

Regeringens proposition

1978/79:44

med förslag till en ny jordbruksbokföringslag, m. m.:

beslutad den 2 november 1978.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag till en ny jordbruksbokföringslag. Lagen är avsedd för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk, dvs. samma kategorier näringsidkare som omfattas av den nu gällande jordbruksbokföringslagen. Redovisningen enligt jordbruksbokföringslagen är avsedd att tjäna som underlag för taxeringen. Detta har påverkat utformningen av åtskilliga bestämmelser. I övrigt är regelsystemet i huvudsak uppbyggt enligt samma mönster som i den nya bokföringslagen. Det innebär att lagen ger utförliga bestämmelser om både löpande bokföring och årsbokslut. Bestämmelserna om årsbokslut behöver dock inte tillämpas om den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger 20 basbelopp. Den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1980.

Vidare föreslås en skatterättslig reglering av det nyligen införda särskilda försäkringsskyddet för lantbrukare. Detta försäkringsskydd omfattar tre försäkringsformer, nämligen grupplivförsäkring genom avtal, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada. Förslaget innebär att dessa försäkringsformer får samma skattemässiga behandling som motsvarande kollektiva försäkringar på arbetsmarknaden. De nya bestämmelserna föreslås i princip bli tillämpliga redan vid 1979 års taxering.

I propositionen föreslås också vissa ändringar i beskattningsreglerna vid arrendeförhållanden. I enlighet med riksdagens önskemål läggs förslag fram om att reglerna för särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst skall få tillämpas på ersättningar som utgår i samband med förlängning av arrendavtal. Vidare föreslås en komplettering av reglerna för inkomstbeskattningen av en arrendator som uppbär ersättning från jordägaren.

Slutligen föreslås dels att möjligheter öppnas för vissa rennäringsidkare att justera ingångsvärdet för s. k. stamdjur, dels att ersättning från sameby enligt 44 § rennäringslagen (1971:437) skall undantas från mervärdeskatt.

1 Förslag till Jordbruksbokföringslag

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Enskild person som äger eller brukar jordbruksfastighet är skyldig att som underlag för taxeringen föra räkenskaper för inkomsten från fastigheten på sätt nedan sägs. Detsamma gäller dödsbo som äger eller brukar jordbruksfastighet.

Bestämmelserna i 9-15 §§ behöver ej tillämpas av näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränslöpp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av räkenskapsåret.

Skyldigheten att föra räkenskaper enligt denna lag skall vid tillämpning av annan lag icke anses innebära att näringsidkaren är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125).

2 § Redovisningsskyldigheten skall fullgöras på sätt som – med iakttagande av vad som är allmänt brukligt inom jordbruks- och skogsbruksnäringarna – överensstämmer med god redovisningssed. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket meddelar anvisningar för hur redovisningsskyldigheten skall fullgöras.

Redovisningsskyldigheten innefattar att

1. till upplysning om verksamhetens förlopp löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter,

2. med undantag i fall varom föreskrivs i 1 § andra stycket till upplysning om verksamhetens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta räkenskaperna med årsbokslut,

3. arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

Löpande bokföring

3 § I bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar i jordbruket, dess binärningar och skogsbruket samt i verksamheten uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelse räknas också näringsidkarens tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Vid räkenskapsårets utgång skall bokföringen härutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

4 § Bokföringen skall för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Har näringsidkaren tagit emot handling om affärshändelsen, skall denna handling användas som verifikation. Om det är påkallat med hänsyn till arten av mottagen handling, får bokföringen i stället grundas på särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Verifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

För likartade affärshändelser får gemensam verifikation användas, om den innehåller eller hänvisar till uppgifter enligt andra stycket i fråga om de affärshändelser som verifikationen omfattar. Gemensam verifikation får även användas för inbetalningarna under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation med uppgifter enligt andra stycket ej kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar.

Verifikationerna skall på varaktigt sätt vara försedda med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. Verifikationerna skall både före och efter bokföring förvaras ordnade på betryggande och överskådligt sätt. Sker rättelse i verifikation, skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

5 § Bokföringen skall ske på varaktigt sätt i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt.

Vid rättelse av felkörd post skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Sker rättelsen genom särskild rättelsepost, skall verifikation om rättelsen upprättas. Samtidigt skall genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt säkerställas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

6 § Affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna (grundbokföring). Verifikationer, som avser likartade affärshändelser, får bokföras i sammandrag i en post, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i sådan post.

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. I fråga om fordringar och skulder gäller att de skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag,

utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

Bokföringen av fordringar och skulder får dock dröja tills betalning sker. Som förutsättning härför gäller att verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

7 § Affärshändelserna skall bokföras i systematisk ordning så att bokföringen gör det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning (huvudbokföring). Huvudbokföringen kan vara förenad med grundbokföringen.

Konton över tillgångar och skulder, vilka i huvudbokföringen förs i sammandrag, skall ytterligare specificeras i sidoordnad redovisning i den mån det behövs för att ge tillfredsställande överblick och kontroll.

Huvudbokföringen skall hållas aktuell och avstämmas efter vad som med hänsyn till verksamhetens förhållanden överensstämmer med god redovisningssed.

8 § Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden den 1 maj - den 30 april, den 1 juli - den 30 juni eller den 1 september - den 31 augusti.

När redovisningsskyldighet inträder eller räkenskapsåret läggs om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om redovisningsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av länsstyrelsen.

Den som är skyldig att föra räkenskaper i fråga om flera verksamheter av sådant slag som avses i denna lag eller som samtidigt med skyldighet att föra räkenskaper för sådan verksamhet är bokföringsskyldig för annan näringsverksamhet skall använda samma räkenskapsår för de olika verksamheterna. Föreligger synnerliga skäl, kan riksskatteverket medge undantag härifrån. För att få samma räkenskapsår för flera verksamheter får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

Årsbokslut

9 § För varje räkenskapsår skall den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut. Detta består av resultaträkning och balansräkning. Till dessa kan bilagor upprättas. Årsbokslutet och därtill hörande bilagor skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form.

När redovisningsskyldigheten inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, skall balansräkning också utan dröjsmål uppgöras.

10 § Med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. Djur är att anse som omsättningstillgång.

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås, med nedan angivna undantag, utgiften för dess förvärv eller tillverkning och med återanskaffningsvärde motsvarande utgift om anskaffning skulle ske vid räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Med anskaffningsvärde för djur förstås av riksskatteverket fastställt värde eller, om dylikt värde ej fastställts, allmänna saluvärdet. För driftbyggnad och inventarier, som anskaffats före övergång till bokföringsmässig redovisning, förstås med anskaffningsvärde det ingångsvärde som fastställts vid övergången till sådan redovisning. För tillgång, som efter övergången förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, förstås med anskaffningsvärde det anskaffningsvärde (avskrivningsunderlag) som enligt kommunalskattelagens (1928:370) regler beräknas vid förvärvet.

11 § Omsättningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. Djur, jordbruks- och skogsprodukter samt annat varulager får icke upptagas till lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena.

Om varulager upptages till lägre värde än anskaffningsvärdet eller, i fråga om andra inköpta varor än djur, anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet i förekommande fall med avdrag för inkurans, skall skillnaden upptagas som lagerreserv.

12 § Anläggningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. Fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, får dock upptagas till detta värde även om taxeringsvärdet överstiger anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för värdehöjande förbättringar av tillgången, vilka nedlagts under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare räkenskapsår. Om anläggningstillgång upptages till högre värde än det, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning med tillägg för utgifter för värdehöjande förbättring av tillgången under räkenskapsåret, skall anges med vilket belopp höjning skett.

13 § Fordran som är osäker, tages upp till belopp, varmed den beräknas inflyta. Värdelös fordran får ej tagas upp som tillgång.

14 § Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i verksamheten under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till verksamhetens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.

För resultaträkningen används med de avvikelser som betingas av verksamhetens art och omfattning nedan intagna schema. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. Annan

uppställningsform får användas om den uppfyller de krav som anges i första stycket.

Verksamhetens intäkter

Försäljningssumman växtprodukter
djur och djurprodukter
skogsprodukter

Övriga intäkter

– Verksamhetens kostnader

Resultat före avskrivningar

– Avskrivningar

Resultat efter avskrivningar

+ Finansiella intäkter

Utdelning på aktier och andelar

Ränteintäkter

– Finansiella kostnader

Räntekostnader

Resultat efter finansiella intäkter och kostnader

+ Extraordinära intäkter

– Extraordinära kostnader

Resultat före bokslutsdispositioner

± Bokslutsdispositioner

Förändringar i lagerreserv

Förändringar i investeringsfonder

Övriga bokslutsdispositioner, var för sig

Redovisat årsresultat

Vinster och förluster på avyttring av anläggningstillgångar samt avskrivningar och nedskrivningar på sådana tillgångar skall fördelas på samma sätt som motsvarande tillgångar i balansräkningen. Extraordinära intäkter och kostnader skall specificeras till sin art.

15 § Balansräkningen skall i sammandrag redovisa verksamhetens tillgångar och skulder samt eget kapital i verksamheten på balansdagen.

För balansräkningen används med de avvikelser som betingas av verksamhetens art och omfattning nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över verksamhetens ställning.

I schemat angivna poster skall upptagas var för sig. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. För varje sammandragen post i balansräkningen skall i specificerad bilaga upptagas de belopp som ingår i posten, om icke postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

A Tillgångar

I Omsättningstillgångar

1. Kassa- och banktillgodohavanden
2. Aktier och andra andelar
3. Obligationer och andra värdepapper
4. Växelfordringar
5. Kundfordringar
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
7. Övriga fordringar
8. Lager av
 - Djur
 - Produkter och förnödenheter
9. Förskott till leverantörer

II Skogskonto och liknande konton, var för sig

III Anläggningstillgångar

1. Insatser i ekonomiska föreningar
2. Lösa inventarier
3. Markinventarier
4. Byggnadsinventarier
5. Driftbyggnader
6. Olika slag av markanläggningar
7. Övriga anläggningstillgångar

B Skulder och eget kapital

I Kortfristiga skulder

1. Växelskulder
2. Leverantörsskulder
3. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
4. Övriga kortfristiga skulder
5. Förskott från kunder

II Långfristiga skulder

1. Avsatt till pensioner
2. Andra långfristiga skulder

III Obeskattade reserver

1. Lagerreserv
2. Investeringsfonder
3. Övriga obeskattade reserver, var för sig

IV Eget kapital, med angivande av ingående belopp, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående belopp

Övriga bestämmelser

16 § Om det behövs för att ge en överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Används automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

17 § Verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial kan utgöras av

1. material i vanlig läsbar form,
2. film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel,
3. hålkort, håltremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom ömedelbar utskrift kan tagas fram i form som avses i 1 och 2.

Material som avses i första stycket 3 får ej användas för sammanfattningar av huvudbokföringen eller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Material som avses i första stycket 2 och 3 får användas endast om det kan anses säkerställt, att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

18 § Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material enligt 17 § första stycket 3 upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt förs över till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall tillåta, att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstörs före utgången av den i första stycket angivna tiden. Materialet skall därvid under betryggande former mikrofilmats eller kopieras på likvärdigt sätt. Kopiorna skall ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas samt bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

19 § Mot myndighets beslut enligt denna lag förs talan hos regeringen genom besvär.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980. Länsstyrelsen får dock före nämnda dag pröva ansökan om tillstånd enligt 8 § tredje stycket eller 18 § tredje stycket, såvitt avser tid efter utgången av år 1979. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning på medgivande enligt 8 § fjärde stycket.

2. Genom lagen upphävs jordbrukshöskföringslagen (1951:793). Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till föreskrift, som ersatts genom bestämmelse i den nya lagen, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.

3. Den som är redovisningsskyldig enligt den äldre lagen får för räkenskapsår som börjat före den nya lagens ikraftträdande fullgöra sin skyldighet i enlighet med den äldre lagen.

4. Tillämpas räkenskapsår som avviker från 8 § första stycket, skall det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande avkortas eller förlängas så att därefter följande räkenskapsår kommer att överensstämma med föreskrifterna i nämnda paragraf.

2 Förslag till Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 1 § bokföringslagen (1976:125) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Näringsidkare är bokföringsskyldig enligt denna lag. Detsamma gäller aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening, även om bolaget eller föreningen ej utövar näringsverksamhet.

Enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk är ej på grund därav bokföringsskyldig enligt denna lag. Hyr enskild person ut byggnad eller del av byggnad föreligger bokföringsplikt på grund därav endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad.

Den som är skyldig att för inkomst av jordbruksfastighet föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1978:000) är ej bokföringsskyldig för inkomsten enligt denna lag. Hyr enskild person, dödsbo, stiftelse eller ideell förening ut byggnad eller del av byggnad föreligger bokföringsplikt på grund därav endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad.

Staten, kommun, landstingskommun, kommunalförbund, församling och kyrklig samfällighet är ej bokföringsskyldiga enligt denna lag.

Bestämmelserna i 11 och 13–21 §§ äger ej tillämpning på enskild näringsidkare som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kronor.

Bestämmelserna i 11 och 13–21 §§ behöver ej tillämpas av näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränshopp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av räkenskapsåret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980.

¹ Senaste lydelse 1976:991.

3 Förslag till

Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 37 § 1 mom. och 56 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

37 §

Nuvarande lydelse

1 mom.² Till ledning vid inkomsttaxering skola varje år utan anmaning uppgifter (kontrolluppgifter) för nästföregående kalenderår avlämnas på sätt framgår av följande uppställning:

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
3. Försäkringsanstalt och understödsförening.	Den som från anstalten eller föreningen uppburit belopp, ej understigande 200 kronor för hela året, på grund av försäkring av den art att skatteplikt för beloppet föreligger, dock att om livränta utgivits till följd av personskada uppgift skall lämnas även om <i>livräntebelopp</i> som icke är av skattepliktig natur.	Utgivet belopp. Har till följd av personskada utgivits skattepliktigt engångsbelopp skall särskilt anmärkas om skattepliktigt engångsbelopp utgivits tidigare på grund av samma skada. Om så är fallet skall angivas beloppets storlek och utbetalningsåret.

Föreslagen lydelse

1 mom. Till ledning vid inkomsttaxering skola varje år utan anmaning uppgifter (kontrolluppgifter) för nästföregående kalenderår avlämnas på sätt framgår av följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
3. Försäkringsanstalt och understödsförening.	Den som från anstalten eller föreningen uppburit belopp, ej understigande 200 kronor för hela året, på grund av försäkring av den art att skatteplikt för beloppet föreligger, dock att om livränta utgivits till följd av personskada <i>eller</i>	Utgivet belopp. Har till följd av personskada utgivits skattepliktigt engångsbelopp skall särskilt anmärkas om skattepliktigt engångsbelopp utgivits tidigare på grund av samma skada. Om så är fallet skall angivas beloppets storlek och utbetalningsåret.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1977:280.

om ersättning utgått på grund av kollektiv sjukförsäkring, uppgift skall lämnas även om belopp som icke är av skattepliktig natur och som för hela året överstiger 200 kronor.

pets storlek och utbetalningsåret.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

56 §

1 mom.³ För kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag riktigt och fullständigt fullgjorts eller för att eljest bereda beskattningsmyndighet upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering må *taxeringsrevision* äga rum hos envar deklarations- eller uppgiftsskyldig, dock att sådan revision ej må äga rum hos myndighet eller annat organ, som avses i 46 § första stycket.

Taxeringsrevision må jämväl verkställas hos den som bedriver förmedlingsverksamhet eller annan verksamhet av sådan beskaffenhet, att uppgifter av betydelse för taxeringskontrollen kunna hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som föras vid verksamhetens bedrivande.

Vid taxeringsrevision må granskning ske av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer ävensom av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.

Taxeringsrevision får verkställas för kontroll även av det löpande beskattningsårets räkenskaper och handlingar.

Vid taxeringsrevision hos *bokföringspliktig* skattskyldig må även verkställas kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Vid taxeringsrevision hos skattskyldig som är *bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1978:900)* må även verkställas kassainventering och granskning av varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1980. De nya bestämmelserna i 37 § 1 mom. tillämpas första gången i fråga om kontrolluppgift till ledning för 1980 års taxering.

³ Senaste lydelse 1974:773.

4 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Härigenom föreskrivs att rubriken till förordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen samt 1 § förordningen skall ha nedan angivna lydelse.

Lag om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Skattskyldig, som är *pliktig föra handelsböcker*, skall i inventariet för varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, angiva anskaffningsvärdet eller dagspriset å balansdagen (återanskaffningsvärdet); dock att skattskyldig som så önskar i stället må angiva utförsäljningspriset, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på godtagbart sätt framräknas med utgångspunkt från det sålunda angivna priset.

Skattskyldig, som är *bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1976:125)*, skall i inventariet för varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, angiva anskaffningsvärdet eller dagspriset å balansdagen (återanskaffningsvärdet); dock att skattskyldig som så önskar i stället må angiva utförsäljningspriset, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på godtagbart sätt framräknas med utgångspunkt från det sålunda angivna priset.

Tillämpar skattskyldig regelmässigt annan tillförlitlig värderingsmetod än i första stycket sägs, må den skattskyldige angiva värdena enligt nämnda metod, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet å inneliggande varulager kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de i inventariet angivna värdena.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

5 Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 19 § samt punkt 6 av anvisningarna till 22 § och punkt 1 av anvisningarna till 50 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 21 § skall fogas en ny punkt, 16, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*19 §¹

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:

vad som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst å icke yrkesmässig avyttring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3 eller 4 mom.;

vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;

ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 4 500 kronor eller högre belopp för år eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 4 500 kronor eller högre belopp för år, ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, med nedan angivet undantag, annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen	ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer <i>eller enligt avtal som träffats</i>
---	--

¹ Senaste lydelse 1977:279.

Nuvarande lydelse

utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;

Föreslagen lydelse

mellan Lantbrukarnas riksförbund och försäkringsanstalt samt godkännts av statens jordbruksnämnd, i båda fallen till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;

ersättning på grund av skadeförsäkring, dock ej i den mån köpeskilling, som skulle hava influtit därest försäkrad egendom i stället försålts, varit att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse eller i den mån ersättningen eljest motsvarar sådan skattepliktig intäkt eller motsvarar sådan avdragsgill omkostnad, vilken är att hänföra till någon av nämnda förvärvskällor;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke föreläggat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 4 500 kronor eller högre belopp för år;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning;

studiestöd enligt 2, 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, återbetalningspliktiga studiemedel och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

handikappersättning enligt 9 kap. lagen om allmän försäkring, så ock hemsjukvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadstillägg som avses i kungörelserna (1968:425) om statliga bostadstillägg till barnfamiljer och (1973:379) om statskommunala bostadstillägg;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

kompensation av staten för bensinskatt på bensin som förbrukats vid yrkesmässig användning av motorsåg.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 21 §

16. Förmån av fri grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada enligt grunder som fastställts i avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och försäkringsanstalt och som godkänts av statens jordbruksnämnd utgör inte skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet.

till 22 §

6². Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i punkterna 3–5 åtnjutes endast av skattskyldig ägare av tillgången, om ej annat följer av andra och tredje styckena.

Har arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft kostnad för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av fastighet, som han innehaft med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som utförts, får nyttjanderättshavaren åtnjuta avdrag enligt avskrivningsplan med 10 procent av hela anskaffningskostnaden för täckdike och med 5 procent av hela anskaffningskostnaden för annan tillgång än som avses i

² Senaste lydelse 1972:741.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

tredje stycket. Dessutom äger nyttjanderättshavaren rätt till avdrag enligt punkt 3 nionde stycket i enlighet med vad där föreskrives.

Har arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft kostnad för anskaffande av tillgång, som enligt punkt 3 tredje stycket eller punkt 4 tredje stycket ej inräknas i anskaffningskostnad för byggnad eller markanläggning, eller av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som han innehar med nyttjanderätt, och blir jordägaren omedelbart ägare till vad som anskaffats, får nyttjanderättshavaren åtnjuta avdrag enligt bestämmelserna i punkt 5.

För det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag för den del av anskaffningskostnaden för vilken han icke tidigare åtnjutit avdrag.

Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av jordägaren för vad som anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för den del av anskaffningskostnaden för vilken han icke tidigare åtnjutit avdrag, dock icke med högre belopp än ersättningen. För det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden.

till 50 §

1.³ Den skattskyldiges skatteförmåga bedömes med hänsyn, å ena sidan, till hans inkomst och förmögenhet samt, å andra sidan, till vad han kan anses hava behövt till nödigt underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (*existensminimum*). Såvida icke särskilda förhållanden till annat föranleda, skall existensminimum bedömas med hänsyn till förhållandena under hela beskattningsåret. Särskilda förhållanden varom nyss sagts få anses föreligga t. ex. i det fall att en skattskyldig under året börjat i förvärvsarbete eller upphört med sådant arbete, i följd varav inkomsten utslagen på hela året understigit existensminimibeloppet; i sådana fall bör existensminimum bedömas med hänsyn till den tid inkomsten åtnjutits.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om bestämmande av existensminimum enligt de grunder som anges i det följande.

Existensminimum i det särskilda fallet bestäms med ledning av normalbelopp för existensminimum. Normalbeloppen utgöra för ensamstående skattskyldig nittiofem (95) procent, för sammanlevande makar etthundra-sextiofem (165) procent och för varje barn fyrtio (40) procent av basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring för december månad året före det

³ Senaste lydelse 1977:41.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kalenderår som föregår taxeringsåret. Normalbeloppen skola anses innefatta alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnad, som beräknas särskilt och lägges till normalbeloppen.

Normalbeloppen för existensminimum äro i första hand avsedda för skattskyldiga, vilkas inkomst huvudsakligen härflutit av förvärvskällan tjänst.

Vid bestämning av avdrag för nedsatt skatteförmåga vid existensminimum skall såsom inkomst av tjänst upptagas den skattskyldiges bruttointäkter – inklusive de biinkomster den skattskyldige må hava åtnjutit – i förekommande fall minskade med sådana nödiga utgifter för inkomstens förvärvande, för vilka den skattskyldige vid taxering äger åtnjuta avdrag, t. ex. avgifter, som den skattskyldige erlagt för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst, eller avgifter, som den skattskyldige i samband med tjänsten erlagt för egen eller efterlevandes pensionering annorledes än genom försäkring, eller kostnader för resor till och från arbetet. Utgöres inkomsten av livränta, varom i 32 § 2 mom. förmäles, skall livräntan inräknas i inkomsten med oreducerat belopp. Även sådan livränta till följd av personskada som icke är av skattepliktig natur skall inräknas i inkomsten. Barnbidrag medräknas icke i inkomsten.

Vid bestämning av avdrag för nedsatt skatteförmåga vid existensminimum skall såsom inkomst av tjänst upptagas den skattskyldiges bruttointäkter – inklusive de biinkomster den skattskyldige må hava åtnjutit – i förekommande fall minskade med sådana nödiga utgifter för inkomstens förvärvande, för vilka den skattskyldige vid taxering äger åtnjuta avdrag, t. ex. avgifter, som den skattskyldige erlagt för sådan pensionsförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring, som tagits i samband med tjänst, eller avgifter, som den skattskyldige i samband med tjänsten erlagt för egen eller efterlevandes pensionering annorledes än genom försäkring, eller kostnader för resor till och från arbetet. Utgöres inkomsten av livränta, varom i 32 § 2 mom. förmäles, skall livräntan inräknas i inkomsten med oreducerat belopp. Även sådan livränta till följd av personskada som icke är av skattepliktig natur skall inräknas i inkomsten. *Vid bestämning av avdrag för nedsatt skatteförmåga vid existensminimum skall hänsyn vidare tagas till om den skattskyldige uppburit skattefri ersättning på grund av kollektiv sjukförsäkring.* Barnbidrag medräknas icke i inkomsten.

Fråga om avdrag i andra fall för nedsatt skatteförmåga vid existensminimum får bedömas med särskilt beaktande av att en riktig uppskattning

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

verkställas av inkomstförhållandena, speciellt med hänsyn till den omfattning, vari naturaförmåner må hava åtnjutits, och dessa förmåners värde.

Har den skattskyldige haft lägre levnadskostnader än normalt skall den skattskyldiges existensminimum anses hava i motsvarande mån understigit normalbeloppet, t. ex. om en ogift skattskyldig haft gemensamt hushåll med anhöriga eller andra eller om en skattskyldig åtnjutit särskild förmån i form av billiga livsförnödenheter eller andra liknande förmåner. I regel torde anledning överhuvud icke föreligga att bevilja avdrag för nedsatt skatteförmåga vid existensminimum åt s. k. hemmasöner eller hemmadöttrar. Icke heller må avdrag medgivas, om den skattskyldige ägt tillgångar; dock att härvid bortses från sedvanliga husgeråd, möbler och kläder, arbetsredskap, mindre bostadsfastighet av enklaste beskaffenhet osv. Å andra sidan må existensminimum beräknas hava överstigit normalbeloppet, om den skattskyldige haft utgifter för underhåll av make och barn, med vilka han icke levt tillsammans under beskattningsåret. Existensminimum för den skattskyldige må jämväl i annat fall bestämmas högre än normalbeloppet, om särskilda skäl därtill föranleda.

Har den skattskyldige under beskattningsåret enligt beslut av den lokala skattemyndigheten åtnjutit befrielse från eller nedsättning av den preliminära skatten på grund av nedsatt skatteförmåga vid existensminimum, bör vid prövning av frågan om avdrag vid taxeringen för nedsatt skatteförmåga avvikelse icke ske från det av förstnämnda myndighet fastställda existensminimibeloppet, såvida icke nya omständigheter framkommit; såsom exempel å dylika omständigheter må nämnas att den skattskyldige äger tillgångar, varom den lokala skattemyndigheten saknat kännedom, eller att den skattskyldiges ekonomiska ställning påtagligt förbättrats efter den lokala skattemyndighetens beslut.

Har den skattskyldige icke haft högre inkomst än det för honom beräknade existensminimibeloppet och har detta befunnits bero av förhållande, varom i 50 § 2 mom. tredje stycket förmäles, bör avdrag för nedsatt skatteförmåga medgivas med så stort belopp, att den skattskyldige icke påföres beskattningsbar inkomst. Har den skattskyldige rätt att åtnjuta skattereduktion enligt 2 § 4 eller 5 mom. uppbördslagen (1953:272), skall avdrag för nedsatt skatteförmåga beräknas med beaktande härav.

Är inkomsten högre än nyss sagts men icke så stor, att inkomsten minskad med skatten därå uppgår till existensminimum, bör avdrag för nedsatt skatteförmåga beviljas med så stort belopp, att större skatt icke kommer att uttagas än att inkomsten, minskad med skatten, uppgår till beloppet av existensminimum.

Nedsatt arbetsförmåga skall anses föreligga jämväl i det fall att den skattskyldige på grund av arbetsskygghet eller missanpassning eller eljest av psykiska skäl har svårt att förvärva normal arbetsinkomst.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

1. De nya bestämmelserna i 19 § och punkt 16 av anvisningarna till 21 § tillämpas första gången vid 1979 års taxering.

2. De nya bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 22 § och punkt 1 av anvisningarna till 50 § tillämpas första gången vid 1980 års taxering.

3. De nya bestämmelserna i punkt 16 av anvisningarna till 21 § äger tillämpning även beträffande skattskyldig, som enligt lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) alltså redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantmässiga grunder. Därvid skall punkten 1 ovan äga motsvarande tillämpning.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst

Härigenom föreskrivs att 3 § 2 mom. lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

2 mom.² I fråga om inkomst av *jordbruksfastighet* skola lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt genom ersättning för skada å växande skog på grund av brand eller annan därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning samt intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;

2) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt;

2) intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, *intäkt i form av ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt intäkt för jordägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat;*

3) intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen, under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto eller för avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar;

4) intäkt i form av skadestånd eller annan ersättning avseende inkomstbortfall till följd av skador och intrång å fastigheten, som föranletts av industriell eller därmed jämförlig verksamhet;

5) intäkt vid avyttring av djur i samband med upphörande av djurskötsel;

6) intäkt vid avyttring i samband med upphörande av jordbruksdrift av för stadigvarande bruk i jordbruksfastigheten avsedda maskiner eller andra

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:860.

² Senaste lydelse 1976:346.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag äro att hänföra till byggnad, ävensom av varor och produkter i jordbruksfastigheten; samt

7) intäkt, som uppkommit därigenom att avsättning till särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar återförts till beskattning under sådana förhållanden att, därest det återförda beloppet i stället utgjort köpeskillning för de förlorade tillgångarna, köpeskillningen enligt 5) eller 6) ovan skulle ansetts såsom ackumulerad inkomst, dock att ränta som tillägges det återförda beloppet icke skall anses utgöra sådan inkomst.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om 1978 års taxering.

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m.

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m. skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*2 §¹

Har vid den taxering till kommunal inkomstskatt eller till statlig inkomstskatt som skett år 1973 eller tidigare år skattskyldigs inkomst av rörelse beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder, gäller 3 § denna lag.

Inkomst av rörelse skall anses ha beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån hänsyn icke tagits till in- och utgående lager, fordringar eller skulder, och underlåtenheten i detta avseende kan antagas vara hänförlig till sedvänja inom näringsgren, särskild ovana vid bokföringsmässig redovisning eller annan liknande omständighet.

Har inkomsten av rörelse vid taxering som skett *efter år 1973 men* senast år 1978 beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder och avser inkomsten renskötselrörelse, äger den som övergår till bokföringsmässig redovisning tillämpa bestämmelserna i 3 a §.

Har inkomsten av rörelse vid taxering som skett senast år 1978 beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder och avser inkomsten renskötselrörelse, äger den som övergår till bokföringsmässig redovisning tillämpa bestämmelserna i 3 a §.

Skattskyldig, som vid övergången redan beräknar inkomst av renskötselrörelse enligt bokföringsmässiga grunder, skall upptaga ingående lager, fordringar och skulder med ledning av närmast föregående balansräkning.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

¹ Senaste lydelse 1976:925.

8 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 2 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

Anvisningar

till 2 §

1.² Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas även omsättning av produkter från eller uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av fastighet som avses i 24 § 2 eller 3 mom. kommunalskattelagen och annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.

Den som yrkesmässigt omsätter tjänst som avses i 10 § första stycket 2 eller 4 anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet. Sådan verksamhet omfattar även tjänst som den skattskyldige utför eller låter utföra på fastighet som för honom utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse enligt kommunalskattelagen. Som lagertillgång i byggnadsverksamhet skall dock enligt denna lag ej räknas fastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen och som av den skattskyldige stadigvarande brukas som bostad eller för fritidsändamål.

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som icke medför skattskyldighet anses ej som yrkesmässig. Som yrkesmässig anses dock försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering, finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget. Som yrkesmässig anses alltid omsättning av vara som vid förvärvet eller införseln har varit undantagen från skatteplikt enligt 8 § 1. Tillhandahållande av kost åt personal anses som yrkesmässig verksamhet endast när det sker i serveringsrörelse.

Utgivning av program eller katalog för verksamhet som ej medför skattskyldighet anses icke som yrkesmässig.

Utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter varor som han lagt i lager eller förvärvat inom eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst eller inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst.

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare, som icke är bosatt eller

¹ Lagen omtryckt 1969:237. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

² Lydelse enligt prop. 1978/79:33.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

icke stadigvarande vistas här i landet eller, om fråga är om juridisk person, icke har fast driftställe här i landet, skall företagaren företrädas av en av länsstyrelsen godkänd representant. Sådan representant skall enligt fullmakt av den utländske företagaren som ombud för företagaren svara för redovisningen av skatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Länsstyrelsen kan kräva, att säkerhet skall ställas för skattens betalning. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Verksamhet som staten eller kommun bedriver för att uteslutande tillgodose eget behov räknas som yrkesmässig endast när den drives i bolagsform eller liknande. Detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för verksamhet som avser visst gemensamt ändamål. Med kommun förstås även landstingskommun.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkursband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning av vara som avses i 8 § 4, transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

Om särskilda skäl föreligger kan regeringen förordna att statlig verksamhet, som avser eget behov och som ej enligt sjunde eller åttonde stycket är att anse som yrkesmässig, tills vidare skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet.

*Verksamhet som medlem i sameby
utför enligt rennäringslagen
(1971:437) för samebyns räkning anses
ej som yrkesmässig.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1979. De nya bestämmelserna tillämpas på tillhandahållande som sker efter ikraftträdandet.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1978-11-02

Närvarande: statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Wirtén, Huss, Rodhe, Wahlberg, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Blix, Cars, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition med förslag till en ny jordbruksbokföringslag, m. m.

1 Inledning

Redovisningsskyldigheten inom jordbruks- och skogsnäringarna är reglerad i jordbruksbokföringslagen (1951:793). Lagen hör närmast hemma på skatteområdet vilket dock inte hindrar att den i allt väsentligt bygger på vad som tidigare gällde för handelsbokföringen enligt 1929 års bokföringslag (1929:117). År 1976 ersattes sistnämnda lag med en ny bokföringslag (1976:125). Den nya lagen skall i princip tillämpas av alla näringsidkare. De näringsidkare som är skyldiga att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen omfattas dock inte av den nya bokföringslagen.

Mot bakgrund av den utveckling som har skett på redovisningsområdet och behovet av att anpassa jordbruksbokföringslagen till dagens redovisningskrav tillsattes i början av år 1977 utredningen (B 1977:03) om bokföringen inom jordbruket.¹

Utredningen avlämnade i december 1977 betänkandet (Ds B 1977:8) En ny jordbruksbokföringslag. Förutom ett förslag till en ny jordbruksbokföringslag innehåller betänkandet förslag till vissa ändringar av taxeringslagens (1956:623), TL, bestämmelser om skyldighet att avlämna kontrolluppgifter. Betänkandet – som också innehåller en redogörelse för gällande rätt för beskattning av jordbruksfastighet – bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av bokföringsnämnden, riksskatteverket (RSV), lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätterna i Stockholm och Jönköping,

¹Utredningsman regeringsrådet Sture Lundell.

länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Västernorrlands län, mervärdeskatteutredningen (fi 1971:05), Föreningen auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (L.O), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svenska revisorsamfundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges jordägareförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR), Tjänstemännens centralorganisation (TCO) samt Vänerskog ek. för.

Yttranden över betänkandet har dessutom inkommit från länsstyrelserna i Kalmar, Hallands, Skaraborgs, Värmlands och Örebro län, delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU) samt från Sveriges föreningsbankers förbund.

LRF, Sveriges föreningsbankers förbund och Sveriges jordägareförbund har hänvisat till yttrande av Lantbrukarnas skattedelegation.

En sammanställning av remissyttrandena över förslaget till en ny jordbruksbokföringslag bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Jag avser att i detta lagstiftningsärende ta upp utredningens förslag till en ny jordbruksbokföringslag. Utredningen har också föreslagit vissa ändringar av bestämmelserna om skyldighet att utan anmaning avlämna kontrolluppgifter enligt 37 § TL. Utredningen har bl. a. föreslagit att den nuvarande uppgiftsplikten för uppköpare av olika jordbruksprodukter skall avskaffas. Jag har erfarit att frågor om skyldigheten att lämna kontrolluppgifter när det gäller jordbruks- och skogsprodukter kommer att behandlas inom ramen för det s. k. RS-projektet, dvs. det förberedelsearbete för reformeringen av taxeringsorganisationen i första instans som bedrivs gemensamt av RSV och statskontoret. Enligt min mening bör ställningstagandet på denna punkt anstå i avvaktan på resultatet av detta arbete inom RS-projektet. Utredningens förslag i denna del har därför lämnats utanför den följande framställningen.

Den 1 juli 1978 infördes genom avtal ett särskilt socialt försäkringsskydd för lantbrukare. Detta försäkringsskydd omfattar tre delar, nämligen arbetskadeförsäkring, grupplivförsäkring och gruppsjukförsäkring. Det förutsattes i samband med att detta försäkringssystem infördes att de skatterättsliga frågorna skulle lösas senare och att det därvid skulle vara naturligt att anknyta till de beskattningsregler som gäller för motsvarande försäkringar på arbetsmarknaden (se prop. 1977/78:154 s. 70). Eftersom dessa nya försäkringsformer redan har börjat tillämpas är det angeläget att de skattemässiga frågorna blir lösta så snart som möjligt. Jag kommer i det följande att lämna förslag till en sådan skattemässig reglering.

Jag kommer vidare att ta upp ett par frågor som gäller beskattningsreglerna vid arrendeförhållanden. Riksdagen har, med anledning av en motion i saken, begärt att regeringen skall lägga fram förslag om vidgade möjligheter att få tillämpa reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Enligt den år 1972 införda jordabalken skall det ske en ekonomisk

uppgörelse mellan jordägare och arrendator, inte bara, som tidigare var fallet, när arrendeförhållande upphör utan också i samband med att arrendeavtal förlängs. F. n. får särskild skatteberäkning inte ske för ersättningar som utgår i samband med förlängning av arrendeavtal. Jag kommer i det följande att föreslå att reglerna om särskild skatteberäkning anpassas till de civilrättsliga bestämmelserna. Samtidigt föreslår jag en viss komplettering av reglerna för inkomstbeskattningen av en arrendator som under arrendetiden uppbär ersättning från jordägaren.

Svenska Samernas Riksförbund (SSR) har i en skrivelse till regeringen begärt vissa lagändringar som har samband med den reform av beskattningen av rennäringen som genomfördes år 1976. Jag kommer att behandla ett par av de frågor som SSR har aktualiserat. Den ena frågan gäller beräkningen av ingångsvärdet för stamdjur i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning. Den andra frågan gäller uttag av mervärdesskatt på vissa ersättningar till medlem i sameby.

