

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTEVERKET

Nr 3 1972

Jordbruksbeskattningen

av taxeringsintendenten C-H Hillerbrand

Den 15 november 1971 lämnade jordbruksbeskattningskommittén sitt betänkande "Jordbruksbeskattningen" (SOU 1971:78). I betänkandet föreslås en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. I samband härmed föreslås — i förhållande till vad som nu gäller vid sådan redovisning — ändrade regler för värdering av lager av djur, en ny avskrivningsmetod för inventarier främst avsedd för det mindre jordbruket samt nya förbättrade avskrivningsregler för byggnader och markanläggningar. De bestämmelser som nu gäller för beräkning av ingångsvärde för inventarier, djur och byggnader vid övergång till bokföringsmässig redovisning föreslås få en i viss mån annan utformning. Vidare föreslås att i KL införs regler för arrendators rätt till avdrag för förbättringskostnader på annan tillhörig fastighet, för avdragsrätt för kostnad för inköp och plantering av träd och buskar i fruktodlings- och liknande anläggningar samt för fastställande av anskaffningsvärde för naturtillgång för beräkning av substansminskningsavdrag.

I Övergång till bokföringsmässig redovisning

Enligt nu gällande regler kan jordbrukare redovisa inkomsten av jordbruksfastighet antingen enligt kontantprincip eller enligt bokföringsmässiga grunder. Han har således rätt att använda den redovisningsmetod han själv finner lämplig. Den som väljer bokföringsmässig redovisning är dock skyldig att föra särskilda räkenskaper enligt föreskrift i förordningen om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.

Den helt övervägande delen av jordbrukarna i landet, som f n torde kunna uppskattas till i runt tal 150 000, redovisar alltjämt enligt kontantprincip. Vid 1971 års taxering torde endast omkring 12 000 jordbrukare eller ca 8 % ha redovisat inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder.

Kontantprincipen tillkom som allmän redovisningsmetod för inkomst av jordbruksfastighet år 1910. Kommittén framhåller att den då kan antas ha varit lätt

att tillämpa i betraktande av att jordbruket vid denna tid i stor utsträckning var inriktat på självhushållning och drevs utan större maskinell utrustning. Kontantmässig redovisning torde därför då ha medfört i stort sett tillfredsställande resultat. De ändrade förhållandena inom jordbruket — strukturrationalisering, ändrade driftformer med allt större specialisering med därav följande maskinell utrustning m m — anses emellertid ha medfört, att kontantprincipen som redovisningsmetod blivit alltmer otymplig och svår att tillämpa i praktiken för såväl jordbrukarna som taxeringsmyndigheterna. De nuvarande skattereglerna för jordbruk anses starkt föråldrade. De sägs i många fall kunna medföra taxeringsresultat, som varken är rättvisa vid jämförelse med andra kategorier skattskyldiga eller likformiga vid jämförelse jordbrukare emellan.

I fråga om den bokföringsmässiga redovisningsmetoden anför kommittén, att den i den praktiska tillämpningen medför taxeringsmässiga resultat som blir mer rättvisa och likformiga. Den möjliggör också större jämnhet vid beskattningen och en från många synpunkter önskvärd konsolidering. Den är därjämte enkel och smidig i tillämpningen. Den tidigare på vissa håll framförda uppfattningen, att bokföringsmässig redovisning skulle vara mycket svårare och krångligare än kontantmässig redovisning och därför medföra ett betydande merarbete, anser kommittén inte vara riktig. Inte heller anser sig kommittén kunna instämma i det ibland gjorda påståendet att landets jordbrukare inte skulle kunna klara av den i regel enkla bokföring som blir nödvändig vid bokföringsmässig redovisning. Detta påstående anses vara betydligt överdrivet. Dagens jordbrukare anses vara minst lika bokförings- och skattemedvetna som andra skattskyldiga, vilka redan nu är skyldiga att oavsett verksamhetens omfattning redovisa enligt bokföringsmässiga grunder. Det framhålls också, att jordbrukarnas deklarationsunderlag numera regelmässigt torde vara väsentligt bättre än tidigare med hänsyn bl a till den för flertalet gällande skyldigheten att redovisa mervärdeskatt.

Den bokföringsmässiga redovisningsmetoden får enligt kommittén anses överlägsen den kontantmässiga. Då nya regler för jordbruksbeskattning skall utformas, bör de givetvis anpassas för ett modernt och rationellt drivet jordbruk. Det svenska jordbruket har under senare tid alltmer börjat drivas på samma sätt som rörelse. Det anses därför angeläget att samma redovisningsmetod och i huvudsak likartade materiella regler tillämpas vid beskattningen. Någon anledning att behandla jordbruksdrift på annat sätt än rörelse anses numera inte finnas. Kommittén föreslår därför, att kontantprincipen helt avvecklas som redovisningsmetod för jordbruk och att den bokföringsmässiga redovisningsmetoden görs obligatorisk för alla idkare av jordbruk. I betänkandet framhålls också, att bokföringsmässig redovisning är en förutsättning för att rörelsebeskattningens nya gynnsamma avskrivningsregler för byggnader och markanläggningar skall kunna överföras och tillämpas på motsvarande tillgångar på jordbruksfastighet.

Successiv övergång

En samtidig övergång till bokföringsmässig redovisning för alla jordbrukare i

landet finner kommittén utesluten. För att göra övergången så smidig som möjligt föreslås att den får ske successivt under en period om fem år. Det första övergångsåret blir inkomståret 1973. Då bör enligt förslaget dels alla bokföringspliktiga juridiska personer (AB m fl), dels sådana fysiska personer och oskifta dödsbon som för inkomståret 1971 redovisat en bruttoomsättning om minst 150 000 kr gå över till bokföringsmässig redovisning. Därjämte föreslås att alla som börjar driva jordbruk fr o m inkomståret 1973 skall tillämpa sådan redovisning från verksamhetens början. Enligt kommitténs beräkningar bör dessa bestämmelser medföra att omkring 11 000 skattskyldiga kommer att första gången redovisa inkomst av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder vid 1974 års taxering.

För de följande övergångsåren föreslås en avtrappning av omsättningsgränsen på så sätt att övergång fr o m inkomståret 1974 resp 1975 och 1976 skall ske av skattskyldiga vilkas bruttoomsättning inkomståret 1972 resp 1973 och 1974 uppgått till eller överstigit 100 000 resp 70 000 och 50 000 kr. Det sista övergångsåret — inkomståret 1977 — inträder då skyldighet för återstoden av landets jordbrukare att gå över till bokföringsmässig redovisning. I och med detta skulle kontantprincipen i princip avvecklas med 1977 års taxering och samtliga jordbrukare således ha skyldighet att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder vid 1978 års taxering.

