DELBETÄNKANDE AV 1980 ÅRS FÖRETAGSSKATTEKOMMITTÉ

SOU 1984:70

Ref

STAKET METODEN

av enskild näringsverksamhet

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2013
KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

DELBETÄNKANDE AV 1980 ÅRS FÖRETAGSSKATTEKOMMITTÉ

SOU

1984:70

Ref

STAKET METODEN

En ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet

166.

Statens offentliga utredningar
1984:70
Finansdepartementet

Staketmetoden

En ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet

Delbetänkande av 1980 års företagsskattekommitté
Stockholm 1984

Omslag: Jan Bohman Grafisk Studio ab
ISBN 91-38-08438-4
ISSN 0375-250X
Liber Tryck Stockholm 1984 332510

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13)[1] har tidigare avlämnat två delbetänkanden. I september 1981 avlämnades (Ds B 1981:13) Förmögenhetsbeskattningen av arbetande kapital i mindre och medelstora företag. I januari 1983 avlämnade kommittén sitt andra betänkande (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m. fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. De i sistnämnda betänkande behandlade frågorna har föranlett lagstiftning (SFS 1983:987).

Kommittén fick genom tilläggsdirektiv 1982-05-13 (Dir 1982:28) i uppdrag att utreda frågan om en ny ordning för beskattning av enskild näringsverksamhet, den s. k. staketmetoden.

[1] I kommittén ingår som ledamöter f. d. regeringsrådet Carl Åbjörnsson (fr. o. m. 1983-10-17), ordförande, kanslichefen Lars Bergstig, riksdagsledamoten Bo Forslund (fr. o. m. 1983-02-01), riksdagsledamoten Bo Lundgren, riksdagsledamoten Maj-Lis Lööw och f. d. riksdagsledamoten Johan A Olsson, som sakkunniga vice verkställande direktören Robert Alderin, departementsrådet Stig von Bahr, direktören Arne Gustafson, departementsrådet Björn Jonsson (fr. o. m. 1983-04-21), bankdirektören John Larsson, utredningssekreteraren Karsten Lundequist (fr. o. m. 1984-05-17), direktören Folke Nilsson, sekreteraren Lars Starkerud och tandläkaren Karl-Axel Svenningsson, som experter f. d. regeringsrådet Gösta Hultqvist (fr. o. m. 1983-11-23), utredningssekreteraren Claes Ljungh (fr. o. m. 1984-05-01, tidigare sakkunnig i kommittén) och hovrättsassessorn Per Pettersson och som sekreterare kammarrättsassessorerna Bertil Ekholm och Arnold Rönnerfors.

I det delbetänkande som nu läggs fram behandlar kommittén denna fråga.

Kommittén avser att härefter behandla de frågor som återstår av uppdraget enligt de ursprungliga direktiven (Dir 1979:106) bl. a. handelsbolagens beskattning.

Stockholm i juni 1984

Carl Åbjörnsson

Lars Bergstig *Bo Forslund* *Bo Lundgren*

Maj-Lis Lööw *Johan A Olsson*

/Bertil Ekholm

Arnold Rönnerfors

Innehåll

Sammanfattning 7

1 *Inledning* 13
1.1 Tilläggsdirektiven för företagsskattekommittén och utdrag av tilläggsdirektiven för KUSK 13
1.2 Utgångspunkter för uppdraget. Utredningsarbetets uppläggning och inriktning 19

2 *Kortfattad översikt av det nuvarande regelsystemet för beskattning av näringsverksamhet* 27
2.1 Olika företagsformer 28
2.2 Systematiken i kommunalskattelagen 29
2.2.1 Inkomstslag och förvärvskällebegreppet . . . 29
2.2.2 Reglerna för inkomstberäkningen 32
2.2.3 Beskattningsort. Fast driftställe 33
2.3 Den statliga inkomstskatten 34
2.4 Kapitalbeskattningen 34
2.4.1 Förmögenhetsbeskattningen 34
2.4.2 Arvs- och gåvobeskattningen 36

3 *Staketmetoden — motiv för införande av en ny beskattningsordning för enskilt bedriven näringsverksamhet* . . 37

4 *Staketmetoden — en modell för beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet* 43
4.1 Inkomst av näringsverksamhet 44
4.2 Inkomst av eget företag 50

5 *Vissa statistiska uppgifter om enskilt bedriven näringsverksamhet* 55
5.1 Uppgifter om antalet skattskyldiga 55
5.2 Vissa uppgifter om skatteunderlag och skattebelopp 57

6 *Närmare om den tekniska utformningen av ett beskattningssystem enligt staketmetoden* 59
6.1 Fastigheters behandling 59
6.2 Staketmetoden och resultatreglerande åtgärder . . . 66
6.3 Med uttag jämställda transaktioner 79
6.4 Behandlingen av i näringsverksamheten uppkommet underskott 81
6.5 Staketmetoden och byte av företagsform 86
6.6 Avveckling av näringsverksamhet 88
6.7 Staketmetoden och den årliga förmögenhetsbeskattningen 90
6.8 Staketmetoden och arvs- och gåvobeskattningen . . 92
6.9 Staketmetoden och uppbörd av skatt 99
6.10 Staketmetoden och sociala avgifter 101

7 *Av kommittén utarbetade författningstexter* 107
7.1 Inledning (allmänna synpunkter) 107
7.2 Förslag till lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 109
7.2.1 Kommentar 119
7.3 Förslag till ändringar i kommunalskattelagen 129
7.3.1 Kommentar 155
7.4 Förslag till ändringar i lagen om statlig förmögenhetsskatt 163
7.4.1 Kommentar 170

8 *Bokföringsregler och skattekontroll* 175
8.1 Frågor om en gemensam bokföringslag 175
8.2 Redovisningsregler föranledda av införandet av en beskattning enligt staketmetoden 178
8.3 Kontrollfrågor 182

9 *Övergångsfrågor* 185

10 *Staketmetoden och 1982 års inkomstskattereform* 189

Bil 1 Sammanställning i blankettform av uppgifter för skattemässig redovisning av inkomst av eget företag och inkomst av näringsverksamhet . . 195

Bil 2 En jämförelse mellan bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen 201

Sammanfattning

I detta betänkande lägger företagsskattekommittén fram ett principförslag om en ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet. Förslaget berör alltså inte reglerna för beskattning av näringsverksamhet som bedrivs i andra företagsformer (såsom i aktiebolag eller i handelsbolag). Förslaget går ut på att näringsverksamhet som bedrivs i enskild form skall göras till en självständig enhet i skattehänseende. Förslaget medför däremot ingen ändring i företagarens civilrättsliga ansvar för förbindelser som han ingått i och för näringsverksamheten. I debatten kring dessa frågor brukar saken uttryckas så att det från skattesynpunkt skall sättas ett "staket" kring näringsverksamheten varvid uttag från densamma inte skall kunna göras utan skattekonsekvenser *(staketmetoden)*.

Kommittén erinrar om att frågan om en skattemässig uppdelning av årsresultatet av enskilt bedriven näringsverksamhet i en företagsdel och en persondel är föremål för diskussion även i våra nordiska grannländer. Som *motiv* har angetts att en sådan beskattningsordning skulle på ett påtagligt sätt underlätta uppbyggnaden av rörelsekapital i företagen och därigenom stimulera till ökad företagsamhet. Samtidigt skulle näringsidkarens personliga beskattning på ett riktigare sätt än vad som för närvarande är fallet kunna anpassas till den beskattning som idag gäller för löntagare. Dessa motiv kan också anföras när det gäller beskattningsförhållandena i Sverige. Ytterligare motiv för införandet av en beskattning enligt staketmetoden hos oss är att metoden skulle innebära förenklingar i skattereglerna och möjliggöra en reformering av den nuvarande förvärvskälleindelningen. I sistnämnda hänseende skapas också förutsättningar för en rimlig lösning av de problem rörande rätten till underskottsavdrag mellan olika förvärvsgrenar, som uppkommit genom 1982 års inkomstskattereform. Beträffande motiven för en reform kan i övrigt hänvisas till den redogörelse som kommittén lämnar i kap. 3.

Staketmetoden som beskattningsform skulle innebära *en ge-*

nomgripande teknisk omläggning av systemet för beskattning av enskilda företagare och komma att beröra ett mycket stort antal skattskyldigas deklarationsförhållanden. Kommittén har därför ansett att utredningsarbetet nu bör begränsas till att avse utformandet av en modell för en teknisk lösning av frågorna. Först sedan berörda myndigheter, branschsammanslutningar och intresseorganisationer genom ett remissförfarande haft tillfälle att framföra synpunkter på behovet av en reform och utformningen av densamma blir det enligt kommittén möjligt att ta politisk ställning till frågan om ett slutligt förslag skall utarbetas.

Den av kommittén framlagda modellen för en beskattning enligt staketmetoden bygger på grundtanken att i näringsverksamheten uppkommen vinst, som företagaren låter stå kvar i verksamheten eller — för att använda bilden med staketet — inte för över staketet, endast skall beskattas med en lågprocentig statlig skatt. Vinst som näringsidkaren tar ut för att använda för konsumtion eller annat privat ändamål skall däremot på vanligt sätt beskattas enligt den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalan.

Kommittén redogör för *två olika alternativ för den proportionella skatten på sparade vinstmedel.* I det ena alternativet har skattesatsen angetts till 30 procent och i det andra alternativet till 10 procent. Den 30-procentiga skatten förutsätts få avräknas mot den skatt som näringsidkaren senare har att erlägga när han tar ut sparade vinstmedel. Den 10-procentiga skatten skall däremot vara en definitiv skatt som alltså inte skall beaktas vid bestämmandet av företagarens personliga skatt. För egen del förordar kommittén alternativet med en definitiv 10-procentig skatt. Alternativet med en avräkningsbar skatt skulle skapa betydande administrativa problem. Vid diskussionerna inom kommittén har ifrågasatts om systemet över huvud taget kan göras praktiskt hanterligt. För övrigt är det tveksamt om man inom ett system med en 30-procentig skatt på ej uttagna vinstmedel, låt vara att skatten senare får avräknas, skulle kunna uppnå de positiva effekterna för kapitalbildningen i företaget, som staketmetoden avser att tillskapa.

I sammanhanget framhåller kommittén att en definitiv skatt på sparade vinstmedel från rent formella synpunkter kanske kan uppfattas som en form av dubbelbeskattning. Vid en jämförelse med dagens situation måste emellertid uppmärksammas att skatten endast utgår på vinstmedel som näringsidkaren sparar innanför staketet. Avdrag har således först gjorts för näringsidkarens egna uttag. Den möjlighet till obundna skattekrediter som staketmetoden erbjuder måste ställas i relation till kostnaden för andra krediter. Så betraktat kan systemet med en definitiv skatt på 10

procent enligt kommitténs mening inte sägas innebära en dubbelbeskattning.

I kommitténs förslag avses med *näringsverksamhet* vad som enligt kommunalskattelagen är att hänföra till jordbruk, skogsbruk och rörelse. Som näringsverksamhet räknas även innehav av konventionellt beskattad annan fastighet. Däremot lämnas schablonbeskattade fastigheter utanför systemet.

Med staketmetoden införs, såsom redan antytts, en *ny förvärvskälleindelning*. All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver utgör en förvärvskälla. Om näringsverksamheten omfattar flera olika verksamhetsgrenar, som idag utgör särskilda förvärvskällor, kan man alltså i fortsättningen inte i beskattningshänseende tala om "underskott" i en av dessa grenar. Det är det samlade resultatet som utvisar om det föreligger vinst eller underskott. En lönsam verksamhetsgren kan således bära en olönsam. Detta anses gynnsamt ur företagssynpunkt eftersom det kan uppmuntra till nyföretagande. Den värdemässiga begränsning av underskottsavdrag, som 1982 års inkomstskattereform medför i dessa fall, bortfaller i ett system uppbyggt enligt staketmetoden.

Den skattemässiga uppdelningen av inkomst av näringsverksamhet i två delar har författningstekniskt lösts på följande sätt. I en särskild lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har sammanförts de bestämmelser som skall gälla för inkomstberäkningen innanför staketet. För beskattningen av näringsidkarens egna uttag har i kommunalskattelagen införts ett nytt inkomstslag benämnt inkomst av eget företag.

Till den särskilda *lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet* har överförts de bestämmelser i kommunalskattelagen som reglerar beskattningen av jordbruk, skogsbruk, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse, som bedrivs av enskilda näringsidkare. Beträffande själva inkomstberäkningen utgår kommitténs förslag i huvudsak från kommunalskattelagens intäkts- och kostnadsbegrepp. Genom sammanföringen till en förvärvskälla har regelsystemet kunnat förenklas och göras mer överskådligt.

I det nya inkomstslaget *inkomst av eget företag* skall näringsidkaren redovisa sina uttag från näringsverksamheten. Uttagen kan avse kontanta medel men också gälla förbrukning av varor eller produkter från verksamheten, utnyttjande av företagets tjänster eller privatbruk av tillgångar för vilka kostnaderna belastat verksamheten. Med uttag skall jämställas vissa transaktioner t. ex. då näringsidkaren tagit upp ett privat lån och som säkerhet använt tillgångar i näringsverksamheten eller då lån från företaget lämnats till en näringsidkaren närstående person. Det bör kanske i sammanhanget påpekas att näringsidkaren själv inte kan låna

medel från näringsverksamheten eftersom tillgångarna civilrättsligt är hans egendom.

Den av kommittén utarbetade modellen för en beskattning enligt staketmetoden bygger bl. a. på den principen att innanför staketet inte skall finnas tillgångar som vid försäljning skall beskattas inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. *Fastigheter som används i näringsverksamheten* utgör därför inte i skattemässig mening anläggningstillgång i denna utan behandlas som näringsidkarens "privata" tillgång. Driften och förvaltningen av fastigheten ingår däremot som ett led i näringsverksamheten. Detta medför att även fastighetskostnaderna måste fördelas. Kostnader som inte är att hänföra till den löpande driften behandlas som näringsidkarens egna kostnader. Hit hör t. ex. värdeminskningsavdragen, skogsavdragen och substansminskningsavdragen. Dessa avdrag skall göras vid beräkning av inkomsten av eget företag. I näringsverksamheten skall däremot göras avdrag för alla driftkostnader såsom kostnad för reparation och underhåll, uppvärmning och ränta på upplånat i fastigheten nedlagt kapital. Beträffande fastigheternas behandling kan i övrigt hänvisas till kap. 6.1.

I ett skattesystem, där alternativet med en 10-procentig skatt på sparade vinstmedel genomförts, kan flertalet av *de resultatreglerande åtgärder,* som enligt dagens ordning kan vidtagas för att åstadkomma en utjämning av inkomsterna, slopas. Detta skulle medföra en betydande förenkling av taxeringsarbetet och också minska det administrativa arbetet med de många olika kontoinsättningarna. Enligt kommitténs mening behöver endast reglerna om lagernedskrivning (resp. lönebaserad resultatutjämningsfond) samt om avsättning till eldsvådefonder bibehållas efter en övergång till beskattning enligt staketmetoden.

En fråga som kräver särskild uppmärksamhet är hur ett *underskott i näringsverksamheten* skall behandlas. Enligt kommitténs uppfattning bör en näringsidkare, som tillskjuter medel för att täcka ett underskott, få göra detta med medel som inte blivit beskattade hos honom själv. En sådan ordning har synts rimlig i ett system, där näringsidkaren blir beskattad för alla uttag som han gör från näringsverksamheten. Tekniskt har frågan lösts så att näringsidkaren får rätt att göra ett allmänt avdrag i den egna deklarationen med belopp som motsvarar vad han tillskjutit för att täcka underskottet.

När det gäller *kapitalbeskattningen* (den årliga förmögenhetsbeskattningen samt arvs- och gåvobeskattningen) har kommittén ansett att i detta betänkande endast skall behandlas sådana ändringar i gällande bestämmelser som blir en direkt följd av förslaget om en inkomstbeskattning enligt staketmetoden. Enligt kom-

mitténs mening bör vid förmögenhetsberäkningen beaktas att på de innanför staketet hopsamlade vinstmedlen vilar en latent skatteskuld. Kommittén föreslår därför — efter förebild av hur skogskontomedel och liknande behandlas idag — en reduktion av vinstmedlen till femtio procent. Fastigheternas behandling i inkomstskattehänseende har föranlett en ganska genomgripande redaktionell omarbetning av reglerna om värderingen av sådan förmögenhet som är nedlagd i rörelse och jordbruk.

För enskilt bedriven näringsverksamhet finns idag två redovisningssystem, bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen. Enligt kommitténs mening blir det nödvändigt att i ett skattesystem enligt staketmetoden, där all näringsverksamhet utgör en förvärvskälla, ha *enhetliga allmänna redovisningsregler*. Kommittén förordar därför — i huvudsaklig överensstämmelse med vad som anförs i en inom justitiedepartementet upprättad promemoria som fogats till betänkandet som Bilaga 2 — att de nuvarande båda redovisningssystemen sammanförs till ett system.

Utöver de regler som meddelas i bokföringslagen förutsätter en beskattning enligt staketmetoden *vissa speciella skattemässiga redovisningsregler*. Framförallt gäller detta redovisningen av det egna kapitalet i verksamheten. I detta hänseende föreslår kommittén att det skall finnas två konton för eget kapital, ett konto för tillskjutet kapital och ett konto för ackumulerade vinstmedel. Vidare torde vissa kompletterande föreskrifter böra meddelas om den löpande bokföringen och om behandlingen av underskott (se härom närmare i kap. 8.2).

I ett särskilt avsnitt (8.3) diskuterar kommittén olika *kontrollfrågor*. Kommittén framhåller att vid brister i redovisningen blir utgångspunkten vid taxeringen att oredovisade intäkter förutsätts vara uttagna från verksamheten. Det oredovisade beloppet skall därför tas upp som intäkt av eget företag. I de fall då redovisningen är så bristfällig att den över huvud taget inte kan läggas till grund för taxering skall en skönsmässig höjning göras av inkomsten av eget företag. Någon möjlighet att i detta fall ackumulera vinster i verksamheten föreligger inte.

En beskattning enligt staketmetoden torde inte medföra någon förändring av den sammanlagda skattebelastningen för i enskild form bedriven näringsverksamhet sett över hela verksamhetstiden. Däremot kan det naturligtvis uppkomma förskjutningar i skatteunderlaget mellan olika beskattningsår. I kap. 5 redovisas visst statistiskt material beträffande *de stats- och kommunfinansiella effekterna* av ett genomförande av en inkomstbeskattning enligt staketmetoden.

1 Inledning

1.1 Tilläggsdirektiven

Vid regeringssammanträde den 13 maj 1982 beslutade regeringen om tilläggsdirektiv till 1980 års företagsskattekommitté. Chefen för budgetdepartementet, statsrådet Wirtén, anförde därvid följande:

Rörelse, jordbruk och annan näringsverksamhet kan bedrivas i olika företagsformer. De viktigaste är enskild firma, enkelt bolag, handelsbolag och aktiebolag.

Civilrättsligt gäller att handelsbolag och aktiebolag är juridiska personer som kan förvärva egna tillgångar och ådra sig skulder. Det motsatta gäller för enskilda firmor och enkla bolag. I skattehänseende går den väsentliga skiljelinjen mellan å ena sidan aktiebolaget och å andra sidan de övriga företagsformerna. Ett aktiebolag är ett särskilt skattesubjekt och bolagets vinster beskattas i princip först hos bolaget och sedan — när de delas ut — hos aktieägarna. Ett eventuellt underskott i aktiebolagets verksamhet påverkar inte beskattningen av ägarnas övriga inkomster. Varken handelsbolaget eller det enkla bolaget är något skattesubjekt utan verksamhetens över- eller underskott fördelas mellan delägarna. Även i den enskilda firman påverkar verksamhetens resultat direkt ägarens beskattning.

1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13) skall enligt sina direktiv (Dir 1979:106) bl. a. se över beskattningsreglerna för handelsbolag. I direktiven anges att kommittén bör ha stor frihet att pröva olika metoder vid utformningen av ett nytt skattesystem för handelsbolag. En väg sägs vara att göra handelsbolaget till ett skattesubjekt. En annan lösning, som nämns i direktiven, är att behålla nuvarande huvudprinciper men införa begränsningar i delägarnas möjligheter att med verkan i skattehänseende utnyttja underskott i bolagets verksamhet.

I den av regeringen nyligen avlämnade propositionen om reformerad inkomstbeskattning (prop. 1981/82:197) föreslås bl. a. en särskild begränsning av det skattemässiga värdet av underskottsavdrag utöver vad som följer automatiskt av sänkta marginalskatter. Fr. o. m. år 1985, dvs. när reformen avses vara fullt genomförd, skall ett underskott minska skatten med högst omkring 50 %. Detta gäller även i de högre inkomstlägen där skatten på en inkomstökning är större än 50 %. I propositionen föreslås att högre marginalskatt än omkring 50 % skall tas ut endast om inkomsten överstiger den s. k. brytpunkten vid sexton basenheter (motsvarande 110 400 kr. år 1982).

För personer med inkomster högre än brytpunkten innebär de nya reglerna bl. a. att en inkomstökning kan belastas med upp till 80 % i skatt medan en ökning av ett underskottsavdrag minskar skatteuttaget med

högst omkring 50 % av avdragsbeloppet. Sådana personer kommer att få ett intresse av att föra över avdrag från den förvärvskälla som ger underskott till en förvärvskälla som visar överskott. Likaså kan det vara fördelaktigt att föra över intäkter från en vinstgivande till en förlustbringande verksamhet.

Utrymmet för obehörig överföring av avdrags- eller intäktsposter torde vara störst i fråga om räntor. En person söker exempelvis hänföra räntekostnader avseende en villafastighet eller annan privat egendom till sin rörelse eller till sitt jordbruk. I 44 § kommunalskattelagen (1928:370) finns visserligen regler om i vilken förvärvskälla räntekostnader skall redovisas. Dessa regler är emellertid, bl. a. därför att en enskild persons företagsförmögenhet och privatförmögenhet inte utgör två klart avgränsade egendomsmassor, svåra att tillämpa och kontrollera.