2 Bokföringen inom jordbruket

2.1 Inledning

Inkomst av jordbruk med binäringar och av skogsbruk hänförs vid inkomstbeskattningen till inkomstslaget jordbruksfastighet. En grundläggande regel vid denna beskattning är att inkomsten skall beräknas separat för varje förvärvskälla. I inkomstslaget jordbruksfastighet behandlas varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter som i ägarens eller brukarens hand är att anse som en förvaltningsenhet som en förvärvskälla.

Tidigare skulle inkomst av jordbruksfastighet redovisas enligt den s. k. kontantprincipen. Denna redovisningsprincip innebär i huvudsak att kontanta inkomster och naturaförmåner under ett beskattningsår tas upp som bruttointäkt och att avdrag får göras för sådana kostnader som har betalats under beskattningsåret.

År 1951 tillkom regler som gjorde det möjligt att redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Vid denna redovisningsmetod beaktas inte bara kontanta inkomster och utgifter utan även s. k. balansposter, dvs. varufordringar, varuskulder och lager vid beskattningsårets början och vid dess slut. Avdrag för kostnader för byggnader och inventarier medges här i form av värdeminskingsavdrag.

En förutsättning för att inkomsten vid taxeringen skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder var att jordbrukaren följde föreskrifterna i den samtidigt tillkomna förordningen (1951:793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper som underlag för taxering - rubriken senare ändrad till "jordbruksbokföringslagen".

Redovisningsskyldigheten enligt jordbruksbokföringslagen är i allt väsent-

ligt reglerad på samma sätt som tidigare gällde för handelsbokföringen enligt 1929 års bokföringslag. En viktig skillnad är emellertid att denna redovisningsskyldighet inte medför de civilrättsliga verkningar som följer av redovisningsskyldighet enligt allmän bokföringslag.

År 1972 beslöts om en genomgripande reform av jordbruksbeskattningen (prop. 1972:120, SkU 1972:67, rskr 1972:343, SFS 1972:741-747). Reformen innebar att det skulle ske en obligatorisk övergång från kontantmässig till bokföringsmässig inkomstredovisning. Denna obligatoriska övergång till bokföringsmässig redovisning har skett i etapper och det nya systemet skall tillämpas av samtliga jordbrukare senast fr. o. m. 1980 års taxering. 1972 års reform av jordbruksbeskattningen innebar betydelsefulla ändringar i det materiella regelsystemet och en anpassning till de principer för bokföringsmässig redovisning som gäller för inkomstslaget rörelse. Det bör nämnas att jordbruksbokföringslagen endast i mycket begränsad omfattning berördes av 1972 års reform. Regelsystemet i jordbruksbokföringslagen bygger alltså fortfarande i allt väsentligt på vad som gällde tidigare enligt 1929 års bokföringslag.

1929 års bokföringslag har efter ett omfattande utredningsarbete ersatts av en helt ny bokföringslag (prop. 1975:104, LU 1975/76:15, rskr 1975/76:205, SFS 1976:125) som trädde i kraft den 1 januari 1977. Genom den nya bokföringslagen har det skapats ett modernt och grundläggande system för all redovisning. Lagen skall i princip tillämpas av alla näringsidkare. Ett uttryckligt undantag gäller emellertid bl. a. för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk, dvs. för sådana näringsidkare som omfattas av jordbruksbokföringslagen. Vid utformningen av reglerna i den nya bokföringslagen har man lagt stor vikt vid att försöka tillgodose olika skattemässiga aspekter. Detta är särskilt tydligt i fråga om de regler som gäller för verifikationshanteringen och årsbokslutet.

Inom jordbruks- och skogsnäringarna har utvecklingen på redovisningsområdet i allt väsentligt följt det mönster som gäller för näringslivet i övrigt. Jordbruksbokföringslagen har emellertid inte anpassats till denna utveckling. Som jag nyss har antytt bygger denna lag fortfarande i stora delar på vad som tidigare gällde för handelsbokföringen enligt 1929 års bokföringslag. Regelsystemet i jordbruksbokföringslagen är med andra ord föråldrat, vilket är till nackdel både för det allmänna och för jordbrukarna själva. Det bör också observeras att de nuvarande reglerna medför att själva bokföringsarbetet i vissa avseenden blir onödigt betungande.

Det var mot bakgrund av den nu beskrivna utvecklingen som den nyss nämnda utredningen tillkallades. I betänkandet föreslås att den nu gällande jordbruksbokföringslagen från år 1951 skall ersättas av en helt ny jordbruksbokföringslag. Lagförslaget är utformat så att det i första hand tillgodoser de krav som från taxeringsmässiga utgångspunkter kan ställas på ett redovisningssystem inom jord- och skogsbruksnäringarna. Denna utgångspunkt har emellertid inte hindrat utredningen från att i betydande utsträckning knyta

an till vad som gäller enligt den nya bokföringslagen.

Utredningens förslag har remissbehandlats. Bland remissinstanserna råder det enighet om att den nuvarande regleringen av redovisningsskyldigheten inom jord- och skogsbruksnäringarna är i stort behov av en modernisering. När det sedan gäller den teknik som man bör begagna sig av för att få till stånd en sådan modernisering går uppfattningarna isär.

Jag delar utredningens och remissinstansernas uppfattning att den nuvarande jordbruksbokföringslagen är föråldrad och anser att den så snart som möjligt bör ersättas med ett nytt system. I det följande kommer jag att redogöra för min syn på hur denna reform bör genomföras.

2.2 Behovet av en särskild jordbruksbokföringslag

Utredningens förslag innebär att redovisningsplikten för enskilda jordbrukare skall regleras i en särskild författning och att rättsverkningarna av denna redovisningsplikt skall begränsas till beskattningsområdet. I dessa avseenden innebär utredningens förslag alltså ingen ändring i förhållande till vad som nu gäller.

Vid remissbehandlingen har det från flera håll riktats kritik mot denna uppläggning. Man har i stället förordat att jordbrukarna förs in i den nya bokföringslagens regelsystem. En sådan ordning har ansetts naturlig av flera skäl. Flera remissinstanser har pekat på att den nya bokföringslagen är så allmänt avfattad att den utan större ändringar bör kunna tillämpas även inom jordbruks- och skogsbruksnäringarna. De som företräder denna uppfattning hänvisar också till att utvecklingen på redovisningsområdet inom dessa näringsgrenar har följt samma utveckling som inom näringslivet i övrigt. Det anses därför inte finnas skäl att ha två mer eller mindre parallella regelsystem som anger hur redovisningsskyldigheten skall fullgöras. Andra remissinstanser har godtagit förslaget att redovisningsskyldigheten för de enskilda jordbrukarna skall regleras i en särskild lag. Som stöd för denna uppfattning har bl. a. åberopats att denna redovisningsskyldighet bör ha en snävare innebörd än vad som gäller för andra näringsidkare – man har ansett att rättsverkningarna bör vara begränsade till skatteområdet.

För egen del vill jag anföra följande. En utgångspunkt för utredningens arbete har varit att inom de ramar för tillämpningsområdet som anges i den nu gällande jordbruksbokföringslagen skapa ett modernt och ändamålsenligt redovisningssystem för de enskilda jordbrukarna. Utredningen har från denna utgångspunkt utformat ett regelsystem i vilket man i första hand har försökt att tillgodose de taxeringsmässiga aspekterna. Med hänsyn bl. a. till de speciella driftsförhållandena inom jord- och skogsbruksnäringarna och till den omständigheten att borgenärsintresset här inte gör sig gällande på samma sätt som inom andra näringsgrenar anser jag det vara naturligt med en sådan uppläggning. Min uppfattning är alltså att man när det gäller tillämpningsområdet och rättsverkningarna av redovisningsreglerna i princip inte bör

frågå den ordning som har gällt alltsedan den nuvarande jordbruksbokföringslagen infördes år 1951. Utgångspunkten bör alltså vara att det i första hand är de taxeringsmässiga aspekterna som skall tillgodoses.

Redan det förhållandet att syftet med den nu aktuella regleringen inte är detsamma som för den allmänna bokföringslagstiftningen talar enligt min mening för att man bör bibehålla en särskild jordbruksbokföringslag. Därtill kommer att även praktiska skäl talar för en sådan lösning. Även om det i stor utsträckning går att samordna bestämmelserna med vad som gäller enligt den nya bokföringslagen finns det nämligen ett behov av att reglera åtskilliga frågor på jordbrukssidan enligt ett särskilt mönster. Med den teknik som har använts vid utformningen av den nya bokföringslagen skulle det bli mycket tyngande att i denna införa specialregler för en begränsad grupp näringsidkare. Jag vill tillägga att det inte från något håll har gjorts gällande att det från taxeringssynpunkt skulle innebära några nackdelar att ha bestämmelserna samlade i en särskild författning.

Mot bakgrund av vad jag nu har anfört har inom budgetdepartementet upprättats ett förslag till ny jordbruksbokföringslag.

De regler som har tagits upp i departementsförslaget överensstämmer i stor utsträckning med vad utredningen har föreslagit. De ändringar som föreslås i förhållande till utredningsförslaget är främst föranledda av påpekanden under remissbehandlingen. Min kommentar till bestämmelserna kan därför göras relativt kortfattad. I övrigt får jag hänvisa till betänkandet.

2.3 Förslaget till en ny jordbruksbokföringslag

Innan jag behandlar förslaget i detalj vill jag först ta upp en fråga av övergripande natur.

Den fråga det gäller är sambandet mellan jordbruksbokföringslagen och den nya bokföringslagen. Utredningens uppfattning är att det inte bör möta något hinder för en näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt den nya bokföringslagen för en viss verksamhet att tillämpa den lagens bestämmelser även för inkomst av jordbruksfastighet. Denna uppfattning kan ses mot bakgrund av att den nya bokföringslagens regler i vissa avseenden är mer långtgående än vad som föreslås i jordbruksbokföringslagen. – För egen del anser jag det inte vara lämpligt med en sådan valfrihet. Inte minst från taxeringsmässiga utgångspunkter är det nämligen angeläget att den skattskyldige för sin jordbruksverksamhet tillämpar ett och samma redovisningssystem och samma värderingsregler för tillgångarna i årsbokslutet. En sådan ordning gör det dessutom lättare att jämföra resultatet mellan olika beskattningsår och skapar större stadga i själva bokföringsarbetet.

Lagen har liksom i utredningens förslag fått rubriken "jordbruksbokföringslag". Från remisshåll har påpekats att denna rubrik är missvisande eftersom lagen närmast faller in under skatteområdet och därför har en mer begränsad räckvidd än en allmän bokföringslag. Även om det kan finnas visst

fog för en sådan kritik anser jag det inte lämpligt att ändra den beteckning som har använts allt sedan 1972 års reform av jordbruksbeskattningen. Även den nya lagen bör alltså få rubriken "jordbruksbokföringslag".

De två första paragraferna i lagförslaget bör – i likhet med vad som gäller enligt den nya bokföringslagen – föregås av rubriken "Inledande bestämmelser".

1 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som anger vilken personkrets som omfattas av skyldigheten att föra räkenskaper, syftet med och verkningarna av lagregleringen samt en avgränsningsregel för skyldigheten att upprätta årsboksut.

Enligt *första stycket* gäller skyldigheten att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen för enskild person och dödsbo som äger eller brukar jordbruksfastighet. Denna bestämmelse av personkretsen skiljer sig på ett par punkter från vad utredningen har föreslagit.

Vid remissbehandlingen har det från ett par håll påpekats att även den som arrenderar ut en jordbruksfastighet bör omfattas av jordbruksbokföringslagen. Med hänsyn till att de arrendeavgifter som ägaren av fastigheten i ett sådant fall uppbär skall beskattas under inkomstslaget jordbruksfastighet är det enligt min mening naturligt att jordbruksbokföringslagen skall omfatta även sådana arrendefall. Av lagtexten bör därför framgå att lagen skall tillämpas av enskild person som äger eller brukar en jordbruksfastighet. I anslutning till detta förtydligande vill jag tillägga att när det gäller att allmänt bestämma gränserna för jordbruksbokföringslagens tillämpningsområde bör ledning kunna hämtas från det skatterättsliga inkomstbegreppet. En gränsdragning från denna utgångspunkt innebär att jordbruksbokföringslagens bestämmelser skall tillämpas för all sådan verksamhet i vilken intäkterna skall beskattas som inkomst av jordbruksfastighet.

Enligt en uttrycklig bestämmelse i den nya bokföringslagen gäller denna ej för "enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk". Utredningen har påpekat att detta uttryckssätt får anses omfatta även dödsbo efter person som drivit jordbruk eller skogsbruk och att begreppet enskild person i utredningens lagförslag har samma innebörd som i den nya bokföringslagen.

Frågan om hur dödsbon skall behandlas har berörts även vid remissbehandlingen. Det har bl. a. påpekats att om dödsbon skall omfattas av bestämmelserna måste detta komma till direkt uttryck i lagtexten. Med den utformning som lagtexten har fått i utredningens lagförslag och även i den nya bokföringslagen har det nämligen ansetts vara oklart vad som gäller. Ett förtydligande på denna punkt har ansetts nödvändigt också av den anledningen att vissa s. k. äldre dödsbon vid beskattningen skall följa de regler som gäller för handelsbolag. Det bör tilläggas att det vid remissbehandlingen har rått delade meningar om vilket av de två regelsystemen som dessa äldre

dödsbon skall följa.

För egen del vill jag i denna fråga anföra följande. Jag delar utredningens uppfattning att det i den nya bokföringslagen gjorda undantaget för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk bör anses innefatta även ett dödsbo efter sådan person. Då emellertid varken lagtext eller förarbeten till den nya bokföringslagen ger ett direkt stöd för en sådan tolkning bör det ske ett förtydligande på denna punkt.

När det blir aktuellt för ett dödsbo att redovisa inkomst från jordbruksfastighet torde det så gott som undantagslöst vara fråga om fall där den avlidne har ägt eller brukat fastigheten. Det torde vara utomordentligt sällsynt att ett dödsbo som inte tidigare drivit jordbruk eller skogsbruk får tillstånd att förvärva en jordbruksfastighet eller nytillträder ett jordbruksarrende. Enligt min mening föreligger det dock inte sakliga skäl för att vid bestämmandet av jordbruksbokföringslagens tillämpningsområde göra åtskillnad mellan det ena eller det andra slaget av dödsbon.

Jag föreslar därför att man i det inledande stycket i 1 § jordbruksbokföringslagen slår fast att också dödsbo som äger eller brukar en jordbruksfastighet är skyldigt att föra räkenskaper för sin inkomst från fastigheten. Denna avgränsning innebär att även s. k. äldre dödsbon – dvs. sådana oskiftade dödsbon som vid beskattningen skall behandlas enligt de bestämmelser som gäller för handelsbolag – kommer att falla in under jordbruksbokföringslagens tillämpningsområde. Jag anser detta vara en lämplig ordning. I annat fall skulle ett dödsbo kunna bli tvunget att byta regelsystem trots att verksamheten utåt sett bedrivs i oförändrade former. Detta skulle vara till nackdel inte bara för dödsboet utan även från taxeringssynpunkt.

Jag vill i detta sammanhang göra ytterligare ett förtydligande. Det har vid remissbehandlingen påpekats att det inte är ovanligt att makar som äger en jordbruksfastighet gemensamt bedriver verksamheten i form av ett enkelt bolag. Eftersom uttrycket "enskild person" rent språkligt inte täcker sådana fall har det ansetts kunna uppstå tveksamhet om vilket regelsystem som skall tillämpas. Det är enligt min mening uppenbart att jordbruksbokföringslagen skall omfatta även det fallet att verksamheten bedrivs gemensamt av två makar. Jag anser det sakna betydelse i sammanhanget om verksamheten därvid måhända kan anses ha drivits i "enkelt bolag". – Jag vill med anledning av ett påpekande vid remissbehandlingen tillägga att det naturligtvis inte möter något hinder mot att ha en gemensam redovisning när verksamheten bedrivs av flera personer tillsammans.

Mot bakgrund av vad jag nu har anfört har i departementsförslaget utsagts att skyldigheten att föra räkenskaper gäller för enskild person, som äger eller brukar en jordbruksfastighet, samt för dödsbo som äger eller brukar sådan fastighet. Denna beskrivning av den personkrets som skall omfattas av jordbruksbokföringslagen överensstämmer alltså inte helt med den nu gällande lydelsen av motsvarande undantagsbestämmelse i 1 § andra stycket första meningen i den nya bokföringslagen. För att uppnå samstämmighet

mellan de båda lagarna bör sistnämnda regel ändras. Förslag om en sådan följändring har utarbetats efter samråd med chefen för justitiedepartementet.

I detta sammanhang aktualiseras frågan om ett förtydligande bör ske också av undantagsbestämmelsen i 1 § andra stycket andra meningen i den nya bokföringslagen. Jag erinrar om att jag denna dag lägger fram förslag om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i inkomstslaget annan fastighet m. m. (prop. 1978/79:42). Beträffande uthyrning av fastighet gäller enligt nyssnämnda undantagsbestämmelse att enskild person som hyr ut byggnad eller del av byggnad är bokföringsskyldig för verksamheten, om uthyrningen är att anse som hotell- eller pensionärförelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och inte utgör del av egen bostad. Även på denna punkt är det alltså oklart om undantagsregeln är tillämplig också på dödsbo efter person som har omfattats av regeln.

Av förarbetena till undantagsregeln framgår att det med hänsyn till bl. a. hyresgästernas intresse har ansetts angeläget att all egentlig uthyrningsverksamhet omfattas av bokföringsskyldighet (prop. 1975:104 s. 140). Från denna synpunkt är det alltså ovidkommande om uthyraren är enskild person eller dödsbo eller annan juridisk person, vars bokföringsskyldighet i övriga avseenden följer samma regler som gäller för fysiska personer, t. ex. stiftelse och ideell förening.

Efter samråd med chefen för justitiedepartementet föreslår jag att undantagsbestämmelsen i 1 § andra stycket andra meningen i den nya bokföringslagen ändras så att den omfattar, förutom enskild person, dödsbo, stiftelse och ideell förening.

Vid remissbehandlingen har påpekats att frågan om bokföringsskyldighetens omfattning har betydelse för tillämpningen av vissa författningar på skatteområdet. Länsstyrelsen i Östergötlands län har fäst uppmärksamheten på att bestämmelserna om kassainventering och granskning av varulager m. m. vid taxeringsrevision i 56 § 1 mom. sista stycket TL, samt föreskrifterna i den s. k. inventeringsförrordningen – förrordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen – endast gäller för bokföringspliktiga näringsidkare. Enligt länsstyrelsens mening bör dessa regler nu utvidgas till att omfatta även enskilda jordbrukare.

Med anledning av dessa påpekanden vill jag anföra följande. Genom de ifrågavarande bestämmelserna i 56 § 1 mom. TL har den fiskala sidan fått möjligheter att vid taxeringsrevision hos bokföringspliktig skattskyldig verkställa kassainventering och att granska varulager samt maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Den angivna begränsningen till "bokföringspliktig skattskyldig" förklaras av att bestämmelserna förutsätter att den skattskyldige har ett ordnat redovisningssystem för bokföringsmässig redovisning. Genom den obligatoriska övergången till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet och skyldigheten att föra räkenskaper enligt den nya jordbruksbokföringslagen kommer

det att skapas förutsättningar för att bestämmelserna skall kunna tillämpas också när det gäller enskilda jordbrukare. Jag anser att det finns ett behov av att kunna tillämpa bestämmelserna även för dessa och föreslår att de nämnda bestämmelserna i 56 § 1 mom. TL ändras i enlighet med vad jag nu har sagt.

När det gäller frågan om att utvidga tillämpningsområdet för den s. k. inventeringsförordningen är jag av en annan uppfattning. Föreskrifterna i denna författning är utformade speciellt med tanke på varulagerhanteringen hos rörelsedrivande näringsidkare. Dessa föreskrifter kan inte utan vidare tillämpas för värdesättningen av - ofta hemmaproducerade - lagertillgångar i jordbruk. Mot denna bakgrund och då jag f. n. inte är beredd att ta ställning till om det verkligen finns ett behov av särskilda inventeringsföreskrifter för jordbrukets del har jag lämnat denna fråga åt sidan. - Däremot bör det göras en redaktionell ändring i den ifrågavarande författningen. Enligt lagtexten (1 §) gäller inventeringsförordningen för skattskyldig "som är pliktig att föra handelsböcker". Jag föreslår att detta uttryck ersätts med "bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125)".

Enligt utredningens förslag är räkenskaperna avsedda att tjäna som "underlag för taxeringen". Detta uttryckssätt har kritiserats vid remissbehandling. Man har menat att en sådan ändamålsbeskrivning är alltför snäv eftersom räkenskaperna skall bilda underlag inte bara för inkomst- och förmögenhetstaxeringen utan också för beräkning av mervärdesskatt och för redovisning av källskatt. Enligt RSV:s mening bör räkenskaperna dessutom vara upplagda på ett sådant sätt att skattemyndigheterna får möjligheter att bedöma om skyldigheten att lämna kontrolluppgifter fullgörs på rätt sätt.

Jag vill med anledning av denna kritik erinra om att ett av de främsta motiven för att man på jordbruks- och skogsbrukssidan bör ha en särskild reglering vid sidan av den allmänna bokföringslagen, är just möjligheterna att därigenom kunna ta hänsyn till den speciella skattesituationen. Utredningens huvuduppgift har också varit att för jordbruks- och skogsnäringarna skapa ett redovisningssystem som på ett ändamålsenligt sätt tillgodoser det allmännas olika skatteintressen. Utredningen har emellertid inte funnit anledning att föreslå särskilda föreskrifter för att säkra underlaget för t. ex. mervärdesskatte- eller källskatteredovisningen. Inte heller jag har funnit att detta skulle vara nödvändigt. Som utredningens lagförslag är utformat får det enligt min mening anses täcka de krav som kan ställas på ett redovisningssystem som skall tillämpas generellt av enskilda personer som bedriver jordbruk eller skogsbruk. Den av utredningen föreslagna ändamålsbeskrivningen - som f. ö. har sin motsvarighet i den nu gällande jordbruksbokföringslagen - bör därför kvarstå.

Andra stycket innehåller en bestämmelse som anger vilka näringsidkare som skall vara undantagna från skyldigheten att upprätta årsbokslut.

Utredningens förslag på denna punkt innebär att näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger

200 000 kr. blir undantagna från skyldigheten att upprätta årsbokslut. Enligt den motsvarande regeln i den nya bokföringslagen behöver årsbokslut inte upprättas av enskild näringsidkare som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kr. I sin motivering till förslaget har utredningen framhållit att flertalet av de mindre jordbruken är familj jordbruk där arbetet utförs av familjemedlemmarna och att det därför inte är lämpligt att, såsom har skett i den nya bokföringslagen, ta hänsyn till antalet årsanställda i verksamheten. Det föreslagna gränsvärdet på 200 000 kr. medför enligt utredningen att det helt övervägande antalet jordbruk kommer att undantas från skyldigheten att upprätta årsbokslut.

Utredningens förslag att anknyta gränsvärdet för skyldigheten att upprätta årsbokslut till en bruttoomsättningssumma uttryckt i ett fast penningvärde har vid remissbehandlingen kritiserats från flera håll. Man har i stället förordat att gränsvärdet sätts i relation till ett visst antal basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. LRF har föreslagit att gränsvärdet sätts till 25 basbelopp.

För egen del vill jag anföra följande. I likhet med vad som gäller enligt den nya bokföringslagen bör de mindre näringsidkarna enligt min mening vara undantagna från skyldigheten att upprätta årsbokslut. När det gäller att göra en avgränsning av denna grupp kan man tänka sig olika lösningar. Utredningen har diskuterat möjligheterna att göra gränsdragningen med utgångspunkt i en viss arealstorlek på jordbruket eller efter fastighetens taxeringsvärde. Med hänsyn till de stora variationerna mellan jordbruk i olika delar av landet när det gäller arealer och taxeringsvärden har utredningen inte ansett det vara lämpligt att utnyttja en sådan teknik. Den av utredningen föreslagna metoden att anknyta gränsvärdet för skyldigheten att upprätta årsbokslut till den årliga bruttoomsättningen är emellertid enligt min mening inte heller den helt invändningsfri. Det sammanhänger med att bruttoomsättningssumman i ett och samma jordbruk av olika anledningar kan variera högst väsentligt från år till år. Det kan då bli en ren tillfällighet om årsbokslutshestämmelserna skall tillämpas eller ej. Trots invändningar av detta slag är jag av den uppfattningen att en gränsdragning baserad på bruttoomsättningen är den mest ändamålsenliga lösningen. Med en smidig tillämpning av en sådan regel bör det också gå att undvika eller mildra olägenheter av det slag som jag nyss har nämnt.

Min uppfattning är alltså att skyldigheten att upprätta årsbokslut bör anknytas till bruttoomsättningen på jordbruksfastigheten. Jag delar den vid remissbehandlingen framförda uppfattningen att det är en klar fördel om man kan undvika att en omsättningsökning som enbart återspeglar penningvärdets fall utlöser en mer omfattande redovisningsskyldighet. Som har föreslagits sker detta enklast genom att gränsvärdet anknyts till ett visst antal basbelopp enligt lagen om allmän försäkring. Jag förordar att det införs en regel som innebär att skyldigheten att upprätta årsbokslut inträder när den

ärliga bruttoomsättningssumman överstiger 20 basbelopp. I dagens penningvärde innebär detta att gränsvärdet blir 252 000 kr. Med denna gräns kommer endast en mindre del av näringsidkarna på jord- och skogsbrukssidan att omfattas av årsbokslutsbestämmelserna. I likhet med utredningen anser jag att gränsvärdet i vissa fall bör kunna överskridas utan att detta skall medföra skyldighet att upprätta årsbokslut. Jag tänker närmast på det fallet att bruttoomsättningen ett år av en tillfällighet – beroende t. ex. på att det har skett en omfattande skogsavverkning på fastigheten – överstiger gränsbeloppet. Kan den skattskyldige i ett sådant fall visa att det inte är fråga om en bestående omsättningsökning bör han inte vara tvungen att upprätta årsbokslut. För tydlighetens skull vill jag nämna att uttrycket "bruttoomsättningssumma" är hämtat från avgränsningsregeln i 1 § fjärde stycket i den nya bokföringslagen och att det bör ges samma innebörd som i sistnämnda lag. Det innebär att poster som ligger utanför räkenskaperna men som skall behandlas som intäkter i skattehänseende – t. ex. värdet av bostadsförmån och bilförmån – ej omfattas av detta begrepp. I övrigt hänvisar jag till de anvisningar till ledning för tolkningen av begreppet bruttoomsättning som har utfärdats av bokföringsnämnden (KFS 1977:13 och BFN:5).

Efter samråd med chefen för justitiedepartementet föreslår jag att det införs en motsvarande ordning även i den nya bokföringslagen. Den nuvarande avgränsningsregeln i 1 § fjärde stycket i den nya bokföringslagen bör alltså ersättas med en regel som motsvarar vad jag nyss har förordat för jordbrukets del. Jag vill erinra om att en sådan ändring i den nya bokföringslagen har ställts i utsikt i ett tidigare sammanhang (se prop. 1976/77:18 s. 16).

Det *tredje stycket* behandlar frågan om de rättsliga verkningarna av skyldigheten att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen.

Enligt utredningen skall jordbrukarnas skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen inte medföra de "civilrättsliga verkningar" som följer av den allmänna bokföringslagstiftningen. Med uttrycket "civilrättsliga verkningar" torde utredningen ha menat att det i åtskilliga författningar på det civilrättsliga området finns bestämmelser där det i olika avseenden ställs särskilda krav på de näringsidkare som är bokföringsskyldiga. Det bör i sammanhanget påpekas att den nuvarande jordbruksbokföringslagen innehåller en bestämmelse enligt vilken skyldigheten att föra räkenskaper enligt den lagen "vid tillämpning av allmän lag icke skall anses innebära att näringsidkaren är pliktig att föra handelsböcker".

Jag anser i likhet med utredningen att det finns behov av en uttrycklig bestämmelse om rättsverkningarna även i den nya lagen. Den bör utformas efter förebild av den nyss refererade bestämmelsen i den nuvarande jordbruksbokföringslagen. Som hovrätten över Skåne och Blekinge har påpekat bör uttrycket "allmän lag" ersättas med uttrycket "annan lag".

2 §

Paragrafen innehåller vissa allmänna bestämmelser om hur redovisningsskyldigheten skall fullgöras.

Enligt *första stycket* skall redovisningsskyldigheten fullgöras på sätt som – med iakttagande av vad som är allmänt brukligt inom jordbruks- och skogsbruksnäringarna – överensstämmer med god redovisningssed. Vidare har det föreskrivits att RSV skall lämna råd och anvisningar för hur denna redovisningsskyldighet skall fullgöras.

Från remisshåll har föreslagits att det första ledet i detta stycke, som i sak överensstämmer med utredningens förslag, utformas på ett sådant sätt att det med större tydlighet framgår att redovisningen enligt jordbruksbokföringslagen skall tillgodose de taxeringsmässiga aspekterna.

Jag har inte funnit skäl att tillgodose detta önskemål. Jag vill erinra om att utredningens förslag i denna del bygger på bestämmelserna i 2 § i den nuvarande jordbruksbokföringslagen och att syftet med den nu föreslagna lagregleringen är detsamma som tidigare. Genom föreskriften i det första stycket att räkenskaperna skall bilda underlag för taxeringen anser jag att man tillräckligt tydligt har markerat jordbruksbokföringslagens anknytning till skatteområdet.

Det bör i sammanhanget framhållas att den andra föreskriften i detta stycke – att det skall ankomma på regeringen eller RSV att lämna råd och anvisningar för hur redovisningen skall fullgöras – är direkt föranledd av denna anknytning till skatteområdet. Vid remissbehandlingen har från ett par håll påpekats att det inte är lämpligt att tillägga bokföringsnämnden uppgiften att lämna anvisningar för tillämpningen av en lag som i första hand är avsedd att tillgodose de taxeringsmässiga aspekterna. Jag delar denna uppfattning. Bokföringsnämnden är ett auktoritativt expertorgan för rena bokförings- och redovisningsfrågor och har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga redovisning. Nämndens organisation är anpassad till dessa arbetsuppgifter och bör enligt min mening inte ändras för att speciellt kunna beakta olika skattemässiga intressen i den enskilda jordbrukarens redovisning. Det ligger enligt min mening närmare till hands att tillägga RSV denna uppgift – särskilt med hänsyn till att verket har att allmänt främja en riktig och enhetlig tillämpning av föreskrifterna på skatteområdet genom råd och anvisningar. Det är också den lösning som RSV för sin del har förordat. Jag vill tillägga att vad jag nu har föreslagit inte innebär att bokföringsnämndens uttalanden skulle sakna betydelse för hur jordbruksbokföringslagen skall tillämpas och för hur RSV skall utforma sina råd och anvisningar. Genom jordbruksbokföringslagens hänvisning till begreppet god redovisningssed torde det tvärtom bli så att bokföringsnämndens uttalanden i redovisningsfrågor kommer att få en avgörande betydelse även för utvecklingen på jordbrukssidan.

Vid remissbehandlingen har länsstyrelsen i Malmöhus län efterlyst regler

som anger hur anskaffningsvärdet för hemmaproducerat lager skall beräknas. Jag har inte ansett det vara lämpligt att uppta regler av det slaget i lagförslaget. Det smidigaste sättet är att RSV med stöd av sitt bemyndigande att lämna anvisningar för hur redovisningsskyldigheten skall fullgöras ger jordbrukarna vägledning för hur sådana beräkningar bör utföras.

3 §

Denna paragraf innehåller bl. a. en definition av begreppet affärshändelse.

Bestämmelserna överensstämmer i sak helt med 4 § i den nya bokföringslagen. I förhållande till utredningens förslag innebär detta att departementsförslaget har kompletterats med det i bokföringslagen använda uttrycket "alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning". Av förarbetena till den nya bokföringslagen framgår att den där använda definitionen är avsedd att täcka t. ex. det fallet att det sker ett byte av tjänster mellan två bokföringsskyldiga. Även en sådan transaktion resulterar nämligen i förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning. Transaktioner av detta slag skall givetvis bokföras även inom jordbruket. Definitionen av affärshändelse i jordbruksbokföringslagen bör därför överensstämma med vad som gäller enligt den nya bokföringslagen.

Med anledning av ett påpekande vid remissbehandlingen vill jag vidare framhålla att den föreslagna definitionen av begreppet affärshändelse får anses innefatta även sådana uttag av förnödenheter och produkter från jordbruket eller skogsbruket som görs för att användas för avdragsgilla underhålls- och reparationsarbeten. Sådana uttag innebär nämligen att förmögenhetens sammansättning ändras.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om verifikationer. De motsvarar vad som gäller enligt 5 § i den nya bokföringslagen.

I utredningens lagförslag har den nya bokföringslagens bestämmelser om gemensamma verifikationer utelämnats. Utredningen har som motiv för detta åberopat att det inom jordbruket mycket sällan förekommer att affärshändelserna får en sådan omfattning att gemensamma verifikationer behöver användas.

Flera remissinstanser har en annan uppfattning. Det har bl. a. påpekats att det inte är ovanligt att det inom jordbruket förekommer massförsäljning direkt till konsumenter av potatis och jordgubbar m. m. Enligt LRF är det inte heller ovanligt att försäljningen av sådana produkter sker till självplockare. Mot bakgrund av att det således finns fall där det kan föreligga ett behov av att kunna utnyttja gemensamma verifikationer vill jag inte motsätta mig att bestämmelser härom tas in i den nya jordbruksbokföringslagen.

6 §

I paragrafen ges bestämmelser om grundbokföring.

Som huvudregel i fråga om tidpunkten för bokföring av fordringar och skulder föreslås enligt *andra stycket* att sådana poster skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Från denna huvudregel har i det *trede stycket* intagits undantagsbestämmelser som ger jordbrukaren rätt att använda den s. k. pärmmetoden. Dessa bestämmelser, som överensstämmer med utredningens förslag, innebär att bokföringen av fordringar och skulder får dröja till dess betalning sker. En förutsättning för detta är dock att verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att det förlöpande går att få en betryggande överblick över dem. Vid räkenskapsårets utgång skall samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Åtskilliga remissinstanser har uppehållit sig vid frågor som regleras genom dessa bestämmelser. Den vanligaste uppfattningen hos remissinstanserna är att pärmmetoden bör få användas generellt av de näringsidkare som omfattas av jordbruksbokföringslagen. Remissinstanser som företräder denna ståndpunkt har hänvisat till att jordbrukarna i allmänhet har väsentligt färre verifikationer i sin verksamhet än andra näringsidkare och att det inom jordbruket normalt inte förekommer någon fakturering i vanlig mening. Enligt andra remissinstanser bör enskilda jordbrukare inte få inta en särställning när det gäller förutsättningarna för att få tillämpa pärmmetoden. Reglerna på detta område bör enligt dessa remissinstanser vara likformiga för samtliga kategorier näringsidkare.

För egen del vill jag anföra följande. Redovisningssituationen för de näringsidkare som kommer att omfattas av den nya jordbruksbokföringslagen skiljer sig på flera sätt från vad som normalt gäller för andra näringsidkare. Jag vill särskilt peka på att en mycket stor del av de aktiva jordbrukarna är anslutna till den producentkooperativa föreningsrörelsen. För denna grupp sker flertalet affärstransaktioner i verksamheten direkt med föreningarna och den avgjort viktigaste verifikationen består här av avräkningsbesked som med vissa tidsintervall upprättas av föreningarna. Systemet innebär alltså att jordbrukaren normalt anlitar ett och samma företag inte bara för leveranser av egna produkter utan också för sina inköp till verksamheten. Fakturavolymen blir alltså i dessa fall ytterst begränsad. Men även för de ofta mindre jordbruk som inte är anslutna till föreningsrörelsen innebär själva verksamhetens karaktär att antalet fakturor och andra handlingar som innehåller anspråk på vederlag blir begränsat. Från skattemässiga utgångspunkter anser jag det inte möta något hinder mot att pärmmetoden tillåts generellt i jordbruksbokföringslagen. I likhet med vad utredningen har föreslagit bör dock som villkor för att pärmmetoden skall få användas föreskrivas *dels* att verifikationerna för obetalda fordringar ordnas och

förvaras för sig så att betryggande överblick förtlöpande finns över dem, *det* att samtliga obetalda fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång bokförs.

8 §

I paragrafen regleras vissa frågor som berör räkenskapsårets omfattning.

Enligt föreskrifterna i det *tredje stycket* får den som tillämpar brutet räkenskapsår lägga om räkenskapsåret till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ske endast efter tillstånd av länsstyrelsen.

Vid remissbehandlingen har LRF tagit upp en fråga som berör tillämpningen av sistnämnda regel. Förbundet har påpekat att enligt de riktlinjer som RSV har dragit upp för tillämpningen av motsvarande regel i den nya bokföringslagen är det i princip inte möjligt att lägga om räkenskapsåret enbart av det skälet att bokföringsbyråernas arbetsbelastning behöver jämnas ut. Med hänsyn till att de bokföringsbyråer som anlitas av jordbrukarna ofta har en mycket sned arbetsbelastning finns det enligt förbundet här ett särskilt behov av att kunna utnyttja brutna räkenskapsår.

Jag vill i anslutning till dessa påpekanden framhålla följande. I ärenden om tillstånd att gå över till brutet räkenskapsår finns enligt min mening inte skäl att tillämpa andra normer än vad som gäller enligt den nya bokföringslagen. Jag vill erinra om att ett tungt vägande skäl för att brutna räkenskapsår kom att accepteras i den nya bokföringslagen var just bokförings- och revisionsbyråernas arbetssituation. Omständigheter av det slaget bör därför beaktas även vid tillståndsgivningen enligt jordbruksbokföringslagen. För att tillstånd till omläggning av räkenskapsår skall ges bör krävas att det i varje enskilt fall kan visas att det föreligger stora svårigheter att erhålla bokföringshjälp vid en viss tidpunkt.

9 §

Paragrafen innehåller vissa allmänna bestämmelser om årsbokslut.