Emellertid anser kommittén det olämpligt att övergång till bokföringsmässig redovisning sker för det år, då verksamheten avvecklas i samband med överlåtelse av fastigheten eller nedläggning av jordbruket. För att övergång till ny redovisningsmetod skall ge rättvisande resultat krävs att denna tillämpas under flera år. För skattskyldig, som under många år redovisat enligt kontantprincip men går över till bokföringsmässig redovisning i samband med att han upphör med jordbruket, blir resultatet ofta missvisande. Med hänsyn härtill och för att inte onödigtvis belasta taxeringsmyndigheterna med kontroll av ingångsvärden för ett enda års bokföringsmässig redovisning och för att samtidigt förenkla redovisningen för skattskyldig som upphört med jordbruket under det år, då han eljest bort gå över till bokföringsmässig redovisning, föreslås att redovisning enligt kontantprincipen skall ske för avvecklingsåret, om sådan redovisning tillämpats närmast föregående beskattningsår. På grund av denna undantagsregel kan kontantmässig redovisning i enstaka fall förekomma även vid 1978 års taxering.

För att de skattskyldiga skall få tid på sig att förbereda övergången till bokföringsmässig redovisning har övergångsskyldigheten inte knutits till bruttoomsättningen för det senaste beskattningsåret utan till omsättningen närmast föregående år, dvs två år före övergångsåret. Omsättningens storlek ett visst år blir ofta inte känd av den skattskyldige, förrän han upprättar deklarationen i januari eller februari följande år. Den som då konstaterar att hans bruttoomsättning överstigit den för det aktuella året angivna omsättningsgränsen blir således inte skyldig att gå över till bokföringsmässig redovisning från taxeringsårets ingång utan först fr o m det därpå följande inkomståret. Härigenom får han tid på sig att sätta sig in i gällande bestämmelser för övergången. Han kan också på ett tidigt stadium tinga på den hjälp han anser sig behöva.

II De nya skattereglerna

Förslaget till nya skatteregler vid bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet har utformats med utgångspunkt från vad som nu gäller för rörelse. Man har försökt att i allt väsentligt göra rörelsereglerna tillämpliga också för förvärvskällan jordbruksfastighet. I den mån avvikande regler föreslagits, uppges anledningen vara föreliggande skillnad mellan jordbruksdrift och rörelseverksamhet eller att förutsättningar för likartade regler helt enkelt saknats.

Lagervärdering

De nuvarande reglerna för värdering av lager av djur vid bokföringsmässig redovisning, enligt vilka åtskillnad måste göras mellan stamdjur och omsättningsdjur, anses mindre lämpliga. Den år 1970 genomförda lagändringen härvidlag, då liberalare värderingsregler infördes enbart för omsättningsdjur, bör enligt kommittén betraktas som ett provisorium. Ändringen var en konsekvens av att rätten till ingångsvärde för omsättningsdjur togs bort. Att ha två skilda värderingsregler för djur på jordbruksfastighet anses utgöra en nackdel i den praktiska tillämpningen och komplicera lagstiftningen. Av praktiska skäl bör en och samma värderingsregel få tillämpas på alla slags djur.

Kommittén anser att omsättningsdjur från företagsekonomisk synpunkt måste hänföras till sådana omsättningstillgångar, för vilka de allmänna lagervärderingsreglerna i 41 § KL bör gälla. Någon anledning att ändra den år 1970 beslutade anpassningen till dessa värderingsregler finns därför inte. Däremot skulle det i och för sig kunna vara befogat att begränsa nedskrivningsrätten i fråga om vissa stamdjur såsom hästar och mjölkkor, då dessa i stor utsträckning kan jämföras med inventarier. Då även sådana djur i andra sammanhang skall behandlas som omsättningstillgångar med direkt avdrag vid inköp och skatteplikt vid försäljning, bör emellertid enligt kommittén konsekvensen bli att de allmänna lagervärderingsreglerna får tillämpas också beträffande stamdjur. På grund härav och med beaktande av de uppenbara fördelar från tillämpningssynpunkt som följer av att samma värderingsregler får gälla för alla slags lagertillgångar i jordbruk och rörelse föreslås att såväl stamdjur som omsättningsdjur i bokslutet får tas upp till lägst 40 % av allmänna saluvärdet.

För att undvika tvister om vad som skall anses utgöra allmänna saluvärdet för djur föreslås att riksskatteverket också framdeles skall ange normalvärden för djur av skilda slag. Dessa skall liksom hittills utgöra genomsnittsvärdet för en förfluten 12-månadersperiod. För övriga lagertillgångar föreslås ingen ändring av gällande bestämmelser, utan sådana lagertillgångar skall alltså få värderas till lägst 40 % av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Avskrivningsregler för inventarier

Avdrag för värdeminskning av inventarier föreslås liksom hittills få åtnjutas enligt gällande bestämmelser om planenlig och räkenskapsenlig avskrivning. Emellertid anses den planenliga avskrivningsmetoden inte särskilt lämplig för jordbruk

med dess mångfald av inventarier av skilda slag och relativt stora omsättning av sådana. Denna metod anses tämligen svårbemästrad och omständlig i tillämpningen till skillnad mot den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden, som anges vara enkel och smidig. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning har dock förbehållits skattskyldig, som har sk dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. Kommittén anser sig inte kunna räkna med att alla jordbrukare kommer att ha dubbel bokföring. En relativt stor grupp förutsätts komma att använda sig av sk enkel bokföring och därför inte få rätt att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning med dess smidighet och fördelar från bl a tillämpningssynpunkt.

Kommittén framhåller att det torde finnas ett behov av en enkel och för det mindre jordbruket mera lämplig avskrivningsmetod än den planerliga. På grund härav har en tredje alternativ avskrivningsmetod konstruerats. Denna metod, som benämnts *restvärdeavskrivning*, utgör en förenklad form av räkenskapsenlig avskrivning. Liksom den sistnämnda bygger den på en överensstämmelse mellan avskrivningen i räkenskaperna och värdeminskningens avdraget vid taxeringen. Det bokförda värdet och det skattemässiga restvärdet skall alltid stämma överens. Avskrivning får ske med högst 20 % av inventariernas bokförda värde vid beskattningsårets utgång. Den skattskyldige får själv bestämma avdragets storlek inom den angivna ramen. Någon särskild avskrivningsplan skall inte behöva lämnas, utan de uppgifter som erfordras för beräkning och kontroll av avskrivningarna skall lämnas i form av en summarisk inventarieredovisning direkt på jordbruksbilagan.

Till skillnad mot vad som gäller vid räkenskapsenlig avskrivning har restvärdeavskrivningen inte kombinerats med någon kompletteringsregel för att medge större avdrag i vissa fall. En dylik kompletteringsregel anses komplicera avskrivningsreglerna och göra dem mera svårbegripliga för den kategori skattskyldiga som denna avskrivningsmetod närmast är avsedd för, nämligen idkare av mindre jordbruk. Restvärdeavskrivning utan kompletteringsregel av något slag innebär visserligen att inventarierna aldrig blir helt avskrivna. Då avskrivning under de första sju åren kan ske med nära 80 % av anskaffningsvärdet, anses emellertid det återstående värdet i regel inte komma att överstiga utrangerings- eller skrotvärdet. Om förlust ändå skulle uppstå vid försäljning av inventarierna i samband med avveckling av verksamheten, får förlusten dras av som driftkostnad. Fullt avdrag kommer således alltid att erhållas för anskaffningskostnaden.