Av det anförda framgår att gränsdragningen mellan de tillgångar och skulder som tillhör näringsverksamheten och näringsidkarens privata tillgångar och skulder kommer att få avsevärd ökad betydelse när skattereformen är genomförd. Mot bl. a. denna bakgrund uttalades i den promemoria som låg till grund för propositionen (Ds B 1981:16, Reformerad inkomstbeskattning), att det kunde finnas anledning att försöka skapa ett system där företagsförmögenheten i den enskilda firman hålls åtskild från ägarens privata förmögenhet. Tanken är alltså att sätta ett "staket" kring företagsförmögenheten, varvid t. ex. uttag från densamma inte skall kunna ske utan skattekonsekvenser.

En skattemässig uppdelning mellan en persons privata ekonomi och en av honom bedriven näringsverksamhet ter sig som ett djupgående ingrepp i dagens ordning och kräver tämligen ingående undersökningar. I promemorian föreslogs därför att denna uppgift borde anförtros åt 1980 års företagsskattekommitté. Att utarbeta förslag till förbättringar och förtydliganden inom ramen för dagens principer borde däremot uppdras åt kommittén (B 1980:05) om underskottsavdrag, KUSK.

För egen del vill jag först konstatera att man vid utformningen av ett regelsystem som syftar till att minska risken för obehörig sammanblandning av näringsverksamhet och den privata ekonomin kan välja mellan två huvudalternativ. Det ena är att med bibehållande av den nuvarande kopplingen mellan näringsverksamhetens resultat och ägarens egen taxering se över reglerna för inkomstberäkningen. En sådan översyn skulle i första hand gälla förvärvskällebegreppets innebörd och rätten till kvittning mellan förvärvskällor med överskott och förvärvskällor med underskott. Samtidigt kunde det övervägas att begränsa utrymmet för t. ex. olika former av stimulansavdrag och skattekrediter. Det andra huvudalternativet är att behandla varje enskild firma — och även enkla bolag och handelsbolag — som ett särskilt skattesubjekt. Ägarens taxering skulle i detta fall i princip vara oberoende av näringsverksamhetens resultat. I stället skulle — i likhet med vad som gäller i fråga om aktiebolag — ägaren inkomstbeskattas för vad han tillgodogör sig av tillgångarna i näringsverksamheten.

Enligt min uppfattning är det naturligt att den kommitté som har att ta ställning till om ett handelsbolag bör vara ett särskilt skattesubjekt också behandlar frågan om det är önskvärt och möjligt att i skattehänseende på ett mer genomgripande sätt skilja mellan näringsverksamhet och ägarens privata ekonomi. Som föreslagits i den nämnda promemorian bör således företagsskattekommitténs utredningsuppdrag utvidgas till att omfatta denna uppgift. Utrymmet för kvittning mellan olika förvärvskällor och därmed sammanhängande frågor kan däremot ses

som en del av de generella problemen med underskottsavdrag. Dessa frågor bör ses över av KUSK.

Jag övergår nu till att något beröra efter vilka riktlinjer företagsskattekommitténs arbete med en staketmetod för enskilt bedriven näringsverksamhet bör utföras. Ett grundläggande spörsmål är om denna näringsverksamhet skall inkomstbeskattas och vilken skatteskala som i så fall bör gälla. Så länge ägaren löpande tillgodogör sig verksamhetens överskott skall givetvis ingen dubbelbeskattning ske. Fråga är emellertid vad som skall gälla för ett överskott som sparas. Därvid gäller å ena sidan att en beskattning av själva näringsverksamheten kan leda till att överskottet beskattas två gånger, vilket talar för att en sådan beskattning måste hållas på en mycket låg nivå. Å andra sidan kan en låg — eller en helt slopad — beskattning av näringsverksamheten framstå som alltför förmånlig jämfört med andra företagsformer och även öppna möjligheter till missbruk. Om ägaren inte behöver göra några uttag från näringsverksamheten skulle nämligen ett överskott inte alls eller blott till en mindre del träffas av skatt. Investeringar av olika slag skulle därigenom kunna finansieras med obeskattade medel. Detta skulle i sin tur kräva regler som effektivt förhindrar att ägaren — eller någon anhörig — skattefritt tillgodogör sig den i näringsverksamheten ackumulerade förmögenheten. Kommittén bör i detta sammanhang belysa bl. a. de skattemässiga konsekvenserna av lån från och belåning av näringsverksamheten samt vad som bör gälla om ägaren överlåter verksamheten eller om denna tillfaller ny ägare genom exempelvis arv.

Ett sätt att undvika såväl dubbelbeskattning som de problem som är förenade med en alltför låg beskattning av näringsverksamheten kan vara att införa ett avräkningssystem. Ett sådant system innebär att ett överskott i näringsverksamheten visserligen träffas av skatt men att denna skatt tillgodoräknas ägaren när denne senare skall taxeras för de uttagna överskottsmedlen. Den sammanlagda beskattningen blir därigenom inte högre än om ägaren omedelbart har tillgodogjort sig det i näringsverksamheten uppkomna överskottet. Kommittén bör belysa skillnaden mellan ett sådant avräkningssystem och en ordning av det slag jag förut skisserat och redovisa de förslag som föranleds av jämförelsen.

Utformningen av de regler som skall gälla för själva näringsverksamheten påverkas avsevärt av frågan i vad mån verksamheten skall anses utgöra ett självständigt skattesubjekt. Det är t. ex. givet att åtskilliga av de nuvarande bestämmelserna om stimulansavdrag och uppbyggnad av skattekrediter kan avvaras om skatteuttaget i näringsverksamheten är lågt eller obefintligt. Detsamma gäller vissa av de bestämmelser som tar sikte på periodiseringen av inkomster och utgifter. Kommittén måste också reglera de skattemässiga konsekvenserna av att egendom förs över staketet, dvs. från näringsverksamheten till ägaren eller omvänt. Därvid synes ledning i första hand böra hämtas från de regler som gäller mellan ett fåmansägt aktiebolag och bolagets företagsledare. Utgångspunkten bör sålunda vara att utbetalningar till ägaren minskar skatteunderlaget i näringsverksamheten samtidigt som ägaren beskattas för dessa belopp. Motsvarande bör i princip gälla om näringsverksamheten belastas med utgifter för naturaförmåner, exempelvis fri bostad, kost eller bil. En återbetalning av ett av ägaren tidigare tillskjutet belopp synes dock rimligen inte böra utlösa någon beskattning.

En konsekvens av det nu skisserade systemet är, som tidigare antytts, att näringsverksamhetens resultat inte i sig påverkar ägarens taxering.

Det kan dock finnas anledning att i särskilda situationer frångå denna princip. Jag syftar t. ex. på det fallet att ägaren tillskjuter medel för att täcka en i näringsverksamheten uppkommen förlust. Kommittén bör överväga om ägaren i sådana situationer skall kunna få avdrag för tillskjutet belopp. En annan fråga som kommittén bör ta ställning till är i vad mån tillgångar och skulder i näringsverksamheten bör påverka ägarens förmögenhetsbeskattning.

Ett system som bygger på att enskild näringsverksamhet i skattehänseende behandlas som en från ägarens privatekonomi skild enhet ger upphov till åtskilliga problem av kontroll- och uppbördsteknisk natur. Systemet förutsätter exempelvis att samtliga transaktioner mellan ägaren och näringsverksamheten bokförs på ett tillförlitligt sätt. Kommittén bör redovisa de ändringar i taxeringslagen (1956:623), bokföringslagen (1976:125) och jordbruksbokföringslagen (1979:141) som föranleds av kommitténs förslag. Ställning måste också tas till på vilket sätt preliminär skatt skall erläggas för den inkomst som skall beskattas i näringsverksamheten eller hos ägaren. En härmed sammanhängande fråga är om ägaren skall redovisa uttagna vinstmedel som inkomst av tjänst eller som inkomst av den aktuella näringsverksamheten. Frågan kan ha betydelse bl. a. vid beräkningen av socialavgifter och för den skattemässiga behandlingen av dessa.

Av vad jag anfört i det föregående följer att det föreligger ett samband mellan företagsskattekommitténs utvidgade utredningsuppdrag och det arbete som utförs av KUSK. Det kan därför finnas anledning för dessa kommittéer att samordna utredningsarbetet, t. ex. vad gäller insamling och bearbetning av taxeringsstatistik. Kommittéerna bör vidare hålla varandra underrättade om gjorda ställningstaganden som bedöms vara av intresse för den andra kommittén. Jag vill slutligen nämna att frågan om att göra enskilt bedriven näringsverksamhet till en självständig enhet i skattehänseende utförligt behandlats i en bilaga till realskatteutredningens betänkande (SOU 1982:2, bil. 2). Som anges i denna bilaga har utredningsförslag med liknande inriktning lagts fram i andra nordiska länder. Företagsskattekommittén bör ta del av detta material samt de remissyttranden som avges med anledning av bilagan.

Samma dag beslutade regeringen om tilläggsdirektiv till kommittén (B 1980:05 KUSK) om underskottsavdrag. KUSK skulle enligt sina ursprungliga direktiv (Dir 1980:11) se över reglerna om rätten till underskottsavdrag vid inkomsttaxeringen och föreslå lämpliga begränsningar. Utgångspunkten för detta utredningsuppdrag var naturligen de då gällande reglerna om underskottsavdrag m. m. och de problem som dessa kunde anses ge upphov till. Förutsättningarna för kommitténs uppdrag ändrades emellertid genom 1982 års inkomstskattereform. Enligt tilläggsdirektiven (Dir 1982:30) skulle KUSK i stället undersöka i vad mån indelningen i och den närmare utformningen av olika förvärvskällor kunde behöva ändras med hänsyn till de nya reglerna för underskottsavdrag. Vidare skulle KUSK se över reglerna för förlustutjämning i visst avseende och reglerna för underskottsavdrag vid den kommunala beskattningen.

Vid sammanträde den 7 april 1983 beslutade regeringen att

KUSK:s uppdrag skulle upphöra. Samtidigt förordnades att kommitténs arbetsuppgifter skulle övertas av 1980 års företagsskattekommitté utom såvitt avsåg frågor rörande fritidsfastigheter som skulle övertas av bostadskommittén (Bo 1982:02).

De utredningsuppgifter som genom regeringens beslut överförts till företagsskattekommittén berör delvis frågor som har ett nära samband med kommitténs uppdrag att utarbeta ett förslag till beskattning enligt staketmetoden. Här återges därför innehållet i tilläggsdirektiven för KUSK i de delar som är av intresse i detta sammanhang.

Beträffande *frågan om förvärvskällornas utformning* anförde departementschefen bl. a. följande:

Vid en sådan översyn blir det inte bara en fråga om vart olika intäkter eller utgifter skall höra. Översynen måste även ta sikte på de grundläggande reglerna rörande förvärvskällebegreppet. Den nuvarande regleringen av denna sak bör alltså omprövas. Som exempel på några hithörande frågor kan nämnas om en jordbruksfastighet skall kunna ingå i rörelse eller om en byggmästares rörelse och fastighetsinnehav skall kunna utgöra en enda förvärvskälla. I översynen ingår även att undersöka i vad mån något av de nuvarande inkomstslagen kan undvaras för framtiden genom att i stället få redovisas inom ett annat inkomstslag. Med tanke på dessa frågors betydelse bör de utredas med förtur.

En särskild fråga som hänger samman bl. a. med förvärvskällornas utformning gäller möjligheterna att begränsa rätten till avdrag för privata ränteutgifter där dessa inte utgör underskottsavdrag. Vissa tillgångar som ingår i en näringsverksamhet används samtidigt privat. En ränteutgift som belöper på en sådan tillgång har då i princip delvis karaktär av privat levnadskostnad och borde då också ge samma skattemässiga effekter som en privat ränteutgift utan samband med näringsverksamheten. För vissa i praktiken vanligen förkommande fall, i första hand jordbrukets bostäder samt bilar som redovisas i näringsverksamheten och samtidigt också utnyttjas privat, har lösningar föreslagits redan i propositionen. KUSK bör givetvis vara oförhindrad att pröva om dessa, i ljuset av de mer allmänna övervägandena, kan behöva modifieras i ett eller annat hänseende. Den nyss nämnda frågan har också en mer praktisk aspekt.

En ränteutgift för en skuld som avser den skattskyldiges personliga levnadskostnader hör normalt hemma i förvärvskällan kapital. För t. ex. en rörelseidkare kan det då för att undvika ett underskott i den förvärvskällan vara frestande att i stället försöka göra ränteavdraget i rörelsen och alltså kunna kvitta det mot rörelseinkomsterna. Visserligen finns det regler i 44 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, som närmare anger i vilken förvärskälla olika ränteavdrag skall göras. Dessa regler torde emellertid inte alltid vara lätta att hantera i praktiken, bl. a. eftersom man i det enskilda fallet kan möta särskilda utredningsproblem. En uppgift för KUSK bör därför bli att söka skapa klarare regler för ränteutgifternas fördelning.

KUSK bör även behandla de förslag till undantag från avdragsbegränsningen (kvittningsförbudet) som har lagts fram. Dessa motiveras direkt av det nuvarande sättet att avgränsa olika förvärvskällor. Villaägarens rätt att kvitta underskott från fastigheten mot kapitalinkomster

har fått införas på grund av att det i vissa situationer kan bero på tillfälligheter i vilket inkomstslag redovisningen skall ske. Det andra undantaget från kvittningsförbudet innebär att man för att inte försvåra köp eller andra förvärv av familjeföretag infört en rätt att räkna av ränta som hänför sig till skuld för förvärvet mot överskott från näringsverksamheten. Beroende på vilken företagsform det är fråga om kan ränteunderskottet komma att kvittas mot tjänsteinkomst, nämligen om företaget är ett aktiebolag, eller mot rörelse- eller fastighetsinkomster om verksamheten drivs i direktägd form eller genom handelsbolag.

KUSK bör undersöka om ytterligare undantag från kvittningsförbudet kan visa sig motiverade, med tanke på andra situationer än de nyss nämnda där dagens regler om förvärvskälleuppdelning kan ge ett olämpligt resultat, eller t. ex. med tanke på situationen för nystartade verksamheter. Alternativt kan det visa sig att ändrade regler för avgränsningen av olika förvärvskällor kan göra det möjligt att helt eller delvis avvara undantagen.

KUSK bör alltså ta upp sådana frågor som rör omfattningen av olika förvärvskällor, liksom utrymmet för kvittning mellan skilda sådana. Däremot bör det vara en uppgift för 1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13) att studera den principiellt betydligt mer omvälvande förändring som nämns i departementspromemorian, nämligen möjligheten att skapa ett system där man för näringsidkare upprätthåller en skattemässig gräns mellan den privatekonomiska sfären och näringsverksamheten. Självfallet har dock dessa frågor sådana beröringspunkter som motiverar ett nära samarbete mellan de båda kommittéerna.

Beträffande *frågan om underskottsavdragen vid den kommunala beskattningen* anförde departementschefen:

Ett vanligt förekommande fall där den kommunala avdragsbegränsningen aktualiseras är det när en person förvärvar en fritidsfastighet och tar upp lån för denna. Ligger då fastigheten inte i hemortskommunen, så betyder det i de flesta fall att ett underskott på grund av låneräntorna inte kan utnyttjas vid kommunaltaxeringen. En annan vanlig situation är att en rörelseidkare bedriver sin rörelse i en annan kommun än där han är bosatt. Har han då ett eget hem som är belånat, så kan ett uppkommande underskott inte kvittas kommunalt mot rörelseinkomsten. I betänkandet (SOU 1981:95) Tillväxtkapital har vidare utredningen angående de små och medelstora företagens situation påtalat att nuvarande regler om den kommunala avdragsbegränsningen kan försvåra riskkapitalanskaffning t. ex. genom försäljning av patenträttsandelar eller andelar i kommanditbolag.

Inte minst besvärande är att det många gånger blir skilda beskattningsresultat i situationer som materiellt ter sig likadana. Om rörelseidkaren i exemplet således i stället drivit sin verksamhet i aktiebolagsform skulle inga kvittningsproblem föreligga eftersom såväl inkomst av tjänst som inkomst av kapital beskattas i hemortskommunen. Om innehavet av fritidsbostaden arrangeras i form av en bostadsrättsförening skall medlemmarnas ränteavdrag göras i hemortskommunen och uppkommande underskott kan då kvittas. Huruvida kvittning av ett visst underskott är möjlig eller ej kan också påverkas helt överraskande genom ändringar i den kommunala indelningen. Vidare är det också väl känt att avdragsbegränsningen i fastighetsfallen kan sättas ur spel t. ex. av makar genom att endast ena maken står som fastighetsägare medan andra maken står

för räntebetalningarna på lånen.

Jag kan för egen del instämma i att det finns goda skäl att ifrågasätta den kommunala avdragsbegränsningen. I och för sig kan det visserligen sägas att begränsningen ger uttryck för ett grundläggande drag i den kommunala beskattningens uppbyggnad, vilket gör att en ändring framstår som ett principiellt sett mycket långtgående ingrepp. Det får dock konstateras att utvecklingen i flera avseenden försvagat de principiella argumenten i sammanhanget. Genom tillkomsten och utbyggnaden av systemet för kommunal skatteutjämning har också en situation uppstått där de allra flesta kommuners faktiska inkomster inte primärt bestäms av det egna skatteunderlaget utan av det samlade skatteunderlaget i riket. Jag vill också påpeka att redan sådana ändringar i förvärvskälleindelningen som KUSK enligt vad jag förut sagt skall pröva får återverkningar även i fråga om avdragsbegränsningen kommunalt. Man kommer således redan där in på dessa frågor.

Enligt min mening bör mot denna bakgrund KUSK ges i uppdrag att närmare studera vad ett slopande — helt eller delvis — av den kommunala avdragsbegränsningen skulle betyda och att framlägga de förslag som kommittén finner motiverade. Därvid måste givetvis belysas förutom beskattningseffekterna i de enskilda fallen också återverkningarna på de kommunala skatteinkomsterna.

1.2 Utgångspunkter för uppdraget. Utredningsarbetets uppläggning och inriktning

Kommitténs uppgift är enligt tilläggsdirektiven att utreda frågan om en skattemässig uppdelning mellan en persons privata ekonomi och en av honom bedriven näringsverksamhet. Den närmaste anledningen till att denna fråga kom att aktualiseras våren 1982 var det förslag till en reformerad inkomstbeskattning som förelades riksdagen i propositionen 1981/82:197. I direktiven uttalas att gränsdragningen mellan de tillgångar och skulder som tillhör en näringsverksamhet och näringsidkarens privata tillgångar och skulder kommer att få avsevärd ökad betydelse när skattereformen är genomförd. Detta sammanhänger i sin tur med den begränsning av det skattemässiga värdet av underskottsavdrag och rätten till kvittning av underskott som ingår som ett led i skattereformen. I direktiven erinras om att i den promemoria (Ds B 1981:16, Reformerad inkomstbeskattning), som låg till grund för propositionen, saken uttryckts så att tanken var att sätta ett "staket" kring företagsförmögenheten, varvid t. ex. uttag från densamma inte skulle kunna ske utan skattekonsekvenser.

Även om sålunda bakgrunden till kommitténs utvidgade utredningsuppdrag närmast är övervägandena i samband med inkomstskattereformen om förvärvskällebegreppets innebörd och om rätten till kvittning står det dock klart att en övergång till en staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet är en

mycket genomgripande reform som får skattemässiga verkningar i många andra avseenden än de som direkt aktualiserades i samband med 1982 års omläggning av inkomstbeskattningen. Införandet av en staketmetod måste alltså ha en förankring i motiv med vidare syftning än de som kan hänföras till underskottsproblematiken i samband med inkomstskattereformen.

I direktiven har erinrats om att den allmänna frågan om att göra enskilt bedriven näringsverksamhet till en självständig enhet i skattehänseende tidigare behandlats i utredningsförslag både i Sverige och i andra nordiska länder. Det kan finnas anledning att här i korthet ange de motiv som i dessa förslag redovisats för införandet av en ny ordning för beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet.

När det gäller det *svenska* utredningsförslaget (Bil 2 i realbeskattningsutredningens betänkande SOU 1982:2) bör först observeras att syftet angivits vara att redovisa principerna för ett inkomstskattesystem utan rörelse- och jordbruksbeskattning. Förslaget avser således ett helt slopande av beskattningen av inkomster hänförliga till dessa inkomstslag både för aktiebolag och för enskilda firmor och handelsbolag. Det föreligger därför en väsentlig skillnad i förhållande till det mera begränsade utredningsuppdrag, som lämnats till kommittén. När det gäller den tekniska utformningen av ett inkomstskattesystem utan beskattning av rörelse och jordbruk anges emellertid även i detta utredningsförslag som en förutsättning, att det går att finna en rimlig metod för att skilja personbeskattningen från rörelse- och jordbruksbeskattningen. Beträffande motiven för en reform påpekas att den nuvarande sammanblandningen mellan privatekonomi och enskild näringsverksamhet medför svårigheter att uppfylla fördelningspolitiska intentioner och att effektivt lösa underskottsproblematiken. Särskilt blir det fallet då näringsverksamheten stimuleras genom olika typer av skattelättnader.

I *Norge* har frågan om att skilja beskattningen av näringsverksamheten från personbeskattningen varit föremål för utredning vid flera tillfällen. Senast har ett förslag med denna innebörd lagts fram av en av finansdepartementet tillsatt expertgrupp i betänkandet NOU 1983:26. I direktiven för gruppen angavs som skäl för en sådan uppdelning att det kunde vara önskvärt för att underlätta kapitalbildningen i av enskilda bedrivna rörelser och för att i högre grad likställa den skattemässiga behandlingen av enskild näringsverksamhet och beskattningen av löntagare.

Även i *Danmark* har frågan varit föremål för övervägande. I ett i juni 1981 framlagt betänkande (nr 925) har en statlig kommitté lämnat en redogörelse för hur en ändrad form av beskattning av personer, som bedriver självständig näringsverksamhet, skulle

kunna genomföras. Kommittén understryker att kommitténs undersökningar varit av teknisk art och att kommittén inte haft att ta ställning till huruvida en ny ordning bör genomföras eller ej. Enligt sina direktiv skulle kommittén överväga en ordning för beskattning av enskilda näringsidkare som skulle innebära att den del av näringsverksamhetens inkomst, som förblir innestående i verksamheten, skulle beskattas på samma sätt som inkomst i ett bolag. Den del av inkomsten som rörelseidkaren tar ut från verksamheten, skulle däremot dras av från verksamhetens skattepliktiga inkomst och beskattas tillsammans med rörelseidkarens övriga inkomster och efter de vanliga reglerna för beskattning av personlig inkomst.