Bestämmelserna avviker på ett par punkter från utredningsförslaget. I detta har upptagits den nya bokföringslagens föreskrifter om årsbok. Dessa föreskrifter, som innebär att årsbokslutet så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång skall föras in i en bunden årsbok, har inte tagits med i departementsförslaget. Enligt min uppfattning finns det nämligen inte skäl att från taxeringsmässiga utgångspunkter införa regler av detta slag. Årsbokslutet får anses vara säkerställt som underlag för taxeringen inte bara genom TL:s bestämmelser om skyldighet att sörja för att taxeringsunderlaget bevaras utan också genom arkiveringsföreskrifterna i 18 § lagförslaget.

Den andra avvikelser i förhållande till utredningsförslaget består i att departementsförslaget inte innehåller någon föreskrift om att årsbokslutet

skall skrivas under av den redovisningsskyldige. Denna avvikelse är föranledd av förslaget att det inte skall ställas något krav på bunden årsbok.

15 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om balansräkningen och ett schema för hur denna skall uppställas.

Med anledning av ett påpekande vid remissbehandlingen har det i departementsförslaget skett en omredigering av de poster som upptagits under rubriken "III Anläggningstillgångar".

Ikraftträdande

I betänkandet har föreslagits att den nya jordbruksbokföringslagen skall träda i kraft den 1 januari 1979. Med hänsyn till att riksdagen kan fatta beslut i ärendet tidigast mot slutet av år 1978 och då det bör lämnas god tid för att ge information om de nya reglernas innehåll bör de enligt min mening inte träda i kraft förrän den 1 januari 1980. I övrigt bör, som utredningen har föreslagit, jordbruksbokföringslagens ikraftträdandebestämmelser utformas i huvudsaklig överensstämmelse med ikraftträdandebestämmelserna till den nya bokföringslagen.

Under fjärde punkten av ikraftträdandebestämmelserna i utredningens förslag har föreskrivits att den som inte är redovisningsskyldig enligt den äldre lagen vid ikraftträdandet av den nya lagen inte behöver upprätta balansräkning.

Mitt förslag innebär att den nya lagen skall träda i kraft först den 1 januari 1980. Eftersom inkomst av jordbruksfastighet utan undantag skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder senast fr. o. m. 1980 års taxering kommer samtliga jordbrukare att vid den föreslagna tidpunkten för ikraftträdandet vara skyldiga att tillämpa bestämmelserna i den nu gällande jordbruksbokföringslagen. En regel av det slag som utredningen föreslagit fyller därför inte någon funktion och har följaktligen inte tagits med i departementsförslaget.

3 Det sociala försäkringsskyddet för lantbrukare

3.1 Inledning

Inom ramen för de belopp, som har tillerkänts jordbruket som kompensation till följd av kostnadsutvecklingen och anpassningen av jordbrukarnas inkomster till den allmänna inkomstutvecklingen, har under senare år avsatts vissa belopp för sociala åtgärder. Sålunda har för budgetåret 1977/78 avsatts 50 milj. kr. för uppbyggnad av ett särskilt försäkringssystem för lantbrukare. Motsvarande belopp för budgetåret 1978/79 uppgår till 90 milj. kr.

På uppdrag av regeringen lade statens jordbruksnämnd i skrivelse den 20 december 1977 fram förslag rörande principerna för uppbyggnad och administration av bl. a. försäkringssystemet för lantbrukare. Förslaget omfattade ett kompletterande socialt försäkringsskydd som bestod av tre delar, nämligen arbetsskadeförsäkring, grupplivförsäkring och gruppsjukförsäkring. Försäkringsskyddet avsågs att administrativt utformas så att LRF tecknade avtal med en grupp försäkringsbolag som sedan efter sedvanlig skadereglering betalade ut försäkringsersättning.

Sedan skrivelsen hade remissbehandlats förordade regeringen i prop. 1977/78:154 att lantbrukarnas särskilda försäkringsskydd skulle utformas enligt de grunder som jordbruksnämnden hade föreslagit. Föredraganden framhöll bl. a. att de skatterättsliga frågorna för motsvarande försäkringar på arbetsmarknaden bereddes inom budgetdepartementet och att det var naturligt att de skatterättsliga frågorna för det sociala försäkringsskyddet på lantbrukets område fick behandlas på samma sätt. Det fanns därför enligt föredragandens mening inte anledning att avvakta ett slutligt ställningstagande till de skatterättsliga frågorna innan genomförandet av lantbrukarnas försäkringssystem påbörjades. Riksdagen beslutade i enlighet med propositionen (JoU 1977/78:34, rskr 1977/78:348).

Den 29 juni 1978 träffades försäkringsavtal avseende grupplivförsäkring genom avtal (GLA), avtalsgruppsjukförsäkring (AGS) och trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) för lantbrukare. Avtalslutande parter var LRF för lantbrukarnas räkning samt Folksam ömsesidig livförsäkring och Livförsäkringsaktiebolaget Skandia beträffande GLA, Arbetsmarknadsförsäkringar, sjukförsäkringsaktiebolag beträffande AGS och Arbetsmarknadsförsäkringar, trygghetsförsäkring, försäkringsaktiebolag beträffande TFA.

I enlighet med bemyndigande av regeringen har jordbruksnämnden – efter samråd med försäkringsinspektionen – godkänt försäkringsvillkoren.

3.2 Utformningen av det sociala försäkringsskyddet för lantbrukare

Syftet med det särskilda sociala försäkringsskyddet för lantbrukare är att ge ett kompletterande skydd utöver det som föreligger enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, och lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, LAF. Det kompletterande skyddet avses motsvara det skydd som anställda i allmänhet har på grund av kollektivavtal.

Skyddet omfattar egna företagare inom jordbruket och sådana familjemedlemmar till dessa företagare som är verksamma inom jordbruksföretaget. Vissa kvalifikationer skall vara uppfyllda med avseende främst på företagets bruttointäkt och lantbrukarens egen nettointkomst från jordbruket. Alla som uppfyller kraven omfattas automatiskt – dvs. utan egen åtgärd – av skyddet och får en individuell rätt gentemot försäkringsgivaren. Först när ett skadefall inträffar behöver den enskilde försäkrade ge sig till känna. Den enskilde behöver inte betala några premier. Dessa betalas i stället kollektivt av sådana

medel eller belopp som tillkommer jordbruket enligt de s. k. jordbruksuppgörelserna. I det förslag som låg till grund för skyddets utformning underströk jordbruksnämnden att de fördelade medlen var att betrakta som jordbrukets egna medel men att staten hade intresse av att kunna kontrollera utformningen av försäkringsskyddet eftersom medlen utgick som budgetanslag. Detta intresse har beaktats genom kravet att försäkringsvillkoren skall godkännas av statens jordbruksnämnd efter samråd med försäkringsinspektionen. Som redan nämnts har jordbruksnämnden godkänt de försäkringsavtal som LRF den 29 juni 1978 har träffat med olika försäkringsbolag om GLA, AGS och TFA för lantbrukare.

Avtalen omfattar lantbrukare som är verksamma i lantbruket som företagare fr. o. m. den kalendermånad lantbrukaren uppnår 16 års ålder och t. o. m. kalendermånaden före den under vilken lantbrukaren fyller 65 år. Som lantbrukare räknas också i lantbruket verksam make eller maka och sådan sammanboende som enligt 65 § KL jämställs med make eller maka samt delägare i ej handelsbolagstaxerat dödsbo, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag som driver lantbruk, om delägaren fullgör en arbetsinsats om minst 400 timmar per år i lantbruket och i fråga om aktiebolag innehar minst 10% av aktierna.

Försäkrad enligt GLA och AGS samt ersättningsberättigad enligt TFA är lantbrukare som under något av de två närmast föregående beskattningsåren uppfyllt vart och ett av följande krav:

- 1) Lantbrukaren skall ha varit verksam vid lantbruksföretag, vars kontanta bruttointäkter exklusive mervärdeskatt från växtprodukter och djur och produkter därav uppgått till lägst 15 000 kr. Vid beräkning av försäkringsgrundande bruttointäkt får även efterlikvider hänförliga till försålda växt- och djurprodukter, skördeskadeersättning och försäkringsersättning för skadade växt- och djurprodukter medräknas.
- 2) Lantbrukarens egen nettointäkt av jordbruksfastighet, i förekommande fall ökad med utnyttjat investeringsavdrag i jordbruket, i självdeklarationen redovisad som A-inkomst i förvärvskällan jordbruksfastighet, eller för delägare i aktiebolag och ej handelsbolagstaxerat dödsbo i förvärvskällan tjänst, skall ha uppgått till lägst 7 500 kr. Försäkrad resp. ersättningsberättigad är också nyetablerad lantbrukare som ej uppfyller de angivna kraven men som med hänsyn till påbörjad produktion och arbetsinsats under det aktuella beskattningsåret kan antas komma att uppfylla dessa krav.

Försäkringsersättning enligt GLA kan utfalla vid lantbrukarens fränfälle och när lantbrukarens make eller person med vilken han sammanbor avlider. Vid lantbrukarens fränfälle utgår ersättning till förmånstagare med ett grundbelopp som fastställs med hänsyn till lantbrukarens ålder. Grundbeloppet motsvarar tre basbelopp vid en ålder mellan 16 och 54 år och sjunker sedan successivt till ett halvt basbelopp vid 64 års ålder. För efterlevande barn under 20 år utgår barntillägg. Avlider lantbrukarens make eller person som sammanbor med honom utgår ersättning med 0,25 basbelopp plus barntillägg.

Ersättning enligt AGS lämnas under tid då sjukpenning eller förtidspen-

sion utgår enligt AFL. Under sjukpenningtid utgår dagersättning med högst 3 kr. per dag. Månadsersättning under förtidspensionstid bestäms med hänsyn till sjukpenninggrundande inkomst och uppgår till högst 610 kr. per månad.

Vid arbetsskada kan ersättning för förlorad inkomst utgå enligt TFA. Under akut sjukdomstid utgår dagersättning som bestäms schablonmässigt med hänsyn till storleken av sjukpenninggrundande inkomst. För insjuknanddagen lämnas ersättning med högst 30 kr. och för övriga dagar under den första sjukdomstiden med högst 6 kr. per dag. Efter 30 dagars sjukdom utgår ersättning för faktiskt inkomstbortfall. Under den akuta sjukdomstiden kan ersättning dessutom lämnas för vissa sjukvårdskostnader och andra utgifter. Vid bestående invaliditet kan den skadade ha rätt till bl. a. livränta och ersättning för lyte och annat stadigvarande men.

Villkoren för AGS och TFA för lantbrukare överensstämmer i allt väsentligt med de villkor som gäller för motsvarande försäkringar på arbetsmarknaden. De kapitalbelopp som utgår enligt GLA för lantbrukare motsvarar hälften av de belopp som kan utgå enligt motsvarande grupplivförsäkring för statliga befattningshavare.

3.3 Nuvarande beskattningsregler m. m.

Det särskilda sociala försäkringsskyddet för lantbrukare innebär att den som är verksam inom lantbruket får ett kompletterande försäkringsskydd vid sjukdom, arbetsskada och dödsfall utan att göra några egna premiebetalningar. Härigenom aktualiseras två beskattningsfrågor, nämligen hur förmanen av fri försäkring och utfallande försäkringsbelopp skall behandlas vid inkomsttaxeringen. Dessa frågor bör bedömas mot bakgrund av de beskattningsregler som f. n. gäller för andra kollektiva livförsäkringar, sjukförsäkringar och s. k. trygghetsförsäkringar vid arbetsskada. Av särskilt intresse är att se hur reglerna är utformade för de kollektiva försäkringar som tillämpas på arbetsmarknaden, eftersom lantbrukarnas särskilda försäkringskydd i allt väsentligt överensstämmer med dessa försäkringar.

I sammanhanget bör också beaktas att utformningen av nuvarande beskattningsregler har kritiserats. Livförsäkringsskattekommittén (Fi 1971:07), LSK, har i sitt slutbetänkande (Ds B 1977:4) Kapitalförsäkring m. m. diskuterat behovet av ändringar. Betänkandet har remissbehandlats.

I det följande sammanfattas de avdragsregler som gäller för sådana premier för kollektiva försäkringar som betalas av den försäkrade själv. Vidare redogörs för den skattemässiga behandlingen av belopp, som utfaller på grund av de kollektiva försäkringarna, och av den förmån som en anställd får i de fall då arbetsgivaren bekostar premierna för sådana försäkringar. För arbetsgivaren är i dessa fall premierna i regel avdragsgilla som driftkostnad i förvärvskällan.

Grupplivförsäkring

Sadana premier för grupplivförsäkring som betalas av de försäkrade själva är i allmänhet avdragsgilla bara inom ramen för det s. k. försäkringsavdraget (46 § 2 mom. KL). För egenföretagare gäller dock numera att premie för sådan grupplivförsäkring som han tecknar i sin egenskap av företagare betraktas som avdragsgill driftkostnad i förvärvskällan (punkt 2 av anvisningarna till 22 § och punkt 9 av anvisningarna till 29 § KL). Om den ersättning som kan komma att utfalla på grund av försäkringen utgår efter förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statlig tjänst är dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare avdragsgill som driftkostnad. Den del av premien som belöper på den överskjutande förmånen är avdragsgill endast om den ryms inom försäkringsavdraget.

Om en arbetsgivare betalar premier för en grupplivförsäkring som omfattar de anställda gäller enligt 32 § 3 mom. KL att förmånen av fri grupplivförsäkring inte beskattas hos de anställda. Har förmånen åtnjutits på grund av enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än som gäller för befattningshavare i statens tjänst, skall den dock tas upp som skattepliktig intäkt till den del den har utgått efter förmånligare villkor än som gäller för dessa befattningshavare. Grupplivförsäkring utgör kapitalförsäkring i KL:s mening. Det innebär att de belopp som faller ut på försäkringen är skattefria.

Gruppsjukförsäkring

Premier för gruppsjukförsäkring som betalas av den försäkrade själv är avdragsgilla bara inom ramen för försäkringsavdraget.

I juni 1971 träffade LO och SAF överenskommelse om sjukförmåner för anställda. För ändamålet utformades den s. k. avtalsgruppsjukförsäkringen (AGS), som trädde i kraft i september samma år. Kollektivavtal om AGS har slutits mellan olika LO-förbund och SAF och sedermera också inom det kommunala och kooperativa området. Premierna betalas av arbetsgivarna. Enligt 32 § 3 mom. KL skall förmån av fri gruppsjukförsäkring enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisation inte tas upp som intäkt av tjänst.

Ersättning på grund av sjukförsäkring som har tagits i samband med tjänst är i regel skattepliktig, medan ersättning som utgår på grund av annan sjukförsäkring är skattefri om den inte utgår i form av livränta. För att en sjukförsäkring skall anses ha tagits i samband med tjänst fördras att det enligt anställningsavtalet föreligger skyldighet för arbetstagaren att ha sådan försäkring eller, om sådan skyldighet inte föreligger, att premier för försäkringen skall betalas av arbetsgivaren eller av denne jämte arbetstagaren. Dessutom krävs att anmälan görs till försäkringsanstalten om att

försäkringen har tagits i samband med tjänst. Någon sådan anmälan har inte gjorts i fråga om AGIS. Detta medför att de förmåner som utgår enligt denna försäkring är skattefria för mottagaren.

Trygghetsförsäkring vid arbetsskada

I maj 1974 träffade SAF, LO och PTK överenskommelse om en trygghetsförsäkring vid yrkesskada (TFY). Till dessa organisationer anslutna förbund slöt därefter kollektivavtal om TFY i enlighet med överenskommelsen. Även andra arbetstagarorganisationer har senare slutit kollektivavtal om TFY med arbetsgivarförbund inom SAF och med arbetsgivarorganisationer som inte tillhör SAF. TFY kom så småningom att omfatta i princip hela arbetsmarknaden utanför området för statens personskadeförsäkring. Även inom sistnämnda område var dock TFY normerande. Med anledning av att LAF fr. o. m. den 1 juli 1977 ersatte den tidigare gällande lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, har SAF, LO och PTK träffat överenskommelse om försäkringsvillkor för trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA). TFA gäller från den 1 juli 1977 och överensstämmer i huvudsak med TFY.

TFA är en ansvarighetsförsäkring. Avsikten är att den som skadas i arbetet skall få ersättning för ideell och ekonomisk skada enligt skadeståndsrättens normer utan att behöva visa att arbetsgivaren eller annan är skadeståndsskyldig.

Ersättning som på grund av ansvarighetsförsäkring utgår till den skadelidande för ideell skada, sjukvårdskostnader o. d. är skattefri. Beträffande ersättning för inkomstförlust är huvudregeln att skatteplikt föreligger. Enligt särskild bestämmelse i 19 § KL är dock ersättning på grund av TFA – liksom annan ansvarighetsförsäkring som utformas enligt grunder som fastställs i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer – skattefri till den del ersättningen utgår under de första 30 dagarna av sjukdomstiden och uppgår till högst 30 kr. för insjuknandedagen och högst 6 kr. för övriga dagar.

Arbetsgivarna är försäkringstagare och erlägger premierna för TFA. Någon beskattning av förmån av fri försäkring blir inte aktuell för de anställda.

3.4 Föredragandens överväganden

Med hänsyn till den mycket nära överensstämmelsen mellan lantbrukarnas nya sociala försäkringsskydd och motsvarande kollektiva försäkringar på arbetsmarknaden måste enligt min mening en given utgångspunkt vara att beskattningsfrågorna skall lösas på ett likvärdigt sätt för de båda områdena. Ett uttalande av den innebörden gjordes också, som jag tidigare har nämnt, i den proposition som låg till grund för riksdagens beslut att godkänna riktlinjerna för lantbrukets nya försäkringsskydd.

Nuvarande beskattningsregler innebär att de anställda i princip inte

beskattas för förmån av fri GLA och fri AGS. Beträffande GLA medges dock skattefrihet bara i den mån försäkringen inte ger förmåner utöver vad som utgår enligt den kollektiva livförsäkringen för statliga befattningshavare. Eftersom TFA är uppbyggd som en av arbetsgivarna tagen ansvarighetsförsäkring blir någon förmånsbeskattning hos de anställda över huvud taget inte aktuell i fråga om den försäkringen.

Vidare innebär nuvarande beskattningsregler att de anställda inte beskattas för belopp som faller ut på grund av AGL och AGS. Beträffande TFA är huvudregeln att ersättning för inkomstförlust är skattepliktig. Enligt en särskild bestämmelse i anvisningarna till 19 § KL är dock den ersättning som utgår under de första 30 dagarna av sjukdomstiden skattefri till den del den inte överstiger 30 kr. för insjuknandedagen och 6 kr. för övriga dagar.

Nuvarande regler för beskattning av AGS och TFA har kritiserats i olika sammanhang. Man har bl. a. ansett att ett bibehållande av skattefriheten för utfallande belopp strider mot de principer som i övrigt tillämpas vid inkomstbeskattningen.

LSK har i sitt slutbetänkande redogjort för fyra olika alternativ för beskattningen av AGS. Det första alternativet skulle innebära att utfallande belopp beskattas hos mottagaren. Enligt det andra alternativet skulle nuvarande regler inte ändras på annat sätt än att den skattefria ersättningen beaktas vid bestämmande av extra avdrag för nedsatt skatteförmåga och att försäkringsbolagen åläggs uppgiftsskyldighet i fråga om ersättningen. Det tredje alternativet innebär att förmånen av fri AGS görs skattepliktig och det fjärde att arbetsgivarna vägras avdrag för premierna för AGS. LSK har framhållit att en lösning enligt det första alternativet, dvs. beskattning av utfallande belopp, skulle vara den principiellt riktiga lösningen. Införs skatteplikt för utfallande belopp, är det emellertid enligt LSK naturligt att arbetstagarernas organisationer kräver att ersättningsbeloppen höjs så att de efter skatt ger samma behållning som i dagens läge. En höjning av ersättningsbeloppen leder automatiskt till höjning av premierna och således till ökning av arbetsgivarnas kostnader. En beskattning av ersättningar från AGS kan alltså förväntas bli en faktor i avtalsförhandlingarna. Full kompensation för de anställda vid beskattning av ersättning enligt AGS har av LSK beräknats medföra mer än fördubblade kostnader för arbetsgivarna och antas ta i anspråk ca 2 % av tillgängligt utrymme för lönesförhöjning inom LO-kollektivet. Av dessa skäl anser sig LSK inte kunna förorda denna lösning framför övriga alternativ.

Många av de remissinstanser, som yttrat sig över LSK:s betänkande, bl. a. organisationer med anknytning till arbetsmarknad och näringsliv, har direkt motsatt sig en lösning som skulle innebära att skattefriheten slopades. Man har hänvisat till att en sådan lösning skulle få negativa samhällsekonomiska och arbetsmarknadsmässiga konsekvenser. Remissinstanserna har över lag även motsatt sig de alternativ som innebär beskattning av förmån av fri AGS eller slopande av arbetsgivarnas avdragsrätt för premierna.

Även enligt min mening skulle det från principiell synpunkt vara önskvärt att ändra nuvarande regler för beskattning av AGS och TFA för anställda. LSK:s utredningsarbete och vad som anförts vid remissbehandlingen visar dock att det f. n. inte finns förutsättningar att införa skatteplikt för utfallande AGS-ersättningar. Inte heller de övriga alternativ som avvisats av remissinstanserna innebär någon framkomlig väg. Man måste därför åtminstone tills vidare acceptera att nuvarande regler behålls i princip oförändrade. Med hänsyn till storleken av de ersättningar som kan bli aktuella bör emellertid – i enlighet med kommitténs förslag – regler införas om att ersättning på grund av kollektiv sjukförsäkring skall beaktas vid beräkning av avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga. För att skattemyndigheterna skall kunna beakta dessa ersättningar på föreslaget sätt är det nödvändigt att berörda försäkringsanstalter lämnar uppgift om de belopp som under beskattningsåret utgivits i ersättning på grund av sådan försäkring. LSK har i betänkandet uppgivit att representanter för de företag som förvaltar AGS har meddelat att företagen är beredda att lämna erforderliga uppgifter om utgivna belopp. För att ändå undvika att uppgift skall behöva lämnas om bagatellbelopp föreslår jag att uppgiftsskyldigheten skall inskränkas till sådana fall där ersättningen för hela året uppgår till lägst 200 kr.

Som jag redan har framhållit bör det särskilda försäkringsskyddet för lantbrukare få samma skattemässiga behandling som motsvarande försäkringsformer på arbetsmarknaden. Den fråga som jag i det följande behandlar är vilka författningsändringar som behövs för att uppnå detta resultat. De regler jag tidigare har föreslagit om att ersättning på grund av kollektiv sjukförsäkring skall beaktas vid beräkning av avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga och om uppgiftsskyldighet för försäkringsanstalter som utgivit sådan ersättning bör givetvis gälla även i fråga om AGS för lantbrukare.

Den som är verksam i viss omfattning som egenföretagare inom lantbruket – eller som medhjälpare till sådan egenföretagare – kommer i denna egenskap att utan egen premiebetalning få skydd enligt GLA, AGS och TFA. Det kan hävdas att denna förmån i princip kan anses utgöra skattepliktig intäkt i förvärvskällan. För att uppnå den avsedda likformigheten bör man därför införa en bestämmelse som medför att lantbrukarens förmån blir skattefri i samma utsträckning som den anställdes. Som jag tidigare nämnt är skattefriheten för förmån av fri grupplivförsäkring i enskild tjänst inte oinskränkt. Förmånen är skattefri bara i den mån försäkringen inte är förmånligare än den kollektiva grupplivförsäkringen för statliga befattningshavare. Fråga uppkommer om motsvarande begränsning i skattefriheten bör föreskrivas beträffande GLA för lantbrukare. Jag vill då erinra om att utformningen av lantbrukarnas försäkringsskydd och också framtida ändringar i detta skydd skall godkännas av statens jordbruksnämnd. Med hänsyn till detta kan ifrågasättas om det finns något behov av en särskild begränsningsregel. Härtill kommer att en partiell beskattning av förmånen hos den enskilde lantbrukaren skulle möta mycket stora praktiska svårighe-

ter. Jag föreslår därför att lantbrukares förmåner av det nya socialförsäkringsskyddet görs skattefria utan nämnda begränsning. Bestämmelse om detta bör tas in i anvisningarna till 21 § KL.

Vad härnäst beträffar den skattemässiga behandlingen av utfallande belopp kommer redan enligt nuvarande regler belopp som utgår på grund av GLA och AGS för lantbrukare att bli skattefria. Den förstnämnda försäkringen är nämligen skattemässigt en kapitalförsäkring och den sistnämnda en sådan sjukförsäkring som inte har tagits i samband med tjänst. Om ingen lagändring görs kommer däremot sådan ersättning för inkomstförlust som utfaller på grund av TFA att bli oinskränkt skattepliktig. För att den avsedda likställigheten skall uppnås behövs en uttrycklig föreskrift som gör att dagersättning under den första sjukdomstiden blir skattefri i samma utsträckning som motsvarande ersättning enligt TFA för anställda. Jag föreslår att en sådan föreskrift tas in i 19 § KL.

Eftersom det nya försäkringsskyddet gäller fr. o. m. den 1 juli 1978 bör de bestämmelser som jag här har föreslagit tillämpas redan vid 1979 års taxering. De nya reglerna om beräkning av avdrag för nedsatt skatteförmåga och om uppgiftsskyldighet bör dock inte tillämpas förrän vid 1980 års taxering.

4 Vissa beskattningsfrågor vid arrendeförhållanden

4.1 Inledning

Vid 1976/77 års riksmöte väcktes en motion (nr 449) rörande beskattningen av vissa engångsersättningar vid arrendeförhållanden. I motionen yrkades att reglerna om särskild skatteberäkning i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skulle få tillämpas på ersättningar som arrendator eller jordägare uppbär från motparten vid förlängning av arrendeavtal. Vid behandlingen av motionen beslöt riksdagen att av regeringen begära förslag om ändringar i dessa regler så att motionärernas krav blev tillgodosett (SkU 1976/77:31, rskr 1976/77:172). Skatteutskottet uttalade också att det i sammanhanget borde undersökas om behov förelåg att anpassa KL:s regler till bestämmelserna i jordabalken (JB).

Jag föreslår i det följande att reglerna om särskild skatteberäkning skall få tillämpas på de ifrågavarande ersättningarna. Vid ärendets beredning har det framkommit att avdragsrätten för arrendator som beskattas för ersättning medan arrendet består är något oklar. Jag kommer därför också att föreslå en komplettering av KL:s regler om beskattningen av arrendatorer. I övrigt föreligger enligt min bedömning inte behov av några omedelbara lagstiftningsåtgärder på detta område.

4.2 Civilrättsliga regler

Rättsförhållandena mellan jordägare och arrendator reglerades tidigare i lagen (1907:36 s. 1) om nyttjanderätt till fast egendom (NJL). I och med att JB trädde i kraft den 1 januari 1972 överfördes bestämmelserna till JB. I det sammanhanget gjordes vissa ändringar i bl. a. de bestämmelser som reglerar den ekonomiska uppgörelsen mellan jordägare och arrendator.

Nyttjanderäts- och arrendeförhållanden i allmänhet behandlas i 7 och 8 kap. JB. De särskilda regler som gäller i jordbruksarrenden finns i 9 kap. JB. Åtskilliga av reglerna är av tvingande karaktär och kan inte genom avtal sättas åt sidan till arrendatorns nackdel. Detta gäller i synnerhet de regler som rör arrendators besittningsskydd.

Enligt JB är ansvaret för arrendeställets skick fördelat på det sättet att arrendatorn svarar för vård och underhåll medan jordägaren svarar för ny- och ombyggnad av byggnad, täckdikning eller annan anläggning. Jordägarens byggnadsskyldighet gäller bara om anläggningen i fråga behövs för en ändamålsenlig planläggning av jordbruket på arrendestället. Byggnadsskyldigheten prövas av arrendenämnden. Om arrendatorn begär det skall nämnden också fastställa beräknad kostnad för arbete som arrendatorn kan komma att utföra i jordägarens ställe.

Jordägare är berättigad till ersättning om arrendatorn underlåter att vårda och underhålla arrendestället. Arrendatorn kan å sin sida få ersättning om han avhjälpert brist på arrendestället som förelegat vid tillträdet (tillträdesbrist) eller om jordägaren inte fullgör sin byggnadsskyldighet och arrendatorn utför arbete i jordägarens ställe. Arrendatorn kan vidare få ersättning även i det fall att han utför förbättringar som inte föranleds av tillträdesbrist eller av att arrendestället har skadats eller förslutits under arrendetiden.

I vissa fall har arrendatorn rätt till ersättning omedelbart i anslutning till att han har utfört det ifrågakarande arbetet. Så är fallet om arrendatorn i jordägarens ställe har avhjälpert tillträdesbrist på bostadsbyggnad (9 kap. 17 §), om arrendatorn byggt om eller har ersatt en för jordbruket behövlig byggnad, täckdikning eller annan anläggning som utan hans vållande har skadats eller förslutits med en ny anläggning (9 kap. 18 §) eller om han har avhjälpert brandskada på anläggningen (9 kap. 19 §). Arrendatorn har också, om annat inte har avtalats, rätt till omedelbar ersättning om han utför ny behövlig täckdikning (9 kap. 21 § första stycket). Ersättningen bestäms normalt efter vad som har iakttagits vid syn eller utgår med ett av arrendenämnden på förhand bestämt belopp.

I andra fall skall ersättningsfrågan prövas vid avräkning mellan jordägare och arrendator enligt 9 kap. 23 § JB. På samma sätt som enligt NJL skall en ekonomisk uppgörelse ske i samband med att arrendet avträds. Avräkning skall emellertid också ske vid tidigare tidpunkt om parterna har avtalat om detta. Avräkning skall alltid äga rum i samband med förlängning av arrendeavtal om mer än nio år har förlutit från tillträdet eller från närmast

föregående avräkning. Om något annat inte har avtalats skall avräkning grundas på syn vid avräkningsperiodens början och slut.

Vid avräkning har jordägaren rätt till ersättning om arrendatorn har eftersatt sin skyldighet att vårda och underhålla arrendestället (9 kap. 15 §). Arrendatorn har rätt att vid avräkning få ersättning om han har avhjälpt brist som fanns vid tillträdet (9 kap. 16 §). Arrendatorn kan vidare vid avräkning få ersättning om han har ersatt en mottagen bristfällig anläggning med en ny anläggning, som är lämplig för sitt ändamål eller som har godkänts av jordägaren (9 kap. 20 §). Ersättningen skall då avse bristen på den mottagna anläggningen och ersättningsbeloppet skall minskas med kostnader för avhjälpande av eventuell brist på den nyuppförda anläggningen. Slutligen har arrendatorn rätt till ersättning vid avräkning om han har anlagt markväg, förbättrat ägoanordning eller vidtagit annan åtgärd som har medfört varaktig nytta för jordbruket och som inte är att hänföra till uppförande av byggnad eller täckdikning (9 kap. 21 § andra stycket). Om något annat inte har avtalats skall ersättningen bestämmas till belopp motsvarande vad arrendestället har ökat i värde, dock ej till högre belopp än som motsvarar den nödvändiga kostnaden.

I det föregående har redogjorts för åtgärder som arrendator kan utföra på arrendestället och där det utförda blir jordägarens egendom. Arrendatorn kan emellertid utanför JB:s och arrendeaftalets ram uppföra egna byggnader eller i övrigt nedlägga kostnader på arrendestället. Enligt 8 kap. 21 § har jordägaren rätt att inlösa det utförda när arrendatorn frånträder arrendet.

Det bör här nämnas att arrendelagskommittén (Ju 1975:04) f. n. gör en översyn av vissa delar av arrendelagstiftningen. Kommittén har lämnat delbetänkandet (SOU 1978:36) Jordbruksarrendatorns besittningsskydd m. m. I det kommande slutbetänkandet avses bl. a. ansvaret för investeringar på arrendefastigheter att behandlas.

4.3 Skatterättsliga regler

I samband med 1972 års omläggning av jordbruksbeskattningen i stort infördes också regler för inkomstbeskattningen vid arrendeförhållanden. Reglerna gäller inte för de jordbrukare som alljämt tillämpar kontantprincipen. Den särskilda skattemässiga behandlingen av arrendators förbättringar på arrendestället gäller vidare bara för sådana tillgångar som jordägaren omedelbart blir ägare till och inte för t. ex. byggnader som arrendatorn har uppfört för egen räkning. I det följande förutsätts att jordägaren omedelbart blir ägare till vad som har utförts på fastigheten.

Arrendator har numera i stort sett rätt till samma avdrag för en investering på arrendestället som skulle ha tillkommit jordägaren om denne själv hade utfört investeringen. Beträffande byggnader gäller den skillnaden att arrendator alltid får årligt avdrag med 5 % av anskaffningskostnaden medan avdraget för jordägare varierar beroende på byggnadens beräknade använd-

ningstid. För de markanläggningar där avskrivningsunderlaget för jordägarens del är begränsat till 75 % av nedlagda kostnader får arrendator utnyttja hela kostnaden. Vad gäller täckdiken medges arrendator liksom jordägare årligt avdrag med 10 % av hela kostnaden. Arrendator får vidare på samma sätt som jordägare tillämpa planenlig avskrivning, räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning på sådana tillgångar som skattemässigt behandlas som inventarier.

Om arrendatorn upphör ersättning från jordägaren för förbättring av arrendestället skall ersättningen tas upp till beskattning hos arrendatorn. Ersättning kan utgå sedan visst arbete har utförts eller i samband med avräkning. Ersättningsbeloppet anses som jordägarens anskaffningskostnad. Jordägaren får fördela ersättningen på de tillgångar som förbättringen avser och omedelbart påföra delbeloppen resp. avskrivningsunderlag för dessa tillgångar.

För det beskattningsår då arrendatorns rätt till fastigheten upphör beskattas jordägaren för värdet av investeringar i byggnader och markanläggningar, till den del ifrågavarande investering har bekostats av arrendatorn. Jordägaren beskattas däremot inte för av arrendatorn bekostade investeringar i tillgångar som skattemässigt behandlas som inventarier.

I samband med att ett arrende upphör sker vid avräkning en slutlig ekonomisk uppgörelse mellan parterna. I den mån de ersättningsbelopp som då utgår utgör intäkt av jordbruksfastighet, kan mottagaren av ersättningen få tillämpa reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Enligt 3 § 2 mom. 2) lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst får nämligen särskild skatteberäkning ske för "intäkt i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt". Om särskild skatteberäkning medges beräknas den statliga inkomstskatten som om ersättningen med lika delar hade uppburits under det beskattningsår då den har tagits upp till beskattning och ett eller flera tidigare beskattningsår.

Enligt nuvarande regler får särskild skatteberäkning inte ske för ersättningar som utgår i samband med avräkning under arrendeförhållandets bestånd.

4.4 Föredragandens överväganden

Jordbruksarrenden ger upphov till särskilda skatterättsliga problem. Problemen hänför sig i första hand till den skattemässiga behandlingen av sådana av arrendatorn bekostade förbättringar av arrendestället som omedelbart tillfaller jordägaren.

De nya skatterättsliga reglerna innebär i huvudsak följande. Arrendator medges i stort sett samma värdeminskningsavdrag, som jordägaren skulle ha medgetts om han själv hade utfört förbättringarna. Om jordägaren ersätter arrendatorn för förbättringarna, får jordägaren utnyttja ersättningsbeloppet

som avskrivningsunderlag för de tillgångar som förbättringarna avser. Arrendatorn beskattas för ersättningen. Vid arrendets upphörande medges arrendatorn avdrag för tillgångarnas oavskrivna värde medan jordägaren då beskattas för tillgångarnas värde till den del dessa har bekostats av arrendatorn.

Som tidigare nämnts har riksdagen i skrivelse till regeringen begärt förslag om ändring av tillämpningsområdet för reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst i arrendeförhållanden. Enligt riksdagens uppfattning är det otillfredsställande att särskild skatteberäkning inte medges beträffande ersättningar som utgår vid avräkning i samband med förlängning av arrendeavtal. Innan jag behandlar denna fråga vill jag emellertid ta upp en annan, näraliggande fråga.

Vad jag syftar på är arrendatorns rätt till restavdrag i vissa fall. När arrendet upphör får, som jag nyss nämnde, arrendator göra avdrag med vad som för honom kvarstår oavskrivet på tillgångar, som han själv har bekostat men som utgör jordägarens egendom. En uttrycklig regel om detta finns i punkt 6 sista stycket av anvisningarna till 22 § KL. Kl. innehåller emellertid ingen regel som ger arrendatorn motsvarande rätt till avdrag, när ersättning utgår under arrendetiden.

Jag vill först erinra om att restavdrag under arrendetiden skulle medföra en viss samordning mellan jordägarens och arrendatorns beskattning. Som framgått tidigare får en jordägare som utger ersättning omedelbart lägga ersättningsbeloppet till sitt avskrivningsunderlag. Det är då rimligt att arrendatorns avskrivningsunderlag reduceras samtidigt, vilket blir fallet om restavdrag medges då arrendatorn inte helt har skrivit av tillgången.

Även utformningen av de civilrättsliga reglerna talar för att restavdrag skall medges i de här avsedda fallen. Antag att en täckdikning utan arrendatorns vållande har skadats så att den måste ersättas med en ny anläggning. Enligt 9 kap. 18 § JB är jordägaren skyldig att utföra arbetet. Om jordägaren fullgör sin byggnadsskyldighet inträder inga särskilda skatteeffekter för arrendatorn. Om han däremot underlåter att göra detta får arrendatorn utföra arbetet i jordägarens ställe. Arrendatorn är då berättigad till ersättning med det belopp som arrendenämnden på förhand har fastställt. Denna ersättning skall omedelbart tas upp till beskattning. Arrendatorn bör därför ha rätt till omedelbart avdrag för nedlagda kostnader. I annat fall skulle han komma i ett sämre läge skattemässigt om jordägaren har varit försumlig än om denne fullgjort sin skyldighet.