Avskrivningsregler för byggnader

Förslaget till avskrivningsregler för byggnader i jordbruk har utformats med de för rörelsefastigheter gällande reglerna som förebild. Vissa ändringar har dock ansetts nödvändiga. Avskrivningarna skall i framtiden baseras på anskaffningsvärdet och inte som nu är fallet på ett tid efter annan ändrat avskrivningsunderlag i form av taxeringsvärde. Avskrivningsunderlaget skall i princip utgöras av den verkliga anskaffningskostnaden. I de fall denna inte kan utredas, vilket vanligen är fallet då förvärv sker av hel jordbruksfastighet med jord och byggnader m m, skall byggnadernas anskaffningsvärde beräknas med ledning av vid fastighetstaxeringen särskilt

åsatt byggnadsvärde. Förslaget förutsätter således att särskilt delvärde för byggnader kommer att åsättas vid framtida fastighetstaxeringar. Detta kan tidigast ske vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

För att bestämma avskrivningsunderlaget för byggnader vid köp av jordbruksfastighet föreslås motsvarande proportioneringsregel, som är föreskriven beträffande rörelse- och hyresfastigheter. Anskaffningsvärdet skall anses utgöra så stor del av köpeskillingen för fastigheten som det taxerade byggnadsvärdet utgör av det totala taxeringsvärdet. Till denna schablon för bestämmande av anskaffningsvärdet har knutits en jämningsregel, som innebär att det på så sätt beräknade byggnadsvärdet får jämkas, om det uppenbarligen mera avsevärt över- eller understiger vad som med hänsyn till byggnadsbeståndets omfattning och beskaffenhet kan anses rimligt. För fastighet som förvärvats genom benefikt fång föreslås att som anskaffningsvärde för byggnader skall anses överlåtarens skattemässiga restvärde.

Avskrivningsunderlaget för byggnad skall endast omfatta kostnaderna för själva byggnadsstommen jämte sådana serviceledningar och annan utrustning, som är avsedda för byggnadens allmänna funktion. Inredning och maskinell utrustning i ekonomibygnader samt för jordbrukets behov dragna ledningar av skilda slag, som är nödvändiga för den på fastigheten bedrivna verksamheten, föreslås i avskrivningshänseende få behandlas på samma sätt som inventarier. Även vissa byggnadsliknande konstruktioner, såsom fristående tork- och siloanläggningar, skall enligt förslaget få hänföras till inventarier med hänsyn till deras direkta anknytning till jordbruksdriften.

Några i KL särskilt fastställda procentsatser för avskrivning av jordbruksbyggnader föreslås inte. Det anses mest lämpligt att riksskatteverket anförtros att efter samråd med lantbruksstyrelsen och lantbrukets organisationer ange normalprocentsatser för olika byggnadstyper. Dessa normalprocentsatser förutsätts dock för ekonomibygnadernas del komma att väsentligt överstiga den vid nuvarande schablonmässiga avskrivningsmetod vanligen förekommande procentsatsen 1,5.

För att underlätta finansieringen av nyinvesteringar i driftbyggnader och samtidigt stimulera till ökad byggnadsrationalisering föreslås också för jordbrukets del rätt till sk primäravskrivning med 10 % av anskaffningskostnaden. Primäravdraget föreslås få åtnjutas med 2 % per år under de fem första åren i fråga om alla nyinvesteringar i driftbyggnader med undantag för mangårdsbyggnaden. Skäl att premiera nyinvesteringar i ägarens egen bostadsbyggnad har inte ansetts föreligga.

Vad beträffar avdragsrätten för reparation och underhåll av byggnader på jordbruksfastighet föreslås samma utvidgning härav som nyligen införts för rörelsebyggnader. Kostnader för sådana ändringsarbeten och omdisponeringar i ekonomibygnader som kan anses normalt påräkneliga i jordbruksdrift skall jämföras med reparationskostnader och således få dras av omedelbart som omkostnad. Som exempel på dylika ändringar och omdisponeringar anges ändringar i samband med övergång från köttjursuppfödning till slaktsvinsproduktion. Ändringar som innebär att en byggnad får ett annat användningsområde än som ursprungligen avsetts skall dock även framdeles anses som ej omedelbart avdragsgilla ombyggnadskostna-

der och föras upp på avskrivningsplan. Denna utvidgade avdragsrätt för vissa byggnadskostnader har uttryckligt förklarats gälla enbart ekonomibygnader.

Avdrag vid utrangering av byggnad i jordbruk föreslås få åtnjutas på samma sätt som för byggnad i rörelse. Reglerna innebär att avdrag vid utrangering eller nedrivning av annan driftbyggnad än mangårdsbyggnad får ske för oavskriven del av anskaffningskostnaden. Med anskaffningskostnad jämföras sådant värde för byggnader som räknats fram genom proportionering av köpeskillingen för fastigheten. Självfallet måste därvid godtagbar utredning lämnas om hur mycket av anskaffningskostnaderna för byggnaderna som belöper på den utrangerade byggnaden och summan av de värdeminskingsavdrag som åtnjuts beträffande denna. Schablonmässigt beräknat ingångsvärde får däremot inte ligga till grund för beräkning av utrangeringsavdrag.

Avskrivningsregler för markanläggningar

Avdragsrätten för markanläggningar på jordbruksfastighet föreslås väsentligt utvidgad. Avdrag i form av årlig värdeminskning skall få göras för alla markanläggningar som kan förekomma på jordbruksfastighet. Avskrivningsunderlaget skall utgöras av den skattskyldiges egna kostnader under den tid han ägt fastigheten. Dessa kostnader skall föras upp på särskild avskrivningsplan. I fråga om fastigheter som förvärvats genom benefikt fång (gåva, arv, testamente) får dock den nye ägaren överta överlåtarens avskrivningsplan och åtnjuta de värdeminskingsavdrag som denne inte utnyttjat.

Avskrivningsunderlaget skall bestämmas på skilda sätt för täckdikningsanläggningar och andra markanläggningar. För täckdikena bibehålls gällande regler enligt vilka hela anskaffningskostnaden skall utgöra avskrivningsunderlag, på vilket avdrag för värdeminskning får åtnjutas med 10 % per år. Dock föreslås den utvidgningen av gällande regler, att alla kostnader för täckta avlopp i samband med dränering får inräknas i avskrivningsunderlaget, oavsett vilken rördimension som använts. För andra markanläggningar föreslås samma regler som skall tillämpas i fråga om markanläggningar på rörelsefastighet, dvs avskrivningsunderlaget får tas upp till 75 % av anskaffningskostnaden och årlig avskrivning härav får ske med 5 % per år. Skogsvägarna har dock inte behandlats av jordbruksbeskattningskommittén, då avdragsrätten för dem är föremål för övervägande inom finansdepartementet. Kommittén förutsätter emellertid att motsvarande regler kommer att införas också för skogsvägar.