I *Finland*[1] slutligen har det lagts fram flera förslag med nya modeller för företagsbeskattning. Förslagen innebär att personbeskattningen skall vara skild från rörelsebeskattningen och att det nu gällande systemet för rörelsebeskattning avskaffas och ersätts med nya skattesystem.

Liksom i våra nordiska grannländer kan det hos oss anföras två huvudmotiv för en övergång till staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet. Staketmetoden skulle på ett påtagligt sätt underlätta uppbyggnaden av kapital i företaget och därigenom stimulera till ökad företagsamhet. Näringsidkarens personliga beskattning skulle på ett riktigare sätt än vad som för närvarande är fallet kunna anpassas till den beskattning som i dag gäller för löntagare. Ytterligare motiv för en beskattning enligt staketmetoden är att metoden skulle medföra förenklingar i skattereglerna och även möjliggöra en reformering av den nuvarande förvärvskälleindelningen. Härigenom skulle skapas förutsättningar för en lösning av de underskottsproblem som i dag kan uppkomma när olika grenar av den skattskyldiges näringsverksamhet skattemässigt måste redovisas inom skilda förvärvskällor. Kommittén har i ett inledande avsnitt (kap. 3) lämnat en sammanfattande översikt av motiven för en övergång till beskattning enligt staketmetoden.

Övergång till en staketmetod för beskattning av i enskild form bedriven näringsverksamhet skulle komma att beröra ett mycket stort antal skattskyldiga. Även om de materiella reglerna för den skattemässiga inkomstberäkningen i stort sett kan bibehållas och även om det måste vara en strävan att finna tekniska lösningar som tillvaratar möjligheterna till förenklingar i skattesystemet kommer säkerligen en övergång till ett nytt tekniskt system att skapa betydande informationsproblem. Inom kommittén har det rått enighet om att vid en reform av denna omfattning är det rimligt att berörda myndigheter, branschsammanslutningar och

[1] Uppgifterna om förhållandena i Finland har hämtats från SOU 1982:2, bil. 2 s. 159

intresseorganisationer genom ett remissförfarande får möjlighet att framföra synpunkter på behovet och önskvärdheten av reformen innan ett slutligt förslag utarbetas. Kommittén har därför sett det som sin uppgift att nu lägga fram förslag till en teknisk lösning av problemen eller m. a. o. att utarbeta en modell för beskattning enligt staketmetoden.

På ett tidigt stadium av utredningsarbetet har det stått klart för kommittén att — även om det nu närmast är fråga om ett principbetänkande — den redovisade skattemodellen även bör omfatta förslag till lagtexter beträffande de mera centrala skatteförfattningarna. Enligt kommitténs mening kan en så genomgripande omläggning av skattesystemet, som det här skulle bli fråga om, inte bedömas utan att det också anges hur den rent författningstekniska sidan skall lösas. Kommittén är emellertid angelägen understryka att de framlagda författningsförslagen närmast är att se som en metod att klarlägga innebörden av de av kommittén förordade tekniska lösningarna. Kommittén är medveten om att vid ett slutligt ställningstagande till frågan om införandet av en staketmetod författningsförslagen kan behöva kompletteras. I sammanhanget kan nämnas att regeringen nyligen föreslagit att den kommunala beskattningen av juridiska personer skall upphöra fr. o. m. inkomståret 1985 (prop. 1983/84:133). Godtas detta förslag kan det förväntas att från lagteknisk synpunkt ganska omfattande ändringar kommer att göras i kommunalskattelagen. Detta kommer i sin tur att bli av betydelse vid utformningen av de ändringar i kommunalskattelagen som ett införande av en beskattning enligt staketmetoden aktualiserar.

En beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet enligt en staketmetod förutsätter ett regelsystem där personbeskattningen är skild från beskattningen av näringsverksamheten. Regler med denna innebörd nödvändiggör att ställning måste tas till en rad olika frågor som med dagens ordning inte föreligger. Kommittén har lagt upp sitt utredningsarbete enligt följande plan.

Först redovisas i kap. 4 översiktligt hur en modell för beskattning enligt staketmetoden skulle kunna se ut. Här diskuteras bland annat det grundläggande spörsmålet om och i så fall hur näringsverksamheten — som alltså förutsättes vara skild från näringsidkarens personliga beskattning — skall inkomstbeskattas. Kommittén redogör närmare för två olika alternativ för en sådan beskattning. Båda alternativen avser en proportionell statlig inkomstskatt. I det ena alternativet har skattesatsen angetts till 30 procent och i det andra alternativet till 10 procent. Den 30-procentiga skatten förutsätts få avräknas mot den skatt som

näringsidkaren senare har att erlägga för sina uttag från näringsverksamheten. Den 10-procentiga skatten skall däremot vara definitiv och således inte beaktas vid bestämmandet av näringsidkarens personliga skatt. För egen del har kommittén funnit att alternativet med en lågprocentig definitiv skatt måste ges ett klart försteg framför alternativet med en avräkningsbar skatt. De författningstexter kommittén utarbetat tar också sikte på alternativet med en definitiv skatt.

I det tidigare omnämnda betänkandet (SOU 1982:2) diskuterades ett helt slopande av rörelse- och jordbruksbeskattningen både för aktiebolag och för enskilda firmor och handelsbolag. Företagsskattekommitténs uppdrag avser endast enskilt bedriven näringsverksamhet. Att för denna företagsform föreslå en ordning, där endast uttag för privat konsumtion skulle träffas av skatt, medan näringsverksamhet, som bedrivs i andra företagsformer, skulle vara underkastad beskattning enligt nu gällande regler, inger starka betänkligheter. Risken för att näringsidkaren genom konstlade transaktioner försöker utan beskattningskonsekvenser förfoga över de ansamlade vinstmedlen skulle öka väsentligt. Därtill kommer att skattefrihet innanför staketet skulle förutsätta uppbyggnaden av ett särskilt kontrollsystem utanför den taxeringsmässiga kontrollen av avgivna deklarationer. Kommittén har därför inte ansett sig böra lägga ned arbete på att utforma ett alternativ med helt slopad skatt på näringsverksamhet som bedrivs i enskild form.

När det därefter gäller själva den tekniska utformningen av ett beskattningssystem enligt staketmetoden har kommittén valt att först i olika avsnitt (under kap. 6) behandla en rad speciella problem som måste lösas vid övergång till en beskattning enligt staketmetoden. Som exempel på sådana frågor kan nämnas tillskotts- och uttagsproblematiken, hur ett i näringsverksamheten uppkommet underskott skall behandlas, hur staketmetoden påverkar nuvarande lagstiftning om resultatreglerande åtgärder och vilka regler som skall gälla vid byte av företagsform och vid avveckling av näringsverksamhet. I ett särskilt avsnitt redogör kommittén för frågan om fastigheternas redovisning i ett system med beskattning enligt staketmetoden.

De av kommittén utarbetade författningstexterna redovisas i kap. 7. I ett inledande avsnitt lämnas en sammanfattande redogörelse för de principer kommittén följt vid utarbetandet av förslagen. Att lagtexten blivit relativt omfattande sammanhänger med att ett skiljande av personbeskattningen från beskattningen av näringsverksamhet nödvändiggör att reglerna om själva inkomstberäkningen måste överföras från kommunalskattelagen

till den särskilda lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Eftersom kommittén när det gäller de skattemässiga reglerna för inkomstberäkningen haft som utgångspunkt att det nuvarande intäkts- och kostnadsbegreppet i stort sett skall bibehållas, är författningsförslagen i denna del närmast att se som en redaktionell omarbetning av nuvarande lagtext. Kommittén har vid utformningen av lagtexten försökt öka överskådligheten i systemet genom att samordna reglerna för de olika verksamhetsgrenarna.

I direktiven anges att kommittén bör redovisa de ändringar i bokföringslagen (BFL) och jordbruksbokföringslagen (JBFL) som kan föranledas av kommitténs förslag. Kommittén har funnit det angeläget att i detta sammanhang pröva frågan om det över huvud taget är möjligt att ha kvar en särskild jordbruksbokföringslag efter en övergång till staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet. På uppdrag av kommittén har under ledning av kommitténs expert, hovrättsassessorn Per Pettersson, inom justitiedepartementet utarbetats en promemoria med en jämförelse mellan regelsystemen i de båda bokföringslagarna. I promemorian läggs också fram förslag om vissa justeringar i BFL vid en samordning av BFL och JBFL. Promemorian har fogats till detta betänkande som bilaga (Bilaga 2). På grundval av promemorian har kommittén i kap. 8 redovisat sina slutsatser. I nämnda kapitel lämnas också en redogörelse för de särskilda redovisningsregler som skall gälla för till näringsverksamheten tillskjutet kapital och eget kapital i form av innanför staketet hopsamlade vinstmedel. Slutligen behandlas i kap. 8 även olika kontrollfrågor.

Som tidigare nämnts har regeringen genom beslut den 7 april 1983 förordnat om avveckling av kommittén om underskottsavdrag (KUSK) och att KUSK:s arbetsuppgifter skall övertas av företagsskattekommittén. Enligt kommitténs uppfattning har beslutet den innebörden att det är de utredningsuppgifter, som KUSK erhöll genom tilläggsdirektiv den 13 maj 1982, som överförts till företagsskattekommittén. En beskattning enligt staketmetoden av enskilt bedriven näringsverksamhet kommer att i väsentliga hänseenden påverka underskottsproblematiken. Kommittén har därför inriktat utredningsarbetet på att först utforma reglerna för en beskattningsform enligt staketmetoden. I kap. 10 lämnar kommittén en redogörelse för vilka frågor beträffande underskottsavdragen som inte kan anses ha erhållit en lösning med staketmetoden. Dessa frågor torde få tas upp till behandling i ett kommande betänkande.

De av kommittén utarbetade reglerna för en beskattning enligt staketmetoden avser endast av enskild bedriven näringsverksam-

het. Bedrivs verksamheten i handelsbolagets form blir bestämmelserna alltså inte tillämpliga. Enligt kommitténs ursprungliga direktiv skall kommittén även se över beskattningsreglerna för handelsbolagen. I och för sig kan det beklagas att kommittén inte samtidigt som förslaget om en staketmetod läggs fram kan redovisa sina överväganden angående handelsbolagens skatteregler. Det har emellertid inte funnits praktiska möjligheter att samordna utredningsarbetet av dessa frågor. Kommittén räknar dock med att kunna slutföra uppdraget beträffande handelsbolagen i sådan tid att det skall bli möjligt för statsmakterna att göra en samtidig bedömning av båda förslagen före ett slutligt ställningstagande.

Huruvida en övergång till staketmetoden för beskattning av enskild näringsverksamhet kan få betydelse för tolkningen eller tillämpningen av avtal som Sverige ingått med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning har inte undersökts av kommittén.

2 Kortfattad översikt av det nuvarande regelsystemet för beskattning av näringsverksamhet

Såsom redan inledningsvis nämnts har utgångspunkten för kommitténs arbete varit att lägga fram ett förslag till en teknisk lösning av frågan om en beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet enligt en staketmetod. De materiella reglerna för själva inkomstberäkningen har däremot i princip inte tagits upp till omprövning. Med denna inriktning av utredningsarbetet har det inte ansetts erforderligt — eller ens möjligt inom ramen för detta betänkande — att lämna en mera fullständig redogörelse för gällande rättsregler. Som en bakgrund för en diskussion om den tekniska utformningen av en staketmetod har det dock ansetts lämpligt att i korthet redogöra för vissa grundläggande systematiska frågor i det nuvarande systemet.

I detta avsnitt lämnas först (kap. 2.1) en redogörelse för de olika företagsformer under vilka en näringsverksamhet kan bedrivas och hur dessa företagsformer behandlas i skattehänseende. Sedan länge gäller i Sverige att de materiella reglerna för hur den skattepliktiga inkomsten skall beräknas meddelas i kommunalskattelagen. Till denna lag hänvisas sedan i lagen om statlig inkomstskatt (se nedan kap. 2.3). I kap. 2.2 lämnas en översikt av systematiken i kommunalskattelagen i de delar som är av intresse för beskattningen av näringsverksamhet. Först behandlas i avsnitt 2.2.1 reglerna om inkomstslagen (17 §) och de olika förvärvskällorna (18 §). Därefter anges i avsnitt 2.2.2 efter vilka principer reglerna för inkomstberäkningen har redigerats när det gäller inkomst av jordbruksfastighet (21 och 22 §§), annan fastighet (24 och 25 §§) och rörelse (27—29 §§). Vidare behandlas (i avsnitt 2.2.3) vissa frågor om beskattningsort och fast driftställe.

I kap. 2.4 slutligen anges i vilka hänseenden särskilda bestämmelser har meddelats för förmögenhetsberäkningen vid kapitalbeskattningen (årlig förmögenhetsskatt, arvs- och gåvoskatt) beträffande tillgångar, som använts i näringsverksamhet.

2.1 Olika företagsformer

Näringsverksamhet kan bedrivas under olika företagsformer. Enskild firma, enkelt bolag, handelsbolag och kommanditbolag, aktiebolag och ekonomisk förening är de vanligast förekommande företagsformerna. Skillnaden mellan dem är av såväl civilrättslig som skatterättslig natur.

Civilrättsligt är handelsbolag, ekonomisk förening och aktiebolag juridiska personer. Det innebär att bolag och föreningar har sin egen förmögenhet och kan själva ingå och svara för förbindelser. En annan sak är att ägare av ett fåmansbolag i många fall måste ikläda sig ett borgensåtagande och på så sätt kan komma att få svara för de skulder som uppkommer till följd av bolagets verksamhet. Den enskilda firman och det enkla bolaget är däremot inte några juridiska personer. Det medför att de inte har någon egen förmögenhet som är avgränsad från näringsidkarens privata förmögenhet. Den enskilda firman eller det enkla bolaget kan inte förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter eller föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Det är näringsidkaren och bolagsmännen som personligen förvärvar rättigheter, ikläder sig skyldigheter och för talan inför domstolar och andra myndigheter. Handelsbolaget och kommanditbolaget intar en särställning. Sådant bolag är en juridisk person och har alltså sin egen förmögenhet. Samtidigt är bolagsmännen solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser. Kommanditdelägare svarar dock inte med mera än han har satt in eller åtagit sig sätta in i bolaget.

Skatterättsligt går skiljelinjen mellan enskild firma, enkelt bolag och handelsbolag å ena sidan och aktiebolag och ekonomiska föreningar å den andra sidan. Handelsbolaget behandlas således skatterättsligt i huvudsak på samma sätt som de företagsformer som inte är juridiska personer. Den avgörande skillnaden i fråga om beskattning föreligger mellan en verksamhet som bedrivs som enskild firma och en som utövas i aktiebolagets form.

Den enskilda firman är i likhet med det enkla bolaget och handelsbolaget inte något självständigt skattesubjekt. Det innebär att vinsten av verksamheten beskattas hos ägaren, näringsidkaren. Den som bedriver näringsverksamhet som enskild näringsidkare blir således beskattad för överskottet av verksamheten, nettointäkten. Beskattningen påverkas inte av den disposition för privat ändamål som näringsidkaren gör eller det tillskott som han eventuellt måste göra för att kunna fortsätta driften. (En annan sak är att nettointäkten ökar till följd av de uttag av varor, som näringsidkaren gör från verksamheten.)

Vid inkomstberäkningen för den enskilda firman får avdrag

inte göras för värdet av arbete, som utförts av den skattskyldige själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år. För makar, som tillsammans har deltagit i förvärvsverksamheten, ges dock möjligheter till fördelning av inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse. Har den ene maken bedrivit verksamheten med hjälp av den andre maken, får inkomsten fördelas så att den medhjälpande maken redovisar så stor del av inkomsten som svarar mot marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen. Har verksamheten bedrivits under samverkan beskattas vardera maken för den inkomst som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom.

Vanliga handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag taxeras inte. Inkomsten hänförs i stället till de särskilda delägarnas inkomst med belopp som svarar mot varje delägares andel av bolagets inkomst. På samma sätt behandlas ytterligare ett antal juridiska personer, vilka enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta vissa samfälligheter, samt rederier och gruvbolag.

Inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse eller av verksamhet som bedrivs i någon av de i föregående stycke nämnda företagsformerna, beskattas alltså hos ägaren och träffas då av den progressiva inkomstskatt som gäller för fysiska personer. Skatteuttaget kan därigenom komma att påverkas av näringsidkarens övriga inkomster.

Den som bedriver sin näringsverksamhet i aktiebolagets form beskattas däremot endast för vad han tar ut från bolaget i form av lön eller i form av utdelning. Utdelningen är inte avdragsgill vid bolagets taxering. Vinsten i bolaget blir därigenom i princip dubbelbeskattad. I rörelsedrivande fåmansbolag kan överskottet i regel disponeras så att dubbelbeskattning undviks. I praxis godtas nämligen att hela vinsten tas ut i form av lön. I sammanhanget kan också erinras om att från och med 1984 års taxering medges avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier enligt bestämmelserna i lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier. Skatten för aktiebolag och ekonomiska föreningar är proportionell.

2.2 Systematiken i kommunalskattelagen

2.2.1 Inkomstslag och förvärvskällebegreppet

Kommunal inkomstskatt utgår enligt 17 § kommunalskattelagen för sex olika inkomstslag. Det är inkomst av jordbruksfastighet,

annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet samt inkomst av kapital. Någon allmän definition av vad som är inkomst i kommunalskattelagens mening ges inte. Inkomstbegreppet kan i stället sägas vara negativt definierat genom bestämmelserna i 19 § kommunalskattelagen om vad som inte skall räknas till skattepliktig inkomst. Vad som är att hänföra till respektive inkomstslag redovisas för varje inkomstslag för sig. Kan inte inkomsten hänföras till något av de sex inkomstslagen föreligger inte någon skatteplikt för inkomsten i fråga.

Utöver indelningen i inkomstslag görs i kommunalskattelagen en uppdelning i förvärvskällor. Inkomsten av varje förvärvskälla skall uppskattas för sig. I 18 § kommunalskattelagen anges vad som för varje inkomstslag skall utgöra en särskild förvärvskälla.

Beträffande de inkomstslag som berörs av kommitténs förslag till beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet gäller följande indelning i förvärvskällor enligt kommunalskattelagen.

Jordbruksfastighet (kommunalskattelagen 18 § och anvisningarna punkt 1)

När det gäller inkomst av jordbruksfastighet skall som särskild förvärvskälla anses varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse som en förvaltningsenhet. I de flesta fall innebär detta, att förvärvskälla sammanfaller med taxeringsenhet. Ibland kan emellertid flera taxeringsenheter i innehavarens hand bilda en förvärvskälla. Detta inträffar exempelvis om flera fastigheter har gemensam innehavare och sköts av denne samt har gemensam förvaltning och drift på sådant sätt, att de ekonomiskt sett framträder som en naturlig enhet, dvs. de utgör en förvaltningsenhet.

Om flera fastigheter, som utgör en förvaltningsenhet, är belägna i olika kommuner, skall inkomsten av dessa fördelas till beskattning inom de olika kommunerna efter vad som influtit inom varje kommun. Ofta går detta inte att utreda. Fördelning får då i stället ske efter bruttointäkt eller taxeringsvärde.

Jordbruksfastighet kan aldrig ingå i förvärvskällan rörelse. Detta medför att avräkning måste ske mellan förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse för t. ex. sådana produkter som tas från jordbruket för användning i rörelse. Annan fastighet kan inte heller ingå i förvärvskällan jordbruksfastighet.

Annan fastighet (kommunalskattelagen 18 § och anvisningarna punkt 2)

Även i fråga om annan fastighet torde förvärvskälla i allmänhet sammanfalla med taxeringsenhet. Flera taxeringsenheter bildar

dock i ägarens hand en förvärvskälla, om de brukas tillsammans som en förvaltningsenhet. Vid bedömande av frågan om flera taxeringsenheter skall anses som en förvaltningsenhet iakttas i tillämpliga delar vad som ovan sagts beträffande jordbruksfastighet. Flera hyresfastigheter utgör en förvaltningsenhet om fastigheterna står under gemensam ledning, förvaltning och drift. Som exempel på förvaltningsenhet kan också nämnas villor på brunns- eller badortsanläggning och fritidshus o. d. på en fastighet.

Om skattskyldig helt eller delvis använder egen fastighet i av honom bedriven rörelse, ingår hyresvärdet av fastigheten, i den mån den sålunda disponerats, i intäkten av rörelsen och skall följaktligen inte upptas såsom intäkt av annan fastighet, liksom utgifter för sålunda använd fastighet eller del därav inte får dras av från intäkt av annan fastighet.

Rörelse (kommunalskattelagen 18 § och anvisningarna punkt 3)

För inkomstslaget rörelse gäller att varje självständig förvärvsverksamhet räknas som en förvärvskälla. Är verksamheterna till arten olika och utan inre sammanhang skall de anses som var sin förvärvskälla, och detta även om såväl ledning som bokföring är gemensam. Om det däremot mellan olika förvärvsgrenar finns ett inre samband, föreligger en förvärvskälla. Detta inre samband konstitueras av gemensam ledning och någon ytterligare gemensamhet, som vissa gemensamma kostnader, samma inköpskällor eller vertikal integration (det ena företaget förädlar eller eljest tillgodogör sig det andra företagets produkter). Däremot föreligger ej inre samband trots gemensam ledning och likhet i verksamhet, om förvärvsgrenarna är oberoende av varandra i fråga om anskaffning av råvaror och dessutom avser att tillgodose skilda kretsar av avnämare.

Vad i föregående stycke anförts kan även uttryckas på följande sätt. Om de särskilda slagen av förvärvsverksamhet är till arten helt olika utan påvisbart inre sammanhang, föreligger särskilda förvärvskällor, detta även om ledningen eller bokföringen är gemensam. Är det däremot fråga om ett enhetligt företag, där de olika förvärvsgrenarna beror av varandra och där således ett inre sammanhang kan påvisas, föreligger endast en förvärvskälla. Framför allt konstitueras enhetligheten genom gemensamhet i verksamhetsart. Sådan finner man, då verksamheten är av fullt likartad beskaffenhet, men även då det är vanligt att de slag av verksamhet varom fråga är drivs tillsammans, liksom då företagen representeras av olika stadier i en tillverkningsprocess, levererar respektive förädlar råämnen osv. Slutligen kan enhetlighet

föreligga på grund av gemensamhet i driftkostnader i viss utsträckning.