För egen del anser jag det således befogat att arrendator får restavdrag, om han under löpande arrende uppbär ersättning för tillgång som han själv har bekostat. Restavdrag bör medges oavsett om ersättningen uppbärs sedan arbetet har fullbordats, vid avräkning eller vid annan tidpunkt. Framför allt i avräkningsfallen kan man räkna med att ersättningsbeloppet ofta avviker avsevärt från tillgångens oavskrivna värde. Om restvärdet är större än ersättningsbeloppet uppkommer frågan om avdrag skall medges med hela

restvärdet på en gång. Enligt min mening bör det omedelbara avdraget inte få överstiga ersättningsbeloppet. I förekommande fall får således arrendatorn fortsätta att göra årliga avdrag för avskrivningar på tillgångens tidigare oavskrivna värde minskat med ersättningsbeloppet.

Jag anser att den oklarhet på detta område som kan råda f. n. bör undanröjas genom en uttrycklig bestämmelse i KL. Bestämmelsen bör träda i kraft vid 1980 års taxering.

Jag återkommer nu till frågan om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst i arrendeförhållanden. Särskild skatteberäkning får, som tidigare har nämnts, ske för ersättningar som utgår i samband med att ett arrende upphör men däremot inte för ersättningar som utgår i samband med att ett arrendeaftal förlängs. I motionen 1976/77:449 yrkades att reglerna om särskild skatteberäkning skulle få tillämpas också i de sistnämnda fallen. Riksdagen anslöt sig till detta krav.

Jag delar uppfattningen att en anpassning av de skatterättsliga bestämmelserna till JB bör ske och föreslår att reglerna om särskild skatteberäkning skall få tillämpas på de ifrågakvarande ersättningarna. Jag vill erinra om att det i princip är nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten som skall läggas till grund för särskild skatteberäkning, dvs. i förekommande fall ersättningsbeloppet minskat med tillgångens tidigare oavskrivna värde.

I detta sammanhang bör också ett annat tillägg göras i den ifrågakvarande bestämmelsen. 1953 års skatteflyktskommitté påpekade (SOU 1963:52 s. 280 f) att det var otillfredsställande att jordägare som vid arrendets upphörande blev beskattad för arrendators förbättringsarbete inte fick tillämpa reglerna om särskild skatteberäkning. Kravet att intäkten skulle ha utgått "i form av engångsersättning" var nämligen inte uppfyllt i detta fall. Kommittén föreslog att jordägare skulle få tillämpa särskild skatteberäkning för en sådan intäkt. Kommitténs påpekande har fortfarande aktualitet och jag föreslår därför att en ytterligare utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde sker.

Den nya lydelsen av 3 § 2 mom. 2) lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst bör få tillämpas för inkomst som tas upp till beskattning vid taxering år 1978 eller senare år. Vad gäller 1978 års taxering innebär detta att ansökan om särskild skatteberäkning skall ha gjorts hos länsskatterätten före utgången av år 1979. Fr. o. m. 1979 års taxering ankommer det däremot på taxeringsnämnderna att pröva ansökningar om särskild skatteberäkning (SFS 1978:317).

5 Rennärbingsbeskattningen

5.1 Inledning

År 1976 genomfördes vissa ändringar i beskattningen av rennärigen, dvs. den verksamhet som bedrivs av samebyarna och de enskilda renägarna. Ändringarna var delvis föranledda av den nya rennäringslagen (1971:437).

Inkomst av renskötsel är att hänföra till inkomstslaget rörelse och skall således beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta gällde redan före 1976 års ändringar av beskattningsreglerna. Trots detta hade man emellertid i den praktiska tillämpningen allmänt godtagit att inkomst av renskötsel beräknades enligt den s. k. kontantprincipen. För att ändra på detta förhållande infördes år 1976 uttryckliga föreskrifter om att övergång till bokföringsmässig redovisning i princip skall ske senast fr. o. m. 1979 års taxering. I syfte att underlätta övergången infördes samtidigt regler om ingångsvärden för stamdjur i huvudsaklig överensstämmelse med vad som gäller inom jordbruket.

En annan av de år 1976 genomförda ändringarna innebar att s. k. skötesavgift och sköteslega undantogs från skatteplikt för mervärdeskatt fr. o. m. år 1977.

SSR har begärt *dels* att de nya reglerna om ingångsvärden för stamdjur skall få tillämpas av rennäringsidkare som gått över till bokföringsmässig redovisning före 1975 års taxering *dels* att ersättning till medlem i sameby enligt 44 § rennäringslagen skall undantas från skatteplikt för mervärdeskatt. Jag behandlar i det följande dessa frågor var för sig.

5.2 Ingångsvärde för stamdjur i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning

De år 1976 införda bestämmelserna om ingångsvärde för stamdjur i renskötselrörelse innebär i huvudsak följande. Ingångsvärdet för stamdjuret, dvs. nettoenhjorden efter höstslakten, skall motsvara den faktiska anskaffningskostnaden för nyuppsättning av djuren eller – om den skattskyldige under minst fem år före övergången har haft stamdjur i förvärvskällan eller förvärvat djuren genom arv, gåva eller på liknande sätt – beräknas med ledning av djurvärden som fastställs av RSV. De av RSV fastställda värdena baseras på faktiska genomsnittspriser under en viss period. Enligt en uttrycklig föreskrift får bestämmelserna tillämpas endast av dem som går över till bokföringsmässig redovisning fr. o. m. 1975 års taxering.

RSV har under år 1977 utfärdat särskilda anvisningar med anledning av de ändrade beskattningsreglerna för rennäringen (RSV Dt 1977:11). Samtidigt har RSV fastställt vilka djurvärden som skall ligga till grund för beräkning av ingångsvärdet för nettoenhjorden.

Enligt vad RSV uppger i sina anvisningar har det framkommit att ett antal rennäringsidkare har gått över till bokföringsmässig redovisning före 1979 års taxering. Många av dem har inte haft möjlighet att tillämpa de nya bestämmelserna om ingångsvärden för stamdjur eftersom dessa bestämmelser blev kända först vid årsskiftet 1976/77. För att dessa rennäringsidkare inte skall hamna i en sämre ställning än om de hade väntat med övergången har RSV förordat en lösning som ger möjlighet att justera det ingående balansvärdet vid 1979 års taxering. Med hänsyn till lagtextens utformning

står denna möjlighet öppen endast om övergången har skett vid 1975, 1976 eller 1977 års taxeringar.

SSR upplyser att det finns ett inte obetydligt antal rennäringsidkare som gått över till bokföringsmässig redovisning redan före 1975 års taxering. De ingångsvärden som därvid har tillämpats har genomgående varit mycket låga. En tillämpning av de nya beskattningsreglerna skulle enligt SSR medföra mycket stora skattehöjningar för denna grupp. För att åstadkomma största möjliga likformighet efterlyser SSR en lagändring som gör det möjligt att justera ingångsvärdet enligt det mönster som RSV anvisat för sådana övergångar som har skett vid 1975, 1976 och 1977 års taxeringar.

Föregen del vill jag anföra följande. Jag delar SSR:s uppfattning att reglerna för bestämmandet av ingångsvärdet på nettorenhjorden bör vara likformiga för samtliga rennäringsidkare. Därför bör även de rennäringsidkare som har gått över till bokföringsmässig redovisning före 1975 års taxering få möjligheter att dra fördel av de regler för beräkningen av ingångsvärdet för stamdjur som infördes år 1976. Jag föreslår en sådan ändring av bestämmelserna i 2 § lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m. att detta blir möjligt.

5.3 Mervärdeskatten

Sameby är skattskyldig enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) för skötsel av renar. Skattskyldigheten innebär att samebyn har rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt som hänför sig till renskötseln. Enligt 11 § 10 ML är sådan renskötsel som ombesörjs av sameby undantagen från skatteplikt, vilket innebär att ersättningen för skötseln inte beskattas.

Den inkomst som medlem i sameby uppbär från byn för det arbete han utför hänförs till inkomst av rörelse enligt KL. Enligt bestämmelserna i punkt 1 första stycket av anvisningarna till ML anses verksamhet som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av rörelse enligt KL. Detta innebär att medlemmens arbete åt samebyn anses som yrkesmässig verksamhet enligt ML. I den mån arbetet innefattar skattepliktiga tjänster, t. ex. skötsel av renar, skall mervärdeskatt utgå på ersättningen.

Enligt min uppfattning bör bestämmelserna i ML vara så utformade att därav klart framgår att ersättning som medlem i sameby uppbär från byn för det arbete han utför för byns räkning inte beläggs med mervärdeskatt. Så är nu inte fallet. Jag föreslår därför att bestämmelserna ändras. Detta bör lämpligen ske på det sättet att ett tillägg görs till punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML, av vilket framgår att verksamhet som medlem i sameby utför enligt rennäringslagen för samebyns räkning inte anses som yrkesmässig.

Den nya bestämmelsen bör tillämpas på tillhandahållande som sker fr. o. m. den 1 januari 1979.

6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. jordbruksbokföringslag.
2. lag om ändring i bokföringslagen (1976:125).
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).
4. lag om ändring i förordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.
5. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
6. lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.
7. lag om ändring i lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m.,
8. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Det under 2. angivna förslaget har upprättats i samråd med chefen för justitiedepartementet.

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

EN NY JORDBRUKS- BOKFÖRINGSLAG

Betänkande avgivet av
utredningen om bokföringen
inom jordbruket

Ds B 1977:8

Till Statsrådet och chefen för budgetdepartementet

Den 27 januari 1977 bemyndigades chefen för budgetdepartementet att tillkalla en utredningsman med uppdrag att utreda frågan om nya regler för bokföringen inom jordbruket samt att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat arbetsbiträde åt utredningsmannen. Med stöd härav tillkallade departementschefen den 17 februari samma år som särskild utredare regeringsrådet Sture Lundell. Vidare förordnades hovrättsassessor Staffan Janvid, direktören i lantbrukarnas riksförbund Folke Nilsson, skattedirektören Olle Roos samt kammarrättsfiskal Ove Sundvik att som experter biträda utredningsmannen. Genom beslut samma dag förordnades kammarrättsfiskal David Ask att vara sekreterare i utredningen.

För att tagas i beaktande vid uppdragets fullgörande har riksskatteverket till utredningen överlämnat en av Vänerskog ek. fören. till verket ingiven skrivelse angående kontrolluppgiftskravet enligt 37 § 1 mom. 6. taxeringslagen, jämte av verket infordrade yttranden över skrivelsen.

Sedan uppdraget numera slutförts, får utredningen härmed överlämna sitt betänkande.

Stockholm i december 1977

Sture Lundell

/David Ask

Innehåll

	<u>Sida</u>
Författningsförslag	1
Utredningsuppdraget	11
Gällande rätt för beskattning av jordbruksfastighet	15
Behovet av särskilda bokföringsregler för jordbruk	31
Överväganden och specialmotivering	42
Bestämmelserna i 37 § taxeringslagen	71

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Förslag tillJordbruksbokföringslag

Härigenom föreskrives följande.

1 § Enskild person, som driver jordbruk eller skogsbruk, är skyldig att som underlag för taxeringen föra räkenskaper för verksamheten på sätt nedan sägs.

Bestämmelserna i 9 - 15 §§ behöver ej tillämpas av näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttomsättningssumman normalt understiger 200 000 kronor.

Skyldigheten att föra räkenskaper enligt denna lag skall vid tillämpning av allmän lag icke anses innebära att näringsidkaren är bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1976:125).

2 § Redovisningskyldigheten skall fullgöras på sätt som, med iakttagande av vad beträffande jordbruk eller skogsbruk är allmänt brukligt, överensstämmer med god redovisningssed.

Redovisningskyldigheten innefattar att

1. till upplysning om verksamhetens förlopp löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter,
2. med undantag i fall varom föreskrives i 1 § andra stycket till upplysning om verksamhetens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med årsbokslut,
3. arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

Löpande bokföring

3 § I bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla in- och utbetalningar i jordbruket, dess binäringar och skogsbruket samt i verksamheten uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelse räknas också näringsidkarens tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Vid räkenskapsårets utgång skall bokföringen härutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

4 § Bokföringen skall för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Har näringsidkaren tagit emot handling om affärshändelsen skall denna handling användas som verifikation. Om det är påkallat med hänsyn till arten av mottagen handling får bokföringen i stället grundas på särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Verifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandlingen förvaras. Verifikationerna skall vidare på varaktigt sätt vara försedda med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. Verifikationerna skall både före och efter bokföring förvaras ordnade på betryggande och överskådligt sätt. Sker rättelse i verifikation, skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

5 § Bokföringen skall ske på varaktigt sätt i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt.

Vid rättelse av felörd post skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Om rättelsen genom särskild rättelsepost, skall verifikation om rättelsen upprättas. Samtidigt skall genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt säkerställas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

6 § Affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna (grundbokföring). Verifikationer, som avser likartade affärshändelser, får bokföras i sammandrag i en post, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i sådan post.

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. I fråga om fordringar och skulder gäller att de skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

Bokföringen av fordringar och skulder får dock dröja tills betalning sker. Som förutsättning härför gäller att verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

7 § Affärshändelserna skall bokföras i systematisk ordning så att bokföringen gör det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning (huvudbokföring). Huvudbokföringen kan vara förenad med grundbokföringen.

Konton över tillgångar och skulder, vilka i huvudbokföringen föres i sammandrag, skall ytterligare specificeras i sålloordnad redovisning i den mån det behövs för att ge tillfredsställande överblick och kontroll.

Huvudbokföringen skall hållas aktuell och avstämmas efter vad som med hänsyn till verksamhetens förhållanden överensstämmer med god redovisningssed.

8 § Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden den 1 maj - den 30 april, den 1 juli - den 30 juni eller den 1 september - den 31 augusti.

När redovisningsskyldighet inträder eller räkenskapsåret lägges om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om redovisningsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av länsstyrelsen.

Den som är skyldig att föra räkenskaper i fråga om flera verksamheter av sådant slag som avses i denna lag eller som samtidigt med skyldighet att föra räkenskaper för sådan verksamhet är bokföringskyldig för annan näringsverksamhet skall använda samma räkenskapsår för de olika verksamheterna. Föreligger synnerliga skäl, kan riksskatteverket medge undantag härifrån. För att få samma räkenskapsår för flera verksamheter får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

Årsbokslut

9 § För varje räkenskapsår skall den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut. Detta består av resultaträkning och balansräkning. Till dessa kan bilagor upprättas.

Årsbokslutet skall färdigställas och tagas in i bunden bok (årsbok) så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Bilaga till årsbokslutet behöver

dock ej återges i årstoken. Årsbokslutet och därtill hörande bilagor skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form. Årsbokslutet skall skrivas under av den redovisningsskyldige med angivande av dagen för underskriften.

När redovisningsskyldigheten inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, skall balansräkning också utan dröjsmål uppgöras och tagas in i årsbok.

10 § Med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. Djur är att anse som omsättningstillgång.

Med tillgångs anskaffningsvärde förstås, med nedan angivna undantag, utgiften för dess förvärv eller tillverkning och med återanskaffningsvärde motsvarande utgift om anskaffning skulle ske vid räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Med anskaffningsvärde för djur förstås av riksskatteverket fastställt värde eller, om dylikt värde ej fastställts, allmänna seluvärdet. För driftbyggnad och inventarier, som anskaffats före övergång till bokföringsmässig redovisning, förstås med anskaffningsvärde det ingångsvärde som fastställts vid övergången till sådan redovisning. För tillgång, som efter övergången förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, förstås med anskaffningsvärde det anskaffningsvärde (avskrivningsunderlag) som enligt kommunalskattelagens regler beräknas vid förvärvet.

11 § Omsättningstillgång tas upp till högst anskaffningsvärdet. Djur, jordbruks- och skogsprodukter samt annat varulager får icke upptagas till lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena.

Om varulager upptages till lägre värde än anskaffningsvärdet eller, i fråga om andra inköpta varor än djur, anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet i förekommande fall med avdrag för inkurans, skall skillnaden upptagas som lagerreserv.

12 § Anläggningstillgång tagas upp till högst anskaffningsvärdet. Fast egendom, som åsköttes taxeringsvärde, får dock upptagas till detta värde även om taxeringsvärdet överstiger anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för värdehöjande förbättringar av tillgången, vilka nedlagts under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare räkenskapsår. Om anläggningstillgång upptages till högre värde än det, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning med tillägg för utgifter för värdehöjande förbättring av tillgången under räkenskapsåret, skall angivas med vilket belopp höjning skett.

13 § Fordran som är osäker, tagas upp till belopp, varmed den beräknas inflyta. Värdelös fordran får ej tagas upp som tillgång.

14 § Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i verksamheten under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till verksamhetens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.

För resultaträkningen användes med de avvikelser som betingas av verksamhetens art och omfattning nedan intagna schema. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. Annan uppställningsform får användas om den uppfyller de krav som anges i första stycket.

Verksamhetens intäkter

Försäljningssumman växtprodukter
djur och djurprodukter
skogsprodukter

Övriga intäkter

- Verksamhetens kostnader

Resultat före avskrivningar

- Avskrivningar

Resultat efter avskrivningar

+ Finansiella intäkter

Utdelning på aktier och andelar

Räntainkomster

- Finansiella kostnader

Räntekostnader

Resultat efter finansiella intäkter och kostnader

+ Extraordinära intäkter

- Extraordinära kostnader

Resultat före bokslutsdispositioner

+ bokslutsdispositioner

Förändringar i lagerreserv

Förändringar i investeringsfonder

Övriga bokslutsdispositioner, var för sig

Redovisat årsresultat

Vinster och förluster på avyttring av anläggningstillgångar samt avskrivningar och nedskrivningar av sådana tillgångar skall fördelas på samma sätt som motsvarande tillgångar i balansräkningen. Extraordinära intäkter och kostnader skall specificeras till sin art.

15 § Balansräkningen skall i sammandrag redovisa verksamhetens tillgångar och skulder samt eget kapital i verksamheten på balansdagen.

För balansräkningen användes med de avvikelser som betingas av verksamhetens art och omfattning nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över verksamhetens ställning.

I schemat angivna poster skall upptagas var för sig.

Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. För varje sammandragen post i balansräkningen skall i specificerad bilaga upptagas de belopp som ingår i posten, om icke postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

A Tillgångar

I Omsättningstillgångar

1. Kassa- och banktillgodsavanden
2. Aktier och andra andelar
3. Obligationer och andra värdepapper
4. Växelfordringar
5. Kundfordringar
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
7. Övriga fordringar
8. Lager av
 - Djur
 - Produkter och förrådsheter
9. Förskott till leverantörer

II Skogskonto och liknande konton, var för sig

III Anläggningstillgångar

1. Insatser i ekonomiska föreningar
2. Markinventarier
3. Byggnadsinventarier
4. Övriga inventarier
5. Driftbyggnader
6. Olika slag av markanläggningar
7. Övriga anläggningstillgångar

B Skulder och eget kapital

I Kortfristiga skulder

1. Växelskulder
2. Leverantörskulder
3. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
4. Övriga kortfristiga skulder
5. Förskott från kunder

II Långfristiga skulder

1. Avsatt till pensioner
2. Andra långfristiga skulder

11 Oobskattade reserver

1. Lagerreserv
2. Investeringsfonder
3. Övriga oobskattade reserver, var för sig

12 Eget kapital, med angivande av ingående belopp, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående belopp.

Övriga bestämmelser

13 § Om det behövs för att ge en överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och upplyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Användas automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och återtagas bearbetningar inom systemet.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

14 § Verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial kan stööras av

1. material i vanlig läsbar form,
2. film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel,
3. hålkort, hållens, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tagas fram i form som avses i 1 och 2.

Material som avses i första stycket 3 får ej användas för sammanfattningar av huvudbokföringen eller samtidigt för

hade varit tillräckligt och jordbrukförklaring.

Material som avses i första stycket 1 och 3 får användas endast om det kan anses säkerställt, att registreringarna är värdefulla, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på ett betryggande sätt.

18 § Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material enligt 18 § första stycket 3 uppgår, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikro-skrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall tillåta, att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstöres före utgången av den i första stycket angivna tiden. Materialet skall därvid under betryggande former mikro-filmas eller kopieras på likvärdigt sätt. Kopior skall ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas samt bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

19 § Det myndigheternas beslut enligt denna lag föres talan hos regeringen genom besvär.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1979. Länsstyrelsen får dock före nämnda dag pröva ansökan om tillstånd enligt 8 § tredje stycket eller 18 § tredje stycket, såvitt avser tid efter utgången av år 1978.

2. Genom lagen uppgjavs jordbruksbokföringslagen (1951:793).

Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till föreskrift, som ersatts genom bestämmelse i den nya lagen, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.

3. Den som är redovisningskyldig enligt den äldre lagen för för räkenskapsår som börjat före den nya lagens ikraftträdande fullgöra sin skyldighet i enlighet med den äldre lagen.

4. Den som ej är redovisningskyldig enligt den äldre lagen behöver icke vid ikraftträdandet av den nya lagen upprätta balansräkning.

5. Tillämpas räkenskapsår som avviker från 8 3 första stycket, skall det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande avkortas eller förlängas så att därefter följande räkenskapsår kommer att överensstämma med föreskrifterna i nämnda paragraf.

UTREDNINGSUPDRAGET

Tidigare skulle inkomst av jordbruksfastighet redovisas enligt den s.k. kontantprincipen. Denna princip innebär i huvudsak att kontanta inkomster och naturaförmåner under ett beskattningsår tas upp som bruttointäkt och att avdrag får göras för sådana kostnader som har betalats under beskattningsåret. Genom lagstiftning år 1951 blev det möjligt att redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Vid denna redovisningsmetod beaktas inte bara kontanta inkomster och utgifter utan även s.k. balansposter, dvs. varufordringar, varuskulder och lager vid beskattningsårets början och vid dess slut. Avdrag för kostnader för byggnader och inventarier medges i form av värdomänskningsoavdrag. En förutsättning för att skattskyldig skulle få använda sig av bokföringsmässig redovisning var att räkenskapsåren fördes i enlighet med föreskrifterna i den samtidigt tillkomna förordningen (1951:793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper som underlag för taxering - rubriken senare ändrad till "jordbruksbokföringslagen". Bokföringsskyldigheten är här i all

väsentligt reglerad på samma sätt som gällde för handelsbokföringen enligt 1929 års bokföringslag (1929:117). En viktig skillnad är emellertid att skyldigheten att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen inte medför de civilrättsliga verkningar som följer av allmän bokföringslag.

Enligt jordbruksbokföringslagen skall räkenskaperna föras i enlighet med allmänna bokföringsgrunder samt med iakttagande av vad som är allmänt brukligt inom jordbruk eller skogsbruk och överensstämmande med god sed. I räkenskaperna skall lämnas redovisning för intäkter och kostnader i jordbruket med bärningar och skogsbruket men också för näringsidkarens tillgångar och skulder. Jordbruksbokföringslagens bestämmelser om den löpande bokföringen och om årsbokslutet är förhållandevis knapphändiga och delvis starkt föråldrade. Som exempel kan nämnas att näringsidkaren vid fullgörandet av den löpande bokföringen skall föra bunden dagbok och att det i lagen saknas egentliga bestämmelser om verifierationer.

År 1972 genomfördes en genomgripande reform av jordbruksbeskattningen (prop. 1972:120, SÖU 1972:67, rskr 1972:343, SFS 1972:741-747). Reformen innebar en obligatorisk övergång från kontantmässig till bokföringsmässig inkomstredovisning. Övergången skulle ske successivt under en tid av fem år fr. o.m. den 1 januari 1973. Genom beslut av regeringen har denna period sedermera förlängts så att det nya systemet i princip skall tillämpas av samtliga jordbrukare senast fr. o.m. 1980 års taxering.

1972 års reform innebar betydelsefulla ändringar i de materiella reglerna för beskattning av inkomst av jordbruksfastighet vid bokföringsmässig redovisning och en anpassning av dessa regler till vad som gäller för inkomst av rörelse. Regelsystemet i jordbruksbokföringslagen berördes däremot endast i mycket begränsad utsträckning av 1972 års reform. Den viktigaste ändringen innebar att endast sådana jordbrukare som avslutar sin bokföring med vinst- och förlustkonto skulle få rätt att använda sig av brutet räkenskapsår.

Parallellt med denna utveckling av skattereglerna har ett omfattande arbete bedrivits i syfte att modernisera 1929

Års bokföringslag. Detta arbete resulterade i att riksdagen Åren 1975 beslöt att ersätta 1919 års bokföringslag med en ny bokföringslag (prop. 1975:104, LU 1975/76:15, rskr 1975/76:205, RFR 1976:121). Den nya lagen har trätt i kraft den 1 januari 1977. Samtidigt har 1979 års bokföringslag i princip upphävts. Nyttet med den nya bokföringslagstiftningen har varit att skapa ett modernt och grundläggande system för all redovisning. Det bör understrykas att man vid införandet av de nya bokföringsreglerna i hög grad har förmått tillgodose skattemässiga synpunkter.

I jämförelse med vad som gällde enligt 1919 års bokföringslag har kretsen av bokföringskyldiga vidgats väsentligt. I princip är alla näringsidkare bokföringskyldiga. Undantag har emellertid gjorts bl.a. för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk. I lagen ges utförliga bestämmelser om såväl den löpande bokföringen som årsbokslutet.

I förarbetena till den nya bokföringslagen påpekar att bokföringsplikten för jordbrukare inte låg på den nivå som ansågs bära gälla för rörelseidkare i allmänhet. I prop. 1975:104 (s. 138) förklarade fördraganden att han - med hänsyn bl.a. till de speciella förhållandena inom jordbruket - inte var beredd att föreslå någon ändring i bokföringsplikten för jordbrukare. Detta uttalande gjordes mot bakgrund av att det särskilda systemet för bokföring inom jordbruk och skogsbruk, som efter ingående utredning år 1972 gjordes tillämpligt på alla jordbrukare, ansågs bära test även i fortsättningen.

Av min tidigare redogörelse har framgått att jordbruksbokföringslagen endast i mycket begränsad omfattning berördes av 1972 års reform av jordbruksbeskattningen och att lagens regelsystem fortfarande i huvudsak är utformat på samma sätt som i 1919 års bokföringslag. Inom jordbruks- och skogsnäringarna har utvecklingen på redovisningsområdet följt i stort sett samma mönster som inom näringslivet i övrigt. Jordbruksbokföringslagen har emellertid inte anpassats till denna utveckling. Jag anser mot denna bakgrund att tiden nu är inne för en översyn av jordbruksbokföringslagen. En sådan översyn synes böra innefatta åtskilliga ändringar av såväl

teknisk som materiell art. Den bör göras av en särskild utredare.

Utgångspunkten för utredningsarbetet bör vara att jordbruksbokföringslagens nuvarande tillämpningsområde skall kvarstå oförändrat. Det innebär att regelsystemet skall vara utformat så att i första hand de taxeringsmässiga aspekterna blir tillgodosedda. Detta får betydelse inte bara när det gäller föreskrifterna för den löpande bokföringen och verifikationshanteringen utan också när det gäller årsbokslutsbestämmelserna. Vad jag nu har sagt innebär å andra sidan inte att regelsystemet i den nya bokföringslagen skulle sakna betydelse för utformningen. Tvärtom bör ett av de viktigaste momenten vara att undersöka i vilken utsträckning det är ändamålsenligt att samordna regelsystemet i jordbruksbokföringslagen med den nya bokföringslagen. En sådan samordning synes i första hand kunna ske när det gäller den löpande bokföringen och verifikationshanteringen, även om det också i dessa delar kan finnas behov av särregler som beaktar de särskilda förhållandena inom jordbruket och skogsbruket.

När det gäller årsbokslutsbestämmelserna bör undersökas i vilken mån den nya bokföringslagens regler om resultat- och balansräkningar kan göras tillämpliga inom jordbruket och skogsbruket. Vid utformningen av värderingsregler för tillgångar och skulder bör särskilt uppmärksammas att det i första hand är skatteintresset som skall tillgodoses. Det innebär att värderingsnormerna bör anknytas till de materiella beskattningsreglerna i kommunalskattelagen. Då dessa regler kan komma att beröras i det pågående utredningsarbetet på företagsbeskattningsområdet bör samråd ske med företagsbeskattningsnämnden (Fi 1970:77). Det bör också övervägas om det behövs en regel som fritar de mindre näringsidkarna från skyldigheten att tillämpa årsbokslutsbestämmelserna (jfr avgränsningsregeln i 1 § fjärde stycket i den nya bokföringslagen). Jordbruksbokföringslagens bestämmelser om räkenskapsår bör samordnas med föreskrifterna i den nya bokföringslagen. Jag vill i detta sammanhang erinra om de nyli-

gen av riksdagen antagna ändringarna i den nya bokföringslagens bestämmelser om räkenskapsår (prop. 1976/77:18, LU 1976/77:12, rskr 1976/77:64, SFS 1976:991).

Bestämmelserna i 37 § taxeringslagen (1956:623) får också anpassade till kontantprincipen bl.a. när det gäller uppgiftsskyldigheten inom jordbruket. Övergången till bokföringsmässig redovisning beträffande inkomst av jordbruksfastighet bör därför nu föranleda en översyn av dessa bestämmelser.

Det är önskvärt att de nya reglerna kan börja tillämpas så snart samtliga jordbrukare har gått över till det nya systemet med bokföringsmässig redovisning, dvs. fr.o.m. 1980 års taxering. Med hänsyn till önskemålet att i god tid kunna ge information om de nya reglernas innehåll bör utredningsarbetet vara slutfört före utgången av år 1977.

GÄLLANDE RÄTT FÖR BESKATTNING AV JORDBRUKSFASTIGHET

Regler för beräkning av skattepliktig inkomst av jordbruksfastighet återfinns i 21-23 samt 4155 KL. Reglerna har under 70-talet undergått flera förändringar. Sålunda infördes år 1977 ett flertal nya regler och gjordes en omfattande omredigering av lagtexten. Enligt de nya bestämmelserna skall en obligatorisk övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder genomföras. Tidigare förelåg valfrihet att redovisa inkomsten antingen enligt den s.k. kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder. Övergången skall ske successivt under en period av fem år med början den 1 januari 1975. Genom ett regeringsbeslut under 1976 har denna period förlängts så att det nya systemet skall i princip tillämpas av samtliga jordbrukare senast fr.o.m. 1980 års taxering.

De nya reglerna, vilka utformats efter förebild av förelse-reglerna, innebär att hänsyn skall tas till fordringar och skulder som uppkommit i jordbruksdriften, att kostnaden för anläggningstillgångarna i princip skall fördelas på de redovisningsperioder, under vilka tillgångarna förbrukas, samt att hänsyn tas till lagertillgångar vid beskattningsårets in-

och utgång. De nya reglerna innefattar även en ändrad gränsdragning mellan vad som skall hänföras till byggnad, markanläggning och inventarier samt delvis nya bestämmelser om avdrag för värdenedskning av dylika tillgångar och för substansminskning av naturtillgångar. Vidare har införts bestämmelser om avdrag för försvinningskostnader på arrenderad jordbruksfastighet och för anläggningskostnader i fråga om fruktodlingar. Genom 1975 års lagstiftning ändrades bestämmelserna om fördelning för avskrivningsändamål på byggnader och mark av köpeskilling för bebyggd fastighet samt infördes rätt till avskrivning av anslutningsavgifter och anläggningsbidrag.

Vid 1977 års taxering gäller i huvudsak följande regler för beskattning av jordbruksfastighet.

Intäkter

Som intäkt av jordbruksfastighet skall tas upp allt som kommit ägaren eller brukaren av en som sådan taxerad fastighet till godo i form av pengar, varor eller tjänster, såsom värde av bostad, intäkt av jordbruk med binäringar, intäkt av skogsbruk eller intäkt av annat slag. Vad som menas med dessa begrepp anges närmare och exemplifieras i anvisningarna till 21 § KL. Värdet av bostad skall inkludera, förutom vad den skattskyldige tillgodogjort sig för sin egen, sin familjs eller sina tjänarens räkning, även användningen av anordningar för bekvämlighet och trevnad. Värdet av personalbostäder, som upplåtes hyresfritt, tas dock inte upp som intäkt men dras heller inte av som kostnad. Det egentliga jordbruket avser växtodling på åker och äng och i samband därmed bedriven djurskötsel. Som binäring till jordbruk anses förvärvsverksamhet, som bedrivs i sammanhang med jordbruket och som avser att utvinna en biförtjänst med utnyttjande av fastighetens alster och naturtillgångar, av vid jordbruket anställd arbetskraft eller av därför avsedda anläggningar eller inventarier, t.ex. jakt, fiske, biskötsel, hemslöjd, utförande av körslor mot ersättning eller uthyrning av byggnader eller inventarier. Såsom intäkt av jordbruk med binäringar räknas, förutom avkastningen och tillgodogörandet av vad som enligt ovan är att hänföra till denna verksamhet, även intäkt genom avyttring av djur, andra varor

eller produkter eller av maskiner och andra inventarier, avsedda för stadigvarande bruk, eller av tilläggsgäver, som är tillställda därmed vid beräkning av värdeminskningsavdrag.

I de fall jordägare inte anger ersättning till arrendator för dennes kostnader för förbättring av byggnad eller markanläggning, vartill äganderätten omedelbart tillkommer jordägaren, beskattas denne i samband med arrendets upphörande för belopp, motsvarande det ökade värdet på grund av vad arrendatorn belägt och själv bekostat. För att beskattning skall komma i fråga skall förbättringen ha utförts under den tid jordägaren innehåft fastigheten. Erbjuder däremot jordägaren ersättning till arrendatorn, blir i stället denne beskattad för ersättningen. Om slutligen jordägaren vid arrendets upphörande betalar ersättning till arrendatorn som understiger värdet av tilläggsgäverna skall överstående del av värdet tas upp som skattepliktig inkomst av jordägaren.

Gottgörelse för utgift, som arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse skall upptas till beskattning under förutsättning att avdrag medgivits vid avsättningen. Denna regel överensstämmer med vad som gäller för rörelse. Även reglerna avseende skuldposten "Avcatt till pensioner" överensstämmer med rörelsereglerna.

Inkomst av skogsbruk beskattas tillsammans med övrig inkomst av jordbruksfastighet. Även om en jordbruksfastighet har stora skogar, utgör dessa inte en särskild förvärvskälla. Ett underskott vid det egentliga jordbruket kvittas alltså automatiskt mot ett överskott vid skogsbruket. Däremot kan jordbruksfastighet inte ingå i förvärvskällan rörelse. Skogsfastigheter som ägs av t.ex. rörelsedrivande företag skall sålunda alltid utgöra en eller flera särskilda förvärvskällor. Däremot kan en mindre rörelseliknande verksamhet, som endast använder virke från skogen, ingå i skogsbruket. Skogsbruk kan utövas på egen eller arrenderad mark. Om en person däremot köper skog så rot och avverkar den, utgör detta rörelse, liksom om han överlåter avverkningsrätten. Skogsbruket kan alltså i regel ej bedrivas på annans mark. Ett undantag är om ägaren överlåter

fastigheten men förbehåller sig avverkningsrätten, liksom om han avyttrar en sålunda förbehållen avverkningsrätt.

Intäkt av skogsbruk kan erhållas genom 1) avverkning av virke, som den skattskyldige säljer eller använder för eget bruk, 2) försäljning eller bortgivande av avverkningsrätt, 3) försämringsersättning eller skadestånd samt uttag från skogskon- to inklusive ränta.

Till intäkt av annat slag räknas intäkter som inte är att hän- föra till de intäkter som nämnts och som influtit till fastig- heten. Hit hör t.ex. allt som influtit på grund av nyttjande- rättsupplåtelse eller servitut, som åvilar fastigheten, dock ej vissa engångsersättningar vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt på obegränsad tid, vilka i stället be- skattas som realisationsvinst. Likaledes skall vad som kommer en fastighetsinnehavare till gods på grund av rätt att på visst sätt utnyttja någon annan fastighet beskattas hos denne.

Såsom ytterligare intäkter av jordbruksfastighet skall upptas utdelningar från aktiebolag eller ekonomisk förening i form av rabatter eller priställägg i förhållande till gjorda inköp respektive försäljningar, om kostnaden för inköpet varit av- dragsgill eller köpeskillingen skattepliktig, vissa ersätt- ningar på grund av skadeförsäkring, viss ersättning vid fas- tighetsreglering eller servitutsätgärd, visst statligt av- gångsvederlag samt sjukpenning och ersättning enligt lagen om ersättning åt smittbärare i vissa fall.

För det fall att gillande schablonavdrag för egenavgifter (se nedan) överstigit summan av de definitiva avgifterna, skall skillnadsbeloppet tas upp som intäkt vid taxeringen för det beloppet som följor på det är schablonavdraget gjort. Vidare skall resttjänster, avkortade eller avskrivna egenavgifter tas upp som intäkt.

Kostnader

Avdrag i förvärvsköppen får ske för alla omkostnader som är

att hänföra till driftkostnader, utförligt exemplifierade i anvisningarna till 22 § KL. Hit hör sålunda lönkostnader, arrendeavgifter, avgifter på fastigheten, räntor på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift, inköpskostnader för djur och diverse annat som behövs för driften, reparations- och underhållskostnader, vissa försäkringskostnader, avskrivningar, m.m.

Vid jordbruk som tillämpar bokföringsmässig inkomstberäkning medges värdeminskningssavdrag vid följande objekt: 1) driftbyggnader, 2) maskiner och övriga jordbruksinventarier, 3) markanläggningar, 4) naturtillgångar, såsom t.ex. grustag och sandåsar samt 5) fruktodlingar o.d.