I fråga om sådana markanläggningar på jordbruksfastighet, som har en så nära anknytning till byggnader eller inventarier att de närmast kan anses utgöra tillbehör till dessa, föreslås att de i avskrivningshänseende får behandlas på samma sätt som byggnad resp inventarier. Detta innebär att sådana kostnader för utanför en byggnad belägna service- och anslutningsledningar som är avsedda för byggnadens allmänna funktion samt kostnader för pålning och andra markförstärkande åtgärder i samband med en byggnads uppförande får inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnad. Till avskrivningsunderlaget för inventarier får hänföras bl a kostnader

för stängsel och andra avspärrningsanordningar, bevattningsanläggningar i jord, ledningar av skilda slag som betjänar ekonomibyggnader och anses jordbruksberoende jämte sådana uppsamlingsanordningar som hör samman med spol- och sväm-utgödslingssystem i djurstallar. Reningsanordningar och andra anläggningar för vattenvård nämns också som exempel på markanläggningar, för vilka avskrivningsreglerna för inventarier skall få tillämpas.

Ikraftträdande

De nya skattereglerna för jordbruk föreslås i princip träda i kraft den 1 januari 1973. Förutsättning för att de skall kunna tillämpas är dock i många fall, att inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder. Avskrivningsreglerna för byggnader m m kan sålunda inte utnyttjas på rätt sätt, om inte bokföringsmässig redovisning används. På grund härav föreslås att de nya bestämmelserna i KL förbehålls den som redovisar inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Äldre bestämmelser föreslås allttjämt gälla, så länge inkomsten redovisas enligt kontantprincip.

Övergångsbestämmelser

Förslaget till allmän övergång till bokföringsmässig redovisning och till planenlig avskrivning av byggnader på basis av anskaffningsvärdet kräver omfattande bestämmelser om hur ingångsvärdet skall bestämmas för de inventarier, djur och byggnader som finns vid övergången. Dessa regler, som sammanförts i en särskild sk övergångslag, avviker i viss mån från vad som nu skall tillämpas vid övergång till bokföringsmässig redovisning. De nya reglerna innebär i korthet följande.

Ingångsvärdet för *inventarier* får bestämmas till antingen den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av inventarier eller ett delvis schablonmässigt beräknat värde för de vid övergången befintliga inventarierna. Den metod som i senare fallet skall användas är en kombination av schablonmässigt beräknat värde för äldre inventarier och verklig anskaffningskostnad för nyare inventarier. För inventarier som ägts mer än fem år skall ingångsvärdet bestämmas till 65 % av återanskaffningsvärdet, medan inventarier som innehafts kortare tid skall tas upp till värde motsvarande den verkliga anskaffningskostnaden. Enligt gjorda beräkningar kommer ingångsvärdena vid tillämpning av denna kombinationsmetod att genomsnittligt uppgå till omkring 70 % av återanskaffningsvärdet. Värdena kan dock variera ganska mycket beroende på förhållandena i det enskilda fallet.

Kombinationsmetoden anges i jämförelse med den nuvarande schablonmetoden — 80 % av återanskaffningsvärdet — ge ett lägre ingångsvärde för den som har ett gammalt inventariebestånd som följd av att huvudparten av inventarierna anskaffats för relativt länge sedan eller anskaffats i begagnat skick. För den som i större omfattning inköpt fabriksnya inventarier under den senaste femårsperioden torde kombinationsmetoden medföra ingångsvärden som ligger i paritet med dem som uppkommer enligt de nuvarande övergångsbestämmelserna, i enstaka fall kan ingångsvärdet t o m bli högre. Den lägre procentschablonen för äldre inventarier i

kombination med verklig anskaffningskostnad för nyare inventarier anses komma att medföra, att ingångsvärdena blir mer rättvisande än enligt de nuvarande övergångsbestämmelserna. Metoden anses också ha den fördelen att den inte ger möjlighet till opåkallade skattefavörer i form av för höga ingångsvärden till följd av inköp av begagnade inventarier i samband med övergången.

Den här angivna valfriheten att beräkna ingångsvärdet för inventarier antingen till nyuppsättningskostnaden eller enligt kombinationsmetoden skall dock inte få tillämpas av alla skattskyldiga. Undantag har gjorts för skattskyldig som drivit jordbruk under kortare tid än fem år. Denne föreslås vara skyldig att som ingångsvärde för inventarier ta upp den faktiska nyuppsättningskostnaden. Det anses att sådan skattskyldig alltid skall kunna visa sin nyuppsättningskostnad, varför det inte finns anledning att låta ingångsvärdet få beräknas på annat sätt.

Från regeln att nyetablerade jordbrukare skall ha skyldighet att ta upp nyuppsättningskostnaden som ingångsvärde för inventarier har ett undantag gjorts. Detta avser skattskyldig som inom fem år före övergången övertagit jordbruket med därtill hörande inventarier genom benefikt fång. Det har ansetts lämpligt att sådan skattskyldig sätts i samma situation som överlåtaren skulle ha varit om denne alltså drivit verksamheten och själv gjort ifrågavarande övergång. Om därför tillträdaren och överlåtaren drivit jordbruket under sammanlagt minst fem år, får tillträdaren beräkna ingångsvärdet för inventarierna enligt vilken som helst av de två alternativa metoderna, under förutsättning dock att överlåtaren avvecklat sin verksamhet med tillämpning av kontantprincipens regler. Om överlåtaren däremot haft bokföringsmässig redovisning, skall ingångsvärdet för inventarierna alltid bestämmas till överlåtarens skattemässiga restvärde på samma sätt som nu gäller i fråga om såväl bokföringsmässigt redovisat jordbruk som rörelse.

På grund av att köp mellan anförvanter ofta har ett inslag av gåvokaraktär föreslås att också tillträdare som övertagit verksamheten genom köp i vissa fall skall få rätt tillämpa båda metoderna för beräkning av ingångsvärde för inventarier. Förutsättning härför är att köpet skett till underpris, att tillträdaren övertagit den väsentligaste delen av inventariebeståndet och att detta skett från nära anförvant (föräldrar, svärföräldrar m fl). Även här gäller givetvis villkoret att överlåtaren haft kontantmässig redovisning.

I fråga om *djur* föreslås ingen annan ändring av de år 1970 reviderade reglerna för hur ingångsvärdet får bestämmas än att skattskyldig som haft jordbruk med stamdjur under minst fem år ges valrätt att antingen bestämma ingångsvärdet till den ursprungliga kostnaden för nyuppsättning av stamdjur eller att beräkna ingångsvärdet till allmänna saluvärdet för de vid övergången befintliga stamdjuret. Som tidigare nämnts förutsätts att riksskatteverket kommer att fastställa sådant saluvärde för stamdjur av olika slag. För omsättningsdjur får ingångsvärde inte beräknas.