Att viss intäkt respektive kostnad hänförs till rätt förvärvskälla har stor betydelse. Underskott från förvärvskälla i en kommun får vid taxeringen till kommunal inkomstskatt endast dras av från överskott från förvärvskälla i samma kommun. Såsom kommer att framgå av avsnittet om den statliga inkomstskatten har förvärvskälleindelningen numera stor betydelse även vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

2.2.2 Reglerna för inkomstberäkningen

För varje inkomstslag ges i kommunalskattelagen bestämmelser om vad som skall utgöra intäkt respektive kostnad i inkomstslaget. Bestämmelserna, som i stor utsträckning ges i anvisningsform, är delvis mycket detaljrika. Vad gäller reglerna för inkomstberäkningen av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse, vilka tre inkomstslag skulle komma att omfattas av en beskattning av näringsverksamhet enligt staketmetoden, föreligger i sakligt hänseende betydande överensstämmelse mellan de olika inkomstslagen. Beträffande intäktssidan (21, 24 och 28 §§) anges först allmänt att till intäkt hänföres allt vad av fastigheten/rörelsen kommit ägaren till godo. Därefter ges exempel på intäkter av olika slag. På motsvarande sätt är också avdragsreglerna (22, 25 och 29 §§) uppställda. Först ges en allmän regel om att avdrag får göras för alla omkostnader, som är att hänföra till driftkostnader. Därefter anges med exempel olika slag av avdragsgilla kostnader.

Vid den redaktionella utformningen av anvisningarna, som enligt vad nyss sagts är mycket omfattande, har lagstiftaren följt olika principer. Ibland sker hänvisning mellan de olika inkomstslagen. Detta gäller exempelvis avskrivningsreglerna för inventarier, som redovisas i rörelseparagrafen till vilken sedan hänvisas i de båda övriga inkomstslagen. I många fall upprepas emellertid bestämmelserna under de olika inkomstslagen. Detta har medfört att det är svårt att få en överblick över regelsystemet. Det är också förenat med betydande svårigheter att göra jämförelser mellan det sakliga innehållet i reglerna för de olika inkomstslagen.

Inkomst av jordbruksfastighet och rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (41 §). Även inkomst av konventionellt beskattad annan fastighet får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Det innebär att sedan kostnaderna har dragits från intäkterna tas vid inkomstberäkningen hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., till pågående arbeten samt till fordrings- och

skuldposter. Sedan så har skett framkommer nettointäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Utöver de avgående poster som omnämns i kommunalskattelagen, dvs. kostnader och avsättningar för framtida garantiutgifter och avsättningar till resultatutjämningsfond, ges genom särskild lagstiftning möjlighet till en rad resultatreglerande åtgärder. Fysisk person medges således avdrag vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet och rörelse bl. a. för avsättning till allmän investeringsreserv och eldsvådefond.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet och av rörelse får s. k. procentavdrag göras om fastighet har ingått i förvärvskällan och näringsidkaren/bolaget har att ta upp garantibelopp som skattepliktig inkomst.

2.2.3 Beskattningsort. Fast driftställe

För beskattningen av inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse återfinns regler om rätt beskattningsort i 56, 57 och 58 §§ kommunalskattelagen. Skatt för inkomst av jordbruksfastighet eller av annan fastighet skall utgöras till kommun, där fastigheten är belägen. Om flera fastigheter i olika kommuner ingår i samma förvärvskälla, skall den gemensamma inkomsten från fastigheterna tas till beskattning i varje kommun till så stor del, som kan ha influtit inom kommunen. Kan inte utredning förebringas härom, får inkomsterna fördelas till beskattning mellan kommunerna efter vad som kan anses skäligt med hänsyn till de bruttointäkter som har influtit inom varje kommun eller med ledning av fastigheternas taxeringsvärden.

Inkomst av rörelse skall tas till beskattning i den kommun där rörelsen utövats från fast driftställe (57 § 1 mom.). Med fast driftställe i rörelse avses enligt 61 § plats, på vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning såsom kontor, verkstad eller dylikt. Med fast driftställe likställs gruva, fastighet, som omfattas av tomtrörelse, och plats där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

Om rörelsen utövats från endast ett fast driftställe är hela rörelsen i beskattningshänseende lokaliserad till den kommun, inom vilken driftstället är beläget. Finns det fasta driftställen inom flera kommuner, skall rörelseinkomsten fördelas till beskattning mellan de olika kommunerna.

Om fast driftställe inte har förelegat skall inkomst av rörelse, som förvärvats av fysisk person under tid, då han varit här i riket bosatt, beskattas i hemortskommunen. I annat fall beskattas fysisk person för inkomst av rörelse i Stockholm för gemensamt

kommunalt ändamål. För vissa typer av rörelseinkomster ges särskilda bestämmelser i 57 § 2 mom. Det gäller exempelvis för inkomst av produktion och distribution av elektrisk kraft.

2.3 Den statliga inkomstskatten

Till staten skall årligen erläggas inkomstskatt enligt bestämmelserna i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Vid bestämmandet av vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst liksom vid beräkning av inkomsten från olika förvärvskällor gäller i huvudsak kommunalskattelagens regelsystem. Hänvisning görs således i 2 § lagen om statlig inkomstskatt direkt till 17 § första och andra styckena samt till 18—44 §§ kommunalskattelagen.

Bestämmelserna om inkomstberäkning vid statlig inkomstskatt avviker dock i vissa avseenden från vad som gäller vid kommunalbeskattningen. Det gäller exempelvis behandlingen av underskott i en förvärvskälla. Enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen får underskott endast dras av från inkomst, som skall tas till beskattning i samma kommun som den, till vilken underskottet är att hänföra. Rätten till avdrag för underskott är vid den statliga beskattningen inte på motsvarande sätt begränsad. Taxering till statlig inkomstskatt sker för alla inkomstslag i en och samma kommun (hemortskommunen).

Möjligheterna att utnyttja ett underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan förvärvskälla har dock i viss mån begränsats även vid den statliga beskattningen genom 1982 års inkomstskattereform. Ett underskott i en förvärvskälla kan således inte utan värdemässig begränsning kvittas mot överskott i en annan förvärvskälla. Begränsningen av underskottets skattemässiga värde inträder först vid inkomster, underskottsavdraget oräknat, överstigande den s. k. brytpunkten eller 16 basenheter (124 800 kr vid 1986 års taxering). Den statliga inkomstskatten som är progressiv är uppdelad i ett grundbelopp och ett tilläggsbelopp. Underskottsavdragen beaktas inte vid fastställande av underlaget för tilläggsbelopp. Härigenom uppnås begränsningen av underskottsavdragens skattemässiga värden. Underskottsavdrag kan dock "sparas" i sex år för att utnyttjas mot senare uppkommande överskott i förvärvskällan. Någon begränsning av underskottsavdragets värde uppkommer inte i sådant fall.

2.4 Kapitalbeskattningen

2.4.1 Förmögenhetsbeskattningen

På förmögenhet uttas en årlig statlig förmögenhetsskatt enligt

bestämmelserna i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Förmögenhetsskatt utgår på kapitalvärdet av den skattskyldiges skattepliktiga tillgångar, i den mån detta värde överstiger kapitalvärdet av skulderna. Vilka olika slag av tillgångar som skall medtagas vid förmögenhetsberäkningen anges i lagen liksom värderingsgrunderna för dessa. På samma sätt anges vilka skulder som får beaktas och hur dessa skall beräknas.

För förmögenhet som finns nedlagd i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse gäller särskilda regler. Om kapitalvärdet av sådana tillgångar överstiger värdet av skulderna får förmögenhetsvärdet nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person värderas aktier och andelar med tillämpning av samma regler. För aktier som noteras på inländsk eller utländsk börs gäller dock det noterade värdet (4 § och punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§).

Skyldig att erlägga skatt för förmögenhet är fysisk person, som är bosatt i landet vid beskattningsårets utgång, liksom dödsbo efter person, som vid dödsfallet var bosatta här i riket. Dödsbo som skall behandlas som handelsbolag vid taxering till statlig inkomstskatt är dock inte skattskyldig till förmögenhetsskatt. Fysisk person, som inte är bosatt i landet vid beskattningsårets utgång, är skattskyldig för den förmögenhet som är nedlagd här i riket. Samma gäller för dödsbo efter någon som inte var bosatt här i riket vid sin död samt för utländska bolag. Till den del förmögenheten utgjorts av aktier gäller dock särskilda regler (6 §).

Föreningar och samfund, vilkas medlemmar inte på grund av medlemskapet äger del i föreningens eller samfundets förmögenhet, juridiska personer som förvaltar samfälligheter såsom häradsallmänningar ävensom andra stiftelser än familjestiftelser är skattskyldiga till förmögenhetsskatt för all förmögenhet i den mån som de är skyldiga att erlägga inkomstskatt (6 §).

Förmögenhetsskatten är progressiv för fysiska personer, dödsbon, utländska bolag och familjestiftelser. För övriga är skatten proportionell.

Vid 1984 års taxering utgår förmögenhetsskatt för fysiska personer, dödsbon, utländska bolag och familjestiftelser för förmögenhet överstigande 300 000 kr.

Den beskattningsbara förmögenheten beräknas gemensamt för makar och i förekommande fall hemmavarande barn under arton år om barnets till statlig inkomstskatt beräknade beskattningsbara inkomst understiger 6 000 kr.

2.4.2 Arvs- och gåvobeskattningen

På förvärv genom arv eller testamente eller genom gåva uttas skatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL). I huvudsak gäller gemensamma regler vid arvs- och gåvobeskattningen. Beskattningen vid gåva kan sägas utgöra ett komplement till arvsbeskattningen.

Reglerna för värderingen av den arvfallna egendomen eller gåvan är i huvudsak gemensamma (43 § AGL) och uppbyggda efter samma mönster som de som gäller vid förmögenhetsbeskattningen.

Beträffande egendom som finns nedlagd i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse hänvisas i 22 § 3 mom. och 23 § F AGL uttryckligen till bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt. Även vid uttag av arvsskatt och gåvoskatt gäller således att egendom som är nedlagd i jordbruk och rörelse tas upp till trettio procent av sitt substansvärde.

För att en gåva som omfattar egendom i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse skall få värderas med ledning av bestämmelserna i anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt förutsätter detta enligt 43 § andra stycket AGL att gåvan har lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och att gåvan avser all givarens rätt till förvärvskällan.

Skattskyldig för arv och gåva är mottagaren. Skattskyldighet föreligger alltid för arv från svensk medborgare om inte förvärvaren är befriad från arvsskatt enligt 3 § AGL. För arv från utländsk medborgare är skattskyldigheten inskränkt med hänsyn till bosättning och var egendomen finns. Närmare bestämmelser finns i 4 § AGL. Skyldighet att erlägga gåvoskatt åligger svensk medborgare och i vissa fall utländsk medborgare enligt närmare bestämmelser i 35 § AGL.

Skatten är progressiv och är också beroende av det förhållande i vilket mottagaren står till arvlåtaren respektive givaren. För skatteberäkningen finns tre olika skatteklasser.

Enligt nyligen utfärdade direktiv (Dir 1984:18) skall en översyn göras av lagstiftningen om arvsskatt och gåvoskatt.

3 Staketmetoden — motiv för införande av en ny beskattningsordning för enskilt bedriven näringsverksamhet

En enskild näringsidkare beskattas i dag för överskottet i verksamheten enligt den för fysiska personer gällande skatteskalan. För beskattningen saknar det betydelse hur resultatet i verksamheten används, exempelvis hur mycket näringsidkaren väljer att använda för sin privata konsumtion och hur mycket han avsätter för ökade satsningar i företaget. De nuvarande reglerna tillkom i sina huvuddrag genom 1928 års kommunalskattelag och har alltså som bakgrund den skattesituation och de ekonomiska förhållanden som rådde under 1910- och 1920-talen. Under åren har en rad åtgärder satts in för att via skattesystemet stimulera näringslivet. Sammanblandningen mellan privatekonomin och näringsverksamheten har medfört svårigheter att avläsa effekterna av de vidtagna åtgärderna. Samtidigt har regelsystemet starkt ökat i omfattning och komplexitet genom tillkomsten av ett stort antal författningar om olika resultatreglerande åtgärder vid sidan av kommunalskattelagens huvudregler.

I detta avsnitt redovisas vissa motiv som kan anföras för en övergång till en staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet. Självfallet måste vid ett politiskt ställningstagande till frågan om en reform på detta område fördelarna med staketmetoden vägas mot de svårigheter, bland annat av psykologisk art, som en så genomgripande teknisk omläggning av skattesystemet med nödvändighet kommer att medföra. Det är mot den bakgrunden som kommittén — såsom redan inledningsvis påpekats — nu begränsat utredningsarbetet till att avse ett principförslag om ett skattesystem enligt staketmetoden. Först sedan berörda myndigheter, branschsammanslutningar och intresseorganisationer fått tillfälle att framföra synpunkter på behovet av en reform och utformningen av densamma blir det möjligt att avgöra om ett slutligt förslag skall utarbetas.

Från rent företagsekonomisk synpunkt innebär det nuvarande skattesystemet att den enskilde näringsidkarens möjligheter att på sikt spara vinstmedel i verksamheten är begränsade. För att undvika avskattning är han hänvisad till att genom lagerökning

eller inventarieförvärv nedbringa vinsten. Näringsidkarens satsningar kan härigenom komma att i hög grad styras av skattesystemet och inte av vad som är företagsekonomiskt motiverat.

Å andra sidan måste också, för att bilden skall bli rättvisande, uppmärksammas att för den enskilt bedrivna näringsverksamheten saknas i dag styrmedel för att hålla obeskattade reserver kvar i näringsverksamheten om inte reserveringsmöjligheten är förbunden med krav på bankinsättning. Det står således näringsidkaren fritt att konsumera de obeskattade reserver som skapas genom t. ex. lagernedskrivning och avsättning till resultatutjämningsfond. Det torde inte ha varit statsmakternas avsikt att de uppkomna skattekrediterna skall tas ut ur verksamheten för att användas för konsumtion. Tvärtom motiveras de generösa av- och nedskrivningsreglerna av intresset av att stimulera uppbyggnaden av realkapital. Sedan låneförbudet infördes i aktiebolagslagen kan en aktieägare inte utan skattekonsekvenser förfoga över i bolagets verksamhet uppkomna skattekrediter. Det finns anledning att ifrågasätta om inte på motsvarande sätt hinder borde uppställas mot att näringsidkaren utanför näringsverksamheten förfogar över i näringsverksamheten skapade reserver.

Kommunalskattelagen föreskriver att inkomster för de olika inkomstslagen skall beräknas för varje särskild förvärvskälla för sig. Indelningen i förvärvskällor är så utformad att verksamheter med olika inriktning utgör skilda förvärvskällor även om det är fråga om samma inkomstslag. Två rörelser kan således vara skilda förvärvskällor. Rörelse och jordbruk är alltid skilda förvärvskällor.

Förvärvskälleindelningen har, när det gäller framräknandet av skatteunderlaget, hittills endast haft betydelse för den kommunala beskattningen. Ett underskott i en förvärvskälla belägen i en kommun har inte kunnat kvittas mot ett överskott i en annan förvärvskälla i en annan kommun. Den statliga inkomstskatten har däremot beräknats på den samlade inkomsten efter gjorda underskottsavdrag.

Med 1982 års inkomstskattereform har emellertid generella begränsningar införts för ett underskottsavdrags skattemässiga värde. Värdet av sådant avdrag begränsas till 50 procent av avdragsbeloppet vid en antagen kommunal utdebitering av 30 kr., även om uttaget av skatt på en inkomstökning uppgår till 80 procent. Inkomstskattereformen medför att en näringsidkare med diversifierad verksamhet inte utan värdemässig begränsning kommer att kunna kvitta ett i en verksamhet uppkommet underskott mot ett överskott i en annan verksamhet. Han är i stället hänvisad till att spara underskottet för kvittning mot ett framtida överskott i samma verksamhet. Det är den rådande förvärvskäl-

leindelningen i kombination med 1982 års inkomstskattereform som ger denna effekt. Därtill kommer att inkomstskattereformen kan väntas ge upphov till ett tryck mot förvärvskälleindelningen. En skattskyldig med inkomster över brytpunkten kan vara intresserad av att styra intäkter och kostnader så att utjämning kommer till stånd mellan olika förvärvskällor. Den nuvarande indelningen är inte så utformad att man klart och enkelt kan fastställa gränserna mellan olika förvärvskällor. Med hänsyn till intresset av utjämning kan reformen leda till tvister om förvärvskälletillhörighet.

Med staketmetoden införs en ny förvärvskälleindelning. All näringsverksamhet som en och samma fysiska person bedriver utgör en förvärvskälla oberoende av om den samlade verksamheten enligt hittillsvarande synsätt varit att hänföra till samma inkomstslag och förvärvskälla. Detta innebär att någon värdemässig begränsning av "underskott" i en verksamhetsgren inte görs inom näringsverksamheten. En lönsam verksamhetsgren kan således bära en olönsam sådan. De begränsningar som 1982 års inkomstskattereform medför i detta fall bortfaller. Staketmetoden kan därför även i detta avseende sägas befrämja nysatsningar inom näringslivet. Det blir i framtiden möjligt att med lågbeskattade medel (vinstmedel) starta nya verksamhetsgrenar. Underskott från en nystartad verksamhetsgren kan kvittas mot överskott i en väletablerad verksamhet.

Näringsidkarens möjligheter till uppbyggnad av realkapital förbättras genom staketmetoden och kan jämföras med den som gäller för aktiebolagen. Den personliga beskattningen för näringsidkaren kommer i huvudsak att överensstämma med en löntagares beskattning. Näringsidkarens konsumtionsutrymme kommer alltså inte att påverkas av exempelvis en lagernedskrivning inom verksamheten. Utnyttjas en skattekredit för konsumtion skall beloppet tas upp till beskattning vid näringsidkarens personliga taxering. Sammanfattningsvis kan sägas att det blir lättare för näringsidkaren att skaffa sig skattekrediter men omöjligt att utan skatteeffekt utnyttja dem utanför näringsverksamheten. Behandlingen av näringsidkaren blir i huvudsak neutral i förhållande till såväl aktiebolagen som löntagarna.

Som ett argument för den nuvarande ordningen, där skattekrediter kan användas för konsumtion, brukar ibland anföras att denna ordning underlättar för den som startar ett nytt företag att få medel för sitt uppehälle under de första åren. I den mån det föreligger ett sådant kreditbehov bör det enligt kommitténs uppfattning lösas utanför skattesystemet, t. ex. genom gynnsamma lånemöjligheter för nystartade företag. Kommittén vill erinra om att medel som företagaren tillskjutit vid starten av företaget utan

skattekonsekvenser får disponeras av företagaren. Skattekrediter som tillskapats för att stimulera till nysatsningar i näringsverksamheten bör inte fritt få användas för konsumtionsändamål oavsett om det gäller ett nystartat företag eller ett företag i drift. Det skulle strida mot själva principen för en beskattning enligt staketmetoden.

Sammanförandet av de tre inkomstslagen inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av annan fastighet (konventionell metod) och inkomst av rörelse till ett nytt inkomstslag benämnt inkomst av näringsverksamhet öppnar möjlighet att meddela gemensamma regler för all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare. Specialregler och i många fall historiskt betingade skillnader mellan de olika inkomstslagen kan utmönstras. Skattesystemet kan härigenom göras mer överskådligt och i vissa avseenden förenklas och moderniseras. Vid en beskattning enligt staketmetoden är vidare behovet av särskilda regler för resultatreglerande åtgärder och för utjämning av progressiviteten i beskattningen inte alls så framträdande som i dagens system. Flertalet av de nuvarande bestämmelserna om särskilda kontoavsättningar kan därför upphävas. Eftersom någon kommunal beskattning av inkomst av näringsverksamhet ej skall ske bortfaller den kommunala fördelningen, vilken många gånger vållar besvär vid tillämpningen. Kommunal beskattning sker i stället i näringsidkarens hemortskommun på de uttag som näringsidkaren gör från näringsverksamheten.

Införande av en beskattning av näringsverksamhet enligt staketmetoden innebär en helt ny syn på beskattningen av enskilt bedriven näringsverksamhet. Den skatterättsliga åtskillnaden mellan näringsverksamheten och näringsidkaren kommer kanske i viss mening att uppfattas som konstlad med hänsyn till den civilrättsliga enhet som näringsverksamhet och dess utövare i dag utgör. Även i ett skattesystem som bygger på staketmetoden kommer näringsidkarens civilrättsliga ansvar för de förbindelser som ingåtts i och för näringsverksamheten att kvarstå. Fullständig åtskillnad kan därför inte uppnås. Det är dock att märka att den reella skillnaden mellan en näringsidkares ansvar och det som en huvudaktieägare har i ett fåmansbolag inte är särdeles stor. Aktiebolagets ägare har visserligen formellt sett inte något ansvar för bolagets förbindelser. I praktiken har dock bolagsägaren ett långtgående ansvar till följd av borgensåtagande som regelmässigt torde krävas från kreditgivarnas sida. Detta till trots råder formellt åtskillnad mellan bolaget och dess aktieägare.

En beskattning enligt staketmetoden kommer säkerligen under ett övergångsskede av många att uppfattas som en komplicering

av skattereglerna och möta motstånd av psykologisk art bl. a. beroende på att uttag av obeskattade reserver för konsumtion inte kan göras utan att leda till beskattning hos näringsidkaren. En övergång till en beskattning enligt staketmetoden behöver emellertid inte leda till särskilt stora tekniska problem. Tvärtom torde förenklingar kunna uppnås. De nya regler som föreslås är en logisk följd av uppdelningen mellan privatekonomi och näringsekonomi. De nya kraven på näringsidkaren torde utöver ett förändrat tänkesätt i fråga om förhållandet till näringsverksamheten, begränsas till ett noggrannare iakttagande av reglerna om redovisning av gjorda uttag från näringsverksamheten samt det egna kapitalets förändringar.

4 Staketmetoden — en modell för beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet

Staketmetoden utgör en modell för beskattning av näringsverksamhet som utövas i direktägd form. Metoden syftar till att uppnå en skatterättslig åtskillnad mellan näringsverksamheten och dess utövare. Den civilrättsliga regleringen för enskilt bedriven näringsverksamhet påverkas däremot inte. Näringsverksamheten kommer inte heller i fortsättningen att vara någon juridisk person och kommer inte att kunna förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter. Det är näringsidkaren som står för de förbindelser som ingås i och för näringsverksamheten.