Byggnadsavskrivningsreglerna är avsedda att tillämpas endast på den del av anskaffningskostnaderna som utgör egentliga byggnadskostnader. Till den del anskaffningskostnaderna utgör kostnader för jordbruksberoende inredning och utrustning (byggnadsinventarier) skall kostnaderna däremot gå in i avskrivningsunderlaget för inventarier. Till avskrivningsunderlaget för byggnad kvarstår endast den egentliga byggnadsstommen. Utomhusledningarna med blandad användning, dvs. som tjänar såväl en byggnads allmänna användning som jordbruksdriften, får helt hänföras till inventariegruppen om kostnaden för ledningarna till minst tre fjärdedelar är hänförlig till jordbruksverksamheten. Vid omvända förhållanden, dvs. om kostnaden till minst tre fjärdedelar är hänförlig till byggnads allmänna funktion, skall dock ledningarna i sin helhet hänföras till avskrivningsunderlaget för byggnad. I övriga fall skall kostnaden för yttre ledningar med blandad användning delas upp på en byggnadsdel och en inventariedel. Kostnader för anslutningsavgifter eller anläggningsbidrag, varmed avses främst avgifter för anslutning av fastighet till eldistributionsnät eller till VA- eller fjärrvärmeanläggning samt bidrag för uppförande av sådan anläggning, får dras av genom värdeminskningssavdrag efter samma metod som gäller för byggnadsinventarier, under förutsättning att anslutningsrätten är knuten till fastighe-

ten och således inte bara en överenskommelse av personlig art för fastighetsägaren eller den som nyttjar fastigheten.

Markanläggning uppdelas i likhet med vad som gäller för rörelse på tre grupper. Dessa anläggningar hänförs nämligen i avskrivningshänseende antingen till byggnad eller inventarier, om funktionellt samband föreligger, eller till egentliga markanläggningar. Markanläggning betraktas som byggnad i avskrivningshänseende när anläggningen har ett sådant funktionellt samband med byggnad att den kan sägas vara nödvändig för byggnadens allmänna användning. Markanläggning som är jordbruksberoende får däremot i avskrivningshänseende hänföras till inventarier (markinventarier). Som egentliga markanläggningar anses alla markanläggningar som är avsedda för jordbruksdriften men inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier. Täckdiken bildar en egen grupp, skild från andra egentliga markanläggningar.

Kostnaden för anskaffande av driftbyggnad på jordbruksfastighet får dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avskrivning av byggnadsbeståndet får endast ske enligt plan. För tillfällig byggnad får anskaffningskostnaden dras av det år byggnaden anskaffas. Som driftbyggnader anses ekonomibyggnader och för driften behövliga bostadsbyggnader. Sådana byggnader är personalbostäder samt ägares eller brukares bostadsbyggnad i den mån denna byggnad inte representerar ett större värde än som behövs för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek.

Avskrivningarna beräknas på byggnadens anskaffningskostnad, dvs. i första hand den faktiska byggkostnaden. Till anskaffningskostnaden skall även hänföras kostnader för till- eller ombyggnad. Vid upphörande av arrende skall vidare det värde av byggnad som därvid kan utgöra inkomst av jordbruksfastighet för jordägaren tas upp som anskaffningskostnad (se ovan).

Vid förvärv genom köp eller därmed jämförligt fång av byggnad tillsammans med marken skall anskaffningskostnaden fördelas enligt en proportioneringsregel på så sätt att på

byggnaderna skall anses belöpa så stor del av fastighetens anskaffningskostnad som det vid fastighetstaxeringens fastställda byggnadsvärde minskat med värdet på överbyggnad utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Det beräknade värdet av byggnaderna skall jämkas om den del av anskaffningskostnaden som därvid får anses belöpa på andra tillgångar än den som ingår i byggnadsvärdet mera avsevärt över- eller understiger värdet av dessa tillgångar.

Vid benefikt förvärv av jordbruksfastighet skall överlåtarens skattemässiga restvärde anses som ingångsvärde. Har stämpelskatt på grund av förvärv genom arv eller testamente beräknats på lägre belopp skall emellertid det beloppet anses utgöra anskaffningsvärde.

De årliga värdeminskningsavdragen beräknas alltså enligt avskrivningsplan till viss procent av byggnadens anskaffningskostnad. Procentsatsen bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Särskild hänsyn skall tas i det fall byggnad uppförts av nyttjanderättshavare och jordägaren inte är skyldig att senare lösa byggnaden. Om nyttjanderättshavaren uppför en byggnad vartill äganderätten omedelbart tillfaller jordägaren gäller emellertid särskilda regler. Riksskatteverket har lämnat anvisning om tillämplig avskrivningsprocent.

I likhet med vad som gäller för investeringar i rörelsebyggnader får primäravdrag göras med två procent per år under de fem första beskattningsåren på alla nyinvesteringar i egentliga driftbyggnader i jordbruket, dvs. på alla kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av ekonomibyggnader och personalbostäder. Sådant avdrag medges alltså inte vid nyinvesteringar i ägares eller brukares bostadsbyggnad. Om en personalbostad byter karaktär går rätten till primäravdrag förlorad.

Kostnader för reparation och underhåll av byggnad är avdragsgilla. Med sådana kostnader likställs kostnader för

sådana ändringsarbeten som normalt kan påräknas inom ramen för den bedrivna verksamheten. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av ekonomibyggnad hänförs däremot till ny-, till- eller ombyggnad. Kostnader för sådana ändringsarbeten och för alla ändringsarbeten på bostadsbyggnader är alltså inte omedelbart avdragsgilla utan får i stället skrivas av som en del av anskaffningskostnaden för byggnaden.

Utrangeringsavdrag medges endast såvitt avser egentliga driftbyggnader på jordbruksfastighet. Sådant avdrag kan alltså inte erhållas för ägares eller brukares bostadsbyggnad. Det kan komma i fråga när ekonomibyggnad eller personalbostad utrangeras eller rivs. Avdrag får då ske för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden för byggnaden i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial eller dylikt vid utrangering- eller rivningen. Däremot skall kostnader för rivning av byggnad hänföras till kategorin markanläggningar. Dylik kostnad skall alltså skrivas av enligt de regler som gäller för sådana anläggningar.

Avdrag för värdeminskning av inventarier i jordbruk får ske enligt tre skilda avskrivningsmetoder, nämligen planerlig avskrivning, räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning. För rätt till räkenskapsenlig avskrivning krävs bl.a. att den skattskyldige har s.k. dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. En och samma skattskyldig får inte tillämpa mer än en av dessa metoder för sina inventarier.

Restvärdemetoden, som är ett nykonstruerat alternativ, utgör en förenklad form av räkenskapsenlig avskrivning. Den skiljer sig från denna främst genom att den saknar kompletteringsregel, baserad på lineär avskrivning, och genom att högsta tillåtna avskrivning är 25 procent av inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång, i förekommande fall ökat med anskaffningskostnaderna för inventarier som inköpts under beskattningsåret och minskat med ersättning som utgör vederlag för inventarier som sålts

eller förlorats under året i fråga. Den högsta tillåtna avskrivningen - 20 proc. - gäller oavsett när under beskattningsåret tillgång som finns vid beskattningsårets slut anskaffats. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än ett år, skall däremot avskrivningsbeloppet jämkas i motsvarande mån. Liksom vid räknenskapenlig avskrivning gäller dock att anskaffningskostnaden för inventarier, som avyttrats eller gått förlorade samma år de anskaffats, inte räknas in i avskrivningsunderlaget utan får i sin helhet dras av omedelbart. Likaså får kostnaden för inventarier som är underkastade snabb förlåtning - s.k. treårsinventarier - dras av i sin helhet på en gång under anskaffningsåret.

Avdragsrätten för markanläggningar på jordbruksfastighet gäller alla egentliga markanläggningar. Som sådana anses andra markanläggningar på jordbruksfastighet än de som har sådan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier att de i avskrivningshänseende skall behandlas som byggnad respektive inventarium. Vidare skall fråga vara om anläggningarna som är avsedda för driften i förvärvskällan. Avskrivningen skall vara plumbunden. Avdraget skall jämkas om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än ett år. Avdragen får inte förskjutas. Kostnaderna skall ha bestritts av den skattskyldige och avse anläggning som utförts under tid han ägt fastigheten. Från denna princip gäller dock två undantag, nämligen dels sådana av arrendator nedlagda kostnader, som - enligt vad som sagts ovan - skall beskattas hos jordägaren, dels vid benådade övertaganden. I sistnämnda fall gäller att den nye ägaren får överta överlåtarens avskrivningsplan och åtnjuta de värdeminskningsavdrag som överlåtaren inte hunnit tillgodogöra sig. Vid onödiga fångar överlåtaren för det är fastigheten säljes eller byts avdrag på en gång för vad som återstår oavskrivet av den avskrivningsbara kostnaden för egentliga markanläggningar. Den nye ägaren får då inte något avskrivningsunderlag vid förvärvet. Utrangeringsavdrag medges i det fall hela verksamheten på fastigheten läggs ner utan att fastigheten avyttras. För

reparations- och underhållskostnader medges avdrag omedelbart för hela kostnaden. Däremot har självfallet avskrivningsavdraget, som tidigare kunnat erhållas för vissa markanläggningar, bortfallit. Kostnaden för rent tillfälliga markanläggningar får dock omedelbart dras av i sin helhet.

Såvitt avser såväl avskrivningsunderlag som avskrivningstakt skiljer man mellan täckdikningsanläggningar och övriga egentliga markanläggningar. För täckdikningsanläggningar gäller att hela anskaffningskostnaden för täckdiken utgör avskrivningsunderlag och årlig avskrivning skall ske med tio procent av underlaget. I avskrivningsunderlaget skall även räknas in kostnader för täckta huvudavlopp. Avskrivningsreglerna för andra egentliga markanläggningar än täckdikningsanläggningar har utformats i enlighet med de regler som gäller för markanläggningar i rörelse. Detta innebär att 75 procent av kostnaderna för dessa anläggningar får skrivas av under 20 år, dvs. med fem procent per år.

Kostnader som arrendator haft för förbättring av byggnader eller markanläggning skall skrivas av enligt plan, om äganderätten till vad som därigenom tillskapats omedelbart tillfallit jordägaren. Som avskrivningsunderlag för byggnad räknas upp den del av anskaffningskostnaden som utgör egentliga byggnadskostnader. Till den del anskaffningskostnaden utgör kostnader för byggnadsinventarier får kostnaderna däremot ingå i avskrivningsunderlaget för inventarier. Arrendator får oavsett typ av byggnad årligen göra avdrag med fem procent av avskrivningsunderlaget för dessa byggnader. Vidare får primäravskrivning ske inom avskrivningsplanen. För egentliga markanläggningar - oavsett om de avser täckdiken eller andra anläggningar - utgör hela anskaffningskostnaden avskrivningsunderlag. Även i detta fall får arrendator årligen göra avdrag med fem procent av avskrivningsunderlaget. Såvitt avser täckdikningsanläggningar medges dock årlig avskrivning med tio procent. Upphör arrendeförhållandet innan tillgångarna avskrivits i sin helhet får arrendatorn avdrag för oavskriven del av kostnaderna.

I de fall jordägaren inte utger ersättning till arrendatorn för dennes kostnader för byggnad eller markanläggning, vartill äganderätten omedelbart tillkommer jordägaren, beskattas denne - som förut nämnts - i samband med arrendets upphörande för belopp motsvarande det ökade värdet på grund av vad arrendatorn nedlagt och själv bekostat, om förbättringen utförts under den tid jordägaren innehaft fastigheten. Det belopp för vilket jordägaren blir beskattad anses som jordägarens anskaffningskostnad för tillgångarna. Erlägger däremot jordägaren ersättning till arrendatorn, och denne således blir beskattad för ersättningen, anses denna ersättning som jordägarens anskaffningskostnad för förbättringsarbetena.

För arrendators kostnader för i byggnaderna ingående inventarier ävensom för andra inventarier, vartill äganderätten omedelbart tillfaller jordägaren, får arrendatorn - i likhet med vad som gäller beträffande hans egna inventarier - göra avdrag enligt ovan angivna inventarieavskrivningsregler. Jordägaren beskattas inte vid arrendets upphörande för den värdeökning arrendators förbättring av inventarietståndet medfört.

Beträffande avdrag för substansminskning av naturtillgång gäller enhetliga regler i inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. Avdraget är så avpassat att anskaffningskostnaden blir fullt avdragen under den tid tillgången beräknas räcka. Anskaffningskostnaden skall beräknas antingen till den del av anskaffningskostnaden för fastigheten, som belöper på tillgången, eller till 60 procent av tillgångens allmänna saluvärde vid verksamhetens början. Dessa båda metoder för beräkning av anskaffningskostnaden får emellertid endast användas efter onerösa fång. Den som genom benefikt fång förvärvat en naturtillgång får endast tillgodegöra sig de substansminskningsavdrag som skulle ha tillkommit föregående ägare, om denne fortfarande ägt fastigheten. Detta innebär alltså att om föregående ägare börjat exploatera tillgången får även nye ägaren beräkna substansminskningsavdrag på grundval av föregående ägares beräknade anskaff-

ningskostnad. Har däremot föregående ägare inte exploaterat tillgången får den nye ägaren vid beräkning av anskaffningskostnaden välja mellan den del av föregående ägares anskaffningskostnad för hela fastigheten som kan anses belöpa på tillgången och 60 procent av tillgångens värde då den börjar utnyttjas.

Alla kostnader för anläggning av frukt- eller bärodlingar får numera anläggningen dras av direkt eller skrivas av enligt särskild avskrivningsplan under den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. I likhet med vad som gäller beträffande markanläggningar tillkommer som huvudprincip detta avdrag endast den som lagt ner dessa kostnader. Vid oneröst förvärv i samband med mark medges alltså nye ägaren inte något avdrag, även om viss del av köpeskillingen kan anses hänförlig till odlingen. Däremot får den jordägare, som lagt ner kostnaden och valt att skriva av kostnaden enligt plan, vid sådan överlåtelse göra avdrag omedelbart för oavskriven del av kostnaderna för anläggningen. Samma är förhållandet om verksamheten i förvärvskällan upphör utan samband med avyttring av fastigheten. Sker överlåtelse genom benefikt fång får den nye ägaren fortsätta avskrivningen enligt planen. Motsvarande regler gäller i förvärvskällan rörelse.

Hela varulagrets värde får i princip nedskrivas med högst 60 procent vid beskattningsårets utgång. I motsats till vad som gällt tidigare anses samtliga djur - alltså även stamdjur - som varulager. Värderingen av djur skall ske med ledning av värden på djur som riksskatteverket fastställer. Beträffande djur för vilket verket inte fastställer något värde, såsom i fråga om dyrbara avelsdjur, tas allmänna saluvärdet upp som värde för djuret. Nedskrivning får sedan göras med 60 procent av riksskatteverkets värden eller, i förekommande fall, allmänna saluvärdet. Värdet av lagertillgång av annat slag än djur får tas upp till 40 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Avsättning till lagerregleringskonto kan ske vid samtliga lagertillgångar.

Vid skogsbruk får avdrag ske för kostnader för skogens vård och underhåll liksom för skogsavverkning. Avdrag får inte ske för nyplantering av skog men väl för återplantering efter skogsavverkning. Har skog sålts eller avverkats utan samband med att marken försäljes får skogsägaren göra avdrag för minskningen av skogskapitalet genom antingen "värdeметoden" eller "virkesförrädsметoden". Enligt värdeметoden får avdrag ske med minskningen i det för ägaren gällande ingångsvärdet. Som huvudregel gäller att med ingångsvärdet förstås det värde varmed växande skog ingått i fastigheten vid den tidpunkt då ägaren förvärvat denna. Har han köpt fastigheten, får man söka beräkna hur stor del av köpeskillingen som belöper på skogen. Har någon uppgitt näron ej lämnats i köphandlingen eller anser man denna otillräcklig, kan taxeringsvärdets uppskattning på växande skog och skogsmark ge ledning. Har skogen erhållits genom beneficent förvärv skall dess värde anses vara det belopp efter vilket stämpelplikten beräknats eller bort beräknas om stämpelplikt förelegat eller med andra ord taxeringsvärdet. Enligt virkesförrädsметoden får avdrag ske med så stor del av ingångsvärdet, som belöper på den för ägaren gällande minskningen av det ingående virkesförrädet. I övrigt gäller samma regler som vid värdeметoden. Även här kan man alltså gå till ett tidigare fång än den aktuella ägarens förvärv. Ägaren har fritt val mellan dessa metoder. Även om en arrendator avverkar skog, tillkommer avdraget ägaren, då det är hans skogskapital som förbrukas.

Några övriga beskattningsregler

Realisationsvinst

Vid försäljning av jordbruksfastighet skall den del av vederlaget som inte utgör intäkt av jordbruk med binnedingar eller skogsbruk realisationsvinstbeskattas. Vederlag för växande skog som avyttras tillsammans med marken beskattas uteslutande som realisationsvinst.

Akkumulerad inkomst

Enligt lagen (1974:703) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt lagen i följande fall: 1) vissa försäkrings- och skadeersättningar, 2) ersättning vid expropriation eller annan tvångsförskjutning, 3) ersättningsersättning för i anslutning till skog vid upplåtelse etc. av nyttjanderätt eller servitut, 4) inkomst vid nyttjande av djur i samband med upphörande av djurhållning och vid avyttring av maskiner och andra inventarier, liksom av varor och produkter i jordbruksfärdigheten, i samband med upphörande av jordbruksdrift samt 5) inkomst som uppkommit därligdom att avsättning till försäkrade inventeringsfonder för förlorade inventarier och lagervärdepåsar överförts till beskattning under vissa omständigheter.

Särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

Enligt lagen (1975:1149) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt medges skattskyldig, som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk och som under perioden den 15 oktober 1975 - den 31 mars 1977 anskaffar eller tillverkar maskiner och andra såda inventarier för stadigvarande bruk i verksamheten, ett särskilt investeringsavdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt med belopp motsvarande 10 procent av anskaffnings- och tillverkningskostnaden för investeringar under tiden den 15 oktober 1975 - den 30 april 1977 och 25 procent av nämnda kostnader under tiden den 1 maj 1976 - den 31 mars 1977. Som förutsättning för rätt till avdrag gäller bl.a. att tillfredsställande utredning om anskaffnings- eller tillverkningskostnaden föreligger och att denna kostnad under beskattningsåret uppgått t.ä. sammanlagt minst 10 000 kr. Samma kategori skattskyldiga, som inte alla eller endast delvis kunnat utnyttja investeringsavdraget, kan enligt lagen (1975:1149) om statligt investeringsbidrag för inventarieanskaffning få ett

statligt inventeringsbidrag, som inte är skattepliktigt, för investeringar under motsvarande tider. Tidsgränsen för det särskilda investeringsavdraget och det statliga investeringsbidraget har genom beslut av riksdagen år 1977 förlängts t.o.m. den 31 december 1977.

Skogskonto, investeringsfonder

Enligt skogskontolagen (1954:142) får fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser under vissa förhållanden göra avdrag för medel som insatts på skogskonto. Medlen får uttas och beskattas, när insättaren så önskar, dock tidigast fyra månader och senast tio år efter insättningen.

Enligt Förordningen (1969:165) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar (d.s.k. eldsåvådefonderna) medges skattskyldig, omvittnad är i fråga, vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet avdrag för belopp, som avsatts till särskild investeringsfond för förlorade inventarier och till särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar. Som förutsättning gäller att inkomsten av fastigheten vid taxeringen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att avsättning verkställts i räkenskaperna för beskattningsåret. Avdraget för avsättning till särskild investeringsfond för förlorade inventarier och till särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar får inte överstiga den ersättning som utbetalats för inventarier respektive lagertillgångar på grund av statligt förfogande, eldsåvåda eller därmed jämförlig av den skattskyldiges åtgärden beroende anledning. När det gäller avsättning till särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar får avdraget inte heller överstiga det belopp, som motsvarar minskningen av dold reserv i varulagret under beskattningsåret. Särskild investeringsfond för förlorade inventarier får tas i anspråk för avskrivning av nyanskaffade inventarier och särskild investeringsfond för förlorade lagertillgångar för nedskrivning av kostnaden för nyanskaffat lager i den man lagerökning föreligger under be-

beskattningsåret. Man får dock inte härvid komma till lägre värdesättning på lagren i dess helhet vid beskattningsårets utgång än som är medgivet i KL. Om investeringsfondsmedlen inte tagits i anspråk inom tre år (i vissa fall sex år) återförs de till beskattning. Till de återförda medlen lägges ränta beräknad efter tre procent om året för det antal taxeringsår avsättningen funnits.

Enligt lagen (1959:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämnning får aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbanks avsätta 10 procent av bruttointäkten av skogsbruk till en investeringsfond för skogsbruk. Vad som erhållits vid försäljning av skog i samband med avyttring av marken ger således ej rätt till avskättning. Fondsmedlen får efter särskilt medgivande tas i anspråk för att finansiera vissa investeringar och andra kostnader. Är kostnaden som sådan avdragsgill, får avdrag denna gång inte ske. Är det fråga om en avskrivningsbar investering skall avskrivningsunderlaget minskas med belopp motsvarande vad som be- kostats med fondsmedlen.

Enligt lagen (1974:988) om avskättning till särskild investeringsfond kan aktiebolag, ekonomisk förening och sparbanks, som huvudsakligen driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk och som gjort avskättning till särskild investeringsfond, få ta fondsmedlen i anspråk för investeringar i byggnader, maskiner, m.m. samt för anskaffning av råvaror och lagerproduktion. De investeringar som görs med fondsmedlen skall anses omedelbart avskrivna med det inanspråktagna beloppet. Medel som kvarstår på särskilt investeringskonto fem år efter inbetalningen skall återbetalas till företagen och tas upp till beskattning.

Enligt lagen (1974:989) om insättning på investeringskonto för skog skall skattskyldig insätta viss del av de skogsintäkter, som hänförs sig till tiden den 1 november 1974 - den 31 december 1979, på investeringskonto för skog. Lagstiftningen gäller inte företag som är skyldigt att göra avsättning till

särskild investeringsfond (se ovan) eller den som enligt 7 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är frikallad från skattskyldighet för inkomst av jordbruksfastighet. Den skattskyldige får uppskov med taxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt för belopp som insatta. Kontomedlen kan därefter få tas i anspråk för investeringar i jord- eller skogsbruk och för kostnader som är avsedda att främja jord- eller skogsbruket. För skattskyldig, som berättar sin inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, utgör medlen inte skattepliktig inkomst, men utgifterna, som besträffa med sådana medel, får inte dras av som kostnad vid taxeringen. När medlen använts för att förskaffa tillgång för stadigvarande bruk, såväl avskrivningsmedel som minskat med belopp motsvarande vid som beaktats med förutmedel. Medel, som kvarstår på kontot som är efter inbetalningen, får återbetalas till den skattskyldige och tas upp till beskattning.

BEHOVET AV SÄRSKILDA BOKFÖRINGSBOKAR FÖR JORDBRUK

I utredningens direktiv, som tidigare återgivits, har inledningsvis lämnats en redogörelse för utvecklingen på jordbruksbeskattningsområdet. Vidare har konstaterats att regelsystemet i jordbruksbokföringslagen endast i mycket begränsad utsträckning berördes av reformerna av jordbruksbeskattningen. Den viktigaste ändringen innebär att endast sådana jordbrukare som avslutar sin bokföring med vinst- och förlustkonto skulle få rätt att använda brutet riksvärdepåskott. Jordbruksbokföringslagen har i allt väsentligt utformats efter förebild från 1929 års bokföringslag. Dess bestämmelser om den löpande bokföringen och om årsavslut är förhållandevis knapphändiga och delvis starkt föråldrade.

I direktiven påminns om att parallellt med utvecklingen av reglerna på jordbruksbeskattningsområdet bedrevs ett omfattande arbete i syfte att modernisera 1929 års bokföringslag. Detta arbete resulterade i att riksdagen våren 1976 beslutat ersätta 1929 års bokföringslag med en ny bokföringslag, som trädde i kraft den 1 januari 1977.

Syftet med den nya bokföringslagstiftningen har varit att skapa ett modernt och grundläggande system för all redovisning. Det bör understrykas att man på olika sätt sökt tillgodose det allmännas skatteintresse. I lagen ges utförliga bestämmelser om både löpande bokföring och årsbokslut. I den löpande bokföringen, som består av kronologisk bokföring och systematisk bokföring, skall alla affärshändelser bokföras. För varje affärshändelse skall bokföringen grundas på verifikation. Det har lagts stor vikt vid en tillförlitlig verifikationshantering. All redovisning skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. I lagen ges även utförliga föreskrifter om årsbokslut. Årsbokslutet skall bestå av både resultaträkning och balansräkning, vilka skall upprättas enligt en i lagen särskilt angiven systematik. I avsnittet om årsbokslutsbestämmelserna finns också föreskrifter om räkenskapsår. Huvudregeln är att räkenskapsåret skall sammanfalla med kalenderåret, men det ges även möjlighet till brutet räkenskapsår. Detta skall i princip sluta den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti. Det bör slutligen nämnas att lagen är utformad så att bestämmelserna skall kunna tillämpas med hänsyn tagen till olika rörelsers skiftande behov.

Nedan år 1962 tillkallades sakkunniga för att verkställa en översyn av 1929 års bokföringslag. De sakkunniga avlämnade år 1967 ett betänkande (SOU 1967:49) med förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper m.m. På grund av under remissbehandlingen framförd kritik ansågs förslaget inte kunna läggas till grund för lagstiftning utan en genomgripande omarbetning. Utredningens förslag till bokföringslag skulle inte omfatta den som brukade jordbruksfastighet och ej heller den som idkade uthyrning av annan fastighet. Utredningens behandling av jordbrukarna begränsades till att motivera varför dessa borde undantas från skyldighet att föra räkenskaper. Härvid anfördes (s. 29 - 30):

Om man betraktar dessa båda grupper av verksamheter ur borgenessynpunkt, finner man det gemensamma draget hos dem vara att den långsiktiga krediten för finansiering av fastighetsanskaffningen kan anses på ett betryggande sätt registrerad genom vårt inskrivningsväsen. Kortfristiga kredi-

ter förekommer nästan enbart i form av obetalda drifts- kostnader. När det gäller fastighetsförvaltning är inkomsterna dessutom oifast lätta att kontrollera och rekonstruera med hjälp av hyreskontrakten. Beträffande detta senare slag av verksamhet är väl således behovet av särskilt borgenärsskydd i form av räkenskapskyldighet inte särskilt trängande. Beträffande jordbruk däremot har kredit för driftsförnödenheter betydligt större omfattning, och räkenskapskyldighet kan av det skälet finnas påkallad för att tillvarata borgenärernas intressen. Å andra sidan är väl antalet affärshändelser i ett jordbruk betydligt mindre än i de flesta övriga rörelser. Större delen av såväl inkomster som utgiftstransaktionerna går via jordbrukets organisationer, där löpande kontokuranter förs och med jämna mellanrum tillställs jordbrukaren. Möjligheterna till rekonstruktion av gjorda affärstransaktioner måste därför bedömas större än för övriga rörelseidkare. Sammanfattningsvis kan därför sägas, att borgenärshintresset är så uttumat, när det gäller "jordbruksfastighet" och "annan fastighet", att dessa verksamhetsgrenar, ehuru i princip räkenskapskyldiga, av praktiska skäl inte bör medtas bland de räkenskapskyldiga.

Mot det anförda kan visserligen invändas, att man inte helt får bortse från den betydelse som bokföringen har för utövarna av de angivna verksamhetsgrenarna själva vid utövan- det av rörelsen och som underlag för bedömning av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning. Denna invändning är väl i och för sig befogad, men med hänsyn till att räkenskapskyldighet dock medför ett visst intrång i den personliga friheten, så torde inte invändningen kunna tas till intäkt för lagbestämmelser.

Det nu anförda leder till den materiella regeln, att alla rörelseidkare med undantag för sådana som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning av annan fastighet skall åläggas räkenskapskyldighet. Det är emellertid klart att om t.ex. en jordbrukare vid sidan av jordbruket driver en självständig rörelse (t.ex. pensionatsrörelse), blir han räkenskapskyldig för denna enligt den nya lagens bestämmelser.

År 1971 tillkallades sakkunniga för att verkställa en fortsatt översyn av bokföringslagstiftningen. Utredningen avlämnade år 1974 sitt betänkande (SOU 1973:57). Förslag till bokföringslag. Bokföringskyldighet enligt detta förslag skulle föreligga för alla som yrkesmässigt drev rörelse, däribland jordbruksrörelse. För den som drev jordbruksrörelse skulle dock bokföringskyldighet inträda tidigast från och med det räkenskapsår, som utgick närmast före det år då inkomst av jordbruksfastighet skall beskattas efter bokföringsmässiga grunder.

1971 års utredning ansåg att det saknades anledning att - då taxering av jordbruk skulle ske enligt bokföringsmässiga grunder - undanta jordbrukare från bokföringsskyldighet. Utredningen åberopade bl.a. följande uttalande av departementschefen i prop. 1972:423 med förslag till en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet:

Att inkomst av jordbruksfastighet för närvarande kan redovisas och i det övervägande antalet fall också redovisas enligt annan princip än som gäller för redovisning av rörelseinkomst är historiskt betingat och snarast att betrakta som en anomali. Kontantprincipen leder otvivelaktigt till ojämna och ofta orättvisa taxeringsresultat. Den kan egentligen försvaras endast med argumentet att förändrat av sådana räkenskaper som fordras för bokföringsmässig redovisning inte varit någon utbredd tradition inom jordbruket och att många jordbrukare således är obekanta med en sådan redovisningsmetod. Även om reglerna för bokföringsmässig redovisning i många hänseenden skiljer sig från de föreskrifter som gäller för kontantmässig redovisning, innebär detta emellertid inte att den bokföringsmässiga redovisningen är väsentligt mer komplicerad. Flertalet jordbrukare torde ganska lätt kunna klara av en sådan redovisning. Den dagliga notering, som behövs för den bokföringsmässiga redovisningen, kan inte anses medföra någon större arbetsökning med hänsyn till vad som redan gäller i fråga om anteckningskyldighet enligt 20 § taxeringsförordningen.

Från remissinstansernas sida framfördes inte något yrkande om att jordbruksbokföringslagen skulle bibehållas. Däremot framfördes önskemål om speciella regler för mindre jordbruk och andra mindre rörelser. Sålunda ansåg LRF att enmansföretag kunde uteslutas från kretsen av bokföringsskyldiga. Omkring 300 000 företag skulle då undantas. Ett skäl till att gränsen borde dras vid enmansföretag var enligt LRF, att om en fast anställd finns så föreligger ett utomstående intresse av formbunden bokföring. Som enmansföretag skulle enligt LRF räknas också sådana som kortare tider har tillfälligt anställda t.ex. vid semester, sjukdom, sådd och skörd i lantbruk och säsongsvariationer i traditionella rörelser. För dem som undantas från kretsen av bokföringsskyldiga borde enligt LRF anteckningsskyldigheten - liksom dittills - regleras i taxeringsförordningen.

Föreningen auktoriserade revisorer konstaterade att en avsevärd del av den föreslagna kretsen bokföringskyldiga rimligen måste utgöras av jordbrukare i liten skala och andra som driver rörelse i ringa format. Enligt föreningen kunde de föreslagna reglerna för den löpande bokföringen inte anses ställa högre krav på dessa grupper än vad de borde kunna uppfylla. Däremot ifrågasatte föreningen om de relativt komplicerade reglerna i fråga om årsbokslut kunde efterlevas och om det var erforderligt för att uppfylla kravet på informationsberedskap.

Remissinstansernas önskemål om enklare regler för mindre företagare tillgodosågs genom att riksdagen på förslag av lagutskottet undantog mindre rörelseidkare från skyldigheten att tillämpa bestämmelserna om årsbokslut. Vidare har bokföringsnämnden utfärdat en information till näringsidkare med mindre omfattande verksamhet om hur bokföringen skall ordnas.

I propositionsförslaget (prop. 1975:104) till ny bokföringslag hade emellertid undantag gjorts för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk. Som motivering härför anfördes:

Det år 1972 införda systemet innebär bl.a. att förenklade avskrivningsregler enligt den s.k. restvärdeometoden införts samt att bokföring av inköp och försäljning av inventarier kan underlättas.

De nyligen införda reglerna, som ännu inte fullt ut trätt i kraft, innebär sålunda att bokföringsplikten för jordbrukare inte ligger på den nivå som krävs i utredningens förslag och som också enligt min mening bör krävas av rörelseidkare i allmänhet. Med hänsyn till de speciella förhållanden som råder inom jordbruket och mot bakgrund av de skäl som chefen för finansdepartementet åberopade i samband med att de nämnda bestämmelserna infördes (prop. 1972:120 s. 208) är jag inte beredd att nu föreslå någon ändring i bokföringsplikten för jordbrukare. Det särskilda system för bokföring inom jordbruk och skogsbruk som efter ingående utredning infördes år 1972 bör alltså fortfarande bestå.

I enlighet med det anförda bör således bokföringskyldigheten utom för dem som driver jordbruk eller skogsbruk, gälla för alla näringsidkare.

Detta betyder att lagen blir tillämplig både för de allra största aktiebolagen med tusentals anställda och för enskilda näringsidkare utan några anställda alls.

Det uttalande i prop. 1972:129 som återopades hade följande lydelse:

Vidare är den planmässiga avskrivningsmetoden relativt svår-
bestämd. Det är alltså påkallat med en ändring av nuvaran-
de regler i syfte att få fram en för jordbruksförhållandena
mer lämpad avskrivningsmetod. En sådan metod bör dessutom
möjliggöra för den skattskyldige att inom en given ram va-
riera avskrivningsbeloppen med hänsyn till årsresultatet.
Detta måll skulle i och för sig kunna nås genom att göra den
räkenskapsenliga avskrivningen tillämplig för alla bokför-
ingsmässigt redovisande jordbrukare, oberoende av om den
skattskyldiges bokföring avslutats med vinst- och förlust-
konto eller ej. En sådan ordning skulle emellertid ge upp-
hov till kontrollproblem, som måste lösas för att inte ris-
ken för skatteundandragande skall bli för stor. Jag är inte
beredd att i detta sammanhang föreslå att rätten till räken-
skapsenlig avskrivning ströks ut till alla bokföringsmäs-
sigt redovisande jordbrukare. Jag ansluter mig således i
skillet till kommitténs uppfattning att en alternativ av-
skrivningsmetod bör tillkopas, främst för de jordbrukare
som inte avser att använda den dubbla bokföringen med vinst-
och förlustkonto. Det nu sagda innebär sålunda också att
jag anser att alla tre avskrivningsmetoderna bör finnas för
jordbrukare.

Den alternativa metod som sålunda förslagits är den s.k.
restvärdeavskrivningen. Metoden skiljer sig från räken-
skapsenlig avskrivning främst genom avsaknad av en kom-
pletteringsregel, baserad på linjär avskrivning. Vidare
har kommittén förslagit en högsta tillåten avskrivning
med 20 %.

Med hänsyn till kravet på enkelhet och lätthet tillämplighet an-
ser jag i likhet med kommittén att metoden inte skall kom-
pletteras med någon sådan kompletteringsregel. Tillämpningen
av en sådan regel skulle nämligen kräva dels att inköp och
försäljning av inventarier kontinuerligt noteras, dels att
förteckning över över aktuella inventarier. En sådan inven-
tarieredovisning torde ställa för stora anspråk på flerta-
let jordbrukare i fråga om bokföring.

Underlaget för högsta tillåtna avskrivning bör vara inventa-
riernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.
Detta restvärde skall dock ökas med anskaffningskostnaderna
för inventarier som inköpts under beskattningsåret och mins-
kas med ersättning som utgör vederlag för inventarier som
försålits eller förlorats under beskattningsåret. Den er-
sättning som utgör vederlag för sålda eller förlorade in-
ventarier skall enligt såväl nuvarande regler som förslaget
tas upp som intäkt vid taxeringen. Å andra sidan bör det be-
lopp varmed avskrivningsunderlaget sålunda skall minskas få
dras av direkt. Ersättningsbeloppet kommer härigenom inte

att påverka det skattemässiga resultatet i vidare mån än att avskrivningsunderlaget minskas med detta belopp.

En särbehandling synes påkallad för inventarier som avyttras eller går förlorade under samma år de anskaffats. Vid räkenskapsenlig avskrivning får i dessa fall avdrag omedelbart ske för anskaffningsvärdet eller oavskriven del därav, om t.ex. avdrag redan har medgivits på kontraktsskicket. Enligt min mening bör man även i ett system med restvärdeavskrivning göra åtskillnad mellan inventarier som tas ut ur jordbruksrörelsen under anskaffningsåret och sådana som tas ut senare. Om ett inventarium som anskaffats under beskattningsåret inte finns kvar vid detta års utgång, bör enligt anskaffningskostnaden inte ingå i avskrivningsunderlaget. Anskaffningskostnaden skall i stället dras av i sin helhet. Någon rätt till avdrag vid uträddning av inventarier i annat fall bör emellertid inte finnas.

Valut av procentsatser för högsta tillåtna avskrivning vid restvärdeavskrivning bör bestämmas av den genomsnittliga varaktighetstiden för jordbruksinventarier. Högsta bör emellertid även tas till att inventarierna aldrig blir helt avskrivna, eftersom någon kompletteringsregel inte föreslås. Erfarenheterna talar för en genomsnittlig varaktighetstid av tio år. Med en tjugofemprocentig årlig avdragerätt uppnår enligt min mening en godtagbar effekt. Efter tio år kvarstår då ca 5,5 % oavskrivet. En sådan avskrivning överensstämmer på det hela taget med den verkliga värdeminskningen.

I likhet med vad som gäller för räkenskapsenlig avskrivning anser jag att avskrivning med 25 % vid restvärdeavskrivning skall gälla oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats. Om beskattningsåret emellertid omfattar kortare eller längre tid än ett år, skall avskrivningsbeloppet jämkas i motsvarande mån.

