sätt, att en genom fluktuationer i marknadspriserna uppkommen tillfällig värdeförändring i djurlagret inte påverkade vinstresultatet för ett visst beskattningsår. Med hänsyn härtill föreslog de sakkunniga att det årligen skulle fastställas vissa minimivärden för olika slag av djur och att dessa minimivärden endast fick underskridas om särskilda förhållanden förelåg. Minimivärdena borde bestämmas till belopp något understigande de priser som djuren kunde anses betinga under normala förhållanden.

Från jordbrukarnas sida har senare vid skilda tillfällen framställts yrkanden om en ändring av nu gällande värderingsregler för djurlager i jordbruk med bokföringsmässig redovisning syftande till en friare lagervärdering. Frågan har senast behandlats av bevillningsutskottet vid 1969 års riksdag i anledning av motioner om rätt till nedskrivning vid beskattningen av värdet av djurbesättning. I motionerna hemställdes att motionerna skulle överlämnas till jordbruksbeskattningskommittén för beaktande vid fullgörande av dess uppdrag. I sitt av riksdagen godkända betänkande sade sig utskottet inte vilja förneka att en anpassning av varulagervärderingsreglerna till de i viss mån ändrade driftförhållandena inom jordbruket kunde vara befogad, inte minst med hänsyn till kravet på en mer generell övergång till bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst. Enligt vad utskottet erfarit hade emellertid frågan om grunderna för värderingen av djurvarulagret i inkomstkällan jordbruksfastighet redan uppmärksamats av jordbruksbeskattningskommittén. Med hänsyn härtill avstyrktes bifall till motionerna (BeU 1969: 54).

Riksskattenämndens promemoria

I promemorian påpekas att den föreslagna ändringen angående ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning aktualiserar frågan om principen för värdering av djurlagret vid beskattningsårets utgång. Förslaget innebär, som framgått, att ingångsvärde inte skall medges för omsättningsdjur på grund av att dessa djur i kontantmässigt redovisat jordbruk kan anses sakna inventarietyp utan i stället får anses vara att jämföra med andra lagertillgångar. En konsekvens av denna ståndpunkt blir enligt promemorian att omsättningsdjur bör värderas efter samma grunder som gäller för övriga lagertillgångar. Om den föreslagna änd-

ringen beträffande ingångsvärde för omsättningsdjur genomförs, bör alltså lagret av sådana djur vid beskattningsårets utgång få upptas till lägst 40 % av allmänna saluvärdet. Däremot föreligger enligt nämndens mening inte någon anledning att i detta sammanhang föreslå någon ändring av nu gällande värderingsregler beträffande stamdjur.

Vidare föreslås i promemorian att skattskyldig vid övergång till bokföringsmässig redovisning bör medges möjlighet att under en övergångsperiod tillämpa en lägre värdesättning av lagret av omsättningsdjur med en successiv uppskrivning till minimivärdet 40 % av allmänna saluvärdet. I detta sammanhang uttalas i promemorian att gällande bestämmelser angående beräkning av ingångsvärde vid övergången ofta torde ha medfört att skattskyldig med betydande lager av omsättningsdjur av skatteskal inte ansett sig kunna gå över till bokföringsmässig redovisning. Så som dessa bestämmelser före regeringsrättsutslagen år 1969 i allmänhet tolkats såväl av de skattskyldiga som av taxeringsmyndigheterna — nämligen att skattskyldig som enbart haft omsättningsdjur inte varit berättigad till något avdrag för ingångsvärde för djuren — skulle följderna nämligen kunna bli en orimligt stor skattebelastning för övergångsåret. Den skattskyldige skulle för det året såsom inkomstpost vara tvungen att redovisa såväl värdet av utgående djurlagret som värdet av andra lagertillgångar — beträffande de senare dock med reducerat belopp — utan att ha möjlighet att häremot sätta något belopp för värdet av lagerbehållningarna vid årets ingång. Även om utgående lagret av omsättningsdjur får nedskrivnas till lägst 40 % av allmänna saluvärdet, kan fall tänkas uppkomma, där skattskyldig med en ingångsbesättning bestående av huvudsakligen omsättningsdjur måste redovisa en osedvanligt hög inkomst av jordbruksfastigheten för övergångsåret.