Skattskyldig som haft stamdjur under kortare tid än fem år föreslås vara skyldig att ta upp ingångsvärdet till den faktiska nyuppsättningskostnaden. Dock föreslås samma undantag härifrån som beträffande inventarier för skattskyldig, som överta-

git jordbruk med stamdjur genom benefikt fång resp köpt huvudparten av stamdjuren till underpris från anförvant.

Ingångsvärde för *lager av annat slag än stamdjur* får inte beräknas vare sig enligt nu gällande regler eller enligt kommittéförslaget. Inte heller skall i regel *varufordringar och varuskulder* vid övergångsårets ingång beaktas. Dock skall som ingående fordran (=avdragspost) tas upp utestående köpeskillning för före övergången realiserade inventarier och djur. Som ingående varuskuld (=inkomstpost) skall uppföras samma belopp som upptagits som ingångsvärde för sådana obetalda stamdjur, som utgjort nyuppsättning vid inköpet.

De föreslagna bestämmelserna för beräkning av ingångsvärde för *byggnader* har inte mycket gemensamt med dem som gäller i dag vid övergång till planenlig avskrivning av byggnader. Vid utformandet av bestämmelserna härom har kommittén utgått från att särskilt byggnadsvärde kommer att anges även för jordbruksfastighet vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Enligt förslaget får ingångsvärdet efter den skattskyldiges eget val beräknas enligt något av följande alternativ:

1 Den verkliga anskaffningskostnaden för hela eller del av byggnadsbeståndet minskad med tidigare åtnjutna värdeminskingsavdrag på hela byggnadsbeståndet fr o m det första år på vilket kostnaderna belöper.

2 Hälften av 1970 års taxerade jordbruksvärde m m ökat med egna kostnader för ny-, till- eller ombyggnad efter år 1969 och minskat med åtnjutna värdeminskingsavdrag för samma tid. Om detta taxeringsvärde ändrats vid särskild fastighetstaxering före 1975, får ingångsvärdet också beräknas på grundval av det taxeringsvärde som gäller vid övergången.

3 1975 års taxerade byggnadsvärde ökat med egna kostnader för ny-, till- eller ombyggnad efter år 1974 och minskat med åtnjutna värdeminskingsavdrag för samma tid. Om nytt byggnadsvärde åsatts efter 1975 får ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxerade byggnadsvärde som gäller vid övergången.

4 Så stor del av köpeskillingen för fastighet, som förvärvats efter 1969 års utgång, ökad med egna kostnader för ny-, till- och ombyggnad före 1975, som 1975 års taxerade byggnadsvärde utgör av fastighetens totala taxeringsvärde. Om övergången sker senare än 1.1.1975, får ingångsvärdet därjämte ökas med de kostnader för ny-, till- och ombyggnad som nedlagts efter 1974 års utgång. I båda fallen skall ingångsvärdet minskas med åtnjutna värdeminskingsavdrag efter förvärvet.

Av dessa alternativa schablonmetoder för beräkning av ingångsvärde för byggnader kan endast metoden med andel av det taxerade jordbruksvärdet m m användas vid övergång före år 1975, dvs under inkomståren 1973 och 1974. I betänkandet framhålls att jordbrukarna i likhet med ägarna av rörelse- och hyresfastigheter bör ges rätt att vid övergång till planenlig avskrivning av byggnader välja mellan flera olika metoder för beräkning av ingångsvärdet. På grund härav och då schablonen med andel av det taxerade jordbruksvärdet ansetts i vissa fall kunna leda till alltför låga ingångsvärden har skattskyldig, som under dessa år börjat tillämpa planenlig avskrivning på grundval av det taxerade jordbruksvärdet, beretts möjlighet att vid 1976 års taxering beräkna nytt ingångsvärde för byggnaderna. Den som så

önskar får då i stället ta upp 1975 års taxerade byggnadsvärde som ingångsvärde. Om fastigheten köpts efter 1969 års utgång, får ingångsvärdet också beräknas enligt den under p 4 angivna proportioneringsmetoden. I dessa fall skall ingångsvärdet för byggnader minskas med det belopp avseende delar och tillbehör till byggnad, som efter det de nya avskrivningsreglerna börjat tillämpas påförts avskrivningsunderlaget för inventarier.

I fråga om skattskyldig som efter 1969 års utgång gått över till planenlig avskrivning med tillämpning av nu gällande schablon — $\frac{2}{3}$ av 1970 års taxerade jordbruksvärde m m — föreslås att denne då han börjar tillämpa de nya avskrivningsreglerna skall beräkna nytt ingångsvärde för byggnader enligt de föreslagna nya reglerna. Den som börjat tillämpa planenlig avskrivning av byggnader före 1970 skall däremot inte beräkna nytt ingångsvärde.

Om ingångsvärdet för byggnader skulle visa sig i något fall bli uppenbart orimligt med hänsyn till byggnadsbeståndets beskaffenhet och omfattning, skall ingångsvärdet i skälig mån jämkas.

De nya avskrivningsreglerna för sådana tillgångar i byggnad, som skall få skrivas av enligt inventariereglerne, föreslås få en i viss mån retroaktiv tillämpning. När skattskyldig börjar tillämpa de nya avskrivningsreglerna för byggnad, vilket han skall göra i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning eller, om han redan gått över till sådan redovisning, från inkomståret 1973, får han nämligen omfördela sina kostnader för investering i byggnader från 1970 års ingång i enlighet med de nya reglerna. Det innebär att kostnader för inredning och annan utrustning i ekonomibyggnader m m, som enligt de nya reglerna i avskrivningshänseende får behandlas som inventarier, får påföras avskrivningsunderlaget för inventarier. Självfallet får detta ske endast under förutsättning att kostnaden inte dragits av tidigare. Det belopp som i samband härmed förs över till inventariekontot skall avräknas från avskrivningsunderlaget för byggnader.

För *markanläggningar* föreslås inga övergångsbestämmelser. Det innebär att ingångsvärde inte får beräknas för befintliga sådana anläggningar och att de markanläggningskostnader som förts upp på avskrivningsplan före de nya lagreglernas ikraftträdande även i fortsättningen skall skrivas av enligt den ursprungliga planen. Det bör observeras att förutsättningen för att avskrivning skall få ske av sådana markanläggningar som tidigare inte varit avskrivningsbara är att bokföringsmässig redovisning tillämpas.