Restvärdemetoden bör, liksom i.n. gäller den räkenskapsenliga avskrivningen, förutsätta överensstämmelse mellan det bokförda restvärdet och det restvärde som uppges vid taxering. Restvärdeavskrivningen kräver således genom sammankopplingen med bokföringen inte någon särskild avskrivningsplan. De uppgifter som behövs för kontroll av restvärdeavskrivningen bör kunna lämnas direkt på deklarationens jordbruksbilaga. Även om det från kontrollsynpunkt skulle vara önskvärt med specifika uppgifter om varje inköp och försäljning under året, anser jag att man bör godta en summarisk redovisning av förändringarna i inventariebeståndet under året. Denna redovisning skall därför innehålla uppgift om inventariernas värde enligt balansräkningen vid beskattningsårets ingång, anskaffningskostnader för de inventarier som inköpts under beskattningsåret och finns kvar i jordbruket vid beskattningsårets utgång liksom ersättning för äldre inventarier som sålts eller förlorats under beskattningsåret, inventariernas restvärde före avskrivning, yrkad värdeminskning samt inventariernas värde enligt utgående balans. Emellertid bör skyldighet föreligga att i deklarationen särskilt specificera inköp av inventarier i de fall där anskaffningsvärdet överstiger 2 000 kr. Det ankommer på

rikskattverket att avpassa deklarationsblankettens utformning så att denna skyldighet kan iakttas. Vidare bör idkare av jordbruk eller skogsbruk vara skyldiga att vid deklarationen föga avskrift av balansräkningen för beskattningsåret. Motsvarande bör i förekommande fall också gälla i fråga om vinst- och förlusträkning. Rörelseidkare har redan nu sådan skyldighet.

Det kan ifrågasättas om behov av en särskild jordbruksbokföringslag kvarstår sedan riksdagen undantagit näringsidkare med mindre omfattande verksamhet från skyldigheten att avsluta räkenskaperna med årsbokslut och sedan bokföringsnämnden utfördat information till sådana näringsidkare om hur bokföringen skall ordnas.

Det må erinras om att från remissinstansernas sida inte framfördes något yrkande om att jordbruksbokföringslagen skulle bibehållas. Däremot framfördes önskemål om speciella regler för mindre jordbruk och andra mindre rörelser.

De stora och medelstora jordbruket torde till mycket stor del anlita den bokföringsservice som förmedlas av jordbrukarnas föreningsrörelse. Denna service innefattar ofta upprättande av fullständiga årsbokslut, som innehållsmässigt går långt utöver de krav som nuvarande jordbruksbokföringslag uppställer. En jordbruksbokföringslag som skall tillämpas av dessa näringsidkare synes i allt väsentligt böra innehålla alla de bestämmelser som återfinnes i bokföringslagen.

Enbart införandet av restvärdeometoden vid avskrivning av inventarier i jordbruk kan inte motivera en särskild bokföringslag för jordbrukare. Det råder emellertid även andra speciella förhållanden inom jordbruket som tillsammans kan försvara att man liksom hittills har en särskild jordbruksbokföringslag. Man kan t.ex. peka på de regler som i beskattningshänseende gäller i fråga om värdering av djur i jordbruk och som innebär en tvångsvis uppvärdering av tillgången, vilken i princip inte är tillåten enligt bokföringslagen. Vidare gör sig borgenärsintresset inte gällande på samma sätt som när det gäller andra rörelser, vilket gör

vissa bestämmelser i bokföringslagen onödiga i fråga om jordbruksrörelse.

Det avgörande skälet för att bibehålla en jordbruksbokföringslag måste dock vara att de räkenskaper som förs enligt denna lag uteslutande är avsedda som underlag för taxering. Det må erinras om att föredragande statsråd i samband med nuvarande jordbruksbokföringslags tillkomst underströk (prop. 1951:191 s. 176) att räkenskaperna uteslutande var avsedda som underlag för taxeringen och att de inte skulle anses som handelsböcker. Någon "bokföringsskyldighet" i egentlig mening avsågs alltså inte bli tillskapad genom denna lag. Jordbrukarnas bokföringsskyldighet skall således inte medföra de civilrättsliga verkningar, som följer av bokföringslagen. Enligt utredningens direktiv skall jordbruksbokföringslagens nuvarande tillämpningsområde kvarstå oförändrat.

Det förslag till jordbruksbokföringslag, som utredningen framlägger, har utformats enligt de direktiv som utredningen haft att följa. Utredningen har sålunda sökt att i möjligaste mån samordna regelsystemet med bokföringslagen.

De ändringar som föreslås är av så genomgripande art att utredningen inte ansett det lämpligt att inarbeta dessa i den nuvarande jordbruksbokföringslagen. Utredningens förslag innebär därför en helt ny jordbruksbokföringslag. Förslaget kommenteras i det följande i en specialmotivering paragraf för paragraf.

I betydande utsträckning innebär utredningens förslag att bokföringslagens regler överföres till jordbruksbokföringslagen. I den mån reglerna i de båda lagarna överensstämmer blir uttalandena i förarbetena till bokföringslagen i tillämpliga delar gällande även för jordbruksbokföringslagen. Detsamma gäller uttalanden och anvisningar av bokföringsnämnden. Eventuellt bör nämnden utökas med en sakkunnig beträffande de speciella redovisningsproblemen i jordbruk och skogsbruk.

Utredningen föreslår att näringsidkare, vars verksamhet är av mindre omfattning, inte skall behöva avsluta räkenskaperna med årsbokslut. Detta är i överensstämmelse med bokföringslagens regler. Dessa näringsidkare behöver således inte upprätta någon balansräkning.

Utredningen har övervägt att föreslå att även den näringsidkare, som inte avslutar räkenskaperna med årsbokslut, skulle vara skyldig upprätta en balansräkning upptagande tillgångar och skulder vid räkenskapsårets slut enligt i huvudsak följande schema.

<u>Tillgångar</u>	<u>Skulder och eget kapital</u>
Omsättningstillgångar	Kortfristiga skulder
Kassa och banktillgodehavande	Leverantörsskulder
Aktier och obligationer	Växelskulder
Kundfordringar	Övriga skulder
Övriga fordringar	Utgående moms
Skogskonto	Mottagna förskott
Investeringskonto för skog	
Ingående moms	Långfristiga skulder
Till staten betald moms	Checkräkningskredit
Lager av	Låneskulder
Djur	
Produkter och förnödenheter	
Anläggningstillgångar	Eget kapital
Insatser i ek. fören.	
Inventarier	
Driftbyggnader	
Olika markanläggningar	
Fast egendom som ej är tillgång enligt ovan	

Det skulle knappast kunna anses betungande för näringsidkaren att behöva upprätta en sådan balansräkning. Han måste göra en sammanställning av tillgångar och skulder bl.a. för att upprätta deklarationen. Balansräkningen borde liksom årsbokslutet införas i en bunden bok. Det må framhållas att som skäl för att årsbokslutet skall införas i en bunden bok har framhållits, att kraven på kontinuitet mellan åren och möjlighet att göra jämförelser mellan olika år måste tillgodoses. Föredragande statsrådet har i det tidigare återgivna uttalandet från prop. 1972:120 framhållit, att idkare av jordbruk och skogsbruk bör vara skyldiga att vid deklarationen foga avskrift av balansräkningen för beskattningsåret.

I 30 § 1 mom. taxeringslagen stadgas i enlighet härmed att deklarationskyldig, som under beskattningsåret fört räkenskaper i rörelse, jordbruk eller skogsbruk som bedrivits av honom, skall vid självdeklarationen foga bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret. Det må även erinras om bestämmelsen i 22 § punkt 5 andra stycket KL att skattskyldig får åtnjuta restvärdeavskrivning "under förutsättning av motsvarande avskrivning i räkenskaperna" och att som förutsättning för avdrag för avsättning till investeringsfonder för förlorade inventurier och lagertillgångar gäller, att avsättning skall ha verkställts i räkenskaperna för beskattningsåret. Avskrivningen och avsättningen torde inte kunna komma till uttryck i räkenskaperna om inte en balansräkning upprättas.

Någon skyldighet att upprätta balansräkning har emellertid inte föreskrivits i bokföringslagen för de näringsidkare, som inte avslutar räkenskaperna med årsbokslut. För dessa näringsidkare får i stället självdeklarationens rörelsebilaga R 1 eller motsvarande ersätta ett vanligt årsbokslut. Utredningen har inte ansett sig i jordbruksbokföringslagen, som främst avser att tillgodose de taxeringsmässiga aspekterna, kunna uppställa större krav på räkenskaperna än som ansetts erforderligt i bokföringslagen. För de jordbrukare

som inte avslutar räkenskaperna med årsboks slut för således självdeklarationens jordbruksbilaga J 2 eller motsvarande ersätta ett vanligt årsboks slut.

ÖVERVÄGANDEN OCH SPECIALMOTIVERING

1 §

För aktiebolag, ekonomisk förening (sambroksförening) och handelsbolag, som driver jordbruk eller skogsbruk, gäller att de är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. Detta gällde även enligt 1929 års bokföringslag. Den nuvarande jordbruksbokföringslagen gäller endast för enskilda personer, som driver jordbruk eller skogsbruk.

Enligt direktiven bör utgångspunkten för utredningsarbetet vara att jordbruksbokföringslagens nuvarande tillämpningsområde skall kvarstå oförändrat. Härav följer att även den nya jordbruksbokföringslagen bör bli tillämplig endast för sådana näringsidkare, vilka icke är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen för inkomst av jordbruk eller skogsbruk, dvs. enskilda personer.

När i bokföringslagen stadgas undantag för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk måste med enskild person tolkningsvis även jämställas dödsbo efter sådan person. Begreppet enskild person har samma innebörd i utredningens förslag som i bokföringslagen.

En rörelseidkare, som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen för sin rörelse, kan om han även driver jordbruk eller skogsbruk finna det lämpligt att tillämpa bokföringslagens regler för all sin verksamhet. Detta bör inte möta något hinder, då bokföringslagens regler är mer omfattande än utredningens förslag till jordbruksbokföringslag.

Bestämmelserna om årsboks slut i jordbruksbokföringslagen bör i princip vara obligatoriska endast för de större jordbruken.

Enligt bokföringslagen är bestämmelserna om årsbokslut ej tillämpliga på enskild näringsidkare, som driver sin verksamhet utan biträde av flera än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kronor.

Flertalet av de mindre jordbruken är familjejordbruk, där arbetet utföres av familjemedlemmarna. En gränsdragning med hänsyn till antalet årsanställda personer synes därför inte lämplig när det gäller jordbruk. Bruttoomsättningen i jordbruk och skogsbruk kan variera betydligt mellan olika år t.ex. på grund av skogsavverkning. Inte heller storleken av bruttoomsättningen är därför i och för sig lämplig för gränsdragningen. Det hade varit önskvärt om man kunnat göra gränsdragningen vid viss arealstorlek på jordbruket eller efter taxeringsvärdet. Variationerna är dock så stora mellan jordbruk i olika delar av landet beträffande både arealstorlek och taxeringsvärden att utredningen stannat för att föreslå, att gränsdragningen görs med hänsyn till bruttoomsättningen i verksamheten.

Utredningen anser att gränsen även beträffande jordbruk och skogsbruk för närvarande kan sättas vid en bruttoomsättning av 200 000 kronor. Som framgår av de uppgifter, som erhållits från statistiska centralbyrån (bilaga 1), kommer då det helt övervägande antalet jordbruk att undantas från skyldighet att avsluta räkenskaperna med årsbokslut. Att omsättningen ett enstaka år uppgår till eller överstiger 200 000 kronor bör dock inte medföra skyldighet för näringsidkaren att upprätta årsbokslut, om hans omsättning normalt understiger 200 000 kronor. Om bruttoomsättningen under två på varandra följande räkenskapsår uppgår till eller överstiger 200 000 kronor, bör reglerna om årsbokslut bli tillämpliga, såvida icke näringsidkaren kan visa att bruttoomsättningen både dessa år var onormalt stor och att bruttoomsättningen tidigare understigit och i fortsättningen kommer att understiga 200 000 kronor.

Enligt utredningsdirektiven skall regelsystemet vara utformat

så att i första hand de taxeringsmässiga aspekterna blir tillgodosedda. I första stycket i 1 § har därför, liksom i nuvarande jordbruksbokföringslag, angivits att räkenskaperna skall föras som underlag för taxeringen. Jordbrukarnas skyldighet att föra räkenskaper skall således inte heller i fortsättningen medföra de civilrättsliga verkningar, som följer av bokföringslagen. Detta ut sägs i tredje stycket som motsvarar tredje stycket i nuvarande jordbruksbokföringslag. Då den nya bokföringslagen numera trätt i kraft har uttrycket "pliktig att föra handelsböcker" ersatts med "bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1976:125)".

2 §

Bestämmelserna överensstämmer, med vissa mindre ändringar, med bestämmelserna i 2 § bokföringslagen. Utredningen föreslår att bokföringslagens regler om verifikationshantering i stort sett i oförändrat skick överföres till jordbruksbokföringslagen. Såsom framhålles i direktiven synes en samordning med bokföringslagens regler i första hand kunna ske när det gäller den löpande bokföringen och verifikationshanteringen. Härigenom blir även de taxeringsmässiga aspekterna tillgodosedda.

I arbetet på att reformera bokföringslagstiftningen har bestämmelser om verifikationer och hur dessa skall hanteras av flera skäl ägnats en särskild uppmärksamhet. Vid tiden för 1926 års bokföringslags tillkomst var det vanligt att utförliga anteckningar brukade göras i dagboken. Verifikationerna hade därför inte så stor betydelse. Detta sätt att bokföra har med tiden förändrats. Numera har textskrivningen i den löpande bokföringen kommit att begränsas och det förekommer ofta att text saknas helt och hållet. I sistnämnda fall kan en bokföringsanteckning bestå i att det görs en hänvisning till numret för den underliggande verifikationen. Denna utveckling har lett till att verifikationerna numera måste anses som den grundläggande upplysningskällan. I reformarbetet har även fiskala intressen och civilrättsliga

kontrollbehov öberopats som stöd för att det bör införas regler som säkerställer verifikationsmaterialet.

Bokföringslagen ställer krav på att det i princip skall finnas verifikationer för varje enskild affärshändelse. Den innehåller vidare föreskrifter om vilka uppgifter en verifikation skall innehålla och om det sätt på vilket verifikationerna skall registreras och systematiseras som ett led i själva bokföringsarbetet.

För jordbrukets del torde praxis vad beträffar den löpande bokföringen i princip ha följt den allmänna utveckling som nu beskrivits. Det innebär således att det även här skett en förskjutning i bokföringsrutinerna så att verifikationerna kommit i förgrunden på ett helt annat sätt än tidigare. Det är därför uppenbart att den nuvarande jordbruksbokföringslagens knapphändiga bestämmelser om verifikationshanteringen inte fyller de krav, som man numera bör ställa, för att kunna tillgodose bl.a. det allmännas skatteintresse. Det är därför lämpligt att nu ändra dessa bestämmelser i nuvarande jordbruksbokföringslag så att de, så långt det är möjligt, kommer att motsvara vad som gäller för näringsidkare i allmänhet. Till frågan i vilken omfattning bokföringslagens bestämmelser på detta område bör överföras till jordbruksbokföringslagen återkommer utredningen i kommentaren till 4 §.

I enlighet med vad nu anförts har i 2 § andra stycket under punkt 1 föreskrivits att redovisningsskyldigheten innefattar att till upplysning om verksamhetens förlopp löpande bokföra uppkomna affärshändelser och tillse att det finns verifikationer till alla bokföringsposter.

Under punkt 2 har föreskrivits skyldighet för näringsidkaren att avsluta bokföringen med årsbokslut i överensstämmelse med bokföringslagens regler.

För den näringsidkare som enligt 1 § andra stycket inte be-

höver avsluta räkenskaperna med årsbokslut enligt jordbruksbokföringslagens regler får - som utredningen tidigare framhållit - självdeklarationens jordbruksbilaga J 2 eller motsvarande ersätta ett vanligt årsbokslut. Enligt nuvarande jordbruksbokföringslag skall näringsidkaren vid räkenskapsårets slut upprätta inventarier och balansräkning. Även om utredningen anser det naturligt att även de näringsidkare som inte upprättar årsbokslut skall vara skyldiga upprätta en balansräkning har utredningen av skäl som tidigare redovisats inte framlagt något förslag härom.

I tredje punkten under 2 § andra stycket har slutligen, i överensstämmelse med bokföringslagens regler, föreskrivits att redovisningsskyldigheten även innefattar att arkivera verifierationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

3 §

Även bestämmelserna i 3 § har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande regler i bokföringslagen, där de återfinns i 4 §.

I nuvarande jordbruksbokföringslag finns inte någon uttrycklig motsvarighet till föreskriften att den löpande bokföringen skall omfatta alla affärshändelser i verksamheten. Enligt 3 § andra stycket nuvarande jordbruksbokföringslag skall i dagboken redovisas intäkter och kostnader i jordbruket och skogsbruket. Till intäkterna skall hänföras även värdet av de förnödenheter och produkter, som uttagits från verksamheten för att användas för eget, anställdas eller andtagstagares behov eller liknande ändamål. Även uttag för att användas för den fortsatta driften på fastigheten t.ex. för ny-, till- eller ombyggnad eller för underhåll eller uttag för att användas på annan fastighet eller i rörelse, som innehas av näringsidkaren, skall bokföras i dagboken.

Som närmare kommer att motiveras i kommentaren till 5 § anser utredningen att de särskilda föreskrifterna om dagboken

bör kunna undvaras. Som ett grundläggande moment i bokföringsarbetet har föreskrivits att redovisningsskyldigheten innefattar att löpande bokföra uppkomna affärshändelser.

Denna ändrade ordning medför behov av en uttrycklig bestämmelse av begreppet affärshändelse även i jordbruksbokföringslagen. Enligt definitionen i bokföringslagen skall som affärshändelser i första hand noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Utredningen föreslår att enligt jordbruksbokföringslagen som affärshändelser i första hand skall noteras alla in- och utbetalningar i jordbruket, dess binäringar och skogsbruket.

Såsom närmare kommer att motiveras i kommentaren till 6 § anser utredningen att den s.k. pärmmetoden bör få tillämpas beträffande bokföringen av fordringar och skulder när det gäller jordbrukare. Det innebär att bokföringen av fordringar och skulder under vissa förutsättningar får dröja till dess betalning sker. Som huvudregel föreslås dock skola gälla att fordringar och skulder skall bokföras när faktura eller annan handling utfärdats eller mottagits.

Enligt bokföringslagen räknas som affärshändelse också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur rörelsen av pengar, varor eller annat. Det skulle kunna övervägas att i jordbruksbokföringslagens definition av begreppet affärshändelse göra bruk av uppräkningsen av de uttag som enligt 3 § nuvarande jordbruksbokföringslag skall bokföras i dagboken. En sådan ordning skulle emellertid ur lagteknisk synvinkel bli mycket tyngande. De exempel på uttag ur jordbruket eller skogsbruket som omnämnas i 3 § nuvarande jordbruksbokföringslag täcks enligt utredningens uppfattning av bokföringslagens uttryckssätt "tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat". Utredningen föreslår därför att definitionen av begreppet affärshändelse även när det gäller tillskott och uttag anknyts till vad som är föreskrivet i bokföringslagen. Det kan i detta sammanhang kon-

stateras att det inte är ovanligt att uttag av försäddenheter och produkter från jordbruket eller skogsbruket för att användas för vid taxeringen avdragsgilla underhålls- och reparationsarbeten i praktiken inte bokförs. I stället sker här en tyst kvittning. En sådan tyst kvittning kan emellertid i princip inte accepteras. Det må t.ex. erinras om att uttag av virke etc. från den egna fastigheten, som använts för reparation eller annat arbete på bostadshuset, utgör till mervärdeskatt skattepliktigt uttag. Sådant uttag skall således bokföras.

4 §

Den nuvarande jordbruksbokföringslagens bestämmelser om verifikationer är mycket knapphändiga och allmänt halvt. Enligt föreskrifterna i tredje stycket i 4 § skall ankommande brev, räkningar och övriga handlingar som har betydelse för verksamheten förvaras i ordnat skick. I samma stycke finns också en föreskrift om att handlingar som avsänts skall kopieras och att kopiorna skall förvaras i ordnat skick.

Som tidigare framhållits fyller dessa bestämmelser inte de krav som man numera bör ställa för att kunna tillgodose bl.a. det allmännas skatteintresse. Det bör därför här ske en anpassning till bokföringslagens regler.

Bokföringslagens regler är intagna i 5 §. Dessa regler har utformats för att ge anvisningar för verifikationshanteringen i olika slag av verksamheter. Enligt utredningens mening bör reglerna därför inte i oförändrat skick överföras till jordbruksbokföringslagen utan anpassas till behovet för jordbruk och skogsbruk.

Bestämmelserna i första stycket i 5 § bokföringslagen synes i huvudsak kunna överföras till jordbruksbokföringslagen. Kravet på att det skall finnas en verifikation till varje affärshändelse bör således gälla fullt ut även vid bokföringen inom jord- och skogsbruket. Innebörden av begreppet

affärshändelser har tidigare beskrivits. Förutom externa transaktioner innefattas i detta begrepp olika former av uttag ur jord- och skogsbruket. Detta får till följd att det skall finnas verifierationer även för dessa bokföringsposter.

Det kan även i jordbruk och skogsbruk förekomma att en mottagen handling kan vara av sådan art (t.ex. kontrakt eller avtal) att sörjingsidkaren inte vill låta den ligga bland verifierationerna utan i stället förvara den på annat och kanske mer betryggande sätt. Föreskriften i bokföringslagen att, om det är påkallat med hänsyn till arten av den mottagna handlingen, bokföringen får, i stället för att grundas på denna handling, grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation, bör därför finnas även i jordbruksbokföringslagen.

I 5 § andra stycket bokföringslagen finns föreskrifter om vilka uppgifter en verifikation skall innehålla. Verifikationen skall på ett varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den har upprättats, vad affärshändelsen avser, vilket belopp den gäller samt vilken motpart affärshändelsen rör. Vidare skall enligt detta stycke i förekommande fall anges vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen. Det innebär alltså att uppgift skall lämnas om t.ex. offert, avtal eller faktura som legat till grund för affärshändelsen. Med hänsyn till möjligheten att grunda bokföringen på en särskild hänvisningsverifikation finns också en bestämmelse att det i förekommande fall skall finnas uppgift om var originalhandling förvaras.

För flertalet jordbrukare består den viktigaste verifikationen i övervakningsbesked från jordbrukets föreningsrörelse. Det är köparen eller säljaren som utfördar verifikationen. Bestämmelserna i andra stycket bokföringslagen skulle därför möjligen kunna anses som överflödiga i jordbruksbokföringslagen. Emellertid förekommer även i jordbruk och skogsbruk affärstransaktioner som inte berör jordbrukets

organisationer. Red nämns här till och då bestämmelsen i 5 § andra stycket bokföringslagen tillkommit bl.a. för att tillgodose det allmänna skatteintresse har utredningen stannat för att även dessa bestämmelser bör överföras till jordbruksbokföringslagen. Det bör i detta sammanhang framhållas att avräkningsbeskeden från jordbrukets föreningsrörande har många olika poster. Det ligger i sakens natur att i avräkningsbeskeden ingående inkomstposter och avräkningsposter skall bokföras var för sig.

Bestämmelserna i 1 § tredje stycket bokföringslagen om gemensam verifikation har utredningen inte ansett böra överföras till jordbruksbokföringslagen. Från bokföringssynpunkt skiljer sig jordbruket på många sätt från de företag som närmast har behov av regler om att få använda sig av gemensamma verifikationer. Detta behov är störst inom t.ex. industri- och handelsföretag med en sådan struktur att där förekommer affärstransaktioner av masskaraktär. Inom jordbruket förekommer mycket sällan att affärshändelserna får en sådan omfattning. Även om det kan bli aktuellt i något fall finns knappast anledning tynga lagtexten i jordbruksbokföringslagen med särskilda föreskrifter om gemensam verifikation. Enligt utredningens mening saknas det även anledning att i jordbruksbokföringslagen införa undantagsbestämmelser för det fall att kontantförsäljning sker över disk.

I 5 § fjärde stycket bokföringslagen ges slutligen bestämmelser om hur verifikationerna skall registreras och systematiseras som ett led i själva bokföringsarbetet och hur de skall förvaras m.m. Dessa bestämmelser uppfyller de grundläggande kraven på hur verifikationsmaterialet bör hanteras. Det saknas anledning att tillgodose dessa krav efter något annat mönster när det gäller jordbruks- och skogsnäringarna. Utredningen föreslår därför att bestämmelserna i oförändrat skick förs över till jordbruksbokföringslagen.

4 §

Enligt 3 § nuvarande jordbruksbokföringslag skall näringsledaren föra dagbok och inventarietbok samt de övriga böcker som behövs med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet. Enligt 4 § skall dagbok - vilken kan bestå av en eller flera böcker - och inventarietbok vara bundna. Andra räkenskapsböcker kan bestå av ett betryggande löpblads- eller kortsystem. Bundna räkenskapsböcker skall ha sidorna eller uppslagen numrerade i löpande alfabetiskt ord och blad får inte tas bort ur dessa böcker. Nämligen nu redovisade bestämmelser härrör från 1939 års bokföringslag.

I propositionen till den nya bokföringslagen har utskottet (prop. 1975:104 s. 160) att de bundna böckerna i bokföringspraxis håller på att försvinna. Denna utveckling har samband med att många näringsledare numera använder sig av olika genomskrifts- och maskinbokföringsmetoder. Bundna böcker används i stor utsträckning bara när det är fråga om kollektionsdagböcker och kassaböcker. Det har vidare påpekat att bunden dagbok ofta föres bara för att formellt tillgodos lagens krav. Denna förhållanden har lett till att man i den nya bokföringslagen har släppt kraven på bundna böcker i den löpande bokföringen. Det har ansetts tillräckligt att ange vilka allmänna krav som skall tillgodoses vid valet av bokföringssystem.

Den nu beskrivna utvecklingen är allmän och torde således gälla inte bara för de näringsledare som omfattas av bokföringslagens regelsystem utan även för de som bedriver jordbruk och skogsbruk. Med hänsyn därtill och mot bakgrund av att man för att tillgodos det allmänna skatteintresse främst bör inrikta sig på de regler, som berör verifierationshanteringen, anser utredningen att man även i jordbruksbokföringslagen bör kunna undvara detaljerade bestämmelser om räkenskapsböcker och hur dessa skall föras som ett led i det löpande bokföringsarbetet. På samma sätt som i bokföringslagen bör det därför räcka med att ange vilka

allmänna krav som skall tillgodoses vid valet av bokföringsystem. Dessa allmänna krav är att bokföringen skall ske i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, löschblad eller andra hjälpmedel.

Med denna ordning för den redovisningskyldige möjlighet att själv bestämma vilken bokföringsmetod som passar bäst för hans verksamhet. Det bör således inte ställas krav på att den löpande bokföringen till någon del skall behöva ske i bundna böcker. Detta hindrar naturligtvis inte att det för många jordbrukare även i fortsättningen kan vara ändamålsenligt att utnyttja bundna böcker. Det förekommer t.ex. i stor utsträckning att den löpande bokföringen sker i kassajournaler, som har utformats särskilt med hänsyn till jordbrukets och skogsbrukets driftförhållanden. Det är inte något önskemål attstadkomma ändring i detta förhållande.

I andra stycket i 4 § i nuvarande jordbruksbokföringslag lämnas föreskrifter hur införingen i räkenskapsböckerna skall ske och hur dessa skall behandlas. På samma sätt som bestämmelserna om räkenskapsböcker är dessa föreskrifter i huvudsak hämtade från 1972 års bokföringslag. Om man som utredningen förreslagit släpper kravet på bundna böcker för den löpande bokföringen inom jordbruket faller det sig naturligt att även när det gäller det tekniska förfarandet vid bokföringsarbetet anknyta till reg. lagstiftningen i den nya bokföringslagen. Det innebär att jordbruksbokföringslagen bör innehålla föreskrifter om att bokföringen skall ske på ett varaktigt sätt och att det som har bokfört inte får utplånas eller göras oläsligt.

Även i fråga om rättelser av olika införingar synes jordbruksbokföringslagens bestämmelser bör ersättas med de regler som enligt bokföringslagen gäller för näringsidkarna i allmänhet. Enligt dessa regler i bokföringslagen skall vid rättelse av felörd post anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Vidare skall om rättelse sker genom

en särskild rättelsepost verifikation upprättas om rättelsen. I detta fall skall samtidigt genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt säkerställas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen. Visserligen torde en bestämmelse om rättelse genom särskild rättelsepost te sig främmande för flertalet jordbrukare men den kan dock bli aktuell i de större jordbruken. Utredningen föreslår därför att även den bestämmelsen överföres till jordbruksbokföringslagen.

Det är i detta sammanhang lämpligt att något beröra frågan om när en bokföringsåtgärd skall anses vara definitiv. Frågan har uppmärksamats bl.a. i samband med förarbetena till den nya bokföringslagen. Det förekommer att en bokföringskyldig löpande för olika kladdar från vilka uppgifterna mer eller mindre oförändrade förs över till de egentliga böckerna. Genom att man nu släpper kravet på bundna böcker i det löpande bokföringsarbetet är det dock sannolikt att förfaringsättet i fortsättningen inte kommer att bli lika utbrett. I propositionen till den nya bokföringslagen uttalade fördragande statsrådet (s. 211) som sin mening att varje ordnad anteckning, som avser rörelsens ekonomi, skall i princip uppfattas som räkenskapsmaterial, om inte anteckningen vid tillkomsten eller omständigheterna vid denna klart ger vid handen att anteckningen inte tillkommit i bokföringssyfte.

Genom förslaget att det inte heller för jordbrukets eller skogsbrukets del skall ställas krav på bundna böcker i den löpande bokföringen, bör det refererade synsättet enligt utredningens mening tillämpas även här.

6.5

Enligt nuvarande jordbruksbokföringslag gäller i fråga om den löpande bokföringen i dagboken att intäkter och kostnader i jordbruket och skogsbruket skall införas dagligen

post för post. intäkter och kostnader under dagen av likartad beskaffenhet får dock införas i en post, om betryggande åtgärder vidtas för beloppens specifikation.

I bokföringslagen finns det vissa motsvarigheter till dessa föreskrifter. Enligt 6 § första stycket gäller sålunda att affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna. Verifikationer, som avser likartade affärshändelser, får dock bokföras i sammandrag i en post, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i en sådan post.

Enligt utredningens mening saknas anledning att i jordbruksbokföringslagen ha en reglering som i princip avviker från vad som gäller enligt det nyss refererade innehållet i 6 § första stycket bokföringslagen. Den främsta anledningen till detta ställningstagande är att de regler i de båda lagarna, som anknyter till verifikationerna, bör vara samstämmiga. Detta krav gäller naturligtvis inte endast för själva verifikationshanteringen utan också i fråga om den teknik som skall användas när grundnoteringar skall ske med utgångspunkt från verifikationsmaterialot. I enlighet med det nu sagda har föreskrifterna i 5 § första stycket nuvarande jordbruksbokföringslag ersatts med vad som gäller för näringsidkare i allmänhet enligt 6 § första stycket bokföringslagen.

I fråga om tidpunkten för de kronologiska noteringarna i dagboken gäller enligt nuvarande jordbruksbokföringslag som huvudregel att intäkter och kostnader skall införas dagligen. Ett undantag gäller för gemensamma poster. Dessa får - om det är påkallat med hänsyn till verksamhetens art och omfång - införas i dagboken först under påföljande arbetsdag. Ett annat undantag gäller egna uttag av produkter från jordbruket eller skogsbruket. Enligt andra stycket i 5 § får således uttag "för att användas för eget, anställdas eller undantagstagares behov eller liknande ändamål" - under förutsättning att i huvudsak

samma kvantiteter tas ut varje dag eller vecka - antecknas i dagboken i slutet av varje vecka. Praktiska skäl ligger bakom denna undantagsbestämmelse.

Tidsfristerna i bokföringslagen avviker i flera viktiga hänseenden från dessa bestämmelser. Huvudregeln i bokföringslagen är att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast under påföljande arbetsdag och att övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Tidskraven i bokföringslagen får ses mot bakgrund av den utveckling som lett till att verifikationerna alltmer trätt i förgrunden som underlag för bokföringen. Denna utveckling gäller i lika hög grad för jordbruket och skogsbruket som för huvuddelen av de näringsgrenar där bokföringslagen skall tillämpas. Skatteintresset har på olika sätt beaktats när bokföringslagen har anpassats till den beskrivna utvecklingen. Detta intresse bör i den fråga det nu gäller tillgodoses enligt samma huvudprinciper i de båda lagarna. Utredningen förordar därför att det i jordbruksbokföringslagen som huvudregel anges att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag och övriga affärshändelser så snart det kan ske.

För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar skulle således som huvudregel komma att gälla att det inte ges någon fixerad tidsgräns. I bokföringslagen har detta bl.a. motiverats med att i rörelser, där bokföringsbyrå eller datacentral anlitas, en bestämd tidsgräns inte alltid kan hållas på grund av exceptionell arbetsbelastning eller av andra skäl. Men det har även påpekats att det under löpande år förekommer förhållanden, t.ex. semester, sjukdom m.m. som gör det praktiskt svårt eller omöjligt att hålla en viss tidsgräns. Mot denna bakgrund har det ansetts omöjligt att ange någon för alla gemensam yttersta tid som den bokföringsskyldige kan låta anstå med grundbokföringen av memorialposterna. Det har vidare påpekats att normen god redovisningssed ytterst får ange de tidsramar inom vilka grundbokföringen med hänsyn till rörelsens förhållanden måste ske.

Enligt utredningens mening bör man kunna anlägga ett motsvarande betraktelsesätt för redovisningen inom jordbruket och skogsbruket. Tidsramar kommer här emellertid ytterst att anges av de normer som utvecklas inom ramen för det allmänna stadgandet i 2 § första stycket förslaget till jordbruksbokföringslag.

Uttag av sådan art som anges i 5 § andra stycket nuvarande jordbruksbokföringslag - dvs. sådana uttag av förmödenheter och produkter som får antecknas i dagboken i slutet av varje vecka - kommer i enlighet med den föreslagna ordningen att omfattas av föreskriften att "övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske". Med den flexibilitet som är utmärkande för denna föreskrift anser utredningen det inte längre motiverat att i jordbruksbokföringslagen behålla en särbestämmelse av innebörd att vissa uttag skall få bokföras i slutet av varje vecka. Den tidsram inom vilken bokföring av här behandlade uttag bör ske kommer i stället att få bestämmas med utgångspunkt från vad som är god sed och praxis inom jordbruks- och skogsbruksnäringen.

Utredningen övergår härafter till frågan när fordringar och skulder skall noteras i den löpande bokföringen. Som huvudregel enligt bokföringslagen gäller att uppkomna fordringar och skulder skall bokföras så snart det kan ske efter det att faktura eller annan liknande handling föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed.

Från bokföringslagens krav på att fordringar och skulder skall bokföras så snart de uppkommer finns ett undantag som gör det möjligt för de mindre företagen att använda den s.k. pärmmetoden. Denna redovisningsmetod innebär att det sker en kontantmässig redovisning av kundfordringar och leverantörsskulder i den löpande bokföringen. Följande förutsättningar gäller enligt bokföringslagen för att bokföring av fordringar och skulder skall få ske först när betalning sker. I rörelsen får förekomma endast ett mindre

antal fakturor och andra handlingar, som tillkännager anspråk på vederlag, och de får ej uppgå till avsevärda belopp. Det skall vara förenligt med god redovisningssed att använda sig av metoden och vid räkenskapsårets utgång skall samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Det har slutligen föreskrivits att verifikationer för obetalda fordringar och skulder skall ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem.

Undantagsregeln om rätt att tillämpa pärmmetoden tillkom på förslag av lagutskottet. Lagutskottet framhåll i sitt betänkande (IU 1975/76:15 s. 23) att det fick ankomma på bokföringsnämnden att närmare precisera de krav som måste ställas på det praktiska handhavandet av pärmmetoden. Bokföringsnämnden har i enlighet härmed utfärdat anvisningar beträffande grundbokföring av fordringar och skulder in- tagna i kommerskollegiets författningssamling (KFS 1977:1, BFN:1). Dessa anvisningar blir i tillämpliga delar gällande även för jordbrukare. Detsamma gäller de uttalanden som gjorts i lagutskottets betänkande.

Generell rätt att tillämpa ett renodlat pärmsystem skall enligt bokföringsnämndens anvisning föreligga för alla näringsidkare, i vars verksamhet bruttoomsättningssumman exkl. mervärdeskatt (moms) understiger 200 000 kronor för år räknat. Den får även tillämpas av näringsidkare med större bruttoomsättning än 200 000 kronor, under förutsättning att en särskild förteckning inte - med hänsyn till fakturornas ringa antal och därigenom följande omedelbar överskådlighet - skulle ge en bättre fortlöpande överblick över fordrings- och skuldförhållandena. Vidare förutsätts att fordrings- respektive skuldebelpen var för sig inte utgör en väsentlig del av rörelsens balansomsättning. Hur bedömningen skall göras blir beroende av rörelsens karaktär med hänsyn till god redovisningssed inom branschen. Förfarandet bör emellertid inte få tillämpas i rörelser som nått viss omfattning. Därför uppställs som övre be-

gränsning att i räknelser för avskattning högst i medeltal 10 framskrida.

Det synes knappast strida mot dessa principer att medge generell tillämpning av den renodlade pärmmetoden för samtliga jordbrukare. Utredningen har därför stannat för att generellt tillåta användande av pärmmetoden i jordbruksbokföringslagen i fråga om bokföring av fordringar och skulder. Det innebär givetvis inte en rekommendation att använda den renodlade pärmmetoden. Det är önskvärt att även bokföringen av fordringar och skulder sker enligt bokföringsmässiga grunder. Som huvudregel bör även i jordbruksbokföringslagen gälla att fordringar och skulder skall bokföras så snart de kan sedan faktura eller annan handling utferdat eller mottagits. Pärmmetoden kan emellertid, som bokföringsnämnden framhåller i sina anvisningar, tillämpas så att den är förenlig med bokföringsmässiga principer.