Mot bakgrunden av det anförda föreslår riksskattenämnden att skattskyldig under de tre första åren efter övergång till bokföringsmässig redovisning bör medges rätt att skriva ned värdet av djurlagret med 90, 80 resp. 70 %. Detta innebär således att sådant lager under dessa år skall tas upp till lägst 10, 20 resp. 30 % av allmänna saluvärdet. De allmänna lagervärderingsreglerna kommer att tillämpas till fullo först under det fjärde beskattningsåret efter övergången.

Remissyttrandena

Remissinstanserna har i regel godtagit den föreslagna värderingsprincipen för omsättningsdjur vid bokföringsmässig redovisning.

Lantbrukets skattedelegation framhåller svårigheterna vid den praktiska tillämpningen av förslaget. Vid värdesättningen av djurlagret varje år skall enligt förslaget göras en avvägning mellan stamdjursdelen och övriga djur enligt grunder som gäller i fråga om den av den skattskyldige övergivna kontantmetoden. Delegationen förordar i stället att enhetliga lagervärde-

ringsprinciper efter övergången tillämpas i fråga om samtliga djur. I den bokföringsmässiga redovisningsmetoden skiljs endast mellan omsättnings- och förbrukningstillgångar å ena sidan och anläggningstillgångar å den andra. Sedan övergången väl skett saknas således logisk täckning för ett resonemang om djur av inventariekaraktär och djur utan sådan karaktär. Eftersom det inte kan ifrågasättas att sådana djur som riksskattenämnden benämner omsättningsdjur skall tas upp till högre värde än 40 % av allmänna saluvärdet, måste konsekvensen bli att denna värderingsgrund får gälla i fråga om hela djurlagret. Några allvarliga invändningar kan enligt delegationen inte riktas häremot eftersom fråga endast är om rätt beskattningsår och något inkomstbortfall för det allmänna på längre sikt inte uppstår.

Även *kammarrätten, länsstyrelsen i Uppsala län* och *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* pekar på de svårigheter som gränsdragningen mellan stamdjur och omsättningsdjur kan medföra.

Kammarrätten anför att de föreslagna reglerna blir tillämpliga inte bara för jordbrukare som med stöd av den nya lagstiftningen helt eller delvis vägrats avdrag för ingångsvärde för omsättningsdjur vid övergång till bokföringsmässig redovisning utan även för andra jordbrukare med bokföringsmässig redovisning i den mån deras djurbesättningar helt eller delvis utgörs av omsättningsdjur. De nya reglerna innebär vidare ett föregripande av jordbruksskattekommitténs ställningstaganden i ännu ett hänseende. Kommittén kan måhända redovisa skäl som föranleder andra bedömanden. Därav kan följa att lagstiftningen på detta område efter kort tid ånyo får ändras.

Flertalet remissinstanser tillstyrker även förslaget om att skattskyldig under de tre första åren efter övergång till bokföringsmässig redovisning skall ges möjlighet att tillämpa en lägre värdesättning av lagret av omsättningsdjur.

Länsstyrelsen i Uppsala län uttalar dock som sin uppfattning att lägre värdesättning endast bör medges under de två första åren och att värdet första året efter övergången bör tas upp till lägst 20 % av allmänna saluvärdet.

Lantbrukets skattedelegation anser den föreslagna uppskrivningsperioden för kort. Uppskrivning av värdet bör enligt delegationens mening ske endast vart annat år. Med denna takt skulle de allmänna lagervärderingsreglerna bli tillämpliga först under sjunde beskattningsåret efter övergången.

Departementschefen

Enligt KL gäller f. n. särskilda regler om värdering av djur på en bokföringsmässigt redovisad jordbruksfastighet. Djuren får i utgående balansräkning i regel inte värderas lägre än de minimivärden som fastställs år

från år av riksskattenämnden. De värden som nämnden för detta ändamål uppför i årlig förteckning över djurvärden motsvarar i princip 80 % av genomsnittspriserna för skilda djurslag och åldersgrupper. För en sådan värdesättning har nämnden haft stöd i vissa motivuttalanden till 1951 års lagstiftning om regler för bokföringsmässig redovisning av jordbruksinkomst. När i särskilda fall något värde inte fastställts, som t. ex. i fråga om dyrbarare avelsdjur, skall värdering ske efter allmänna saluvärdet reducerat med samma procenttal som tillämpats av nämnden, dvs. med 20 %.