Förslaget innefattar en omläggning av beskattningen för all näringsverksamhet som bedrivs i direktägd form. Handelsbolags och övriga juridiska personers beskattning berörs således ej av det föreliggande förslaget.

Avsikten är inte att ett införande av en beskattning enligt staketmetoden på sikt skall leda till någon förändring av den sammanlagda skattebelastningen. Däremot kan övergången till beskattning enligt staketmetoden väntas medföra en förändring av skatteuttaget i tiden. Näringsidkaren kan genom att fördela sina uttag under hela verksamhetstiden få ett jämnare skatteuttag än vad som i dag är fallet.

Den enskilde näringsidkaren blir enligt staketmetoden i princip beskattad endast för vad han tillgodogör sig från verksamheten och inte som nu för nettoresultatet av verksamheten. Vad näringsidkaren avstår från att konsumera av årets vinst beskattas i näringsverksamheten. Kommittén diskuterar två olika alternativ för denna vinstbeskattning. I båda fallen gäller det en statlig proportionell skatt. Näringsidkarens beskattning kommer alltså, om beskattningen ordnas efter staketmetodens principer, att omfatta dels skatt på de vinster i näringsverksamheten som näringsidkaren avstår från att omedelbart konsumera, inkomst av näringsverksamhet, dels näringsidkarens personliga skatt på vad han tar ut för egen konsumtion, inkomst av eget företag. Beskattningen av inkomsten av näringsverksamhet avses bli reglerad genom en särskild lag om beskattning av inkomst av näringsverk-

samhet. Inkomsten av eget företag beskattas inom kommunalskattelagens ram.

I det följande lämnas först en redogörelse för de principer som varit vägledande för kommittén vid utformningen av förslaget om en *beskattning av inkomst av näringsverksamhet* (avsnitt 4.1). Avgränsningen av begreppet näringsverksamhet mot annan verksamhet och kretsen av företag som skall omfattas av det nya regelsystemet tas upp till behandling. Vidare behandlas frågor om inkomstberäkning, skattesats och beskattningsort för inkomst av näringsverksamhet. Därefter lämnas på motsvarande sätt en sammanfattande redogörelse för det nya inkomstslaget *inkomst av eget företag* (avsnitt 4.2).

4.1 Inkomst av näringsverksamhet

Näringsverksamhetens omfattning och kretsen av företag

Det är enskilt bedriven näringsverksamhet som berörs av det utarbetade förslaget om en beskattning enligt staketmetoden. Med näringsverksamhet avses vad som enligt kommunalskattelagen är att hänföra till jordbruk, skogsbruk och rörelse. Som näringsverksamhet räknas även innehav av konventionellt beskattade fastigheter. Däremot lämnas schablonbeskattade fastigheter utanför systemet. För alla som bedriver verksamhet av nu angivet slag, dvs. äger eller brukar en jordbruksfastighet, driver en rörelse eller äger en fastighet som inte är inrättad som bostad för en eller två familjer, exempelvis en hyresfastighet, gäller att beskattningen av verksamhetens resultat skall ske efter staketmetodens principer. Utanför näringsverksamheten faller däremot sådan verksamhet varav avkastningen enligt kommunalskattelagen beskattas inom inkomstslagen tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Självfallet kan inte heller tjänsteinkomster redovisas inom näringsverksamheten.

Med den gjorda avgränsningen kan i princip inte någon kapitalförvaltning ske som näringsverksamhet. Eftersom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet står utanför näringsverksamheten kan det innanför staketet inte finnas tillgångar som vid avyttring skall beskattas enligt reglerna för detta inkomstslag. Likviditetsöverskott kan därför i princip endast placeras i form av banktillgodohavanden. Förvärv av exempelvis aktier behandlas som uttag från verksamheten. Aktier blir normalt sett rörelsefrämmande tillgångar. Från denna princip finns två undantag. I den mån enskild person kan bedriva handel med värdepapper kan aktier som omsättningstillgångar ingå i näringsverksamheten. En näringsidkare föreslås också kunna förvärva vad kom-

mittén valt att kalla betingade aktier utan att bli uttagsbeskattad härför. Detta undantag har tillkommit för att bereda näringsidkare möjlighet att förvärva aktier i exempelvis någon branschanknuten inköpsorganisation eller andelar i lantbrukets föreningsrörelse. Det gäller ett aktie- eller andelsinnehav som är direkt föranlett av den verksamhet som näringsidkaren bedriver. Aktier och andelar av nu nämnt slag beskattas vid avyttring som inkomst av näringsverksamhet. Avkastningen av allt kapital som skattemässigt ingår i näringsverksamheten behandlas som intäkt i näringsverksamheten. Förslaget överensstämmer i denna del med vad som gäller fr. o.m. 1986 års taxering då ränta på kapital som är att hänföra till de tre inkomstslag som omfattas av det föreliggande förslaget skall hänföras till intäkt av respektive förvärvskälla och inte till inkomst av kapital.

Beskattningen enligt staketmetoden skall i princip omfatta all verksamhet inom de tre inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse. Kommittén har övervägt möjligheten att låta beskattningsformen vara frivillig för de minsta verksamheterna men har funnit att detta skulle komplicera lagstiftningen i sådan grad att kommittén avstått från en sådan lösning. Särskilda problem skulle uppstå vid bestämning efter vilka principer gränsen för obligatorisk beskattning enligt staketmetoden skall gälla. En särskild beskattningsform för de allra minsta verksamheterna skulle dessutom göra skattesystemet svåröverskådligt. Enligt kommitténs uppfattning är vidare olägenheterna med en obligatorisk beskattning enligt staketmetoden små. Staketmetoden kräver som närmare framgår av den fortsatta framställningen endast att näringsidkaren kan redovisa sina uttag från näringsverksamheten liksom storleken av det egna kapitalet och fördelningen av detta på tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel samt de förändringar som inträffat däruti under beskattningsåret. Den näringsidkare som inte uppfyller uppställda redovisningskrav blir beskattad för vad han har kunnat ta ut från verksamheten (verksamhetens överskott). Någon möjlighet till uppbyggnad av lågbeskattade vinstmedel uppkommer inte i sådant fall. Beträffande situationer vid bristfällig redovisning lämnas en mera utförlig beskrivning i kap. 8.3 nedan.

Med staketmetoden införs en ny förvärvskälleindelning. All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver utgör enligt staketmetoden en förvärvskälla. Skattemässigt sker till följd av detta endast en resultatberäkning gemensamt för den totala näringsverksamheten. Kommittén föreslår också, som närmare anges i kap. 8.1, gemensamma redovisningsregler för all näringsverksamhet. En näringsidkare med verksamheter som enligt dagens regler är att hänföra till skilda inkomstslag och förvärvskäl-

lor ges möjlighet till fullständig kvittning mellan de olika verksamhetsgrenarna och är inte hänvisad till värdemässigt begränsade underskottsavdrag för att uppnå utjämning mellan verksamhetsgrenarna. Förvärvskälleindelningen förlorar alltså helt i betydelse för inkomstberäkningen av näringsverksamheten. Den viktiga gränsen kommer att gå mellan den samlade näringsverksamheten och den privata sfären.

Eftersom begreppet näringsverksamhet är ganska vittgående öppnas möjligheter att inom näringsverksamhetens ram genomföra en långtgående diversifiering. Även för varandra artfrämmande verksamheter kommer att få en gemensam skattemässig redovisning. Det kan exempelvis gälla ett jordbruk och en verkstadsrörelse. Den förändrade förvärvskälleindelningen medför att överskott från jordbruket kan användas för kvittning mot underskott i verkstadsrörelsen. Även om bestämningen av begreppet näringsverksamhet kan tyckas alltför omfattande har kommittén med ett undantag inte funnit skäl att begränsa möjligheterna till vinstöverföringar mellan olika verksamhetsgrenar. Fastighetsförvaltning intar enligt kommittén en särställning. Skälet härtill är att fastigheter med undantag för omsättningsfastigheter inte ingår i näringsverksamheten på sådant sätt att de vid avyttring beskattas innanför staketet. Att använda vinstmedel från näringsverksamheten för ny,- till- eller ombyggnad av en fastighet blir därför i princip att jämställa med uttag från verksamheten. Beträffande fastigheters ställning i en beskattningsordning enligt staketmetoden ges en närmare beskrivning i kap. 6.1 nedan.

Grundtanken med en beskattning enligt staketmetoden är att näringsidkaren får stor frihet i fråga om användande av vinstmedel. Förutsättningen härför är emellertid att som näringsverksamhet endast behandlas sådan verksamhet som enligt kommunalskattelagen är att hänföra till jordbruk, skogsbruk, rörelse eller innehav av konventionellt beskattad annan fastighet. Att det föreligger en verksamhetsgren av nu nämnt slag måste prövas utifrån de kriterier som kommunalskattelagen uppställer. Gränsdragningen gentemot tjänst eller hobby påverkas inte av ett genomförande av staketmetoden.

Inkomstberäkning

I huvudsak har kommunalskattelagens regler om intäkter och kostnader i de tre berörda inkomstslagen använts också i staketmetoden. Vissa förändringar är ofrånkomliga med hänsyn till att gemensamma regler nu skall gälla för verksamheter som tidigare redovisats inom tre olika inkomstslag. Förändringarna i detta

avseende redovisas i kommentarerna till de av kommittén framlagda förslagen till lagtexter. Utöver de förändringar som föranleds av sammanslagningen av olika inkomstslag föranleder också uppdelningen mellan näringsekonomi och privatekonomi vissa förändringar i förhållande till gällande rätt. Det är därvid främst behandlingen av de fastighetsanknutna kostnaderna som är annorlunda enligt staketmetoden än i dagsläget. Som kostnader i näringsverksamheten behandlas endast sådana kostnader som kan sägas vara direkt föranledda av att fastigheten tagits i anspråk för näringsverksamheten. Det kan vara löpande driftkostnader såsom utgifter för uppvärmning eller för vatten och elförbrukning. Till de kostnader som belastar näringsverksamheten hör också kostnader för reparation och underhåll. Avdragsrätten för löpande driftkostnader ersätter ett avdrag för hyresersättning till näringsidkaren för fastighetsupplåtelsen. De kostnader som är föranledda av själva fastighetsinnehavet, såsom värdeminskningsavdrag, är däremot fastighetsägarens kostnader och får dras av från intäkt av eget företag.

Det finns i detta sammanhang anledning att beröra avdragsrätten för skuldräntor. Ränta på upplånat kapital behandlas som en driftkostnad i näringsverksamheten för vilken avdrag får göras från intäkterna i näringsverksamheten. Förutsättningen för avdrag inom näringsverksamheten är dock att det upplånade kapitalet är nedlagt i verksamheten. Ränta på lån som tagits med en i näringsverksamheten använd fastighet som säkerhet får hänföras till en i näringsverksamheten avdragsgill kostnad trots att fastigheten inte ingår i verksamheten. Avdragsrätten för räntan ersätter ett avdrag för hyra för fastighetsupplåtelsen på samma sätt som i fråga om löpande driftkostnader.

Inkomstberäkningen i näringsverksamheten blir enligt staketmetoden i vissa stycken annorlunda än den som i dag gäller för beräkning av inkomst av de tre inkomstslag vilka sammanförts till inkomst av näringsverksamhet. Med det begränsade skatteuttag som blir aktuellt för inkomst av näringsverksamhet, föreligger ett avsevärt mindre behov av resultatutjämnande åtgärder än vad som i dag är fallet. Samtidigt är det angeläget att betona att möjligheterna till uppbyggnad av obeskattade reserver inte skall begränsas med staketmetodens införande. Det är utnyttjandet av reserverna som staketmetoden tar sikte på att reglera. Staketmetoden ger närmast anledning till en generös inställning till resultatreglerande åtgärder, eftersom metoden utgör ett styrmedel för bibehållande av de obeskattade reserverna inom näringsverksamheten. De begränsningar av de resultatreglerande åtgärderna vid beskattning enligt staketmetoden som föreslås är därför främst en förenkling av lagstiftningen. Behovet av de resultatreg-

lerande åtgärderna kan i huvudsak sägas vara uppfyllt genom den förändrade form av beskattning som staketmetoden innebär.

Näringsverksamheten med det omgivande staketet kan fungera som en form av investeringsreserv. Näringsidkaren ges möjlighet att till priset av en begränsad avskattning ackumulera vinster i näringsverksamheten för framtida behov. Används medlen inom näringsverksamheten är näringsidkaren fri att använda dem när helst han så önskar och till vilket ändamål han vill.

De resultatreglerande åtgärderna föreslås bli begränsade till rätt till lagernedskrivning, avsättning till lönebaserad resultatutjämningsfond och avsättning till eldsvådefond.

Skattesatsen. Två alternativ

På resultatet av näringsverksamheten efter gjorda uttag, inkomsten av näringsverksamhet, föreslår kommittén att en statlig proportionell skatt skall utgå. Kommittén har studerat effekterna av de olika system för denna beskattning som omnämns i direktiven, nämligen en avräkningsbar skatt och en definitiv skatt. Ett system med en avräkningsbar skatt innebär att den skatt som erläggs på inkomsten av näringsverksamheten får avräknas mot den skatt som föranleds av ett senare uttag av ackumulerade vinster. Den avräkningsbara skatten kan liknas vid ett preliminärt skatteuttag. För den avräkningsbara skatten har kommittén vid sina beräkningar utgått från en skattesats på 30 procent. För en definitiv skatt måste däremot skattesatsen sättas betydligt lägre. Kommittén har ansett 10 procent vara en lämplig nivå. Medan den definitiva skatten är enkel att administrera kan betydande svårigheter väntas uppkomma vid ett system med en avräkningsbar skatt. Ett exempel kan lämpligen belysa detta förhållande.

En näringsidkare redovisar ett år en vinst av sin näringsverksamhet på 100 000 kr. Med vinst menas i detta sammanhang nettointäkten efter i förekommande fall gjorda förlustavdrag men före egenuttag. Näringsidkaren kan teoretiskt välja att omedelbart ta ut hela vinsten och konsumera denna. Sitt uttag skall han i sådant fall redovisa som intäkt av eget företag. Resultatet i näringsverksamheten, inkomsten av näringsverksamhet, blir noll efter hans uttag. Beskattningssituationen för näringsidkaren överensstämmer vid uttag av hela vinsten i huvudsak med den som näringsidkaren befinner sig i enligt nu gällande regler.

Med en införd staketbeskattning kan näringsidkaren i stället för att ta ut hela vinsten samma år som denna uppkommit välja att spara vinsten i näringsverksamheten för att användas i denna för framtida investeringsbehov eller för konsumtion ett senare år. Avstår näringsidkaren från att ta ut vinsten blir hans inkomst av näringsverksamhet 100 000 kr. På inkomst av näringsverksamhet

utgår — vid tillämpning av avräkningsmetoden — skatt med 30 procent. Denna skatt kan sägas vara preliminär i den meningen att den senare får avräknas från näringsidkarens skatt på gjorda uttag. I näringsverksamheten kan alltså näringsidkaren i detta fall spara 70 000 kr. Skatten på inkomst av näringsverksamheten får erläggas med vinstmedel, någon uttagsbeskattning sker inte av skattebeloppet. Följande år kan näringsidkaren göra ett uttag på 70 000 kr. Som intäkt av eget företag tar han i sådant fall upp 70 000 kr. Eftersom skatten på inkomst av eget företag är progressiv måste debiteringsmyndigheten om skatteuttaget skall bli detsamma oberoende av när näringsidkaren gör sitt uttag beräkna hans inkomst som om han tagit ut 100 000 kr. eller till 10/7 av hans faktiska uttag. Sedan den beskattningsbara inkomsten bestämts och skatten framräknats görs avdrag för den skatt som tidigare erlagts, dvs. de 30 000 kr. som erlagts som skatt på inkomsten av näringsverksamhet.

Bilden kompliceras om näringsidkarens uttag från verksamheten understiger de kostnader som han har i förvärvskällan inkomst av eget företag (alltså utanför staketet). Någon skatt att göra avräkning mot uppkommer i sådant fall inte. Näringsidkaren blir i stället berättigad att utfå den tidigare erlagda skatten. Så länge avräkningsbar skatt finns kvar måste debiteringsmyndigheten vid framräknande av inkomsten av eget företag göra ett tillägg för avräkningsbar skatt, dvs. med 3/7 av uttaget belopp till den del detta motsvarar ackumulerade vinstmedel från tidigare år. Om det faktiska uttaget inte förslår för att täcka kostnaderna kan således underskottet i förvärvskällan komma att begränsas genom detta tilläggsbelopp för avräkningsbar skatt. Också i de fall då näringsidkaren står inför en avveckling av näringsverksamheten och vinstmedel saknas eller uppgår till belopp som inte medger full avräkning måste näringsidkaren ges möjlighet att få tillbaka faktiskt erlagd skatt som inte gått att avräkna.

Ett avräkningssystem förutsätter att registrering sker av den skatt som erläggs på inkomst av näringsverksamhet eftersom näringsidkaren förutsätts vara berättigad att genom avräkning eller restitution bli gottgjord för den faktiskt erlagda skatten. Så länge icke avräknad eller icke restituerad skatt återstår, får vid skattedebiteringen uppräkning av uttagsbeloppet ske. Till dessa praktiska problem kommer att en avräkningsbar skatt genom sin höjd utgör en sådan likviditetspåfrestning att en stor del av dagens resultatreglerande möjligheter torde få behållas. Ett system med en avräkningsbar skatt framstår enligt kommitténs mening endast som ett nytt preliminärskattesystem och harmonierar dåligt med den skatterättsliga åtskillnaden mellan näringsverksamhet och näringsidkare som staketmetoden syftar till. Kommittén förordar

därför alternativet med en definitiv skatt på inkomst av näringsverksamhet. Kommittén har vid sina bedömningar utgått från att den definitiva skattesatsen skall vara 10 procent.

Från rent formella synpunkter kan ett system med en definitiv skatt på inkomst av näringsverksamhet uppfattas som en form av dubbelbeskattning. Vid en jämförelse med dagens situation måste emellertid uppmärksammas att skatten endast utgår på vinstmedel som näringsidkaren sparar innanför staketet. Den möjlighet till obundna skattekrediter som staketmetoden erbjuder måste ställas i relation till kostnaden för andra krediter. Så betraktat kan systemet inte sägas innebära en dubbelbeskattning i reell mening. Förutsättningen för resonemanget är naturligtvis att det är fråga om en lågprocentig proportionell skatt. Detta villkor är enligt kommittén uppfyllt vid en skattesats av 10 procent.

Beskattningsort

Beskattningen av inkomst av näringsverksamhet skall ske i näringsidkarens hemortskommun. På inkomst av näringsverksamhet uttas inte någon kommunal inkomstskatt. Det skall betonas att den omständigheten att inkomst av näringsverksamhet inte beskattas kommunalt totalt sett inte innebär något bortfall av kommunalskatt i förhållande till nu rådande förhållanden. Avkastningen av näringsverksamheten kommer till slut att i sin helhet bli kommunalt beskattad genom skatteuttaget på inkomst av eget företag. Det kan däremot, som framgår nedan under avsnittet om inkomst av eget företag, inträffa att en viss omfördelning sker av de kommunala skatteinkomsterna. Utan kommunalt skatteuttag på vinsten i näringsverksamheten bortfaller behovet av kommunal fördelning av inkomsten.

Den kommunala garantibeskattningen påverkas i princip inte av staketmetoden. För fastighet föreligger skattskyldighet i den kommun där fastigheten är belägen. Näringsidkaren får utnyttja procentavdraget vid taxeringen i sin hemortskommun även om fastigheten är belägen i annan kommun.

4.2 Inkomst av eget företag

Den skatterättsliga åtskillnaden mellan näringsekonomi och näringsidkarens privata sfär medför att överflyttning av kapital från näringsverksamheten till näringsidkaren i princip skall leda till beskattning. Allt vad som förs ut ur näringsverksamheten skall värdesättas och behandlas som näringsidkarens uttag. Allt vad som inte är näringsverksamhet är i princip konsumtion. Som

senare kommer att behandlas finns undantag från dessa principer.

Näringsidkarens uttag från näringsverksamheten kan bestå av uttag av kontanta medel från kassan men också av förbrukning av varor eller produkter från verksamheten, utnyttjande av företagets tjänster eller privat bruk av tillgångar för vilka kostnaden belastar näringsverksamheten. Det vanligaste exemplet på det sistnämnda förfarandet blir sannolikt privatbruk av bil ingående i näringsverksamheten eller att ha sin bostad i en byggnad som visserligen inte ingår i näringsverksamheten men för vilken de löpande kostnaderna belastar resultatet i näringsverksamheten.

Näringsidkaren beskattas emellertid också för vad som belastar näringsverksamheten utan att utgöra en avdragsgill kostnad i denna. Det är de fall då uttryckligt förbud mot avdrag för en viss utgift föreligger trots att denna i och för sig kan hänföras till en kostnad i näringsverksamheten rent företagsekonomiskt sett. Beskattningen är en följd av att det inte kan finnas några icke avdragsgilla kostnader i näringsverksamhet med undantag för skatten på inkomst av näringsverksamhet.

Utöver de nu angivna uttagen från näringsverksamheten skall som intäkt av eget företag upptas de ersättningar som näringsidkaren erhåller för skadad eller förstörd byggnad och värdet av de förbättringar som arrendator eller annan nyttjanderättshavare har gjort på byggnad som används i näringsverksamhet och som näringsidkaren inte har betalat något för. Beskattningen av dessa poster inom inkomstslaget eget företag sammanhänger med att fastighet inte ingår i näringsverksamheten även om fastigheten används i näringsverksamheten.

Som intäkt av eget företag skall också tas upp vissa försäkringsersättningar som sjukpenning och ersättning som utgår enligt trygghetsförsäkring vid arbetsskada. Därutöver beskattas återförda avdrag för egenavgifter liksom restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter inom inkomstslaget eget företag.