De föreslagna övergångsbestämmelserna i fråga om djur och andra lagertillgångar innebär att skattskyldig vid övergång till bokföringsmässig redovisning inte får tillgodoräkna sig något avdrag för värdet av lagret vid inkomstårets ingång av omsättningsdjur, produkter och förnödenheter. Däremot blir han skyldig att ta upp det utgående värdet av dessa lagertillgångar till lägst 40 % av salu- eller anskaffningsvärdet. Dessa bestämmelser kan för skattskyldig med stort lager av dylika tillgångar medföra, att han för övergångsåret måste redovisa en osedvanligt stor nettointäkt. För att eliminera detta och underlätta övergången för sådan skattskyldig föreslås att lagertillgångar av annat slag än stamdjur under en övergångsperiod får

tas upp till lägre värde än enligt de allmänna lagervärderingsreglerna med skyldighet att successivt skriva upp dem till gällande minimivärde. För övergångsåret och de två närmast följande åren får det utgående värdet av annat lager än stamdjur tas upp till lägst 10, 20 resp 30 % av salu- resp anskaffningsvärdet.

Kontrollfrågor

För att ge taxeringsmyndigheterna möjlighet att kontrollera upptagna ingångsvärden för inventarier och stamdjur föreslås, att skattskyldig under det år då han gått över till bokföringsmässig redovisning skall vara skyldig att lämna separat avskrift av ingående balansräkning och förteckning över inventarier och stamdjur, för vilka ingångsvärde upptagits. Dessa handlingar skall lämnas till länsstyrelsen i den skattskyldiges hemortslän senast den 31 oktober övergångsåret. Avsikten med detta är att den kontroll av ingångsvärdena som anses erforderlig till huvudsaklig del skall kunna utföras före taxeringsarbetets början.

Vad gäller tidpunkten för övergång till bokföringsmässig redovisning har det hittills varit vanligt att övergången skett per 1 januari. Någon föreskrift om att övergång skall ske vid ingången av ett kalenderår har emellertid inte funnits. Av ett under år 1970 meddelat utslag av regeringsrätten framgår klart, att sådan övergång kan ske när som helst under ett kalenderår. På grund av att övergång vid annan tidpunkt än kalenderårs ingång kan medföra nackdelar för den skattskyldige och försvåra taxeringskontrollen för myndigheterna i och med att den sista kontantmässiga deklarationen endast kommer att omfatta del av ett kalenderår föreslås, att övergång till bokföringsmässig redovisning alltid skall ske vid ingången av ett kalenderår. En nyetablerad jordbrukare, som alltså inte byter redovisningsmetod, skall dock givetvis tillämpa bokföringsmässig redovisning från början, oavsett när under ett kalenderår han startar sin verksamhet.

III Övriga frågor

I ett särskilt avsnitt i betänkandet har kommittén behandlat vissa mera udda frågor på jordbruksbeskattningens område. Det gäller här dels den under senare år allt mer aktuella frågan om arrendators avdragsrätt för förbättringskostnader på annan tillhörig fastighet och jordägarens beskattning för härav uppkommen värdeökning, dels rätten till avdrag för vissa kostnader i samband med anläggande av fruktodlingar och liknande anläggningar, dels beräkningen av avskrivningsunderlag och substansminskningsavdrag beträffande naturtillgång. Vidare diskuteras en eventuell övergång till schablonbeskattning av sådana mindre jordbruksfastigheter, där egentlig jordbruksdrift inte bedrivs utan fastigheterna huvudsakligen används som bostad för ägaren.

Förbättringskostnader avseende annan tillhörig fastighet

I KL finns f n inte några särskilda bestämmelser angående arrendators avdragsrätt för kostnader som han nedlagt på förbättring av jordägarens fastighet. Enligt gällande praxis får emellertid arrendator omedelbart avdrag för dylika kostnader

under förutsättning att äganderätten till vad som utförts tillfaller jordägaren. Sådana förbättringskostnader likställs således för arrendator med vanliga driftkostnader. Detta gäller oavsett om det är fråga om förbättring av själva jorden eller av byggnader eller andra fasta anläggningar. Denna liberala praxis har emellanåt uppgetts ha missbrukats av en del skattskyldiga som utnyttjat den för att bereda sig opåskallad skattelättnad.

Mot arrendators avdragsrätt svarar i princip skattskyldighet för jordägaren. Denne skall emellertid inte beskattas i samband med förbättringsarbetenas utförande utan först då arrendeavtalet upphört. Jordägaren skall därvid beskattas för värdet av då kvarstående förbättring av bestående natur. Med hänsyn till att avsevärd tid kan förflyta mellan förbättringsarbetenas utförande och arrendets upphörande föreligger givetvis stor risk för att någon beskattning av jordägaren över huvud inte kommer till stånd. Denna jordägarens principiella skattskyldighet torde för övrigt inte vara allmänt känd.

Arrendators avdragsrätt

I betänkandet framhålls att rätten för arrendator att på en gång få göra avdrag för sina nedlagda kostnader på jordägarens egendom i många fall får anses befogad. En begränsning av denna rätt skulle kunna få till resultat, att sådana önskvärda och effektivitetsfrämjande investeringar i byggnader och markanläggningar m m, som hittills ofta utförts av arrendatorn, inte skulle komma till utförande. En sådan effekt av ändrad skattepraxis anses inte lämplig. Emellertid får erfarenheterna anses ha visat, att denna avdragsrätt kan utnyttjas i skatteundandragande syfte och att så emellanåt också skett. Sådant missbruk anses dock endast ha kunnat konstateras i fall, där intressegemenskap i en eller annan form förelegat mellan arrendatorn och jordägaren. Genom formella arrendeupplåtelse har vissa skattskyldiga kommit i åtnjutande av skattelättnader, som inte kan ha varit avsedda och inte heller överensstämt med lagstiftningens anda. I vissa fall anses de vidtagna åtgärderna varit av sådan karaktär att de kan betecknas som skatteflykt.

Ett genomförande av kommitténs förslag till ändrade avskrivningsregler för byggnader m m kommer att innebära väsentligt förbättrade avdragsmöjligheter för ägare av jordbruksfastighet, vilket medför att den arrendator nu tillkommande omedelbara avdragsrätten får ett relativt sett mindre värde än enligt gällande praxis. De nya reglerna bör således medföra en utjämning av skillnaderna i avdragsrätt för fastighetskostnader mellan ägare och arrendator. I vissa fall anses ändock så betydande skillnader komma att föreligga i fråga om sådan avdragsrätt, att det kan finnas risk för att ett bibehållande av den omedelbara avdragsrätten för arrendator avsiktligt utnyttjas på ett otillbörligt sätt. Det anses därför lämpligt, att regler skapas som förhindrar detta i sådana fall, där arrendeupplåtelsen kan antas ha upprättats med detta syfte.

En lagreglering av arrendators rätt till avdrag för kostnader som nedlagts på

jordägarens fastighet anses i första hand böra utformas med utgångspunkt från normala arrendeförhållanden, där något inslag av skatteflyktskaraktär inte kan tänkas finnas. Nu gällande praxis att medge omedelbart avdrag för kostnaderna för samma år som de uppkommit, anses vara mest lämplig vid vanliga arrenden. Kommittén föreslår därför att denna praxis lagfästs. Den omedelbara avdragsrätten skall dock inte vara tvingande, utan den arrendator, som föredrar att aktivera kostnaderna och fördela dem på nyttjanderättstiden, skall ha rätt att göra det.