Riksskattenämnden har i promemorian tagit upp frågan om ändrade regler för bestämmande av utgående värde för omsättningsdjur som en konsekvens av att avdrag för ingående värde föreslås slopat beträffande sådana djur. Nämnden anser att värdet av omsättningsdjuren vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder bör få tas upp till lägst 40 % av allmänna saluvärdet i likhet med vad som gäller för värdering av lagertillgångar i allmänhet. Vidare föreslår nämnden att skattskyldig för övergångsåret och de två närmast följande beskattningsåren skall få tillämpa en särskilt gynnsam värdesättning av omsättningsdjuren så att en successiv uppskrivning kan ske till det föreslagna minimivärdet.

Förslagen tillstyrks utan erinran av nästan alla remissinstanser. Lantbrukets skattedelegation vill emellertid gå längre än riksskattenämnden och anser att även i djurbeståndet ingående stamdjur bör få nedskrivas till lägst 40 % av allmänna saluvärdet. Delegationen framhåller den praktiska svårigheten att vid värdesättningen dela upp djurbeståndet i stamdjur och omsättningsdjur. Dessutom bör uppskrivningen av lagervärdet efter en övergång enligt delegationen fördelas över sex år i stället för föreslagna tre år.

För egen del anser jag att riksskattenämndens förslag är en lämplig lösning av föreliggande beskattningsfråga. Genomförs förslaget att avdrag för ingångsvärde inte skall medges för omsättningsdjur, bör enligt min mening reglerna om värdesättning av denna djurgrupp i utgående balans samtidigt ändras, så att omsättningsdjuren får värderas efter samma normer som allmänt gäller för andra lagertillgångar. Jag förordar således regler som innebär en likabehandling i skattehänseende av omsättningsdjur och lagertillgångar som inte utgörs av djur. En sådan likabehandling finner jag vara naturlig i fråga om djur som omsätts jämförelsevis ofta i djurhållningen. Frågan huruvida även stamdjur bör värderas efter andra grunder än som nu gäller anser jag mig däremot inte kunna ta ställning till i detta sammanhang. Vad jag förordar beträffande omsättningsdjuren bör ses i samband med förslaget om slopande av ingångsvärde för dessa djur vid övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning. Värderingsprinciperna för stamdjuren sammanhänger inte nära härmed och bör därför lämpligen övervägas av jordbruksbeskattningskommittén vid fullgörandet av uppdraget att överse olika regler inom jordbruksbeskattningsområdet.

Jag är medveten om att det i praktiken i vissa fall kan vara svårt att avgöra vilka djur som kan anses hänförliga till stamdjursbesättningen på en jordbruksfastighet. Särskilt gäller detta sådana fall då ett djurlager successivt utökas eller minskas eller förändras till sammansättningen. Svårigheterna bör emellertid inte överdrivas. I det föregående har jag redogjort för den huvudsakliga innebörden av den praxis som utbildats på området och uttryckt uppfattningen att tillräcklig ledning för avgränsningen av stamdjur från övriga djur bör kunna hämtas från denna praxis. De skattskyldigas och taxeringsmyndigheternas merarbete vid värdesättningen av djurbeståndet bör mot den bakgrunden inte behöva bli särdeles omfattande.

Den ändrade regel för värdering av omsättningsdjur som jag föreslår bör givetvis få tillämpas även av en jordbrukare som redan använder bokföringsmässiga grunder för inkomstredovisningen. En ordning enligt vilken för omsättningsdjur skulle gälla skilda värderingsregler för olika jordbrukare kan inte komma i fråga. I den mån omsättningsdjur ingår i djurbesättningen får jordbrukaren genom nedskrivning enligt den föreslagna värderingsregeln således en större möjlighet till tidsbegränsad skatteskuld och utjämnning mellan inkomster för olika beskattningsår än vad den gällande värderingsnormen erbjuder. Några invändningar kan dock enligt min mening inte resas mot en nedskrivning av omsättningsdjur i rörelsemässigt deklarerade jordbruk som håller sig inom ramen för den allmänna lagervärderingsregeln vid beskattningen, d. v. s. lägst 40 % av allmänna saluvärdet.

Jag anser att den årliga värderingen av omsättningsdjuren liksom nu bör ske med ledning av de av riksskattenämnden fastställda värdena på djur. Dessa värden motsvarar hittills 80 % av genomsnittspriserna på olika slags djur i olika åldersgrupper. Jag har i det föregående uttalat som min mening att denna värderingsgrund även bör bibehållas framdeles. Med hänsyn härtill förordar jag att det lägsta värde med vilket omsättningsdjuren får redovisas skall utgöra hälften av de av nämnden fastställda värdena.