Staketmetoden ger näringsidkaren möjlighet att inom näringsverksamheten ackumulera vinster som är lågbeskattade. Det ligger i sakens natur att det kommer att finnas intresse för att kunna konsumera dessa vinster utan att bli uttagsbeskattad härför. Med uttag har därför jämställts vissa transaktioner. Pantsättning av näringsverksamhetens tillgångar utan att det upplånade kapitalet nedläggs i näringsverksamheten är ett exempel på ett förfarande som jämställs med uttag från näringsverksamheten. Om någon näringsidkaren närstående lånar kapital från näringsverksamheten, beskattas näringsidkaren för lånebeloppet som inkomst av eget företag. Beskattningen utgör i dessa delar en parallell till det låneförbud som föreligger i fråga om aktiebolag.

Det egna kapitalet i näringsverksamheten kan delas upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Med tillskjutet kapital avses kapital som tillskjutits en näringsverksamhet av beskattade medel. Ackumulerade vinstmedel utgörs av det i näringsverksamheten genererade kapitalet. När det i det föregående har talats om beskattning av de uttag som näringsidkaren gör från näringsverksamheten avses därmed uttag av årets vinst eller tidigare års vinster. I den mån näringsidkaren genom uttag tar det egna tillskjutna kapitalet i anspråk utlöses däremot inte någon beskattning. Näringsidkaren behöver inte förrän vid bokslutstillfället ta ställning till hur han skall behandla de uttag han har gjort från näringsverksamheten. Skall han undgå beskattning för uttagen eller de med uttag jämställda transaktionerna får han visa att det tillskjutna kapitalet har nedgått i motsvarande mån.

Från intäkterna av eget företag får näringsidkaren göra avdrag för sådana kostnader som är föranledda av näringsidkarens verksamhet men som inte får dras av från intäkt av näringsverksamhet. Värdeminskningsavdrag på byggnader, skogsavdrag, avdrag för pensionsförsäkringspremie och egenavgifter är exempel på sådana kostnader.

Med staketmetoden jämställs näringsidkaren i många avseenden när det gäller förhållandet till näringsverksamheten med det som en löntagare har till sin arbetsgivare. Kostnader av personlig art för vilka avdrag enligt nu gällande regler får göras inom förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse dras med staketmetoden av från intäkt av eget företag. Det gäller kostnaderna för resor till och från arbetsplatsen och ökade levnadskostnader till följd av dubbel bosättning. De kostnader en näringsidkare åsamkas vid "tjänsteresa" dras däremot av i näringsverksamheten som driftkostnad under förutsättning att kostnaden kan verifieras, t. ex. kostnad för färdbiljett och hotellrum. En näringsidkare som företar en tjänsteresa skall på samma sätt som en anställd i företaget kunna betinga sig traktamente. Han skall kunna göra uttag från näringsverksamheten med belopp motsvarande av riksskatteverket fastställda normalbelopp. Från intäkt av eget företag får avdrag sedan göras med motsvarande belopp. Förutsättningen är naturligtvis att underlag för utbetalningen föreligger.

Beskattningsort

Beskattningen av inkomst av eget företag sker i näringsidkarens hemortskommun. Uttaget från näringsverksamheten har sådana likheter med inkomst av tjänst att det är motiverat med kommunal beskattning i den kommun där näringsidkaren är bosatt och utnyttjar den kommunala servicen. Staketmetoden kan i detta

hänseende medföra en viss omfördelning av det kommunala skatteunderlaget. I de fall då näringsidkaren är bosatt i annan kommun än den där verksamheten bedrivs flyttas beskattningen med staketmetodens införande från rörelsekommunen till hemortskommunen. Effekten blir densamma som om näringsidkaren överför näringsverksamheten till ett aktiebolag. Det förutsätts därvid att bolagsägaren tar ut hela "vinsten" som lön.

5 Vissa statistiska uppgifter ang av enskilda bedriven näringsverksamhet

Föreliggande statistiska material är avsett att belysa dels hur många skattskyldiga som kan antas bli omfattade av en beskattning enligt staketmetoden, dels de stats- och kommunfinansiella effekterna av en ändrad inkomstbeskattning av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse.

Departementsrådet Bertil Edlund, finansdepartementet, har på sekretariatets uppdrag tagit fram underlaget. Uppgifterna är hämtade från Statistiska meddelanden för 1983 och 1984 och avser i huvudsak förhållandena 1981.

5.1 Uppgifter om antalet skattskyldiga

Antalet skattskyldiga som 1981 redovisade inkomst eller underskott av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) eller rörelse uppgick till mellan 700 000 och 750 000. Fördelningen mellan de olika inkomstslagen framgår av följande tabell.

Inkomst av jordbruksfastighet	257 299
Underskott av jordbruksfastighet	ca 135 400
Inkomst eller underskott av jordbruksfastighet	Sammanlagt ca 390 000
Inkomst av rörelse	260 225
Underskott av rörelse	ca 70 900
Inkomst eller underskott av rörelse	Sammanlagt ca 325 000
Inkomst av annan fastighet	ca 37 900
Underskott av annan fastighet	ca 29 800
Inkomst eller underskott av annan fastighet	Sammanlagt ca 62 000

Samma skattskyldig kan ha flera förvärvskällor av vilka någon utvisar ett underskott och någon ett överskott. Antalet skattskyldiga med inkomst eller underskott från ett visst inkomstslag överensstämmer därför inte helt med summan av antalet skattskyldiga med inkomst och med underskott.

Det var som framgår av sammanställningen ett stort antal skattskyldiga som redovisade inkomst eller underskott av jordbruksfastighet eller närmare 400 000. Av dessa var cirka 130 000 brukare av enheter med mer än 2 hektar åker. Av det totala antalet fysiska personer med inkomst eller underskott av jordbruksfastighet kan ca 210 000 beräknas vara ägare av jordbruksfastighet med enbart skogsbruk eller där åkerarealen är utarrenderad.

Enligt 1980 års folkräkning uppgick antalet rörelseidkare, som förvärvsarbetat minst 20 tim/vecka i sin rörelse, till ca 180 000. Denna uppgift visar att ett stort antal skattskyldiga med inkomst eller underskott av rörelse (325 000 — 180 000 = 145 000) vid folkräkningen inte rubricerats som företagare, vilket i stor utsträckning torde bero på att deras huvudsakliga inkomster var anställnings- eller pensionsinkomster.

De redovisade siffrorna ger inte direkt besked om hur många skattskyldiga som skulle komma att omfattas av ett system med beskattning enligt staketmetoden. Vissa korrigeringar måste göras. Så t. ex. ingår i gruppen skattskyldiga med inkomst eller underskott av rörelse även delägare i handelsbolag. Enligt företagsregistret finns det för närvarande ca 50 000 handelsbolag. Det av kommittén utarbetade förslaget till ett beskattningssystem enligt staketmetoden är inte avsett att omfatta handelsbolagen. Delägarna i dessa bolag kommer alltså inte att i denna egenskap beröras av de nya reglerna. Det har emellertid inte varit möjligt att av den statistik, som varit tillgänglig, utläsa hur många handelsbolagsdelägare som ingår i den ovan angivna totalsiffran 325 000 rörelseidkare. En annan korrigering som måste göras avser s. k. medhjälpande makar. Vid en beskattning enligt staketmetoden kommer dessa makar att redovisa sin inkomst som inkomst av tjänst. Det kan beräknas att i gruppen skattskyldiga med inkomst eller underskott av jordbruksfastighet ingår medhjälpande makar till ett antal av ca 50 000.

Även om således de ovan redovisade totalsiffrorna för antalet skattskyldiga, som i dag redovisar inkomst eller underskott av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) eller rörelse, måste reduceras, så står det dock klart att ett mycket stort antal skattskyldiga kommer att beröras av en omläggning till ett skattesystem enligt staketmetoden. I runt tal torde det komma att röra sig om ca 600 000 skattskyldiga. Nu skall det emellertid också understrykas att många av dessa inte har vare sig avsikt eller möjlighet att använda sig av de reserveringsmöjligheter som en beskattning enligt staketmetoden erbjuder. För dessa skattskyldiga blir omläggningen av skattesystemet mera av formell natur. I dag redovisar de resultatet av sin verksamhet som in-

komst i förvärvskällan. Efter en omläggning kommer de i stället att redovisa resultatet som ett från näringsverksamheten gjort uttag.

5.2 Vissa uppgifter om skatteunderlag och skattebelopp

För att belysa de stats- och kommunfinansiella effekterna av ett genomförande av en inkomstbeskattning enligt staketmetoden lämnas i det följande beräknade uppgifter dels avseende taxeringsåret 1982 och dels en prognos för inkomståret 1985.

Taxeringsåret 1982

Inkomstslag	Inkomstsumman, mkr	Statlig inkomstskatt - skattereduktion, mkr	Kommunal inkomstskatt, mkr	Summa skatt, mkr
Jordbruk	3 774	235	869	1 104
Rörelse	10 201	597	2 326	2 923
Hyreshus	954	157	203	360
Summa	14 930	989	3 398	4 387

Prognos för inkomståret 1985

Inkomstslag	Inkomstsumman, mkr	Statlig inkomstskatt - skattereduktion, mkr	Kommunal inkomstskatt, mkr	Summa skatt, mkr
Jordbruk	4 869	273	1 151	1 424
Rörelse	12 581	672	2 944	3 616
Hyreshus	1 100	154	241	395
Summa	18 550	1 099	4 336	5 435

Om staketmetoden skulle tillämpas vid taxeringen för inkomståret 1985 och alternativet med en 10-procentig definitiv statlig skatt på näringsverksamheten förutsätts vara genomfört, kan följande antaganden om skatteutfallet göras. Om hela inkomstsumman 18 550 mkr. skulle behållas innanför staketet skulle skatten på inkomsterna minska från 5 435 mkr. enligt nuvarande regler till 1 855 mkr. dvs. med 3 580 mkr. Förutsättningen att hela inkomstsumman skulle bibehållas innanför staketet är naturligtvis helt teoretisk. I verkligheten måste näringsidkarna för sin försörjning ta ut medel från näringsverksamheten. Ett rimligt antagande synes vara att dessa uttag kommer att medföra skatteintäkter för stat och kommun av ungefär samma storlek som enligt dagens regler. Samma slutsats framförs i bilaga 2 (s. 236) till

realbeskattningsutredningens betänkande SOU 1982:2 angående effekterna av en *helt* slopad beskattning av fysiska personer för inkomst av jordbruksfastighet och rörelse.

Detta resonemang avser förhållandena sedda över en viss tidrymd. Däremot kan det naturligtvis uppkomma förskjutningar i skatteunderlaget mellan olika beskattningsår. Att statistiskt belysa effekten på skatteunderlaget av den skattemässigt gynnsamma behandlingen av vinstmedel, som får kvarstå i näringsverksamheten innanför staketet, torde inte vara möjligt.

6 Närmare om den tekniska utformningen av ett beskattningssystem enligt staketmetoden

6.1 Fastigheters behandling

Inkomstslag

Staketmetoden medför en radikal förändring av inkomstslaget annan fastighet och fastigheters skattemässiga behandling. För fysisk person kommer i framtiden i inkomstslaget annan fastighet att ingå endast sådana fastigheter, vilka är inrättade som bostäder åt högst två familjer, dvs. de fastigheter som i dag beskattas enligt s. k. schablon. Innehav av övriga fastigheter betraktas som näringsverksamhet. Som näringsverksamhet behandlas såväl innehav av en jordbruksfastighet som innehav av ett större hyreshuskomplex. En fastighet som enligt nu gällande regler skall beskattas enligt schablon skall även efter staketmetodens införande beskattas enligt schablonmetoden. Inkomstslaget annan fastighet kommer för fysiska personer endast att avse s. k. schablonvillor.

Intäkter och kostnader

Det är förvaltningen av fastigheter som utgör näringsverksamhet. Fastigheten ingår däremot inte i näringsverksamheten om den inte är att hänföra till omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Konstruktionen är föranledd av en av de principer på vilken staketmetoden är uppbyggd. Inom staketet skall inte finnas tillgångar som vid försäljning beskattas inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Kommittén har haft som målsättning att föreslå så små förändringar av gällande rätt som möjligt. Beskattningen i samband med fastighetsförsäljning bibehålls därför i sin nuvarande utformning samtidigt som fastigheten behandlas som näringsidkarens "privata" tillgång. Detta innebär att alla till fastighetsinnehavet knutna kostnader, som inte är att hänföra till den löpande driften, behandlas som näringsidkarens egna kostnader. Avdrag för dessa kostnader medges från de uttag som näringsidkaren gör från näringsverksamheten. De till fastighetsinnehavet knutna kostnaderna av detta slag skall

med andra ord beaktas vid beräkning av inkomsten av eget företag. Det gäller t. ex. värdeminskningsavdrag, skogsavdrag och substansminskningsavdrag. Kostnader hänförliga till den löpande driften, dvs. sådana kostnader som kan sägas vara direkt föranledda av att fastigheten tagits i anspråk t. ex. för jordbruksdrift eller rörelse, anses däremot som kostnader i näringsverksamheten. Avdrag får till följd härav ske i näringsverksamheten exempelvis för kostnad för reparation och underhåll, uppvärmning liksom för ränta på upplånat kapital som nedlagts i fastigheten. Avdragsrätten för löpande driftkostnader kan ses om ett substitut för den ersättning som näringsidkaren skulle betingat sig för fastighetens upplåtelse för näringsverksamhet. Kommittén har dock valt att inte skapa något skatterättsligt hyresförhållande mellan näringsidkaren som fastighetsägare och näringsverksamheten. Ett sådant hyresförhållande skulle för övrigt också utgöra näringsverksamhet.

För innehavaren av en hyresfastighet gäller att som intäkt av näringsverksamhet redovisas hyresintäkerna. Som kostnader i näringsverksamheten upptas utgifter för uppvärmning, el, vatten, renhållning etc. samt ränta på upplånat kapital. Resultatet av upplåtelsen blir, sedan avdrag gjorts för eget uttag, inkomst av näringsverksamhet. Värdeminskningsavdrag för byggnaderna får göras från det uttag som fastighetsägaren gjort från näringsverksamheten.

Om fastigheten används i den egna rörelsen upptas i likhet med vad som gäller i dag inte några intäkter från fastighetsupplåtelsen. Redovisningen av fastigheten sker inom samma förvärvskälla som övrig näringsverksamhet. Beträffande fastigheter med blandad användning, dvs. fastigheter som i och för sig är inrättade som bostad åt högst två familjer men därutöver har annat användningsområde gäller att utbrytning sker av den del av fastigheten som används i näringsverksamheten. Bostadsdelen av fastigheten behandlas enligt reglerna för schablonvilla medan den övriga delen redovisas som använd i näringsverksamheten. Kostnaderna för näringsidkarens boende får inte belasta näringsverksamheten. I de fall då näringsidkaren har sin bostad i fastighet som används i näringsverksamhet, dvs. fastighet som enligt dagens regler beskattas enligt konventionell metod, skall denne i likhet med vad som nu sker beskattas för ett förmånsvärde. Förmånsvärdet skall tas upp som intäkt av eget företag. Däremot utgör förmånsvärdet inte någon intäkt av näringsverksamhet.

I fråga om jordbruksfastigheter som utarrenderas skall på motsvarande sätt arrendeavgiften tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Jordägarens kostnader i form av värdeminskningsavdrag dras av från det uttag från näringsverksamheten som han gör.

Förbättringsarbeten

Den skatterättsliga åtskillnad som staketmetoden medför mellan näringsidkarens olika förmögenhetsmassor leder i princip till beskattning då kapital förs från näringsverksamheten ut i privatsfären. Eftersom en fastighet ligger utanför näringsverksamheten kommer en förbättring av fastigheten med medel från näringsverksamheten att leda till beskattning. Reparation behandlas däremot som en driftkostnad i näringsverksamheten. Om vinstmedel kunde — utan att det skulle beaktas vid näringsidkarens egen beskattning — användas för ny, till- eller ombyggnadsarbeten på fastighet skulle detta medföra att lågbeskattade vinstmedel från näringsverksamheten fördes ut ur verksamheten och sedan genom värdeminskningsavdrag blev tillgängliga för konsumtion utan beskattning. Gjorda värdeminskningsavdrag återvinns visserligen vid avyttringen av fastigheten men under en längre innehavstid och vid ett större fastighetsinnehav kan avsevärda skattekrediter uppkomma. Om fastighetsinnehavet helt lades utanför näringsverksamheten skulle å andra sidan betydande problem kunna uppstå. Arbeten på rörelsebyggnad skulle leda till att rörelseidkaren blev uttagsbeskattad såvida arbetena inte kunde hänföras till reparation. En självfinansiering av byggnadsarbeten skulle framstå som ogynnsam i förhållande till att låna upp kapital.

Problemet kan lösas på två sätt. Fastigheter kan generellt behandlas som omsättningstillgångar i näringsverksamheten. Värdeminskningsavdrag skulle utgöra en i näringsverksamheten avdragsgill kostnad och likviden vid fastighetsförsäljningen skulle tas upp som intäkt av näringsverksamhet. En sådan ordning skulle dock innebära ett stort avsteg från dagens regler och föranleder också problem vid fastigheter med blandad användning. Kommittén har i stället valt att behandla förbättringsarbeten finansierade med näringsverksamhetens tillgångar som uttag från näringsverksamheten. I den mån förbättringsarbeten sker och vinstmedel används skulle alltså beskattning utlösas. Konstruktionen med uttagsbeskattning för förbättringsarbeten kan emellertid antas försvåra självfinansieringen av arbeten på byggnader använda i näringsverksamhet eller uppförande av sådana byggnader. Kommittén föreslår därför att i den mån som medel från näringsverksamheten tas i anspråk för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten skall anskaffningskostnaden för dessa arbeten få dras av omedelbart. Detta medför att uttagsbeskattningen neutraliseras genom tidigareläggning av värdeminskningsavdragen. Med den nu skisserade konstruktionen kan vinstmedel från en verkstadsrörelse användas för förbättring av rörelsebyggnaden

eller en annan byggnad som används för näringsverksamhet. Något krav på att koppling skall föreligga mellan byggnaden och den verksamhet som näringsidkaren bedriver uppställs inte, däremot har bostadsbyggnader undantagits. Vinstmedlen kan vidare inte användas för förvärv av befintlig byggnad och givetvis inte heller för fastighetsförvärv. Konstruktionen överensstämmer i huvudsak med den som gäller för allmän investeringsreserv. Även i de fall då fastighetsägaren som intäkt av eget företag skall ta upp värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring som bekostats av en arrendator eller annan nyttjanderättshavare och till vilken fastighetsägaren omedelbart blir ägare ges fastighetsägaren rätt till omedelbart avdrag med belopp motsvarande intäkten. Fastighetsägaren bör inte komma i en annan situation än den som gällt om han själv låtit utföra arbetena. Om fastighetsägaren får lösa de arbeten som nyttjanderättshavaren utfört uppkommer också samma situation som om fastighetsägaren själv låtit utföra arbetena.

Med den föreslagna utformningen av uttagsbeskattning och möjligheten till direktavdrag vid förbättringsarbeten saknar såvitt gäller andra byggnader än bostadsbyggnader hittillsvarande gränsdragning mellan reparations- och förbättringsbegreppen intresse vid inkomsttaxeringen. Kommittén föreslår att den särskilda bestämmelse som i dag finns införd i punkt 17 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen om kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som är normalt påräkneliga i den bedrivna verksamheten inte bör tas in i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Härmed åsyftas inte någon annan saklig förändring i reparationsbegreppet än att skäl saknas att i detta sammanhang uppställa krav på att arbetena inte får avse förändring av byggnad i samband med byte av verksamhet. All näringsverksamhet utgör enligt staketmetoden en förvärvskälla.

Värdeminskning

Sammanföringen av de tre inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse har föranlett vissa förändringar av reglerna för fastigheters behandling utöver dem som följer av att skatterättslig åtskillnad har gjorts mellan näringsidkare och näringsverksamhet. Det är främst de regler för värdeminskning som hittills gällt inom inkomstslaget annan fastighet som har förändrats. Förslaget har utformats så att gemensamma regler gäller för alla fastigheter som används i näringsverksamhet oberoende av om det är jordbruksdrift, hyreshusförvaltning eller fastighet som utnyttjas i egen rörelse.

I anskaffningsvärdet för en byggnad i förvärvskälla inom inkomstslaget annan fastighet inräknas i dag enligt punkt 2 a av

anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen även utgifter för plantering, parkeringsplats eller annan därmed jämförlig anläggning på fastigheten. Vidare inräknas den utgift som ägaren har haft för rivning av en byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten, om rivningen kan anses ha varit betingad av och har skett i nära anslutning till den nya byggnadens uppförande. Motsvarande bestämmelser saknas för beräkning av anskaffningsvärdet för byggnad på jordbruksfastighet eller byggnad i egen eller annans rörelse. Utgiften för arbeten av nu angivet slag är i dessa fall att hänföra till utgift för anskaffande av markanläggning. Med den förändrade inkomstslags- och förvärvskälleindelningen saknas anledning att upprätthålla skillnad mellan å ena sidan annan fastighet upplåten för bostadsändamål och å andra sidan jordbruksfastighet och annan fastighet använd i egen eller annans rörelse. Ifrågavarande kostnader bör alltid inräknas i anskaffningsvärdet för markanläggning oberoende av vilken typ av näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten.

Utgiften för anskaffande av markanläggning dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Enligt nu gällande regler beräknas avdraget enligt avskrivningsplan till 5 procent för år räknat av tre fjärdedelar av anläggningens anskaffningsvärde. För täckdiken och skogsvägar beräknas dock avdraget enligt avskrivningsplan till 10 procent av hela anskaffningsvärdet. Den begränsning i rätten till värdeminskningsavdrag som gäller för markanläggningar har sin grund i att vissa av dessa tillgångar normalt sett inte skulle vara underkastade ekonomisk värdeminskning. Med den tekniska och ekonomiska utveckling som råder är denna ståndpunkt inte invändningsfri. Kommittén föreslår därför att gemensamma regler skall gälla för alla markanläggningar i så måtto att hela anskaffningskostnaden skall vara avdragsgill.

Avdrag för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning, vars värde ingår i taxeringsvärdet, medges för närvarande inom inkomstslaget annan fastighet enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal än för byggnaden i övrigt. Motsvarande bestämmelser saknas för byggnader på jordbruksfastighet och för byggnad använd i rörelse. Hela anskaffningskostnaden för byggnaden avskrivs i dessa fall efter samma procentsats.