I de fall där intressegemenskap föreligger mellan arrendatorn och jordägaren anses emellertid den omedelbara avdragsrätten inte böra bibehållas, då den kan utnyttjas på ett otillbörligt sätt. I intressegemenskapsfallen anges det inte vara ovanligt, att arrendatorn tidigare varit ägare till fastigheten men frivilligt överlåtit den till arvinge eller eget aktiebolag. Anledningen kan ha varit att genom sådan överföring vinna väsentlig fördel vid inkomst-, förmögenhets- eller arvsbeskattningen. I andra fall kan arrendatorn indirekt — via en juridisk person — själv äga fastigheten. Ofta är arrendatorn arvsberättigad efter jordägaren och kan förmodas bli ägare till fastigheten i framtiden. Med hänsyn till dessa förhållanden föreslås att sådan arrendator jämställs med ägare och att hans avdragsrätt för kostnader för fastigheten bedöms efter samma grunder som skulle ha gällt för jordägaren, om denne själv svarat för kostnaderna. Detta innebär att arrendatorn inte får rätt att omedelbart dra av sina förbättringskostnader utan måste aktivera dem. De får sedan skrivas av genom årliga värdeminskningssavdrag enligt de regler som gäller för avskrivning av inventarier, byggnader och markanläggningar.

Detta avskrivningssystem för arrendator i intressegemenskap föreslås kombineras med en rätt till utrangeringsavdrag — restavdrag — i vissa fall. Då arrendeavtalet upphör av annan anledning än att arrendatorn blir ägare till fastigheten liksom då fastigheten övergår på någon som inte står i intressegemenskap med arrendatorn, skall arrendatorn ha rätt till omedelbart avdrag för oavskrivet värde av utförda förbättringar.

I fråga om gränsdragningen mellan vanliga arrenden och sådana där intressegemenskap skall anses föreligga, har kommittén föreslagit bestämmelser som medför ett tämligen vidsträckt intressegemenskapsbegrepp. Enligt förslaget skall nämligen intressegemenskap anses föreligga mellan skattskyldig och dennes föräldrar och svärföräldrar, far- och morföräldrar, make, barn, barns make, barnbarn och barnbarns make samt dödsbo, i vilket den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Vidare skall intressegemenskap anses råda mellan skattskyldig och sådan juridisk person vari den skattskyldige ensam eller tillsammans med någon av de nyss nämnda personerna har ett bestämmande inflytande på grund av det samlade innehavet av aktier eller andelar. Med detta vida intressegemenskapsbegrepp torde det hittills ibland förekommande missbruket av den omedelbara avdragsrätten för arrendator bli eliminerat. Man kan förmoda att förbättringar på jordbruksfastighet i intressegemenskapsfall i framtiden praktiskt taget uteslutande kommer att utföras av jordägaren. Lagstiftningen får i så fall ett huvudsakligen preventivt syfte, vilket också torde vara avsikten.

Jordägarens skattskyldighet

Vad gäller jordägarens skattskyldighet för värdet av förbättringar som utförts av arrendatorn framhåller kommittén, att övervägande skäl får anses tala för att beskattningsfrågan liksom hittills skjuts framåt i tiden och aktualiseras först vid arrendets upphörande eller den tidigare tidpunkt, då parternas ekonomiska mellanhande regleras genom avräkning. Med hänsyn till att sådan avräkning enligt den nya arrendelagstiftning, som trätt i kraft 1.1.1972, torde komma att ske oftare än som hittills varit vanligt, bl a vid förlängning av arrendeavtal i vissa fall, och att arrendatorn beträffande vissa utförda arbeten skall få ersättning från jordägaren omedelbart efter arbetets utförande anses det sannolikt, att det sällan uppkommer anledning att beskatta jordägare på grund av förbättringsarbeten utförda av arrendator.

I intressegemenskapsfallen torde man visserligen, framhålls det, få räkna med att sådan avräkning inte sker på grund av att de civilrättsliga bestämmelserna inte alltid efterföljs. Med den föreslagna begränsningen av arrendators avdragsrätt vid intressegemenskap torde det emellertid endast i undantagsfall bli aktuellt att påföra jordägaren beskattning som följd av arrendatorns förbättringsarbeten. I praktiken torde detta komma att inträffa endast i de fall, då arrendator blir berättigad till restavdrag.

Kommittén föreslår därför att nuvarande praxis i fråga om jordägarens skattskyldighet lagfästes. Denna skall i princip också gälla för intressegemenskapsfallen. Dock föreslås att jordägaren i dylika fall skall beskattas för anläggningarnas hos arrendatorn oavskrivna värde. Det bör kanske här framhållas att, om jordägare beskattas för värdeökning på grund av arrendatorns förbättringsarbeten eller om han utbetalar ersättning härför, skall motsvarande belopp anses som jordägarens anskaffningskostnad för förbättring av fastigheten. Beloppet i fråga skall således fördelas på tillgångar av skilda slag och påföras avskrivningsunderlagen för dessa.

Fruktodlingar m m

Träd och buskar i fruktodlingar och liknande anläggningar hänförs i praxis i regel till anläggningstillgångar av fast egendoms natur. För den första anskaffningen av sådana tillgångar medges inte avdrag vid taxeringen. Inte heller kan värdeminskningensavdrag ifrågakomma. I stället medges avdrag enligt ersättningsanskaffningsmetoden, då träd och buskar byts ut och ersätts med nya på samma brukningsenhet. Förutsättning för avdragsrätt torde dock vara att omplantering sker på mark som tidigare varit planterad med träd eller buskar.

Frågan om avdragsrätt för anläggningskostnad för fruktodlingar m m har i skilda sammanhang varit föremål för behandling i riksdagen under det senaste årtiondet. I sitt betänkande 1969: 53 framhöll bevillningsutskottet bl. a. att det förutsettes att frågan skulle komma att behandlas av jordbruksbeskattningskommittén.

Kommittén framhåller att den nuvarande metoden med ersättningsanskaffningsavdrag i efterhand får anses föråldrad och olämplig. Då denna metod numera avskaffats i förvärvskällan rörelse och enligt kommittéförslaget också skall upphöra att

gälla beträffande andra anläggningstillgångar på jordbruksfastighet, anses det inte möjligt att enbart för fruktodlingar och liknande anläggningar bibehålla metoden med ersättningsanskaffningsavdrag, även om avdragsrätten i viss mån skulle utvidgas.

En ändrad lagstiftning i fråga om rätten till avdrag för anläggningskostnader av här nämnt slag kan enligt kommittén utformas enligt två alternativa metoder, antingen på så sätt att kostnaderna får skrivas av genom årliga värdeminskingsavdrag eller också genom att införa omedelbar avdragsrätt såsom omkostnad. Avskrivningsmetoden anses vara den mest riktiga ur teoretisk synpunkt. Ett system med värdeminskingsavdrag anses emellertid komma att bli tungrott och svårt att tillämpa i praktiken. Den direkta avdragsmetoden anges ha sin största fördel i att den är mycket enkel att tillämpa. Den anses också vara rättvis såtillvida, att avdrag alltid kommer att erhållas för den ursprungliga kostnaden för en anläggning.