Från taxeringsmässiga synpunkter synes pärmmetoden kunna godtagas vid inkomsttaxeringen under förutsättning att verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem. Beträffande mervärdesskatten föreligger ett förslag (Ds P 1977:6) till ändrade regler i fråga om redovisningsskyldigheten. De regler som i framtiden kan komma att gälla i fråga om mervärdesskatten kan eventuellt göra det nödvändigt att begränsa rätten att tillämpa pärmmetoden.

7 §

Huvarande jordbruksbokföringslag föreskriver inte uttryckligen att bokföringen skall omfatta huvudbok. Förutom dagbok skall den bokföringsskyldige föra de övriga böcker, vilka med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet erfordras. Bestämmelserna är hämtade från 1929 års bokföringslag.

I den nya bokföringslagen har i 9 § föreskrivits att "affärsändelserna skall bokföras i systematisk ordning så att bokföringen gör det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning (huvudbokföring)". Den systematiska bokföringen har en inriktning som bestäms av bokslutet och är en förbindelselänk mellan grundbokföringen och årsbokslutet. Huvudbokföringen kan sägas specificera årsbokslutets poster.

Utredningen föreslår, som ytterligare kommenteras i del I följande, att bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut överföres till jordbruksbokföringslagen. Som en följd härav föreslås att även bokföringslagens bestämmelser om huvudbokföring intages i jordbruksbokföringslagen. Huvudbokföringen behöver inte utgöra ett självständigt inslag i bokföringsarbetet utan den kan förenas med grundbokföringen eller ske genom en särskild bokföring.

Bestämmelserna om huvudbokföringen riktar sig i första hand till de näringsidkare, som avslutar räkenskaperna med årsbokslut. Utredningen har därför övervägt att frilaga de näringsidkare som inte behöver tillämpa bestämmelserna om årsbokslut, från skyldigheten att bokföra affärsändelserna i systematisk ordning. För mindre jordbruk kan naturligtvis en tillfredsställande överblick uppnås utan någon långtgående systematisk uppdelning. Emellertid bör varje bokföringsskyldig ha en systematisk bokföring och en bestämmelse bör därför finnas om sådan bokföring. Vid enklare förhållanden kan den kronologiska och systematiska bokföringen ske samtidigt genom användning av kolumndagbok. De jordbrukare som själva sköter sin bokföring använder sig i regel av kassajournaler som har utformats med hänsyn till jordbrukets och skogsbrukets driftsförhållanden.

8 §

Enligt nuvarande jordbruksbokföringslag gäller - i fråga om räkenskapsårets tidsmässiga förläggning - som huvud-

regel att räkenskapsåret inte får överstiga tolv månader. Vid verksamhetens början och vid omläggning av räkenskapsåret får det dock utsträckas till att omfatta högst aderton månader. Det föreskrivs vidare, att för annan näringsidkare än den vars bokföring avslutas med vinst- och förlustkonto skall räkenskapsåret avslutas vid utgången av kalenderår.

Den sistnämnda föreskriften, som tillkom i samband med 1972 års reform av jordbruksberäkningen, har ansetts motiverad från kontrollsynpunkt. Enligt tidigare praxis hade skattskyldig, som redovisade inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, rätt att utan inskränkningar själv bestämma vilket räkenskapsår han ville ha som beräkningsår för jordbruket. Endast de jordbrukare som avslutar sina räkenskaper med vinst- och förlustkonto har således enligt nuvarande jordbruksbokföringslag rätt att använda sig av brutet räkenskapsår. För denna kategori gäller inte några begränsningar i fråga om tidpunkten för räkenskapsårets avslutning eller i fråga om möjligheterna att lägga om räkenskapsåret.

Bokföringslagen reglerar frågorna om räkenskapsårets tidsmässiga förläggning m.m. efter ett annat mönster. Reglerna om räkenskapsårets längd är visserligen i stort överensstämmande med jordbruksbokföringslagens bestämmelser. Räkenskapsåret skall enligt 12 § bokföringslagen omfatta tolv månader med undantag dock för sådana fall då bokföringsskyldigheten inträder eller då räkenskapsåret läggs om. I undantagsfallen för räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas till att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten uppnör. I princip skall räkenskapsåret sammanfalla med kalenderåret. För brutna räkenskapsår gäller - till skillnad från regelsystemet i nuvarande jordbruksbokföringslag - vissa särskilda föreskrifter. Ett brutet räkenskapsår får endast omfatta tiden den 1 maj - den 30 april, den 1 juli - den 30 juni eller den 1 september - den 31 augusti. Andra brutna räkenskaps-

är för i princip inte finnas. Räkenskapsverket har emellertid med stöd av sitt särskilt utgående bemyndigade att, om synnerliga skäl föreligger, medge att annan period än tolv månader kan få utgöra räkenskapsår.

Enligt bokföringslagen gäller vidare att den som tillämpar brutet räkenskapsår får lägga om räkenskapsåret till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ske endast efter tillstånd av länsstyrelsen. Här empassningen till dessa regler skulle ske för sådana rörelser som bedrivs före bokföringslagens ikraftträdande regleras i övergångsbestämmelserna. Om den bokföringsskyldige tillämpade brutet räkenskapsår som slutade på annan tidpunkt än den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti skall det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande den 1 januari 1977 avkortas eller förlängas så att det följande räkenskapsåret kommer att överensstämma med de nya bestämmelserna angående vilka tidsperioder som kan utgöra räkenskapsår. Särskilda bestämmelser har införts för den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser. Om inte synnerliga skäl föranleder annat skall den bokföringsskyldige i sådana fall använda samma räkenskapsår för de olika rörelserna. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.

Enligt utredningsdirektiven bör jordbruksbokföringslagens bestämmelser om räkenskapsår samordnas med föreskrifterna i bokföringslagen. Utredningen har inte funnit några betänkligheter mot att så sker. Bokföringslagens bestämmelser om räkenskapsårets längd, rätten till brutet räkenskapsår etc. har framkommit efter ingående överväganden där inte minst skattemässiga hänsyn fått avgörande betydelse för utformningen. De skattemässiga synpunkterna har t.ex. medfört att den tidigare valfriheten i fråga om brutet räkenskapsår begränsats på olika sätt. De tider, som brutet räkenskapsår enligt bokföringslagen får omfatta är lämpliga för jordbruket. Någon annan period för räkens-

skapföret bör ej tillämpa bestämmelserna i bokföringslagen att riksskattelverket kan, om synnerliga skäl föreligger, medge att annan period än tolv hela månader skall utgöra räkenskapsår bör därför ej överföras till jordbruksbokföringslagen.

Utredningens förslag innebär att det sker en samordning med bokföringslagens system. Bestämmelserna om brutet räkenskapsår bör således få tillämpas oberoende av om näringsidkaren avslutar sina räkenskaper med vinst- och förlustkonto eller ej.

Samordningen av bestämmelserna aktualiserar frågan om att införa en föreskrift om att samma räkenskapsår skall användas när någon samtidigt med jordbruk eller skogsbruk bedriver annan verksamhet som omfattas av bokföringslagens regelsystem. Då en sådan föreskrift i den angivna situationen skulle medföra förenklingar vid taxeringskontrollen föreslår utredningen att det bör införas en bestämmelse av angiven innebörd.

Beaktat i fråga om omläggning av räkenskapsår handlägges enligt bokföringslagen av länsstyrelsen. Det torde vara mest praktiskt att samma myndighet handhar motsvarande fråga, när det gäller jordbruksbokföringslagen. När det gäller undantag från bestämmelsen att samma räkenskapsår skall användas för olika verksamheter bör dock riksskatteverket vara dispensmyndighet.

9-16 §§

Enligt nuvarande jordbruksbokföringslag skall näringsidkaren till iullföljande av redovisningsskyldigheten föra - förutom dagbok - inventariobok, innehållande inventarium och balansräkningar. Bestämmelserna ansluter i huvudsak till motsvarande bestämmelser i 1929 års bokföringslag.

I den nya bokföringslagen har införts bestämmelser om att den löpande bokföringen skall avslutas med ett årsbokslut.

Detta består av resultaträkning och balansräkning. Årsbokslutet skall föredigställas och tagas in i en bunden bok (årsbok) så snart som kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Årsbokslutet skall skrivas under av den bokföringskyldige med angivande av dagen för underskriften. När bokföringskyldigheten inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, skall balansräkning också utan dröjsmål upprättas och tagas in i årsbok.

Vid utformningen av den nya bokföringslagen framhölls att årsbokslutet har en central betydelse för bokföringen. Genom årsbokslutet får rörelseidkaren en definitiv överblick över rörelsens resultat och ställning efter det gångna räkenskapsåret. Denna information är av största vikt inte bara för honom själv utan även bl.a. för det allmänna. Årsbokslutet erbjuder också den bokföringskyldige ett användbart underlag för de uppgifter han har att lämna i taxeringsansammanhang. Då jordbruksbokföringslagen enligt utredningsdirektiven skall utformas så att i första hand de taxeringsmässiga aspekterna blir tillgodosedda, bör bokföringslagens bokslutsbestämmelser i princip överföras till denna. Bestämmelserna bör dock anpassas till förhållandena inom jordbruket och till syftet med jordbruksbokföringslagen.

Som utredningen redan framhållit medför förslaget att ersätta skyldigheten enligt nuvarande jordbruksbokföringslag att upprätta inventarium och balansräkning med skyldighet att upprätta årsbokslut att de jordbrukare, som inte behöver avsluta räkenskaperna med årsbokslut, inte heller behöver upprätta balansräkning.

De scheman för resultaträkningens och balansräkningens uppställning, som införts i bokföringslagen, synes - med viss anpassning till förhållandena inom jordbruk och skogsbruk - bära överföras till jordbruksbokföringslagen. Schemat för resultaträkningen bygger på staffelformen men denna form är inte obligatorisk. Kontoformen torde

dominera hos näringsidkarna inom jordbruk och skogsbruk och den bör alltid kunna tillämpas om den ger en tillfredsställande överblick över verksamhetens intäkter, kostnader och resultat. Ett skäl för att använda samma uppställningsform för resultaträkning och balansräkning i jordbruksbokföringslagen som i bokföringslagen kan också vara att man underlättar en inarbetning av jordbruksbokföringslagen i bokföringslagen om detta i en framtid skulle befinnas ändamålsenligt.

Bokföringslagens definition av anläggningstillgång och omsättningstillgång kan i princip överföras till jordbruksbokföringslagen. Dock måste utslagas att djur alltid är att hänföra till omsättningstillgång, dvs. utgör varulager i verksamheten.

Även bokföringslagens definition av anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde kan överföras till jordbruksbokföringslagen som en huvudregel. Här det gäller vissa tillgångar måste dock begreppet anskaffningsvärde bli ett annat än enligt huvudregeln. Det gäller djur, vissa tillgångar för vilka ingångsvärde fastställes vid taxeringen vid övergången till bokföringsmässig redovisning samt tillgångar som efter övergången förvärvats genom befrikt fång. Anskaffningsvärdet för dessa tillgångar bör överensstämma med anskaffningsvärdet (avskrivningsunderlaget) enligt K:s regler. Återanskaffningsvärdet kan bli aktuellt endast beträffande andra inköpta varor än djur.

Bokföringslagens regler om till vilka värden omsättnings- och anläggningstillgångar skall upptagas i balansräkningen har utformats med hänsyn bl.a. till bergensrörelseintressen. I utredningens förslag till jordbruksbokföringslag har värderingsreglerna anpassats för att i första hand tillgodose taxeringsmässiga synpunkter.

Enligt utredningens mening bör det vara tillfyllest att ange till vilka högsta och lägsta värden tillgångarna får

tagas upp i bokföringen. Att "beskriva skyldighet att i räkenskaps- och verksamhetsredovisning av målgruppstillsättningar ange anteckningar från taxeringsmyndighets punkter. När det gäller inventarier måste det vara överensstämmelse mellan bokfört värde och taxeringsmässigt restvärde om landbrukaren tillämpar räkenskapsmässiga avskrivningar eller restvärdeavskrivning. Detta behöver inte utlösas i jordbruksbokföringslagen.

Det schema för resultaträkningen, som angivits i 14 §, överensstämmer i huvudsak med motsvarande schema i bokföringslagen. Det må framhållas att extraordinära intäkter och kostnader sällan förekommer från jordbruket och skogsbruket. De olika slag av intäkter - utöver intäkter på grund av försäljning av jordbruks- och skogsprodukter - som enligt EL:s regler är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet går i regel in under rubriken "Övriga intäkter" i schemat. Som exempel på en extraordinär intäkt kan nämnas engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servituterätt på obegränsad tid. Det må framhållas att utdelningar på aktier och andelar i form av rabatter och pristillägg i förhållande till gjorda inköp och försäljningar i verksamheten utgör intäkt av jordbruksfastighet och skall upptagas under rubriken "Övriga intäkter". Rubriken "Förändringar i investeringsfonder" blir aktuell för den som gjort avsättningar till s.k. eldsäkerhetsfond.

Verksamhetens kostnader, som dras från bruttointäkterna, skall hänföra sig till de produkter som sålts under året. Från summan av värdet av ingående lager och årets utgifter för anskaffning och producering av varor dras värdet av utgående varulager. När det gäller hemmaproducerat lager skall värdet, anskaffningskostnaden, i princip bestämmas till de direkta kostnaderna med tillägg för indirekta produktionskostnader, dock inte ränta på eget kapital. Då sådana beräkningar är svåra att göra brukar hemmaproducerat lager ofta inventeras till ett beräknat utför-

erbjödningpris, vilket sedan reduceras med hänsyn till försäljningskostnader och skälig vinst för att erhålla ett berättat anskaffningsvärde. Som tidigare framhållits kan bestämmelsen att som anskaffningsvärde för djur skall anses av riksskattverket fastställda värden innebära en uppskrivning av detta lager. Denna uppskrivning påverkar verksamhetens resultat enligt schemat genom att verksamhetens kostnader som nämnts skall minskas med bl.a. anskaffningsvärdet av utgående lager av djur.

Om varulagret upptages till lägre värde än anskaffningsvärdet eller, för andra inköpta varor än djur, anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet i för-kommande fall med avdrag för inkurans, skall skillnaden upptagas som lagerreserv.

Nettointäkten av jordbruksfastighet enligt K:s regler påverkas även av insättningar och uttag på skogskonto. Sådana insättningar och uttag är emellertid inte att hänföra till kostnader och intäkter i verksamheten enligt jordbruksbokföringslagen. Bokföringsmässigt är det fråga om insättning och uttag på bankkonto.

I bokföringslagens schema för resultaträkning har årsresultatet angivits som resultatet efter skatt. Med skatt avses här den inkomst- och förmögenhetsskatt som kan anses belöpa på resultatet av verksamheten. Sådana skatter bokförs i regel på kapitalkontot och inte som kostnad i verksamheten. Det lönar sig för övrigt ofta vara svårt att beräkna den skatt som skall anses belöpa på verksamheten. Årsresultatet enligt utredningens förslag till schema är resultatet före sådana skatter.

Även schemat för balansräkningen i 15 § har uppställts efter förebild av motsvarande schema i bokföringslagen. Schemat kan givetvis inte ange alla slag av tillgångar och skulder. Enligt punkt 6 av anvisningarna till 21 § KL får arrendator eller annan nyttjanderättsinnehavare åtnjuta

avdrag för avskrivning av kostnader som nedlagts på tillgångar, då jordägaren omedelbart blir ägare av vad som anskaffats eller utförts. De nedlagda kostnaderna är att anse som en anläggningstillgång för arrendatorn. Om arrendatorn övertagit arrenderätten från annan och därvid betalat för densamma, är även arrenderätten en anläggningstillgång för arrendatorn.

Under A 11 har angivits "Skogskonto och liknande konton". Här avses sådana konton där insättningar och uttag medför avdragsrätt respektive beskattning vid inkomsttaxeringen. Ett sådant konto är även investeringskonto för skog. Lagstiftningen härom är dock av så tillfällig karaktär att kontot inte särskilt nämnts i schemat.

I bokföringslagens schema för balansräkningen har under C och D angivits "Ställda panter m.m." respektive "Ansvarsförbindelser". Dessa uppgifter synes inte behöva vara obligatoriska i jordbruksbokföringslagen.

Som redan nämnts skall enligt bokföringslagen årsboken tagas in i en bunden bok. Förslaget härom kritiserades under remissbehandlingen. En del remissinstanser menade sålunda att en bestämmelse borde ges om att årsboken kan bindas i efterhand. Det påpekades att en föreskrift om bunden bok omöjliggör att boken framställs maskinellt. Föredragande statsrådet framhöll emellertid att - oavsett hur stort ett företag är - årsbokslutet inte kommer att omfatta mer än två à fyra sidor. Det kunde därför inte anses alltför betydande för en företagare själv eller hans servicebyrå att för hand föra in de aktuella uppgifterna i en bunden bok. Med hänsyn till att kraven på kontinuitet mellan åren och möjlighet att göra jämförelser mellan olika år måste enligt statsrådets mening tillgodoses, borde årsboken vara bunden. En bindning i efterhand kan knappast uppfylla de krav man borde ställa på en kontinuerligt förd bok.

Även om utredningen har varit tväksam om huruvida värdet

från taxeringsrättsliga synpunkter av en bunden årsbok, när det gäller landbrukare, uppvisar de merkontroller och det arbete som förändrat av en sådan bok medför för skattekalkyler, har utredningen inte ansett sig böra avvika från bokföringslagens bestämmelser på denna punkt.

Följst bokföringslagens bestämmelser i den bundna årsboken ha skatteskattetidpunkter efter riksskatteskattens utgång. I de olika styckena utgörande jordbruksbokföringslag finns en föreskrift om att inventarierna och balansräkningen skall vara införda i inventarietiden inom tre månader efter riksskatteskattens utgång. Denna tidsbestämmande har - liksom en liknande bestämmelse i 1929 års bokföringslag - utformats följande med hänseende till tidpunkten för deklarations- skyldighetens tillämpande. I propositionen till den nya bokföringslagen uttalades att det kunde bli svårt att iakttaga den tidsfrist på fyra månader, som föreslagits av 1929 års utredning om bokföringslagstiftningen, om många företag anlitar servicebyrå. När en införas av bokföringen i årsboken, torde nämligen normalt inte ske förrän deklarationen - många gånger med bokföringsbyråns hjälp - har upprättats för årsskiftet.

Det synes enligt utredningens mening inte motiverat att på denna punkt ha olika tidsbestämmelser i de båda lagarna. Skatteintresset har på olika sätt beaktats vid utformningen av regelssystemet i bokföringslagen och hänsyn till taxeringsförhållanden ligger, som nyligen antyfts, delvis bakom bestämdesfristen i bokföringslagen. För jordbrukarna del torde förhållandena i fråga om bokslutsarbetet vara i stort sett desamma som gäller för skattekalkyler i allmänhet. Det kan visserligen påstås att årsbokslutet för jordbrukare ofta är enklare och mer knapphändigt utformat än för flertalet rörelser och att det därför i praktiken inte borde vara någon svårighet för jordbrukarna att iakttaga bestämdesfristen. Detta förhållande för dock inte skymma det faktum att en mycket stor del av landets jordbrukare anlitar den bokföringservice som förmedlas av jordbrukarnas

föreningsrörelse. En alltför kort tidsfrist skulle minska näringsidkarnas möjligheter att kunna utnyttja denna service. Av detta skäl och för att tillfredsställa kravet på en samordning med bokföringslagens bestämmelser föreslår förordningen det ändamålsenligt att föreslå, att årsbokslutet skall vara färdigställt och infört i årsboken så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Liksom enligt nuvarande jordbruksbokföringslag inventarium och balansräkning skall bestrykas av näringsidkaren bör även årsbokslutet skrivas under av näringsidkaren med angivande av dagen för underskriften.

16-17 §§

Under en rubrik "Övriga bestämmelser" har sammanförts vissa bestämmelser i bokföringslagen angående kontoplan, automatisk databehandling samt olika tillåtna former för verifikation, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial. Vissa bestämmelser i 16, 17 och även 18 §§ kan för nuvarande framstå som överflödiga i en jordbruksbokföringslag som skall tillämpas endast av enskilda personer. Förordningen har dock ansett det lämpligt att överföra bestämmelserna i oförändrat skick från bokföringslagen.

18 §

Räkenskapsmaterialet bör i enlighet med bestämmelserna i nuvarande jordbruksbokföringslag och den nya bokföringslagen, bevaras i tio år.

Ikraftträdandebestämmelserna

Den nya jordbruksbokföringslagen bör träda i kraft den 1 januari 1979. Ikraftträdandebestämmelserna har utformats i överensstämmelse med ikraftträdandebestämmelserna till den nya bokföringslagen.

Första punkten. Den nya lagen föreslås bli tillämplig fr.o.m.

inkomståret 1979. Härigenom uppnås en samordning med reglerna om Övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. Enligt gällande övergångsreglering kommer systemet med bokföringsmässig redovisning att tillämpas fullt ut fr.o.m. 1980 års taxering.

Enligt den nya lagen fordras i vissa situationer att tillstånd lämnas av länsstyrelsen, se 8 § tredje stycket och 18 § tredje stycket. För att underlätta anpassningen till den nya lagen bör sådana beslut kunna meddelas innan lagen i övrigt har trätt i kraft. I förevarande punkt föreskrivs därför att beslut enligt nyss angivna lagrum får meddelas även före ikraftträdandet.

Andra punkten. Genom den nya lagen uppläsa 1951 års jordbruksbokföringslag. Om i lag eller annan författning förekommer hänvisning till föreskrift, som har ersatts genom bestämmelse i den nya lagen, skall i stället den nya bestämmelsen tillämpas.

Tredje punkten. Den som är redovisningskyldig enligt 1951 års jordbruksbokföringslag för för räkenskapsår som börjat löpa före den 1 januari 1979 fullgöra sin redovisningskyldighet i enlighet med den äldre lagen. Regeln gäller både i fråga om den löpande bokföringen och årsbokslutet. Detta innebär t.ex. att den redovisningskyldige inte under det löpande räkenskapsåret behöver lägga om sitt verifikationshanteringssystem eller avsluta räkenskaperna mot en resultaträkning.

Fjärde punkten. Den som inte är redovisningskyldig enligt 1951 års jordbruksbokföringslag behöver enligt denna punkt inte upprätta inledande balansräkning enligt 9 § tredje stycket, om redovisningskyldighet inträder samtidigt med den nya lagens ikraftträdande.

Att den som vid ikraftträdandet var redovisningskyldig enligt 1951 års lag inte heller behöver upprätta särskild

Äppelingskalen. Följer direkt av 10 § tredje stycket.

Samma punkten. I denna punkt ges bestämmelser om hur de som nu driver jordbruk eller skogsbruk skall anpassa sitt räkenskapsår till de nya bestämmelserna i 8 § första stycket om vilka tidsperioder som får utgöra räkenskapsår. Tillämpas annat räkenskapsår än som anges i 8 § första stycket skall det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande kortas av eller förlängas, så att de därnäst följande räkenskapsåren anpassas till de tillåtna perioderna. Detta innebär, för att ta ett exempel, att den som har räkenskapsår, som löper mellan den 15 mars och den 14 mars, kan i stället ha det räkenskapsår som börjar den 15 mars 1979 avsluta detta den 31 december 1979. Anser han att skäl föreligger för att också i fortsättningen tillämpa brutet räkenskapsår, kan räkenskapsåret förkortas så att det omfattar tiden endast t.o.m. den 30 juni 1979 eller den 31 augusti 1979. Han kan också förlänga det till den 30 april eller den 30 juni 1980. Förlängning får inte ske så att räkenskapsåret blir längre än 18 månader. Det bör påpekas att det inte krävs tillstånd av Länsstyrelse för omläggning av räkenskapsår enligt förovarande punkt. Däremot är övergångsbestämmelsen inte tillämplig om jordbrukare, som före ikraftträdandet har haft kalenderåret som räkenskapsår, efter det att den nya lagen trätt i kraft vill övergå till brutet räkenskapsår. För detta fordras tillstånd av länsstyrelsen enligt 9 § tredje stycket, såvida det ej är fråga om ett sådant fall, som avses i 10 § fjärde stycket.

BESTÄMMELSENA I 37 § TAXERINGSLAGEN

Enligt direktiven bör övergången till bokföringsmässig redovisning beträffande inkomst av jordbruksfastighet förordna en översyn av bestämmelserna i 37 § taxeringslagen om skyldigheten att utan anmaning avlämna kontrolluppgifter. Dessa regler bör anses anpassade till kontantprincipen bl.a. när det gäller uppgiftsskyldigheten inom jordbruket.

I 37 § punkterna b och c i skattelagslagen föreskrives - i den mån regeringen därom förordnat - uppgiftsplikt för dels uppköpare av jordbruks- eller trädgårdsprodukter eller husdjur eller från husdjur erhållna produkter, dels uppköpare av avverkningsrätter eller virke eller andra skogseffekter.

I konförelsen den 3 december 1991 (nr 671) har meddelats närmare bestämmelser om i vilken omfattning skyldighet att avlämna kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen utan anmaning föreligger för här ifrågavarande uppgiftslämnare. I konförelsen stadgas sålunda, att uppköpare av jordbruks- och trädgårdsprodukter o.dyl. skall utan anmaning lämna kontrolluppgifter beträffande inköp av spannmål, frövaror, oljeväxter, sockerbetor, potatis, slakt- och livdjur samt mjölk och produkter därav. Uppgiften skall omfatta det vederlag som utgetts i penningar, naturaprodukter eller annat. Skyldighet att lämna uppgift föreligger emellertid inte om vederlaget utgött till bokföringskyldig rörelseidkare eller betalts kontant vid inköp från torgetstånd eller liknande försäljningsställ. Inte heller behöver militär myndighet lämna uppgift om vad som erlagts vid inköp i samband med övningar på annan ort än den vanliga förlägningsorten.

Rörelseidkare, som i sin rörelse förvärvat avverkningsrätt och skogseffekter, skall lämna kontrolluppgift rörande vederlag som utbetalats till eller gottgjorts innehavare eller brukare av fastighet, från vilken upplåtelse av avverkningsrätt eller försäljning av skogseffekter till rörelseidkaren ägt rum. Uppgiftsskyldighet föreligger också beträffande vederlag som enligt ingånget avtal skall utbetalas först under senare år. Kontrolluppgifter behöver emellertid inte lämnas när det är fråga om vederlag för avverkningsrätter, som upplåtits från allmän skog, eller för skogsprodukter, som härrör från sådan skog.

Uppgiftsplikt föreligger inte för belopp understigande 200 kronor för helt år. I vissa fall kan befrielse från att lämna uppgifter utan anmaning erhållas.

Bestämmeleerna i 37 § och 38 § och 40 § har ringlagts infördes på förslag som framfördes i prop. 1997/98:1 i propositionen (s. 114) utgående departementsskärpta uttryck:

En betydelsefull uplysning om de olika aktors förhållanden till utspärrarna av Indiansk bevakningen skulle vara i följande uttalande utmaning. Ena uppgifterna om förtäring, utrustning och utrustning för försörjning, försäkring och utrustning, att en sådan uppgiftslämnare har kunna följande efter utgåva av följande uttalande samt erinrar om att utspärrarna redan är i betydligt större efter utmaning lämnat de uppgifter som ska avse, förklarar för sig i samband med de tekniska förhållanden som skyldighet att föra räkenskaper eller anteckningar. Vidare skyldighet skulle, såsom nämnd i annat uttalande, enligt de tekniska motiveringarna inte följa, förklarar och uttalande.

För egen del har jag i mitt inlämnade förslag i princip inlett den ståndpunkt att handelskärna inte bör införas utan förutställning. Men jag vill även nämna om det redan finns förslag angående skyldighet att lämna uppgifter om skatt, som jag i det föregående förordat. Även sådana förslag kan förutsätta att en viss antecknings skyldighet följande att lämna för flera till berörda, liksom för särskilda andra skattskyldiga, talar om för att det ska vara att lämna en sådan ordning att kontrolluppgifter av sådana slag av viktigaste inkomstposterna även ska omfattas. Förskattningen av sådana här är dock inte omfattande på alla slag av produkter. Spannmål, skinn, skadade, mjölk och skogsprodukter sågas i regel till ett stort uppköp, vanligen på ett stort antal centraliteter, vilka även avser det stora utbudet av kontrolluppgifter. Anslutna till det är till exempel fiskerier, skog, gruvbrott, och ett liknande produkt. Dessa gäller ofta i mindre poster, exempelvis vid torghandel. Att förklara de föringsboken av olika slag, bl.a. restaurang- och kaféinnehavare, som är inte av dessa varor, skyldighet att lämna uppgifter om kontrolluppgifter i alla dylika fall synes vara enklare och i följande. Den smärthet som att uppgifterna redan är för skyldiga att lämna uppgifter efter anmälning kan i de tillfällen avseende betydelse, då anmälningarna tillräckligt omfattas av andra i begränsad utsträckning. Här ligger en viss grund till att de uppgiftsskyldiga inte skulle behövas och för att kontrolluppgifter inte kan bli en belastning.

Med hänsyn till det anförda finner jag nödvändigt att göra vissa förbehållningar. Den förklarade skuldskyldigheten är för uppköpare av jordbruksprodukter. Ärt i taxeringsföreskriftns slutgiltigt fixerade emottagningen av skuldskyldigheten låter sig emottas endast av praktiska skäl åsätta göra. I princip kan sådana art skuldskyldighet bör sesgas till sådana uppgifter, som kan länas från nämnda skuldighet och vilkas värde för taxeringskontrollen är uppenbart. Det kan övervägas att, till vidare erfarenheter vinnas, ge skuldskyldigheten en mera lokal avgränsning eller

utnyttja den ställkpraxisin. Allt eftersom erfarenheter vunnits, kan utvidgningar eller inskränkningar göras och uppgiftsskyldigheten ges en mera slutgiltig utformning. Uppgifterna syns emellertid ännu under några förhållanden böra vara kontantförsäkring från forgtönd eller liknande, el heller försäkringssummor på mindre än 100 kronor för är räknat.

Med hänsyn till det anförda vill jag förorda att Kungl. Maj:t får bifoga enhet att närmare bestämma uppgiftsskyldigheten omfattning inom den i sakkundigförslaget uppdragna ramen.

Uppgiftsskyldigheten var således föranledd av att jordbrukarna vid denna tid en var bokföringskyldiga. Frånsett ett litet antal jordbrukare, som övergått till bokföringsmässig redovisning, tillämpade jordbrukarna kontantprincipen och hade beskattning för sammantallande med kalenderår.

I en till riksskattverket ställd skrivelse, som överlämnats till utredningen, har Vänerskog ek. före. ifrågasatt om behov längre föreligger av kontrolluppgifter för skogsleveranser, när leverantören övergår till bokföringsmässig redovisning. De uppgifter om kontant utbetalade vederlag, som skall lämnas i kontrolluppgifterna, kommer att skilja sig avsevärt från de inkomstuppgifter som säljarna lämnar i sina inkomstdeklarationer. Om mervärdesskatt även i fortsättningen redovisas enligt kontantprincipen kommer kontrolluppgiften dock att vara rätt i förhållande till mervärdesskatten men det kan enligt föreningens mening inte vara motiverat med hela administrationen kring kontrolluppgifterna för att kontrollera jordbrukarnas momaredovisning. Föreningen skickar ärligen ut drygt 25 000 kontrolluppgifter, vilket medför en avsevärd arbetsinsats.

Riksskattverket har inlämnat yttranden över föreningens skrivelse från AB Statens skogsindustrier, Lantbrukarnas riksförbund, Sveriges industriförbund och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund. I samtliga yttranden uttalas, att skyldigheten för köpare av jordbruks- och skogsprodukter att utan anmaning lämna kontrolluppgifter bör upphöra när jordbrukarna (leverantörerna) övergår till bokföringsmässig redovisning.

Lantbrukarnas riksförbund hänvisar i sitt yttrande till ett inom lantbrukets skattedelegation uppkänt utlåtande. I utlåtandet erinras om att skattedelegationen i sitt yttrande över jordbruksbeskattningskommitténs betänkande framförde synpunkter på kontrolluppgiftsskyldigheten och ifrågasatte om behov av kontrolluppgifter inom lantbruket skulle komma att föreligga sedan en övergång till bokföringsmässig redovisning genomförts. Delegationen anser att uppgiftsskyldigheten kan upphöra redan från och med 1979 års taxering. Det förhållandet att vissa mindre jordbruk då ännu inte övergått till bokföringsmässig redovisning bör inte lägga hinder i vägen för en skidring av bestämmelserna om uppgiftsskyldigheten. Eventuellt kan uppgiftsskyldigheten bibehållas oförändrad när det gäller fall som avses i anvisningarna till 41 § punkt 1 stycke 14 KL, dvs. då avverkningsskatt till skog upplåtits mot betalning som skall erläggas under loppet av flera år.

Överväganden och förslag

Den skyldighet att utan anmaning lämna kontrolluppgifter, för vilken redogörelse lämnats i det föregående, har medfört betydande arbete inte blott för uppgiftslämnarna utan även för beskattningsmyndigheterna. Det rör sig om ett mycket stort antal kontrolluppgifter som skall inserteras i vederbörande leverantörers deklARATIONER.

När lantbrukarna övergår till bokföringsmässig redovisning kommer uppgifterna inte att på samma sätt som tidigare kunna stryktas för kontroll av deras inkomstdeklARATIONER. Det värde uppgifterna har från kontrollsynpunkt kan inte längre uppväga det arbete som uppgiftslämnandet förorsakar. Om det förslag till ny jordbruksbokföringslag, som utredningen framlägger och som i allt väsentligt överensstämmer med den nya bokföringslagen, godkänns, bör enligt utredningens mening lantbrukare när det gäller kontrolluppgifter behandlas på samma sätt som rörelseidkare. Den skyldighet att utan anmaning lämna kontrolluppgifter, som föreskrives

i punkterna 1 och 2 i 37 § taxeringslagen bör därför upphöra att gälla när den nya bokföringslagen för jordbrukare träder i kraft. Skyldighet att efter anmaning lämna motsvarande uppgifter för-ligger enligt bestämmelserna i 39 § taxeringslagen.

Det undantag som i 37 § i taxeringslagen gäller under 1) för utbetalningar till rörelseidkare av ersättning för tillfälligt arbete, om ersättningen utgör intäkt av rörelse för sällskapet, bör utsträckas till att avse även utbetalning till idkare av jordbruk och skogsbruk om ersättningen utgör intäkt av jordbruksfaktighet.

Uppgiftsskyldighet som i punkt 2 i 37 § taxeringslagen föreskrives för kätthetstkningsbyrå m.m. att lämna uppgifter om prisstillägg enligt lagen (1974:1021) om utbetalning av prisstillägg på köpta varor bör bibehållas. Det är här fråga om speciella inkomster för jordbrukarna, som det är av värde för taxeringskontrollen att erhålla uppgift om. Uppgiftslämnandet torde inte heller medföra mera avsevärt merarbete. Någon uttrycklig bestämmelse om skyldighet att efter anmaning lämna dylika uppgifter finns inte i 39 § taxeringslagen.

Antal brukningsenheter fördelade efter summa bruttointäkter
enligt deklarationsundersökningen för jordbrukare

Bruttointäkt i 1 000 kr.	Antal företag (= brukningsenheter)		
	1968	1974	1975
<10	32 875	14 664	12 470
10 - 20	30 431	17 904	16 868
20 - 30	22 831	11 695	10 725
30 - 40	17 338	10 880	9 614
40 - 50	12 264	8 813	8 290
50 - 60	9 965	7 880	6 471
60 - 70	6 805	6 659	6 455
70 - 80	5 994	5 309	4 397
80 - 90	4 345	5 315	4 747
90 - 100	3 291	3 827	4 893
100 - 150	8 738	16 023	15 999
150 - 200	3 445	8 861	10 167
200 - 500	3 853	11 188	14 495
500 - 1 000	733	1 941	2 389
> 1 000	278	661	836
Summa	163 186	131 620	128 816
Därav med redovis- ning enligt bok- föringsmässiga grunder	5,2 %	28,5 %	39,5 %

*Bilaga 2***Sammanställning av remissyttrandena över förslaget till en ny jordbruksbokföringslag***Inledning*

Bland remissinstanserna råder enighet om att det föreligger ett påtagligt behov av att modernisera reglerna om bokföringen inom jordbruket. Från flera håll framhålls särskilt att den nuvarande jordbruksbokföringslagen – som i allt väsentligt bygger på 1929 års bokföringslag – inte motsvarar dagens redovisningskrav och att det ligger närmast till hands att inom jordbruket utveckla ett redovisningsmönster efter förebild från den nya bokföringslagen. Vid remissbehandlingen har det vidare påpekats att en modernisering av reglerna om bokföringen inom jordbruket får betydelse även från andra synpunkter än de taxeringsmässiga. Man har bl. a. framhållit att ett modernt redovisningssystem bör ge jordbrukaren möjligheter till en bättre överblick över verksamhetens gång och den ekonomiska ställningen samt att detta är till fördel även för utomstående intressenter.

Behovet av en särskild jordbruksbokföringslag

Även om det bland remissinstanserna råder enighet om att regelsystemet behöver förnyas finns det olika uppfattningar om hur detta skall ske. Den vanligaste uppfattningen är att det inte finns skäl att reglera bokföringsskyldigheten inom jord- och skogsbruket i en särskild lag. Man förordar i stället att jordbrukarna förs in i den nya bokföringslagens regelsystem. Bland de remissorgan som redovisar en sådan uppfattning kan nämnas *kammarrätten i Stockholm*, *RSV*, *bokföringsnämnden*, *DEFU* och flertalet *länsstyrelser* samt, på den privata sidan, *Svenska revisorsamfundet*, *KF* och *TCO*. I flera av dessa remissyttranden påpekas att det egentligen inte föreligger några mer betydande skillnader mellan de regler som gäller enligt den nya bokföringslagen och utredningens förslag. Vissa för jordbruket speciella problem skulle i stället kunna regleras genom ett fåtal särbestämmelser i den nya bokföringslagen eller genom särskilda anvisningar från bokföringsnämnden.