Starka tillämpnings- och kontrollskäl talar för att gemensamma regler skall gälla för alla byggnader som används i näringsverksamhet. Den förhöjda avskrivningen för de särskilda tillgångsslagen ersätts med omedelbart avdrag vid byte av dessa mindre varaktiga delar. Med de möjligheter som fastighetsägaren får att ackumulera vinster i näringsverksamheten kommer behovet av periodisering av ifrågavarande kostnader att vara mindre

framträdande. Kommittén föreslår därför att hela anskaffningskostnaden för en byggnad som används i näringsverksamhet skrivs av efter samma procentsats. Vad nu sagts gäller kostnaderna för sådana anläggningar som är avsedda att tjäna byggnadens allmänna användning. Beträffande avskrivningsreglerna för byggnadsinventarier föreslås inte några förändringar.

För ekonomibyggnad och byggnad för personalbostad på jordbruksfastighet liksom för annan byggnad som används i egen eller annans rörelse gäller att skattskyldig utöver årliga värdeminskningsavdrag kan göra avdrag inom avskrivningsplanen med 10 procent av de på planen upptagna utgifterna för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten (primäravdrag). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. För byggnader upplåtna för bostadsändamål saknas motsvarande avskrivningsmöjlighet. Företagsekonomiska skäl anfördes vid lagstiftningens genomförande 1969 för en snabbare avskrivningstakt för byggnader vilka används inom industri och handel. Departementschefen anförde att man med lagstiftningen i första hand tog sikte på företagens investeringar i byggnader. Sådana investeringar ansågs underlätta effektiviseringen av näringslivet. Skälen för primäravdrag har inte mist sin bärkraft.

Kommittén föreslår att rätten till primäravdrag utvidgas till att omfatta alla byggnader som används i näringsverksamhet. Härigenom kan man skapa enhetliga och överskådliga regler för hela byggnadsbeståndet. Utöver de byggnader som används för uthyrning till bostäder omfattar utvidgningen bostadsbyggnader på jordbruksfastighet. Det förtjänar påpekas att man med primäravdrag endast uppnår en förkortad avskrivningstid. Med den omedelbara avdragsrätten för utgift för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten kommer rätten till primäravdrag att få betydelse endast i de fall då arbetena finansierats med annat än vinstmedel.

Vissa speciella avdragsfrågor

Kommittén anser att det med staketmetodens införande saknas motiv för bibehållande av den fördelning av eljest omedelbart avdragsgilla kostnader som anges i punkt 8 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen dvs. möjligheten att under tre år fördela reparations- och underhållskostnader som under ett beskattningsår uppgått till 6 000 kr. eller mer. Med staketmetoden följer sådana reserveringsmöjligheter som hittills saknats i inkomstslaget annan fastighet att behov av en sådan fördelningsregel inte längre föreligger.

Med den utformning som behandlingen av fastigheter getts vid

beskattning enligt staketmetoden har enhetliga regler skapats för alla byggnader som används i näringsverksamhet. Samordningen kan ses som en naturlig följd av den förändrade förvärvskälleindelningen. Betydande förenklingar har uppnåtts samtidigt som relativt små sakliga förändringar har gjorts. Ägare av fastighet som upplåtits till annan får genom staketmetoden reserveringsmöjligheter som hittills saknats. Avkastningen av fastigheten behandlas som vilken näringsinkomst som helst och kommer att grunda egenavgifter för ägaren.

Införande av beskattning enligt staketmetoden påverkar i princip inte den kommunala garantibeskattningen. Fastighetsägaren är således skattskyldig för garantibeloppet i den kommun där fastigheten är belägen. Om näringsidkaren är bosatt i annan kommun och alltså beskattas för inkomst av eget företag i annan kommun än den där fastigheten beskattas kommer dock det s. k. procentavdraget att få utnyttjas i näringsidkarens hemortskommun. Procentavdraget görs från nettointäkten av eget företag.

Arrende och annan nyttjanderätt

Om en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare anskaffar en byggnad eller om han låter utföra en markanläggning är anskaffningskostnaden liksom kostnaden för förbättring av en befintlig byggnad eller en markanläggning en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten för arrendatorn eller nyttjanderättshavaren. Staketmetoden innebär härvidlag inte någon förändring i förhållande till gällande rätt. För en arrendator liksom för andra nyttjanderättshavare ingår byggnaden och markanläggningen i näringsverksamheten. För fastighetsägaren gäller däremot som tidigare framhållits att en byggnad eller en markanläggning inte ingår i näringsverksamheten om fråga inte är om en lagerfastighet i en byggnadsrörelse.

Den ersättning som en nyttjanderättshavare får av fastighetsägaren vid arrendets eller nyttjanderättsavtalets upphörande för vad som nyttjanderättshavaren anskaffat utgör intäkt av näringsverksamhet för honom. Nyttjanderättshavaren får på samma sätt som enligt gällande rätt i sådant fall avdrag för vad som kvarstår oavskrivet av anskaffningsvärdet. Utgifter som en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare har haft för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, får i likhet med vad som gäller i dag vid jordbruksarrende dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, om fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförts.

En ägare av en annan fastighet beskattas i dag för värdet av en förbättring som bekostats av en nyttjanderättshavare redan det år

under vilket arbetet utförts under förutsättning att det utförda arbetet inneburit en bestående förbättring av fastigheten. Ägaren till en utarrenderad jordbruksfastighet beskattas däremot i motsvarande situation först då arrendet upphör. Den skillnad som i dag föreligger kan förklaras av att ett jordbruksarrende oftast löper under flera år medan en hyresrätt vanligtvis avser ett år i taget. När lång tid återstår av en nyttjanderätt är svårigheten att bedöma värdet av utförd förbättring det år arbetet utförts uppenbar. En betydande osäkerhet föreligger eftersom det inte kan sägas vara någon koppling mellan nyttjanderättshavarens nedlagda kostnader och fastighetens "ökade värde". Situationer kan förekomma då arbeten som utförts av nyttjanderättshavaren inte bedöms som en förbättring det år nyttjanderätten upphör. Användning av ett nytt byggnadsmaterial kan visa sig vara en felsatsning. Ett arbete kan visa sig vara ett s. k. fuskbygge.

Kommittén föreslår att enhetliga regler skall gälla av såväl förenklings- som rättviseskäl. Bekostar en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare en förbättring av en fastighet skall det därför sakna betydelse om det är en jordbruksfastighet eller en annan fastighet. Fastighetsägaren blir enligt förslaget i båda fallen beskattad för värdet av utförda arbeten som intäkt av eget företag först det år då arrendatorns eller nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphör.

6.2 Staketmetoden och resultatreglerande åtgärder

Gällande regler

I enskilt bedriven näringsverksamhet kan i dag olika resultatreglerande åtgärder vidtagas. En rörelseidkare kan utnyttja lagernedskrivning, avsättning till dels lönebaserad, dels inkomstbaserad resultatutjämningsfond, avsättning till allmän investeringsreserv, avsättning till eldsvådefonder, avsättning till särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m. (s. k. fartygsfond), avsättning till nyanskaffningsfond, avsättning till fond för återanskaffning av fastighet samt insättning på upphovsmanna- och uppfinnarkonto.

En jordbrukare kan utnyttja lagernedskrivning, avsättning till dels lönebaserad, dels inkomstbaserad resultatutjämningsfond, avsättning till allmän investeringsreserv, avsättning till eldsvådefonder samt insättning på skogs- och skogsskadekonto.

En ägare av konventionellt beskattad annan fastighet kan utnyttja avsättning till eldsvådefond.

Lagernedskrivning

Ett lager får med undantag för s. k. bokslutslager tas upp till ett lägre värde än dess anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. På det inventerade värdet får, efter inkuransavdrag, nedskrivning ske från och med 1985 års taxering med maximalt 50 procent enligt huvudregeln. Det finns härutöver två supplementärregler, av vilka den första tar sikte på att ett varulager tillfälligt minskat under beskattningsåret och den andra regeln på att rå- och stapelvaror ingår i lagret. I det första fallet får nedskrivning ske med 50 procent av genomsnittsvärdet av lagren för de närmast föregående åren och i det andra fallet får där angivna varor tas upp till 70 procent av lägsta marknadspris under de tio senaste åren. Om avsättning har gjorts till resultatutjämningsfond får nedskrivning endast ske med 35 procent i stället för 50.

Resultatutjämningsfonder

Fr. o. m. 1981 års taxering har möjlighet skapats för de löneintensiva företagen till resultatutjämning och konsolidering genom särskild fondavsättning. Fonden är förvärvskälleanknuten. Avsättning får inte ske i penning- eller försäkringsrörelse.

Avsättningen kan dels beräknas på grundval av lönekostnaderna under beskattningsåret (lönebaserad resultatutjämningsfond), dels på den vid taxering till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten i förvärvskällan efter korrigering för olika avsättningar (inkomstbaserad resultatutjämningsfond).

Den lönebaserade avsättningen får uppgå till högst 20 procent av lönekostnaden och den inkomstbaserade till högst 15 procent av inkomsten. Avdragsrätten är inte kopplad till något krav på att medlen sätts in på bank.

Det belopp som avsatts skall återföras till beskattning påföljande år.

Allmän investeringsreserv

Avsikten med avsättning till allmän investeringsreserv är att egenföretagaren skall ha möjlighet att under inkomstgivande år kunna reservera medel för investeringar under kommande år. Avdraget är förvärvskälleanknutet och får uppgå till högst 50 procent av nettointäkten av jordbruket eller rörelsen före bl. a. avsättning för egenavgifter. Avsättningen till investeringsreserv får inte understiga 10 000 kr. och skall betalas in på särskilt bankkonto inom viss tid. Kontot är knutet till beskattningsåret.

För att investeringsreserven skall få utnyttjas krävs i princip särskilt tillstånd. Vidare krävs att reserven skall användas för

vissa närmare angivna tillåtna ändamål och efter det att viss tid förflutit. Om reserven använts för otillåtet ändamål återförs den till beskattning varvid ett tillägg med 30 procent av det återförda beloppet kan påföras. Även i andra situationer kan återföring med tillägg komma i fråga.

Har en reserv tagits i anspråk för ett tillåtet ändamål och under tillåten tid, utgör beloppet inte skattepliktig intäkt. Den utgift för vilken reserven tagits i anspråk får därmed inte dras av, varken omedelbart eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. I sistnämnda situation skall således ett inventariums anskaffningsvärde minskas med det för anskaffningen ianspråktagna beloppet.

För yrkesfiskare gäller i sammanhanget vissa speciella regler. En investeringsreserv får användas redan efter utgången av det räkenskapsår under vilket avsättning skett. Reserven får också användas för andra ändamål än de som är uppräknade i lagen utan att tillägg vid återföringen sker. Detta innebär att denna yrkesgrupp får utnyttja investeringsreserven i inkomstutjämnande syfte.

Eldsvådefonder

Fr. o. m. 1984 års taxering finns fyra slag av eldsvådefonder nämligen sådan fond för inventarier, byggnader, markanläggningar respektive lagertillgångar.

För att avsättning skall få äga rum fordras att ersättning utgått i samband med brand eller annan olyckshändelse. Härutöver får avsättning såvitt avser inventarier och lagertillgångar ske för förlorade sådana genom statligt eller kommunalt förfogande.

Avdrag sker vid beräkning av nettointäkten av viss förvärvskälla och får för ett och samma beskattningsår inte överstiga den ersättning som utgått. Vissa spärregler finns som medför att avdraget inte alltid får uppgå till vad som motsvarar ersättningen bl. a. då ersättning för skadat eller förlorat lager överstiger lagerreservens minskning under året.

Om möjlighet till avsättning till eldsvådefond inte funnes skulle i princip alla reinvesteringar som inte skett före samma räkenskapsårs utgång som det då ersättning för skada skall tas upp som skattepliktig intäkt, försvåras eller omöjliggöras med hänsyn till den skatt som beräknas enligt de regler som gäller i dag. Det förtjänar att påpekas att den ersättning som här är i fråga är sådan som utgår på grund av händelser som näringsidkaren i princip inte råder över.

Fartygsfond

Vid avyttring av fartyg, vari även inbegrips luftfartyg, får vid

beräkning av nettointäkten avdrag göras för belopp som avsatts till särskild investeringsfond. Intäkt genom avyttring utgör i sin helhet — med vissa undantag — skattepliktig intäkt då fartyget utgjort inventarium i rörelse. En avyttring kan således — om avsättning inte fick ske — medföra en kännbar skattebelastning och det skulle då försvåra en ersättningsanskaffning.

Som förutsättning för avdrag gäller att den skattskyldige skall ha överlämnat en garantiförbindelse motsvarande normalt sett minst hälften av det avsatta beloppet.

Särskild nyanskaffningsfond

Den som avyttrar rörelse eller del av rörelse kan efter ansökan få avdrag vid beräkning av nettointäkt av rörelse för belopp som avsätts till särskild nyanskaffningsfond under förutsättning att synnerliga skäl föreligger. Sådana skäl anses föreligga om avyttringen utgör led i strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt och den skattskyldige har för avsikt att efter avyttringen göra betydande investering för sin återstående verksamhet eller för en ny verksamhet.

Maximalt avdrag är 60 procent av den vid avyttringen erhållna ersättningen för varulager och hela den skattepliktiga intäkten av rörelse för övriga tillgångar som ingått i avyttringen.

Reglerna om avsättning är närmast avsedda att tillämpas av större industriföretag när uppkommande vinster och planerade investeringar är av betydande storlek.

Fond för återanskaffning av fastighet

En rörelseidkare kan om han säljer en rörelsefastighet träffas av hög beskattning vilket kan omöjliggöra eller försvåra anskaffning av en ersättningsfastighet. För att underlätta strukturrationalisering har bestämmelser om fondavsättning införts.

Som förutsättning för avdrag gäller att den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och att den skattskyldige anskaffat eller avser att anskaffa en ersättningsfastighet. Med fastighetsanskaffning jämställs ny-, till- eller ombyggnad på fastighet för användning i rörelsen.

För avdragsrätt gäller vidare att den skattskyldige skall ha avlämnat en garantiförbindelse motsvarande normalt sett minst hälften av det avsatta beloppet. Avdraget får inte överstiga den realisationsvinst som uppkommit vid avyttringen av den i rörelsen använda fastigheten eller fastighetsdelen.

Avsatta medel får tas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats under beskattningsåret av den skattskyldige och är avsedd för användning i hans rörelse. Medel som avsatts skall i princip tas i anspråk för avskrivning senast under det beskatt-

ningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättningen medgavs.

Återförs avsatta medel till beskattning skall beloppet ökas på visst sätt.

Upphovsmannakonto och uppfinnarkonto

En rörelseidkare som har intäkt av rörelse i egenskap av upphovsman respektive intäkt vilken han har förvärvat genom en av honom gjord uppfinning som kan tillgodogöras industriellt men som inte behöver vara patenterbar, kan få uppskov med beskattning av sådan intäkt. Vem som är upphovsman regleras i lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Upphovsmannen respektive uppfinnaren skall vara bosatt här i riket vid beskattningsårets utgång och de sammanlagda upphovsmanna- respektive uppfinnarintäkterna under beskattningsåret av en eller flera förvärvskällor skall med minst 50 procent överstiga hans sammanlagda upphovsmanna- respektive uppfinnarintäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren. Uppskovsbeloppet skall betalas in på särskilt konto i bank. För ett och samma beskattningsår har upphovsmannen respektive uppfinnaren rätt till uppskov endast i fråga om en förvärvskälla och för inbetalning på upphovsmanna- respektive uppfinnarkonto i en bank.

Uppskovsbeloppet skall vara minst 10 000 kr. och alltid avrundat nedåt till helt tusental kr. Maximibeloppet är två tredjedelar av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade nettointäkten före uppskov och avdrag för egenavgifter. Uppskovsbeloppet får dock inte vara större än att den nettointäkt — beräknad före avdrag för avsättning för egenavgifter — som återstår efter uppskovet uppgår till minst 30 000 kr.

Insatta medel får tas ut tidigast i december taxeringsåret och senast sedan fem år förflutit från utgången av inbetalningsåret. Under denna tid kan upphovsmannen respektive uppfinnaren själv bestämma hur mycket som skall tas ut, ett deluttag får dock inte understiga 1 000 kr. I vissa situationer, bl. a. då medel på kontot pantsatts eller överlåtits, skall medlen tas upp som intäkt av rörelse.

Insättning på upphovsmanna- och uppfinnarkonto kan inte kombineras med varandra och inte heller med allmän investeringsreserv eller ackumulerad inkomst. Såvitt gäller ackumulerad inkomst gäller detta endast den intäkt som föranlett uppskovet.

Skogskonto och skogsskadekonto

Uppskov vid inkomsttaxeringen för en viss del av beskattningsårets skogsintäkter kan erhållas om motsvarande belopp sätts in

på bankkonto. Syftet är att möjliggöra inkomstutjämning mellan skilda beskattningsår. Medel på skogskonto får stå kvar under 10 år medan medel på skogsskadekonto får stå kvar under 20 år.

För insättning på skogsskadekonto vilket kunde ske först vid 1983 års taxering krävs att stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse medfört att mer än en tredjedel av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än som avsetts och att den skattskyldige visar att den huvudskliga delen av beskattningsårets skogsintäkter hänför sig till sådan avverkning.

Den skattskyldige får inte per beskattningsår och förvärvskälla göra insättning på mer än ett skogskonto eller skogsskadekonto. Avdragets storlek är beroende av beskattningsårets skogsintäkter fördelade på avverkningsrätt samt avyttrade skogsprodukter och uttagna skogsprodukter för förädling i egen rörelse.

Fr. o. m. 1984 års taxering gäller att uppskovet för viss förvärvskälla för ett och samma beskattningsår högst får uppgå till summan av 60 procent av köpeskillingen för skog som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt, 40 procent av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt 40 procent av saluvärdet av uttagna skogsprodukter för förädling i egen rörelse. Vid stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse är procentsatserna i stället 80 respektive 50.

Uppskov medges inte med så stort belopp att underskott i förvärvskällan uppkommer vid beräkning av nettointäkten. Uppskov medges inte med belopp som för skogskonto understiger 5 000 kr. och för skogsskadekonto 50 000 kr. Uppskovsbeloppet skall avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Uppskov medges endast om medlen har betalats in till banken senast den dag den skattskyldige skall ha avlämnat sin allmänna självdeklaration. Medlen får i princip tas ut tidigast fyra månader efter inbetalningsdagen. Den skattskyldige bestämmer själv hur mycket som skall tas ut, ett deluttag får dock inte understiga 1 000 kr.

Medel som finns på skogskonto eller skogsskadekonto skall tas upp som intäkt av skogsbruk om avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen.

Till och med 1982 års taxering skulle medel som fanns på skogskonto tas upp som intäkt av skogsbruk om fastigheten övergick till annan och om fastigheten utgjorde den väsentliga delen av förvärvskällan för vilken insättning på skogskonto hade gjorts. Fr. o. m. 1983 års taxering gäller däremot denna bestämmelse endast vid överlåtelse genom arv. Skogskontot eller skogsskadekontot får således behållas när fastigheten har överlåtits genom köp, byte eller gåva eller genom ett med köp eller byte jämförligt fång, t. ex. fastighetsreglering.

När bestämmelserna om rätten att behålla medlen på konto

infördes, anförde departementschefen i prop. 1981/82:182, s. 21 f., bl. a. att beskattning av skogskontomedlen vid fastighetsöverlåtelse kunde leda till en minskad avverkning de närmaste åren före en tänkt överlåtelse, vilket bidrog till att fördröja för strukturrationalisering och generationsväxling angelägna överlåtelser. Detta talade, enligt departementschefen, för att en möjlighet borde öppnas att få behålla skogskontot även om fastigheten har överlåtits då avverkningstakten därigenom skulle kunna upprätthållas även under senare delen av en skogsägares innehavstid, och många äldre skogsägare kunde t. o. m. väntas öka aktiviteten i och med att de genom skogskontot ges möjlighet att öka sin pension.

En skogsägare kan således med dagens regler ansamla vinstmedel på ett skogskonto och därefter avhända sig förvärvskällan (= fastigheten) och upp till 10 år fördela uttagen och därmed beskattningen av dessa vinster. För skogsskadekontot gäller i stället tidsfristen 20 år.

Staketmetoden

Enligt kommitténs förslag till modell för en beskattning enligt en staketmetod föreslås att skatten på inkomst av näringsverksamhet skall vara proportionell och utgå med en tioprocentig definitiv skatt. Kommittén har även bedömt ett system med en avräkningsbar skatt på trettio procent men funnit att det definitiva systemet bör ges ett klart försteg. Staketmetoden tar bl. a. sikte på att genom skattekrediter skapa större utrymme för kapitalbildning i en näringsverksamhet. Tas medlen ut för näringsidkarens privata konsumtion erhålles inte längre uppskov med beskattningen och uttagna medel träffas då av skatt på inkomst av eget företag enligt den för fysiska personer gällande skatteskalan.

Staketmetoden ger alltså näringsidkaren möjlighet att — efter avdrag för en lågprocentig proportionell skatt — ackumulera vinster i verksamheten. Dessa vinster kan användas fritt i och för näringsverksamheten till skillnad från exempelvis den allmänna investeringsreserv som enligt dagens regler kan skapas. Genomförs ett system med en proportionell skatt på inkomst innanför staketet kommer frågan om särskilda resultatreglerande åtgärder i ett nytt läge. Det kan ifrågasättas om inte då flertalet av dessa åtgärder kan undvaras.