Vad jag i det föregående föreslagit rörande omsättningsdjur kan medföra vissa anpassningssvårigheter för jordbrukare som framdeles övergår till bokföringsmässig redovisningsmetod. Om ingångsvärde för omsättningsdjur bortfaller enligt förslaget, innebär övergången i praktiken en uppskrivning av lagervärdet på omsättningsdjur från noll till minimivärdet 40 % av saluvärdet. För att undvika de konsekvenser vid beskattningen som följer härav föreslår riksskattenämnden att lagret av omsättningsdjur under de tre första åren efter övergången skall få tas upp till värden i utgående balansräkning motsvarande lägst 10 resp. 20 och 30 % av allmänna saluvärdet. Den allmänna lagervärderingsregeln skulle därmed bli tillämplig först fr. o. m. det fjärde beskattningsåret efter övergången.

Även jag anser att hänsyn bör tas till behovet av viss tid för anpassning av lagervärdet på omsättningsdjur när övergång till bokföringsmässig me-

tod skett enligt de föreslagna reglerna. Som tidigare framgått föreslår jag att ingångsvärde för stamdjur skall kunna bestämmas schablonmässigt till fulla saluvärdet, under det att värdet av stamdjuren i utgående balans liksom nu skall tas upp till lägst 80 % av genomsnittspriset. I denna del medger de föreslagna reglerna således ett visst utrymme för nedskrivning, vilket helt eller delvis kompenserar den jordbrukare som vid övergången har en s. k. blandad djurbesättning. Jordbrukare med ingångsbesättning bestående huvudsakligen av omsättningsdjur skulle dock utan en särskild anpassningsregel tvingas redovisa en orealiserad inkomst till beskattning för det beskattningsår då övergången skett. Med hänsyn härtill finner jag det befogat att en lägre värdesättning tillämpas för omsättningsdjur under en skälig övergångsperiod. Den av riksskattenämnden föreslagna övergångstiden anser jag behövlig. Någon anledning att ytterligare utsträcka denna tid föreligger inte enligt min mening. Jag föreslår således att en successiv uppskrivning av lagervärdet på omsättningsdjur får ske med 10 % under ettvarvt av de fyra första åren efter en övergång till bokföringsmässig redovisningsmetod som skett enligt de nya bestämmelserna.

Förslagen föranleder ändringar i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL.

4. Ikraftträdandet

Departementschefen

I och för sig är det önskvärt att de föreslagna lagändringarna träder i kraft snarast möjligt. Lämpligen bör de nya bestämmelserna träda i kraft den 1 juli 1970 och i princip tillämpas första gången vid 1971 års taxering. De föreslagna nya reglerna om ingångsvärde för djur vid övergång till bokföringsmässig redovisning bör enligt min mening tillämpas på räkenskapsår som börjar den 1 januari 1970 eller senare. För dessa räkenskapsår sker taxeringen regelmässigt första gången år 1971.

I riksskattenämndens promemoria har uttryckts farhågor för att åtgärder kan hinna vidtas redan vid 1970 års taxering i syfte att vinna sådan skatteförmån som aktualiserats senast genom regeringsrättens avgöranden i oktober 1969 rörande frågan om ingångsvärde för omsättningsdjur. För att göra lagstiftningen effektiv föreslås därför i promemorian, att de nya bestämmelserna om ingångsvärde på djur m. m. skall gälla även den som vid 1970 års taxering för första gången redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder och som ej gjort anmälan härom till taxeringsintendenten före den 1 november 1969. I detta sammanhang erinras i promemorian om att skattskyldig, som yrkar att bli taxerad för jordbruksinkomst enligt bokföringsmässiga grunder, enligt 30 § 2 mom. TF har att göra anmälan härom till förste taxeringsintendenten i det län där jord-

bruksfastigheten är belägen senast tre månader före ingången av det första beskattningsår då sådana grunder tillämpas. Enligt promemorian torde med fog kunna antas att övergång till ny redovisningsmetod, som skett vid 1970 års taxering utan att sådan anmälan gjorts före den 1 november 1969, huvudsakligen avsett att utnyttja den möjlighet till opåkallad skattelättnad som föreligger enligt regeringsrättens förut nämnda avgöranden.

Vid remissbehandlingen har erinringar och viss kritik framförts i anledning av förslaget om retroaktiv verkan av de nya bestämmelserna vid 1970 års taxering. Kammarrätten och lantbrukets skattedelegation avstyrker förslaget. En länsstyrelse anser att det bör övervägas att som villkor för tillämpningen av gällande bestämmelser vid 1970 års taxering föreskriva anmälan av skattskyldig före den 1 juli 1969. Flera remissinstanser, som godtar den i promemorian föreslagna retroaktiviteten, anför betänkligheter av principiell art mot retroaktiv tillämpning av ändrad lagstiftning.