Av dessa två alternativa metoder anser kommittén den direkta avdragsmetoden vara att föredra. Den anses också ligga i linje med den av skogsskattekommittén föreslagna ändringen av skogsbeskattningen med slopande av avdrag för värdeminskning av skog och införande av direkt avdragsrätt för nyplantering av skog. Kommittén föreslår därför att kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling får jämnställas med driftkostnad och således dras av direkt för det år på vilket den belöper.

Substansminskningsavdrag

Vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom grustäkt, gruva, stenbrott m m får avdrag ske för härigenom uppkommen värdeminskning, s. k. substansminskningsavdrag. Avskrivningsunderlaget och därmed också substansminskningsavdraget synes i praxis få beräknas på olika sätt, då fråga är om jordbruksfastighet och annan fastighet å ena sidan och beträffande rörelse å den andra, trots att samma lagbestämmelser skall tillämpas. I fråga om jordbruksfastighet och annan fastighet skall enligt praxis anskaffningsvärdet för naturtillgång beräknas med utgångspunkt från den verkliga anskaffningskostnaden. Vid köp skall således anskaffningsvärdet utgöra den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som kan anses belöpa på naturtillgången och vid arv motsvarande andel av fastighetens taxeringsvärde vid arvstillfället.

Anskaffningsvärdet för naturtillgång som utnyttjas i förvärvskällan rörelse skall i princip också bestämmas enligt anskaffningskostnadsprincipen. Emellertid skall enligt p 3 b anv till 29 § KL som anskaffningsvärde för tillgång, som övergår till rörelse på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, anses tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för övergången, under förutsättning att fråga inte är om överföring av hela den rörelse, i vilken tillgången utnyttjas. På grund härav kan anskaffningsvärdet i vissa fall komma att bestämmas till allmänna saluvärdet vid den tidpunkt, då tillgången överförts från annan förvärvskälla till rörelse.

Enligt kommittén kan dessa regler för bestämmande av anskaffningsvärde för naturtillgång medföra att anskaffningsvärdet för tillgång som utnyttjas i förvärvskällan jordbruksfastighet blir avsevärt lägre än då tillgången tillhör förvärvskällan

rörelse. I sistnämnda fall kan anskaffningsvärdet stundom få beräknas till ett i förhållande till den verkliga anskaffningskostnaden alltför högt belopp, vilket kan möjliggöra en exploatering av tillgången utan någon egentlig beskattning. En exploatering av en naturtillgång på en jordbruksfastighet under sådana förhållanden, att inkomsten därvid blir hänförlig till intäkt av rörelse, kan därför bli betydligt förmånligare än en försäljning av det markområde där tillgången finns med åtföljande realisationsvinstbeskattning.

Då det enligt kommittén inte kan finnas några sakliga skäl att ha skilda regler för beräkning av anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag för naturtillgång i olika förvärvskällor, anses en ändring och samordning av reglerna böra ske. Av flera diskuterade alternativa metoder för att bestämma anskaffningsvärdet för naturtillgång anser kommittén den metod vara mest lämplig, som innebär att anskaffningsvärdet beräknas på samma sätt som ingångsvärdet för fastighet vid realisationsvinstbeskattning.

Kommittén föreslår att gällande bestämmelser om avdrag för substansminskning av naturtillgång ändras på så sätt, att anskaffningsvärdet för naturtillgången får beräknas på samma sätt som den anskaffningskostnad som får dras av vid realisationsvinstberäkningen för såld fastighetsdel enligt bestämmelserna i anv till 36 § KL. Detta innebär att värdet får beräknas antingen genom proportionering av köpeskillingen för hela fastigheten eller på grundval av taxeringsvärdet vid olika tidpunkter förhöjt med 50 %. Det härvid framkomna värdet får sedan uppräknas efter fastställt index fram till det år, då naturtillgången börjar exploateras. Anskaffningsvärdet bör dock aldrig få överstiga allmänna saluvärdet för tillgången vid exploaterings början.

Schablonbeskattning av vissa jordbruksfastigheter

Jordbruksbeskattningskommittén avslutar sitt betänkande med en diskussion om möjligheten och lämpligheten att för vissa jordbruksfastigheter införa en schablonbeskattning av samma typ som nu tillämpas för villafastigheter. Kommittén framhåller att samma skäl som på sin tid ledde till att den s k villaschablonen infördes också kan sägas föreligga beträffande en del jordbruksfastigheter. Så anses vara fallet i fråga om sådan jordbruksfastighet, där något jordbruk i egentlig mening inte bedrivs, utan fastigheten innehåller huvudsakligen som bostad för ägaren. I ett inte ringa antal fall används mindre jordbruksfastigheter uteslutande som fritidsbostäder. För ägare av sådan jordbruksfastighet kan fastigheten i regel inte anses som särskild förvärvskälla i vidare mån än vad som kan hänga samman med ev. skogsbruksdrift. I övrigt torde utnyttjandet av fastigheten och därav föranledda kostnader för mark och byggnader få anses vara av sådan personlig natur, att kostnaderna inte bör få beaktas vid inkomstbeskattningen. Enligt kommittén finns det inte beträffande dylika fastigheter någon egentlig anledning att i beskattningshänseende behandla dem annorlunda än vanliga villor. Det anses därför finnas skäl att vidga tillämpningsområdet för villaschablonen att gälla också för mindre jordbruksfastigheter utan egentlig jordbruksdrift.

Emellertid bör enligt kommittén en ändring av inkomstbeskattningens regler inte genomföras utan mer ingående utredningar och överväganden än kommittén haft möjlighet att utföra. Med hänsyn härtill anser sig kommittén inte böra lägga fram något förslag om schablonbeskattning av fastighet som taxerats som jordbruksfastighet. Kommittén ifrågasätter i stället om inte motsvarande effekt kan uppnås på ett enklare sätt än genom att ändra reglerna för inkomstbeskattningen. Då den vid fastighetstaxeringen angivna beskattningsnaturen i regel är avgörande för hur inkomstbeskattning av fastigheten skall ske, anses det mest lämpligt att man i första hand undersöker möjligheterna att vid fastighetstaxeringen taxera dylika mindre jordbruksfastigheter som annan fastighet i stället för såsom nu som jordbruksfastighet. Om ändring skedde härvidlag skulle dylika fastigheter automatiskt komma att beskattas enligt schablon.

Kommittén anser därför att frågan om beskattningsnaturen för här nämnda fastigheter först bör prövas i samband med aktuell ändring av reglerna för fastighetstaxeringen. Om det därvid skulle visa sig, att det inte är möjligt eller lämpligt att ändra beskattningsnaturen för dessa jordbruksfastigheter, anses en ändring av inkomstbeskattningens regler ånyo böra övervägas.