En annan vanlig uppfattning är att redovisningen inom jordbruket i allt väsentligt har följt samma utveckling som inom näringslivet i övrigt och att det därför inte finns skäl att arbeta med två mer eller mindre parallella regelsystem. Från ett par håll har praktiska skäl åberopats som stöd för att jordbrukarna bör bli bokföringsskyldiga enligt den nya bokföringslagen. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* framhåller t. ex. att man med en sådan ordning undviker besvärliga uppdelningsproblem och följdändringar i samband med ändringar i reglerna på bokförings- och skatteområdet.

Bokföringsnämnden anser att all redovisning bör ske med utgångspunkt i den nya bokföringslagen och att det förhållandet att det kan finnas skäl att ha

särskilda bokföringsregler för jordbrukare inte behöver medföra att man behåller en separat lagstiftning för denna grupp. Nämnden påpekar att i dag även andra grupper i samhället än skattemyndigheterna har intresse av den ekonomiska redovisningen i jordbruk och skogsbruk. Som exempel nämner bokföringsnämnden borgenärsintressena vid kreditaffärer i samband med fastighetsförvärv och de anställdas krav på insyn i näringsverksamheten. Om det skulle föreligga ett behov av särskilda redovisningsregler för jordbruk och skogsbruk borde bokföringsnämnden i stället kunna utfärda särskilda anvisningar enligt det mönster som redan nu gäller för fastighetsägarna. Skulle det därutöver finnas behov av speciella skattemässiga regler för jordbruk och skogsbruk – t. ex. när det gäller värdering av djur m. m. – skulle dessa kunna fastläggas genom anvisningar från RSV. Det förhållandet att den nya bokföringslagen medför vissa civilrättsliga verkningar anser bokföringsnämnden inte utgöra något avgörande hinder för att föra in jordbrukarna i detta system.

Även andra skäl har åberopats som stöd för att föra in jordbrukarna i den nya bokföringslagen. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* erinrar om att den lagen har karaktären av en ramlagstiftning och att den har utformats så att den – bortsett från undantaget för enskilda jordbrukare – i princip skall gälla för alla näringsidkare. Om tillämpningsområdet skulle utvidgas till att omfatta även jord- och skogsbruksnäringarna skulle t. ex. begreppet "god redovisningssed" – vilket begrepp i sig innefattar vad som är "allmänt brukligt" på jordbrukets och skogsbrukets område – kunna ges konkret innebörd genom råd och anvisningar från bokföringsnämnden. Samtidigt skulle enligt länsstyrelsen erforderliga tillägg och ändringar i den nya bokföringslagen bli få och av marginell natur. *RSV* påpekar att utredningen som stöd för en särbehandling av jordbruket har åberopat att borgenärsintresset inom denna näringsgren inte skulle göra sig gällande på samma sätt som när det gäller andra verksamheter. RSV kritiserar denna ståndpunkt och påpekar att det egentligen inte föreligger någon skillnad i kapitalanskaffningshänseende mellan en arrendator av en jordbruksfastighet och andra näringsidkare eftersom en arrendator oftast torde sakna den realsäkerhet som en fastighetsägende jordbrukare innehar. Frågan om borgenärsintresset har berörts även från andra håll. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* hänvisar till att jordbruken efter hand har blivit alltmer specialiserade och kapitalintensiva och att jordbrukarna därför i ökad utsträckning begagnar sig av medellånga krediter i form av driftlån och maskinlån m. m. samt av kortfristiga krediter i form av obetalda driftkostnader. Borgenärerna har enligt länsstyrelsens uppfattning ett betydande och berättigat intresse av jordbrukarnas bokföring och av att den bokföringslag, som reglerar denna bokföring, har samma civilrättsliga verkningar som den allmänna bokföringslagen. *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* och *Svenska revisorsamfundet* liksom även vissa *länsstyrelser* framhåller att fastighetsägare, som hyr ut mer än två lägenheter, är bokföringsskyldiga enligt den nya bokföringslagen och att det från

borgenärssynpunkt knappast föreligger någon avgörande skillnad mellan jordbruk och hyresfastighet. Det finns därför skäl att ha en enhetlig reglering.

I utredningens förslag är tillämpningsområdet begränsat till att avse enskild person som bedriver jordbruk eller skogsbruk. Om en sådan verksamhet i stället bedrivs av ett handelsbolag eller ett aktiebolag blir det den nya bokföringslagen som skall tillämpas. Detta har kritiserats av flera remissinstanser som påpekar att det inte är lämpligt att företagsformen skall få vara avgörande för vilken lag som skall tillämpas. Utredningen har som stöd för att behålla en särskild jordbruksbokföringslag hänvisat till den speciella skattesituationen inom jordbruket. *Länsstyrelsen i Stockholms län* erinrar i det sammanhanget om att företagsskatteberedningen har föreslagit att den s. k. restvärdeметoden, som gäller för beräkningen av värdeminskningssavdrag i inkomstslaget jordbruksfastighet, skall avskaffas. *Länsstyrelsen* erinrar vidare om att särskilda skatteregler för värdering av djur inte finns enbart inom jordbruket utan även för sådana rörelseidkare som bedriver renskötsel.

Bland de remissinstanser som tillstyrker eller lämnar utredningens förslag om en särskild jordbruksbokföringslag utan erinran kan nämnas *hovrätten över Skåne och Blekinge*, *kammarrätten i Jönköping*, *skogsstyrelsen*, *I.O* och *LRF*.

Hovrätten över Skåne och Blekinge konstaterar att de av utredningen föreslagna bestämmelserna rent sakligt är i huvudsak likalydande med dem som nu finns i den nya bokföringslagen. Från lagstiftningsteknisk synpunkt kunde det därför ha funnits skäl för utredningen att inarbeta sitt lagförslag i den nya bokföringslagen. Med hänsyn till att räkenskapsskyldigheten inom jordbruket endast tar sikte på taxeringsändamålen och således har en snävare innebörd än den nya bokföringslagen anser *hovrätten* det motiverat att ta in bestämmelserna i en särskild lag. Även *kammarrätten i Jönköping* anser övervägande skäl tala för att man bör bibehålla en särskild jordbruksbokföringslag. *Kammarrätten* framhåller särskilt att en sådan ordning främjar överskådligheten för de redovisningsskyldiga. *LRF* framhåller att den nya bokföringslagen har till ändamål att tillgodose såväl taxeringsmässiga behov som borgenärsintressen och att dessa dubbla funktioner medför att den inte kan tillämpas i oförändrat skick i verksamheter där behovet av att tillvarata borgenärsintressen är litet. För att inte komplicera bokföringen i alltför hög grad för den speciella kategori som jordbrukarna utgör är det därför enligt *LRF* väsentligt att det finns en speciell jordbruksbokföringslag. Med hänsyn till att behovet av att tillvarata borgenärsintresset är litet bland jordbrukarna anser förbundet att detta inslag bör begränsas. Förbundets uppfattning är att det framlagda förslaget i stort fyller de krav som kan ställas på en jordbruksbokföringslag och att det kan läggas till grund för lagstiftning.

Allmänna synpunkter på lagförslaget

Utredningens förslag innebär att den nya bokföringslagens regler i betydande utsträckning förs över till jordbruksbokföringslagen. Men samtidigt har dessa regler anpassats till de speciella förhållanden som råder på redovisningssidan inom jordbruket. Vid remissbehandlingen har denna allmänna uppläggning av lagförslaget mottagits positivt och åtskilliga remissinstanser anser att förslaget är väl ägnat att läggas till grund för lagstiftning. Detta hindrar dock inte att det också förekommer kritik av mer övergripande natur. KF pekar på olägenheterna av att på det sätt som skett i förslaget blanda civilrättsliga och skattemässiga värderingsregler vid bokslut. KF riktar också kritik mot vissa av de begreppsbestämningar som utredningen använt sig av i samband med värderingsreglerna. KF nämner som exempel att utredningen föreslagit att med anskaffningsvärde i vissa fall skall förstås saluvärdet (gäller djur). Dessa begrepp är enligt förbundet till sin innebörd motstridiga eftersom saluvärde rent terminologiskt aldrig kan betyda detsamma som anskaffningsvärde.

Utredningen har uttalat att i den mån förslaget överensstämmer med reglerna i den nya bokföringslagen blir uttalandena i förarbetena till sistnämnda lag i tillämpliga delar gällande även för jordbruksbokföringslagen och att man bör anlägga ett motsvarande synsätt även när det gäller uttalanden och anvisningar från bokföringsnämnden. Dessa uttalanden har kritiserats från ett par håll. Enligt RSV måste de båda lagarnas olika syften påkalla en viss försiktighet vid bedömning i vad mån förarbetena till den nya bokföringslagen och bokföringsnämndens råd och anvisningar skall vara tillämpliga på jordbruksbokföringslagen. Förutom den inverkan som olikheter i verksamhetsinriktningen kan ha när det gäller betydelsen av t. ex. uttrycket god redovisningssed måste man enligt RSV beakta att ändamålet med de båda lagarna inte är detsamma. Även andra remissinstanser än RSV har vänt sig emot uppfattningen att bokföringsnämndens uttalanden skulle komma att gälla även för jordbrukarnas redovisning. *Länsstyrelsen i Gästriklands och Bohus län* anser att det skulle bli svårt att överblicka konsekvenserna av ett sådant arrangemang och att det skulle kunna försvåra nämndens arbete. Liknande synpunkter har framförts av *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer*. *Länsstyrelsen i Stockholms län* föreslår att om det skulle behövas särskilda anvisningar för redovisningen inom jordbruket bör dessa utfärdas av RSV snarare än av bokföringsnämnden. Denna uppfattning delas av RSV som anser att verket uttryckligen bör tilläggas uppgiften att meddela råd och anvisningar för hur jordbruksbokföringslagen skall tillämpas.

Utredningen har föreslagit att bokföringsnämnden eventuellt borde utökas med en sakkunnig för handläggningen av de speciella redovisningsproblemen som kan uppstå inom jord- och skogsbruksnäringarna. *Bokföringsnämnden* anser sig kunna tillstyrka detta förslag under förutsättning att jordbrukarna blir bokföringsskyldiga enligt den nya bokföringslagen.

Lagförslaget

I det följande redovisas paragrafvis en sammanställning av remissinstansernas synpunkter på utredningens förslag till en ny jordbruksbokföringslag.

1 §

Enligt *första stycket* i utredningens förslag skall enskild person, som bedriver jordbruk eller skogsbruk, vara skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen som underlag för taxeringen.

Utredningen har i sin motivering till detta lagrum uttalat att med enskild person skall jämiställas även dödsbo efter sådan person. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anser att en sådan utvidgning av begreppet enskild person bör komma till uttryck redan i lagtexten. Ett annat påpekande från hovrättens sida gäller det fallet att t. ex. två makar gemensamt driver ett jordbruk eller ett skogsbruk. Enligt hovrätten ger ordalydelsen i förslaget närmast vid handen att var och en av makarna skulle vara skyldig att föra räkenskaper, vilket dock inte kan ha varit meningen. Det måste därför enligt hovrättens mening klargöras att räkenskapsföringen kan ske gemensamt när flera enskilda personer tillsammans driver jordbruk eller skogsbruk. Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att det föreligger ett behov av att förtydliga begreppet enskild person – särskilt mot bakgrund av att utredningens uttalande torde gälla även för s. k. äldre dödsbon, vilka i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag. RSV betonar att ett dödsbos skatterättsliga ställning inte alltid behöver överensstämma med den civilrättsliga. För att förhindra eventuella missförstånd föreslår RSV att lagtexten utformas så att det klart framgår att dödsbo, som inte enligt lagen om handelsbolag och enkla bolag är att anse som handelsbolag, omfattas av bestämmelserna. En sådan ändring kräver emellertid, påpekar RSV, även en motsvarande ändring i 1 § i den nya bokföringslagen. Även *LRF* och *länsstyrelsen i Malmöhus län* efterlyser förtydliganden när det gäller behandlingen av dödsbon. Länsstyrelsen anser det vara oklart om ett enkelt bolag skall kunna inrymmas i begreppet enskild person. Enligt länsstyrelsen är det inte ovanligt att makar, som gemensamt äger en jordbruksfastighet, driver jordbruket eller skogsbruket som ett enkelt bolag. En verksamhet som bedrivs på detta sätt bör enligt länsstyrelsens uppfattning föranleda redovisningsskyldighet enligt jordbruksbokföringslagen.

LRF anser att det bör göras ytterligare ett förtydligande. Av förslaget framgår nämligen inte, framhåller *LRF*, att även den som arrenderar ut en jordbruksfastighet skall omfattas av reglerna. För att undvika missförstånd föreslår förbundet att första meningen i inledningen till första stycket ges följande lydelse: "Enskild person, som äger eller brukar jordbruksfastighet, är – – –." En liknande uppfattning har *Sveriges advokatsamfund* som dessutom påpekar att den föreslagna utformningen kan ge upphov till tvetsamhet om

gränserna för tillämpningsområdet även i det fallet att en ägare av en skogsfastighet endast säljer rotposter från sin fastighet.

En annan fråga har tagits upp av *länsstyrelsen i Östergötlands län*. Genom att den nya bokföringslagen inte gäller för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk blir inte heller taxeringslagens bestämmelser om kassainventering och granskning av varulager m. m. i samband med taxeringsrevision samt bestämmelserna i 1955 års förordning (1955:257) om inventering av varulager tillämpliga för dessa näringsidkare. De nu nämnda bestämmelserna gäller nämligen enbart för bokföringspliktiga näringsidkare. För att granskning av enskilda jordbrukare skall kunna göras på samma fullständiga sätt som vid revision av rörelseidkare bör enligt länsstyrelsens mening bestämmelserna utvidgas till att omfatta även enskilda jordbrukare.

Vid remissbehandlingen har det vidare gjorts vissa anmärkningar mot det använda uttryckssättet att räkenskaperna skall bilda "underlag för taxering". *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller att det inte är lämpligt att här använda sig av begreppet "taxering". Räkenskaperna enligt jordbruksbokföringslagen skall nämligen även ligga till grund för redovisning av mervärdeskatt dvs. för en skatteform som inte fastställs genom något taxeringsförfarande. Länsstyrelsen erinrar samtidigt om att mervärdeskatteutredningen har föreslagit att redovisningen av mervärdeskatt alltid skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. Av jordbruksbokföringslagen bör därför, anser länsstyrelsen, klart framgå att räkenskaperna skall tjäna som underlag även för redovisningen av mervärdeskatt. Även RSV har tagit upp denna fråga. RSV hänvisar till förarbetena till den nu gällande jordbruksbokföringslagen där det uttalas att lagen skulle ha till ändamål att ligga till grund för inkomst- och förmögenhetstaxeringen. RSV anser att det skulle vara mindre lämpligt att ha en motsvarande begränsning i den nya lagen. RSV är av den uppfattningen att en ny lag på detta område också bör tillgodose behovet av kontrollmöjligheter från skattemyndigheternas sida enligt taxeringslagens bestämmelser och när det gäller källskatteredovisningen. Verket har emellertid inom ramen för sitt remissyttrande inte ansett sig kunna närmare utreda på vad sätt en bättre lösning i fråga om lagens tillämpningsområde skulle kunna uppnås.

Utredningen har (s. 42) uttalat att det inte bör möta något hinder för en bokföringsskyldig rörelseidkare, som även bedriver jordbruk eller skogsbruk, att tillämpa den nya bokföringslagens regler för all sin verksamhet om han skulle finna det lämpligt. Detta uttalande har gjorts mot bakgrund av att den nya bokföringslagens regler är mer omfattande än utredningens lagförslag. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* påpekar att med de strängare krav i olika hänseenden som följer av bokföringsskyldigheten enligt den nya bokföringslagen kommer möjligheten att redovisa all verksamhet enligt denna lag sannolikt att utnyttjas endast i begränsad omfattning. Enligt hovrätten bör i sammanhanget också beaktas att värderingsreglerna för tillgångar och skulder i de båda lagarna är något olika utformade. Hovrätten anser att om det

över huvud taget skall finnas en möjlighet för jordbrukarna att för jordbruksverksamheten tillämpa den nya bokföringslagens regler bör denna möjlighet inte vara begränsad endast till de fall där jordbrukaren vid sidan om jordbruket eller skogsbruket driver en bokföringspliktig rörelse. I stället bör, anser hovrätten, varje jordbrukare, oavsett om han bedriver annan rörelse eller ej, ha rätt att fritt välja regelsystem. FAR har berört ett angränsande problem. FAR konstaterar att en person, som driver både jordbruk och annan näringsverksamhet, inte kan redovisa för jordbruket enligt bokföringslagen utan att samtidigt bryta mot jordbruksbokföringslagen. För att komplikationer av detta slag skall kunna undvikas bör enligt FAR klargöras att bokföringslagen skall kunna tillämpas i de avseenden den inte strider mot jordbruksbokföringslagen.

Utredningens förslag i *andra stycket* att näringsidkare vars årliga bruttoomsättningssumma normalt understiger 200 000 kr. skall vara undantagna från att tillämpa bestämmelserna om årsbokslut har kritiserats från vissa håll. Kritiken går ut på att det med hänsyn till penningvärdets fall inte är lämpligt att här anknyta till ett fast gränsvärde baserat på den nominella bruttoomsättningssumman. I stället förordas att gränsvärdet sätts i relation till ett visst antal basbelopp enligt lagen om allmän försäkring. Bland de remissinstanser som förordar en sådan ordning kan nämnas *hovrätten över Skåne och Blekinge*, *länsstyrelsen i Malmöhus län*, FAR, LRF och DEFU.

Som stöd för förslaget att anknyta gränsvärdet till visst antal basbelopp lämnar LRF en utförlig beskrivning av omsättningsutvecklingen inom olika brukningsenheter. LRF upplyser att med den inflationstakt som rått hittills kommer bruttointäkten per brukningsenhet att stiga avsevärt under de kommande åren. Med en tio-procentig årlig ökning av bruttointäkterna kan gårdar i storleksklassen 20–30 hektar redan år 1979 beräknas ha en bruttointäkt som överstiger det av utredningen föreslagna gränsvärdet på 200 000 kr. Antalet brukningsenheter med en areal överstigande 20 hektar uppgick enligt förbundet år 1976 till ca 44 000, motsvarande 34 procent av det totala antalet brukningsenheter. För att undvika att ägare av allt mindre jordbruk successivt skall bli tvungna att upprätta årsbokslut är det enligt förbundet nödvändigt att ha en flytande gräns. Förbundet föreslår att gränsvärdet sätts till 25 basbelopp. För år 1978 skulle detta ge ett gränsvärde på 295 000 (25 x 11 800) kr. Om 25 basbelopp skulle väljas som gränsvärde för skyldigheten att upprätta årsbokslut är det enligt förbundet naturligt att tillåta ett enstaka överskridande av denna gräns utan att sådan skyldighet skulle inträda.

Om en viss bruttoomsättningssumma blir avgörande för skyldigheten att upprätta årsbokslut bör det enligt *lantbruksstyrelsen* klargöras om bostadsförmåner och bilförmåner m. m. skall anses ingå i denna summa eller ej. Styrelsen föreslår vidare att om gränserna för bruttoomsättningssumman skulle överskridas under två på varandra följande räkenskapsår bör skyldigheten att upprätta bokslut gälla för det räkenskapsår som börjar närmast

därefter. *FAR* och *DEFU* anser att även den nya bokföringslagens beloppsgräns för skyldigheten att upprätta årsbokslut bör göras rörlig genom en anknytning till basbeloppet.

Bestämmelserna i det *trede* stycket om innebörden av jordbrukarnas redovisningsskyldighet vid tillämpning av allmän lag innebär enligt utredningen att denna redovisningsskyldighet inte skall medföra de "civilrättsliga verkningar" som följer av den nya bokföringslagen. Hovrätten över *Skåne och Blekinge* har berört utredningens förslag i denna del. Hovrätten påpekar att utredningen inte närmare har uttalat vad som avses med uttrycket "civilrättsliga verkningar". Vad utredningen här torde åsyfta är enligt hovrätten att det i vissa författningar finns särskilda bestämmelser med strängare krav i olika hänseenden för dem som är bokföringsskyldiga. Författningar som har sådana särskilda bestämmelser är köplagen, kommissionslagen, handelsregisterlagen, lagen om företagsinteckning, lagen om handelsbolag och enkla bolag samt konkurslagen och aekordslagen. Hovrätten nämner även att straffbestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken endast omfattar den som är bokföringsskyldig. För att ge tydligare uttryck åt innebörden av detta stycke förordar hovrätten att lagtexten får följande utformning: "Skyldigheten att föra räkenskaper enligt denna lag skall vid tillämpning av annan lag icke innebära att näringsidkaren är att anse som bokföringsskyldig."

2 §

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har tagit upp en fråga i anslutning till den allmänna bestämmelsen i första stycket hur redovisningsskyldigheten skall fullgöras. Länsstyrelsen erinrar om att utredningen synes ha förutsatt att bokföringsnämnden skall utfärda anvisningar om innebörden av denna bestämmelse. En sådan ordning medför enligt länsstyrelsen att det kan uppkomma en konflikt mellan å ena sidan det fiskala intresset, som den föreslagna lagen ju avser att tillgodose, och å andra sidan vad som kan anses vara god redovisningssed inom en viss bransch. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om det är lämpligt att tillägga bokföringsnämnden uppgiften att meddela råd och anvisningar för tillämpningen av jordbruksbokföringslagen.

För att undvika missförstånd och för att ytterligare betona ändamålet med jordbruksbokföringslagen förordar RSV att första stycket ges följande lydelse: "Redovisningsskyldigheten skall fullgöras på sätt som, med iakttagande av vad som krävs för att tillgodose taxeringen, överensstämmer med god redovisningssed." Att begreppet god redovisningssed skall tolkas med hänsyn tagen till vad som är allmänt brukligt inom jord- och skogsbruksnäringarna kräver enligt RSV inte något uttryckligt stadgande och framgår dessutom, påpekar verket, av punkt 1 trettonde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

3 §

Denna paragraf innehåller bl. a. en definition av begreppet affärshändelse som är hämtad från den nya bokföringslagen.

Kammarrätten i Stockholm riktar i likhet med *länsstyrelsen i Östergötlands län* uppmärksamhet på att utredningen i sitt lagförslag har utelämnat det i 4 § bokföringslagen intagna uttrycket "alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning". Kammarrätten erinrar om att enligt vissa uttalanden i förarbetena till den nya bokföringslagen skulle det citerade uttryckssättet även innefatta byte av tjänster mellan två bokföringsskyldiga. Utredningen har, påpekar kammarrätten, inte redovisat någon förklaring till det avvikande uttryckssättet i lagförslaget. Vid remissbehandlingen har *länsstyrelsen i Malmöhus län* berört frågor av detta slag från mer principiella utgångspunkter. Länsstyrelsen konstaterar att vissa lagrum i den föreslagna jordbruksbokföringslagen är helt likalydande med bestämmelserna i den nya bokföringslagen. När det gäller vissa andra lagrum är överensstämmelsen stor men inte alltid fullständig. I några fall har utredningen inte närmare kommenterat sådana avvikelser mellan de båda lagarna. Länsstyrelsen anser att omotiverade avvikelser mellan lagarna bör undvikas eftersom det annars lätt kan uppstå missförstånd.

Enligt *länsstyrelsen i Västernorrlands län* torde jordbrukarnas uppfattning om vad som är "god sed och praxis" inom jordbruksnäringen när det gäller bokföring av produktuttag skilja sig avsevärt från fall till fall. Gällande praxis på området innebär enligt länsstyrelsen att det i de flesta fall inte sker någon speciell bokföring av sådana poster. Länsstyrelsen föreslår att det införs en uttrycklig bestämmelse i jordbruksbokföringslagen enligt vilken jordbrukarna åläggs att föra en speciell hushållsbok över gjorda uttag för varje månad och vidare en föreskrift om att de bokförda månadsuttagen skall införas i dagboken i slutet av varje månad.

I betänkandet har tagits upp frågan om s. k. tyst kvittning i samband med uttag för avdragsgilla underhålls- och reparationskostnader. Utredningen har i det sammanhanget uttalat att en sådan tyst kvittning inte kan accepteras och att t. ex. uttag av virke som används för reparation på en fastighets bostadshus skall bokföras. *Kammarrätten i Jönköping* påpekar att det i lagtexten använda uttrycket "uttag ur verksamheten" inte täcker sådana fall. Enligt kammarrätten innebär det angivna förfaringssättet inget uttag ur verksamheten utan närmast ett uttag för densamma.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om verifikationer.

LRF upplyser att flertalet transaktioner inom jordbruk och skogsbruk grundar sig på skriftliga avtal eller avräkningsbesked från olika föreningar. För alla sådana transaktioner är förslaget i denna paragraf väl avpassat. Kravet på att samtliga affärspartners skall namnges är emellertid enligt *LRF* alltför

vittgående. Förbundet upplyser att det i viss omfattning förekommer att jordbrukare upplåter jordgubbsland och äppelodlingar m. m. till självplockare. Det förekommer då att uppåt hundratalet personer under en kort tidsperiod kan besöka gårdar för att plocka bär och frukter. Betalningen brukar erläggas med ett visst belopp per plockad liter. Det kan enligt förbundet inte vara rimligt att jordbrukaren i dessa fall skall vara tvungen att avkräva kunderna namn och adress. För denna typ av försäljning bör i stället de i den nya bokföringslagen gällande reglerna om gemensamma verifikationer kunna tillämpas. Bestämmelser om gemensamma verifikationer har efterlysts även från andra håll. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* påpekar att det inte är ovanligt med massförsäljningar direkt till konsumenter av potatis, jordgubbar m. m.

6 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om grundbokföring.

LRF påpekar att *andra stycket* har en motsvarighet i 8 § andra stycket i den nya bokföringslagen. I sistnämnda lag har uttrycket "kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag" givits beteckningen "kassabokföring". Denna beteckning har, utan någon motivering, inte medtagits i utredningens lagförslag. Det är enligt *LRF* lämpligt att uttrycket "kassabokföring" tas med även i jordbruksbokföringslagen. Förbundet upplyser att i den mån det förekommer kontanta in- och utbetalningar inom jordbruksnäringen brukar dessa bokföras i en kassabok på samma sätt som vanligtvis sker i rörelse.

Bestämmelsen i samma stycke om tidpunkten för bokföring av fordringar och skulder framstår enligt *RSV* som oklar till sin funktion eftersom utredningen föreslår att den s. k. pärmmetoden skall få användas generellt inom jordbruket. *RSV* tillägger att en jordbrukare oftast – i de fall bokföringen grundas på ett avräkningsbesked – inte har något egentligt inflytande över handlingens utställande och att en bestämmelse av detta slag, som ju riktar sig till den redovisningsskyldige, därför inte torde få nämnvärd effekt.

Utredningens förslag i det *tredje stycket* att den s. k. pärmmetoden skall få användas generellt inom jordbruks- och skogsnäringarna har fått ett övervägande positivt mottagande. *Mervärdeskatteutredningen* betonar att jordbrukarnas bokföring på ett markant sätt skiljer sig från flertalet andra näringsidkares med en jämförlig omsättning. Jordbrukarna har nämligen en betydligt mindre fakturavolym än andra näringsidkare och samtidigt förekommer det hos dem normalt ingen utfakturerings i egentlig mening. Såväl leveranser som inköp regleras i betydande omfattning genom avräkningsbesked som upprättas månadsvis av de producentkooperativa föreningarna. *Mervärdeskatteutredningens* uppfattning är att den renodlade pärmmetoden skulle kunna användas i flertalet fall inom jordbruket redan om man tillämpade den nya bokföringslagens mer restriktiva bestämmelser. *Mervär-*

deskatteutredningen säger sig mot denna bakgrund inte ha funnit skäl att rikta några invändningar mot lagförslaget i denna del. Även *LRF* har berört frågan om pärmmetodens användning inom jordbruket. Enligt förbundet torde antalet verifikationer inom flertalet jordbruk vara tämligen konstant och, jämfört med rörelser med motsvarande omsättning, oftast lägre. Förbundet upplyser att det genomsnittliga antalet verifikationer per räkenskapsår för jordbruk med animalieproduktion varierar mellan 150 och 300 och för övriga jordbruk mellan 150 och 250. Det kan därför enligt *LRF* med fog hävdas att merparten av alla jordbruk uppfyller de krav som bokföringsnämnden hittills har ställt på de rörelser där pärmmetoden har fått tillämpas. Eftersom det inte är beloppets storlek utan antalet verifikationer och möjligheten att kontrollera dessa som bör vara avgörande för om en ren pärmmetod skall få användas inom jordbruket bör det enligt *LRF* inte kunna riktas några invändningar mot utredningens förslag i denna del.

Ett par remissinstanser är emellertid kritiska till förslaget om att pärmmetoden skall få användas generellt. *Bokföringsnämnden* påpekar att utredningens förslag i denna del innebär att man även i mycket stora jordbruk skulle få rätt att tillämpa den renodlade pärmmetoden i sin grundbokföring – något som bokföringspliktiga näringsidkare får lov att göra i en mycket begränsad skala. Bokföringsnämnden påpekar också att förslaget medför att helt olika redovisningsprinciper skulle komma att gälla för enskilda personer som driver jordbruk jämfört med sådana jordbruk som i stället drivs i en bokföringspliktig associationsform. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Östergötlands län* och *Svenska revisorsamfundet* som betonar att reglerna på detta område bör vara likformiga för alla grupper av näringsidkare.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om räkenskapsåret. Bestämmelserna har kommenterats av ett par remissinstanser.

LRF framhåller att skälet till att brutna räkenskapsår kom att tillåtas i den nya bokföringslagen var att bokföringsbyråerna annars skulle ha fått en alltför ojämn arbetsbelastning. För den praktiska tillämpningen har emellertid *RSV* förklarat att det i princip inte skall vara möjligt att lägga om räkenskapsåret enbart av den anledningen att bokföringsbyråers arbetsbelastning är ojämn. De bokföringsbyråer som arbetar med jordbruksbokföring är enligt *LRF* väsentligt färre än de som arbetar med rörelsebokföring. Detta innebär enligt *LRF* att byråernas arbetsbelastning i jordbruksfallet i avsevärt större utsträckning än i rörelsefallet påverkar behovet av brutna räkenskapsår. Förbundet efterlyser ett principuttalande enligt vilket just detta motiv för ändring av räkenskapsår skall väga tungt.

9 §

Denna paragraf innehåller vissa allmänna bestämmelser om årsbokslut.

Förslaget i *andra stycket* att årsbokslutet skall tagas in i en bunden bok (årsbok) har kritiserats av *LRF*. Jordbruksbokföringslagen skall enbart tjäna syftet att ge underlag för taxeringen varför det enligt förbundet borde vara möjligt att här vara mindre rigorös än vad man är i den nya bokföringslagen. Åtskilliga årsbokslut i jordbruk omfattar endast en sida och denna sida består ofta av ett datablad. Det förefaller inte rimligt, anser förbundet, att denna enda sida skall behöva införas i en bunden bok. I stället borde det räcka med att föreskriva att databladet skall klistras in i bunden bok eller på annat vis förvaras på betryggande sätt. Förbundet föreslår en ändring i lagtexten och att där endast anges att årsbokslutet skall förvaras på betryggande sätt.

Lagrummet har kritiserats även från annat håll. Enligt lagförslaget skall årsbokslutet skrivas under av den redovisningsskyldige med angivande av dagen för underskriften. *Taxeringsnämndsordföranden* *riksförbund* anser att om två personer gemensamt driver ett jordbruk som ett enkelt bolag är det lämpligt att båda skriver under årsbokslutet. En sådan ordning föreslås också för det fallet att flera dödsodelägare gemensamt driver ett dödsbos jordbruksfastighet. Förbundet föreslår att lagtexten kompletteras med en föreskrift av i princip samma innehåll som 11 § andra stycket sista meningen i den nya bokföringslagen.

10 §

Paragrafen innehåller vissa begreppsdefinitioner.

Länsstyrelsen i Malmöhus län efterlyser regler som anger hur anskaffningsvärdet för hemmaproducerat lager skall bestämmas.

11–13 §§

Dessa paragrafer innehåller värderingsregler för olika poster i balansräkningen.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anser det vara tveksamt om den värderingsmetod som innebär att anläggningstillgångar och omsättningstillgångar får tas upp till högst anskaffningsvärdet verkligen behövs i en lag som enbart skall tillvarata de skattemässiga intressena. Enligt länsstyrelsen tillgodoses dessa intressen bäst genom att man sätter en lägsta gräns för värderingen av tillgångar. Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* har kritiserat dessa bestämmelser från principiella utgångspunkter. Länsstyrelsen ifrågasätter nämligen om det finns anledning att över huvud taget skriva in värderingsregler i en lag som skall reglera skyldigheten att föra räkenskaper som underlag för taxeringen. Länsstyrelsen erinrar i sammanhanget om att lägstreglerna redan finns i kommunalskattelagen och att högstregler är motiverade endast om lagen skall ta hänsyn till borgenärsintressena.

14 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om resultaträkningen och ett schema för hur denna skall uppställas.

Som villkor för att få använda en annan uppställningsform för resultaträkningen än den som anges i schemat anser *länsstyrelsen i Östergötlands län* att det i analogi med vad som gäller enligt den nya bokföringslagen bör uppställas ett krav på att mindre än tio anställda skall ha varit sysselsatta i verksamheten.

En fråga av annat slag har tagits upp av *länsstyrelsen i Malmöhus län*. Länsstyrelsen anser att om taxeringslagens bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgifter kommer att behållas är det lämpligt att dela upp verksamhetens intäkter i ytterligare varugrupper. Därigenom skulle nämligen avstämningen av kontrolluppgifterna underlättas.

15 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om balansräkningen och ett schema för hur denna skall uppställas.

Enligt *LRF* talar praktiska skäl för att balansräkningens schema inte bör delas upp i alltför många underrubriker. Det gör att befintliga rubriker måste täcka tämligen stora begrepp och att rubrikerna måste vara mycket klara och entydiga. Förbundet påpekar att utredningen under rubriken "Anläggnings-tillgångar" i det föreslagna balansschemat har blandat fast egendom med lös egendom. Punkten 4 ("Övriga inventarier") under denna rubrik bör enligt förbundet flyttas och i stället ges benämningen "Lösa inventarier".

Länsstyrelsen i Östergötlands län påpekar att den pågående utvecklingen från mindre till större brukningsenheter medför ett ökat behov av krediter och upplåning. Det kan därför enligt länsstyrelsen vara lämpligt att även föra över den nya bokföringslagens bestämmelser om ställda panter och ansvarsförbindelser till jordbruksbokföringslagen.

Övrigt

Mot bakgrund av att skyldigheten att föra räkenskaper enligt utredningens förslag har en annan innebörd än bokföringsskyldigheten enligt den nya bokföringslagen bör enligt *hovrätten över Skåne och Blekinge* uttrycket "bokföring" inte förekomma i benämningen på lagen. Ordet "jordbruksbokföring" anser hovrätten också vara missvisande eftersom aktiebolag, ekonomiska föreningar (sambuksföreningar) och handelsbolag, som driver jordbruk eller skogsbruk, är bokföringsskyldiga enligt den nya bokföringslagen. Hovrätten förordar att lagen får en rubrik som anger att bestämmelserna i den gäller för enskilda jordbrukare och avser skyldighet att föra räkenskaper.

Med hänsyn till den hänvisning till balansräkning som förekommer i 30 § 1

mom. taxeringslagen anser *kammarrätten i Jönköping* att detta lagrum bör omformas. Kammarrätten föreslår att lagrummet skall inledas enligt följande: "Har deklarationsskyldig för beskattningsåret varit skyldig att upprätta årsbokslut - - -."

Lantbruksstyrelsen föreslår att övergången till de nya bestämmelserna skall få ske successivt och att jordbrukarna ges tid att före övergången inhämta de kunskaper som erfordras för att kunna upprätta ett årsbokslut.

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
1 Förslag till jordbruksbokföringslag	3
2 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)	11
3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	12
4 Förslag till lag om ändring i förordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen	14
5 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ..	15
6 Förslag till lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst	22
7 Förslag till lag om ändring i lagen (1973:323) om ikraftträdande av lagen (1973:322) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m. m.	24
8 Förslag till lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt	25
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde 1978-11-02	27
1 Inledning	27
2 Bokföringen inom jordbruket	29
2.1 Inledning	29
2.2 Behovet av en särskild jordbruksbokföringslag	31
2.3 Förslaget till en ny jordbruksbokföringslag	32
3 Det sociala försäkringsskyddet för lantbrukare	43
3.1 Inledning	43
3.2 Utformningen av det sociala försäkringsskyddet för lantbrukare	44
3.3 Nuvarande beskattningsregler m. m.	46
3.4 Föredragandens överväganden	48
4 Vissa beskattningsfrågor vid arrendeförhållanden	51
4.1 Inledning	51
4.2 Civilrättsliga regler	52
4.3 Skatterättsliga regler	53
4.4 Föredragandens överväganden	54
5 Rennäringsbeskattningen	56
5.1 Inledning	56
5.2 Ingångsvärde för stamdjur i samband med övergång till bokföringsmässig redovisning	57
5.3 Mervärdeskatten	58
6 Hemställan	59
7 Beslut	59

Bilaga 1 Betänkande avgivet av utredningen om bokföringen inom jordbruket (Ds B 1977:8)	61
Bilaga 2 Sammanställning av remissyttrandena över förslaget till en ny jordbruksbokföringslag	142