Jag har förståelse för det önskemål om effektiva lagstiftningsåtgärder som ligger bakom riksskattenämndens förslag om viss retroaktiv tillämpning av de nya bestämmelserna i fråga om övergång till bokföringsmässig redovisningsmetod som skett under år 1969. Jag anser mig dock inte kunna förorda en särskild regel av den föreslagna innebörden, d. v. s. att de nya bestämmelserna tillämpas vid taxering år 1970 om den skattskyldige försummat att före den 1 november 1969 anmäla sin avsikt att övergå till bokföringsmässig redovisning. Som påpekats vid remissbehandlingen och även berörts i promemorian är TF:s bestämmelse om anmälningsskyldighet att se närmast som en ren ordningsföreskrift. Krav på viss form av anmälan föreskrivs inte, liksom ej heller någon påföljd för försummelse. Fullgörandet av anmälningsskyldigheten torde ej heller i rättstillämpningen uppställas som villkor för övergång till bokföringsmässig inkomstredovisning. Förutsättningar synes därför knappast föreligga att i efterhand knyta rättsverkningar till skattskyldigs underlåtenhet att göra sådan anmälan före viss tid.

För egen del förordar jag att den förut nämnda huvudregeln kompletteras på annat sätt i syfte att eliminera vissa möjligheter till opåkallad skattelättnad i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning under år 1969. Enligt min mening bör hittills gällande beskattningsregler om övergång till bokföringsmässig redovisning äga tillämpning när yrkande om övergång under år 1969 framställts före utgången av mars 1970, d. v. s. före utgången av den tid inom vilken en jordbrukare med bokföringsmässig redovisning i regel skall ha lämnat självdeklaration till ledning för 1970 års taxering. Har skattskyldig i annat skriftligt meddelande till taxeringsmyndighet än självdeklaration, exempelvis i ansökan om anstånd med deklarationens avlämnande, före utgången av mars 1970 tydligt angett sin avsikt att övergå till bokföringsmetod bör nuvarande regler likaledes vara tillämpliga. Däremot kan inte den som först efter utgången av mars 1970 framställer yrkande om att han någon gång under år 1969 vill övergå till bokförings-

mässig redovisning göra gällande samma anspråk på skattebehandling enligt nuvarande regler. En ikraftträdanderegul enligt vilken de föreslagna nya bestämmelserna ges tillämpning på sistnämnda undantagsfall, bör enligt min mening inte ge anledning till principiella eller praktiska betänkligheter.

Jag föreslår att bestämmelserna om ikraftträdandet av föreslagna ändringar i 1951 års lagstiftning utformas i enlighet härmed.

Beträffande det finansiella utfallet av den föreslagna lagstiftningen är det egentligen endast förslaget om vidgade möjligheter till nedskrivning av omsättningsdjur som nämnvärt påverkar statens och kommunernas skatteintäkter. Beräkningen av det skattebortfall som föranleds av detta förslag måste naturligen bli ungefärlig, eftersom bortfallet bl. a. beror av i vad mån de skattskyldiga som övergår till bokföringsmässig redovisning eller redan tillämpar sådan redovisning kommer att utnyttja den nya nedskrivningsmöjligheten. Under sådana förhållanden torde det inte vara meningsfullt att försöka uppskatta bortfallet i skatt för stat och kommun. Summan torde röra sig om mycket måttfulla belopp.

Hemställan

Under återopande av det anförda och under framhållande att ärendet bör behandlas under riksdagens vårsession hemställer jag, att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1) lag om ändring i lagen (1951: 790) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370),

2) lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Författningsförslag	2
1. Inledning	7
2. Behandlingen av djur vid byte av redovisningsmetod	9
Gällande rätt m. m.	9
Redovisning av jordbruksinkomst	9
Behandlingen av djur vid tillämpning av kontantmetoden	10
Gällande bestämmelser om byte av redovisningsmetod	11
Bakgrunden till 1951 års lagstiftning	13
Riksskattenämndens promemoria	14
Remissyttrandena	17
Departementschefen	21
3. Värdering av djur vid bokföringsmässig redovisning	26
Gällande rätt m. m.	26
Riksskattenämndens promemoria	27
Remissyttrandena	28
Departementschefen	29
4. Ikraftträdandet	32
Departementschefen	32
Hemställan	34