Kommittén föreslår vidare att all näringsverksamhet som en enskild bedriver skall utgöra en förvärvskälla. De resultatreglerande åtgärder som näringsidkare enligt nu gällande regler kan tillämpa är knutna till kommunalskattelagens inkomstslag och

förvärvskällor. För rätt till exempelvis insättning på skogskonto fordras skogsintäkter och för rätt till insättning på uppfinnarkonto uppfinnarintäkter av viss storlek. Genom sammanföringen till en enda förvärvskälla för den verksamhet som den enskilde bedriver kan tillämpningsproblem förväntas uppkomma om möjligheten till de olika resultatreglerande åtgärderna skall bibehållas. Uppskov med beskattningen för belopp som satts in på skogskonto medges enligt gällande rätt inte med så stort belopp att underskott i förvärvskällan uppkommer vid beräkning av nettointäkten. Rätten till uppskov för belopp som satts in på uppfinnarkonto är också enligt gällande rätt begränsad eftersom nettointäkten skall uppgå till minst 30 000 kr. efter avdrag för uppskovsbeloppet. Med hänsyn till det anförda skulle i näringsverksamheten fordras särredovisning för de olika verksamhetsgrenarna om inte uppskovsmöjligheterna skall få en väsentligt vidgad omfattning. Genom sammanföring till en enda förvärvskälla kan åtskilliga rationaliseringsvinster göras. Skulle varje verksamhetsgren behandlas som en egen förvärvskälla i näringsverksamheten skulle flertalet av rationaliseringsvinsterna gå förlorade. Kommittén har eftersträvat att tillskapa så få särregler som möjligt för den enskilt bedrivna näringsverksamheten. Redan här vill kommittén peka på att en beskattning enligt staketmetoden i sig anvisar en lösning av flera av de problem som de olika resultatreglerande åtgärderna enligt gällande regler tar sikte på att lösa, exempelvis progressionsutjämning.

I det följande görs en genomgång av de nuvarande formerna för resultatutjämning i syfte att belysa hur en beskattning enligt staketmetoden kan tänkas påverka förutsättningarna för en fortsatt tillämpning av detta regelsystem.

För undvikande av missförstånd bör det kanske påpekas att när det i fortsättningen anges att en viss resultatreglerande åtgärd kan slopas, så avser detta endast de nuvarande reglernas tillämpning på enskilda näringsidkare. I många fall gäller reglerna även juridiska personer. För dessa föreslås naturligtvis ingen ändring.

Kommittén avser att först behandla behovet av reserveringsmöjligheter i det system som kommittén föreslår skall gälla dvs. vid en tioprocentig definitiv skatt på inkomst av näringsverksamhet.

Den låga proportionella skatt som enligt staketmetoden skall tas ut på inkomst av näringsverksamhet talar i och för sig för en begränsning av rätten till *lagernedskrivning*. Det är emellertid angeläget att framhålla att staketmetoden närmast ger anledning till en generös inställning till resultatreglerande åtgärder, efter-

som uppkommande reserver inte kan konsumeras utan beskattningseffekter. Ett av staketmetodens syften är också att stimulera till uppbyggnad av realkapital. Rätten till lagernedskrivning utgör ett medel härvidlag. Med hänsyn till dessa omständigheter och då några vinster från tillämpningssynpunkt inte står att få genom att begränsa omfattningen av lagernedskrivningen har kommittén stannat för att föreslå att nuvarande lagervärderingsregler skall gälla även i ett skattesystem ordnat efter staketmetodens principer.

Ett motiv för införande av *lönebaserad resultatutjämningsfond* var att de löneintensiva företagen, dvs. sådana företag som inte har möjlighet att göra lagernedskrivningar av någon omfattning, skulle uppnå resultatutjämning och konsolidering. Den möjlighet till konsolidering som avsättning till lönebaserad resultatutjämningsfond innebär bör i likhet med rätten till lagernedskrivning kvarstå också vid en beskattning enligt staketmetoden. Vad däremot angår avsättning till *inkomstbaserad resultatutjämningsfond* kan enligt kommmitténs mening sådan avsättning avvaras i ett system med beskattning enligt staketmetoden. Egenföretagaren ges vid en låg proportionell skatt på inkomst av näringsverksamhet tillräckligt goda möjligheter att inom näringsverksamheten ansamla vinstmedel.

Avsättning till *allmän investeringsreserv* ger i dag jordbrukare och rörelseidkare möjlighet till konsolidering. Reserveringen är emellertid förenad med krav på bankinsättning. Näringsidkarens likviditet minskas härigenom i motsvarande mån. De medel som har satts in på investeringskonto måste i princip användas i näringsverksamheten och kan inte som exempelvis medel som satts in på skogskonto göras tillgängliga för näringsidkarens konsumtion. Med staketmetoden ges näringsidkaren möjlighet att utan bankinsättning spara vinstmedel innanför staketet. En definitiv skatt på tio procent på inkomst av näringsverksamhet kan inte anses utgöra något sådant hinder mot konsolidering att behov av möjlighet till investeringsreserv föreligger.

När det gäller avsättning till *eldsvådefond* ligger saken annorlunda till. Eldsvådefonderna intar en särställning bland de olika reserveringsmöjligheter som står en näringsidkare till buds enligt dagens regler. Avsättningen är nämligen beroende av en händelse som näringsidkaren inte råder över. Eldsvådefondens syfte kan sägas vara att neutralisera den beskattning som skadeersättningen eljest skulle träffas av. Om denna avsättningsmöjlighet inte fanns skulle näringsidkaren vara beroende av när under beskattningsåret skadan inträffat och i vilken utsträckning skadan hunnit avhjälpas före beskattningsårets utgång. Det får därför anses rimligt att reglerna för eldsvådefonder bibehålls. Som en följd av

den åtskillnad mellan näringsidkarens privata ekonomi och hans näringsverksamhet som staketmetoden medför och det förhållandet att en byggnad eller en markanläggning som används i näringsverksamheten inte ingår i denna kommer två fonder (för byggnader och markanläggningar) att hamna utanför näringsverksamheten. I detta sammanhang skall också poängteras att de skadeersättningar som kommer i fråga kan gälla stora belopp.

Vad därefter angår avsättning till s. k. *fartygsfond* torde värdet av denna reserveringsmöjlighet minska avsevärt om på inkomst av näringsverksamhet endast uttas en proportionell skatt på tio procent i stället för den progressiva skatt som i dag träffar inkomst av rörelse. Det förtjänar också påpekas att avsättning till fartygsfond är förenad med krav på bankgaranti med därtill hörande kostnader för rörelseidkaren. En tioprocentig skatt på den vinst som uppkommer vid fartygsförsäljning torde med hänsyn till nu anförda omständigheter inte utgöra ett sådant hinder mot nyinvesteringar inom rederinäringen att behov av rätt till avsättning till särskild investeringsfond för avyttrat fartyg föreligger vid direktägd rederirörelse beskattad enligt staketmetoden.

Avsättning till s. k. *särskild nyanskaffningsfond* torde över huvud taget inte bli aktuell för den grupp av företagare som kommer att omfattas av staketmetoden. Avsättningsmöjligheterna tar nämligen sikte på de fall av strukturrationaliseringar inom främst exportindustrin då betydande vinster uppkommit och nyinvesteringarna är betydande. Den särskilda nyanskaffningsfonden föreslås därför kunna upphävas vad gäller enskilt bedriven näringsverksamhet.

I ett system med beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet enligt staketmetoden kan *fond för återanskaffning av fastighet* inte inrymmas. Av staketmetoden följer att en fastighet som används i näringsverksamhet inte ingår i verksamheten. Det ter sig därför främmande att vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medge avdrag innanför staketet för avsättning till fond för återanskaffning av en fastighet. En försäljning av en sådan fastighet skall beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet hos näringsidkaren själv. För att underlätta anskaffning av en ersättningsfastighet kan i stället övervägas om inte en allmän rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinst borde införas vid avyttring av fastighet som har använts i näringsverksamhet. Vid avyttring av en jordbruksfastighet, som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, finns redan en uppskovsmöjlighet genom lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Det uppskov med beskattning som ges för medel som har satts in på *upphovsmannakonto* eller *uppfinnarkonto* tjänar ett rent

progressionsutjämnande syfte. Vid en proportionell skatt på inkomst av näringsverksamhet bortfaller behovet av denna typ av resultatreglerande åtgärder. Den likviditetspåfrestning på näringsverksamheten som bankinsättningen utgör kan också överstiga den påfrestning som uttag av en tioprocentig skatt medför. Vad nu sagts gäller också det uppskov med beskattning av skogsintäkter som en skogsägare får vid insättning på *skogskonto* eller *skogsskadekonto.* Den möjlighet att utnyttja medel innestående på skogskonto eller skogsskadekonto för pensionsändamål även efter det att fastigheten överlåtits på annan som nu finns ersätts med staketmetodens möjligheter till fördelning av uttag från näringsverksamheten även under tid då driften i näringsverksamheten har upphört. Vid en jämförelse med den skattesituation som i dag föreligger för skattskyldiga som utnyttjar möjligheten till insättningar på nu nämnda konton bör observeras att med staketmetoden bortfaller de begränsningar som enligt gällande regler skall iakttagas beträffande såväl uppskovsbeloppet som den tid uppskovet kan utnyttjas. Såsom inledningsvis anförts kan som ytterligare skäl mot uppskovsmöjligheter av det slag som nu behandlats anföras att de förutsätter att resultatet av de olika verksamhetsgrenarna ingående i en näringsverksamhet särredovisas.

Kommittén övergår härefter till att behandla behovet av resultatreglerande åtgärder vid ett system med en avräkningsbar skatt på trettio procent på inkomst av näringsverksamhet.

Det ligger i sakens natur att behovet av särskilda resultatreglerande åtgärder måste bedömas med hänsyn till vilken skattesats som skall gälla för den inkomst av näringsverksamhet, som redovisas innanför staketet. Enligt kommitténs mening måste båda de skattealternativ, som kommittén arbetat med, betecknas som lågprocentiga proportionella skatter i förhållande till nu gällande skatteuttag. Det relevanta i förevarande sammanhang är emellertid om en skatt på trettio procent medför en sådan begränsning av företagets likviditet att näringsidkaren skulle bedöma det som förmånligt att kunna utnyttja resultatreglerande åtgärder av den typ som i dag står till buds. Svaret på denna fråga blir naturligtvis i hög grad beroende av vilka begränsningar i fråga om dispositionsrätten som föreskrivs i de olika reserveringsfallen. Men frågan om ett bibehållande av olika former av resultatreglerande åtgärder i ett skattesystem enligt staketmetoden måste också bedömas med beaktande av det allmännas intresse av att uppnå förenklingar i skattesystemet. I det följande redovisas några synpunkter i anslutning till de olika formerna av resultatreglerande åtgärder.

När det gäller rätten till *lagernedskrivning* och avsättning till *lönebaserad resultatutjämningsfond* har kommittén redan i det föregående avsnittet, som avsåg förhållandena vid en tioprocentig skatt, uttalat att kommittén anser att möjligheten till dessa resultatreglerande åtgärder inte bör ändras vid en övergång till beskattning enligt staketmetoden. De skäl som där anförts gäller naturligtvis också om alternativet med en avräkningsbar skatt på trettio procent väljs.

Även i fråga om rätten att göra avsättning till *eldsvådefonder* har kommittén funnit att de nuvarande reglerna bör bibehållas i ett system, där beskattningen utformats enligt staketmetoden oavsett vilket skattealternativ som man väljer.

I det föregående avsnittet, som avsåg förhållandena vid en tioprocentig skatt, har skäl anförts för ett slopande av rätten till avsättning till *inkomstbaserad resultatutjämningsfond.* En beskattning enligt staketmetoden medför i förhållande till vad som gäller enligt nuvarande skatteregler en större möjlighet till konsolidering. En fondavsättning innebär en likviditetsförbättring motsvarande skatteminskningen eftersom avsättningen inte är förenad med krav på bankinsättning. Även om ett skatteuttag uppgående till trettio procent i förhållande till nu gällande skatteuttag kan anses som begränsat, skulle ett slopande av rätten till avsättning innebära så pass stor nedgång av likviditeten att det är tveksamt om denna form av fondavsättning kan avvaras i ett system med en 30-procentig skatt.

Avdrag för avsättning till *allmän investeringsreserv* förutsätter insättning på bankkonto. Avsättningen utgör därför en likviditetspåfrestning som kan vara större än skatten på inkomst av näringsverksamhet. Då investeringsreserven senare skall tas i anspråk är investeringsutrymmet däremot större än det som föreligger utan investeringsreserv. Trettio procent har nämligen inbetalats i skatt. Eftersom skatten är avräkningsbar kommer emellertid skatten att resultera i mindre uttag från näringsidkaren senare år. Har näringsidkaren inte behov av att göra kontinuerliga uttag från verksamheten innebär ett minskat investeringsutrymme svårigheter för uppbyggnaden av ett realkapital. Detta gör sig särskilt gällande för en verksamhet som befinner sig i utveckling och där vinsterna reinvesteras i verksamheten. I ett avräkningssystem synes man med hänsyn till det anförda inte kunna avstå från allmän investeringsreserv.

Den särskilda reserveringsmöjligheten som nu föreligger vid avyttring av fartyg (s. k. *fartygsfond*) har av kommittén föreslagits kunna undvaras vid ett skatteuttag på tio procent. Ett uttag på trettio procent torde däremot utgöra ett sådant hinder mot nyinvesteringar inom rederinäringen att reserveringsmöjligheten

måste bibehållas i ett avräkningssystem.

När det gäller de särskilda reserveringsmöjligheter som nu föreligger för nyanskaffning vid avyttring av rörelse *(särskild nyanskaffningsfond* och *fond för återanskaffning av fastighet)* är de synpunkter som anförts vid alternativet med en skatt på tio procent också relevanta om alternativet med en skatt på trettio procent väljs. Kommittén har alltså kommit fram till att dessa avsättningsmöjligheter kan avvaras i ett system där beskattningen ordnats enligt staketmetoden.

En uppskovsmöjlighet av det slag som insättning på *upphovsmannakonto* och *uppfinnarkonto* ger har endast sin plats i ett skattesystem med en progressiv beskattning. Utformas beskattningen av fysiska personer som ägnar sig åt näringsverksamhet, vartill konstnärlig och litterär verksamhet liksom uppfinnarverksamhet får räknas, efter staketmetodens principer och med en proportionell skatt, föreligger inte något behov av upphovsmannakonto eller uppfinnarkonto. Det saknar därvid betydelse om skatten på inkomst av näringsverksamhet är definitiv eller avräkningsbar.

Även insättning på *skogskonto* och *skogsskadekonto* ingår i den typ av resultatreglerande åtgärder som huvudsakligen har en progressionsutjämnande effekt. Med den proportionella skatt som enligt staketmetoden skall tas ut på inkomst av näringsverksamhet bortfaller i princip behovet av sådana åtgärder. Såsom anförts i fråga om behovet av möjlighet till avsättning till allmän investeringsreserv beskär den avräkningsbara skatten genom sin höjd i viss mån investeringsutrymmet. Man kan inte bortse från ett sådant minskat investeringsutrymme för de näringsidkare som bedriver skogsbruk. Med hänsyn till det anförda synes skogskonto och skogsskadekonto inte kunna undvaras vid en avräkningsbar skatt.

Sammanfattningsvis har kommittén funnit att behovet av särskilda resultatreglerande åtgärder i allt väsentligt kommer att kvarstå vid alternativet med en 30-procentig avräkningsbar skatt. I ett system där skatten innanför staketet begränsats till 10 procent föreligger det däremot tillräckligt utrymme för ökad kapitalbildning i näringsverksamheten. Samtidigt har näringsidkaren möjlighet att i progressionsutjämnande syfte fördela sina uttag över flera år. Flertalet av dagens regler om resultatreglerande åtgärder kan därför slopas vid alternativet med en definitiv 10-procentig skatt. Från tillämpningssynpunkt skulle detta innebära betydande förenklingar. Enligt kommitténs uppfattning är detta en omständighet som måste tillmätas betydelse vid valet mellan de olika alternativen.

6.3 Med uttag jämställda transaktioner

Ett utmärkande drag för staketmetoden är de förbättrade möjligheterna till konsolidering. Skatten på vinsten, inkomsten av näringsverksamhet, förutsätts nämligen stanna på en låg nivå. Näringsidkaren kan till följd härav ackumulera vinster i näringsverksamheten och även hålla kapital kontant tillgängligt.

Samtidigt beskattas näringsidkaren för varje uttag som han gör från näringsverksamheten om det inte är fråga om uttag av tillskjutet kapital.

Dessa omständigheter kan innebära en frestelse för näringsidkaren att försöka få ut medel från näringsverksamheten utan att träffas av beskattning. Ett viktigt inslag i ett förslag till beskattningsordning enligt staketmetoden är därför att regelsystemet ges en sådan utformning att bästa möjliga garantier skapas mot att vinsterna från en näringsverksamhet kan konsumeras utan att näringsidkaren beskattas.

I sammanhanget kan erinras om den diskussion som ledde fram till att ett låneförbud infördes i aktiebolagslagen för huvudaktieägare och närstående till sådana. Med låneförbudet stängdes den möjlighet aktieägare och personer i bolagsledning haft att genom lån från bolaget skaffa sig medel för egna behov. Sådana lån ansågs förenade med betydande risker både för bolagets fordringsägare och för andra aktieägare i bolaget. Det ansågs också angeläget att genom bestämmelser om låneförbud komma till rätta med den form av skatteflykt som tog sig uttryck i att aktieägare m. fl. tog lån från bolaget för privat konsumtion. De löpande inkomsterna kunde omvandlas till realisationsvinster vid försäljning av aktierna i ett bolag. En näringsidkare som drev sin verksamhet i aktiebolagets form kunde nämligen tidigare låna vinsterna från aktiebolaget i stället för att ta ut dem som lön eller få dem som utdelning. Hade han tagit ut vinsterna som lön eller utdelning hade han blivit löpande beskattad för inkomst av tjänst respektive inkomst av kapital. Ett lån från bolaget utlöste däremot inte någon beskattning. Bolagsägaren blev i stället beskattad för vinsterna i bolaget först då han avyttrade aktierna i bolaget. Beskattningen i samband med aktieförsäljning blev förmånligare än den beskattning som han skulle ha träffats av vid löpande uttag av vinsterna. Av vinsten vid aktieförsäljning var vid längre tids innehav endast en begränsad del skattepliktig. Hade aktierna innehafts i fem år eller mera skulle enligt 1966 års schablonregel för beskattning av aktier i princip som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av försäljningssumman efter avdrag för kostnad för avyttringen. Genom vinstlån från bolaget kunde bolagsägaren också skaffa

sig en betydande skattekredit eftersom beskattningen kunde uppskjutas till det år aktierna avyttrades. Med låneförbudet uppsattes ett civilrättsligt hinder mot sådana transaktioner. Samtidigt infördes i kommunalskattelagen en regel om att obehörigt lån utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

En näringsidkare kan inte låna medel från en enskilt bedriven näringsverksamhet. Tillgångarna i näringsverksamheten är civilrättsligt hans egendom. Något civilrättsligt låneförbud kan därför inte uppställas. Däremot skall alla uttag från näringsverksamheten behandlas som sådana uttag, vilka skall beskattas som inkomst av eget företag. Undantag bör dock göras för uttag av tillskjutet kapital.

Näringsidkaren kan emellertid använda näringsverksamheten som ett kreditobjekt. Det kan t. ex. tillgå så att näringsidkaren lämnar en företagsinteckning som säkerhet för ett privat lån. Näringsidkaren har därigenom indirekt tillgodogjort sig kapital från näringsverksamheten motsvarande det upplånade beloppet. Han skall därför beskattas som om han gjort ett uttag från näringsverksamheten av vinstmedel. Av beskattningen följer att ombokning måste ske i näringsverksamheten på det sättet att ett belopp motsvarande lånet förs från kontot för ackumulerad vinst till kontot tillskjutet kapital. Utan en sådan ombokning skulle näringsidkaren komma att bli beskattad ytterligare en gång om han tar ut medel från näringsverksamheten för att återbetala det upptagna lånet. Detta resonemang bygger på förutsättningen att näringsidkaren inte först lägger ned det upplånade kapitalet i näringsverksamheten och därefter tar ut det. I det senare fallet blir det inte aktuellt med någon ombokning eftersom låneskulden utgör en skuld i näringsverksamheten och således kan lösas utan uttagsbeskattning.

Av resonemanget följer att näringsidkaren vid pantsättning endast skall beskattas för så stor del av det lånade kapitalet som motsvarar vinstmedlen i näringsverksamheten. Det tillskjutna kapitalet kan näringsidkaren alltid ta ut utan beskattning.

Naturligtvis kan flera situationer uppkomma då de i näringsverksamheten ackumulerade vinstmedlen indirekt spelar en roll vid beviljandet av ett lån till näringsidkare. Näringsverksamheten ingår naturligen i underlaget för kreditbedömningen även om kreditgivaren inte har ställt krav på säkerhet. Det torde emellertid inte vara möjligt att beskatta näringsidkaren annat än då tillgångar i näringsverksamheten uttryckligen har ställts som säkerhet.

Förslaget att beskatta en näringsidkare för att denne för ett privat lån ställt näringsverksamheten som säkerhet har sin motsvarighet för delägare i bolag. Aktiebolagslagen (12 kap. 7 §) jämställer ställande av säkerhet med penninglån.

Näringsidkaren kan således enligt kommitténs förslag inte "låna" från näringsverksamheten eller låta näringsverksamheten utgöra säkerhet för ett privat lån utan att förfarandet då kommer att betraktas som ett uttag från näringsverksamheten med därav följande skattekonsekvenser.

När det gäller ett lån från en näringsidkare till en honom närstående person bör lånet, om de utlånade medlen tagits från näringsverksamheten, behandlas som om näringsidkaren gjort ett eget uttag. Även om något direkt låneförbud inte kan uppställas för sådana lån bör de skattemässiga konsekvenserna bli desamma som vid lån till närstående lämnade i strid med bestämmelserna i aktiebolagslagen. Med närstående avses den krets av personer som anges i 35 § 1 a mom. sista stycket kommunalskattelagen. Ett undantag från regeln att lån som lämnats till närstående skall behandlas som ett uttag för långivaren är lån till närstående, som är näringsidkare. Avser lånet dennes näringsverksamhet och är villkoren marknadsmässiga, får lånet behandlas som en vanlig fordran i näringsverksamheten. Nämnda undantag motsvaras av undantaget från låneförbudet i aktiebolagslagen där gäldenären driver rörelse och lånet utgör ett led i en affärsförbindelse mellan bolaget och gäldenären samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse.

6.4 Behandlingen av i näringsverksamheten uppkommet underskott

Allmänt om underskott i näringsverksamhet

Staketmetoden reglerar beskattningen av näringsverksamhet som bedrivs i direktägd form. Staketmetodens införande påverkar däremot inte det civilrättsliga ansvaret för ingångna förbindelser. En enskild näringsidkare blir även i framtiden personligen ansvarig för de förpliktelser som han har ingått i sin näringsutövning. I den mån "rörelsens" tillgångar inte förslår för att gottgöra borgenärerna måste näringsidkaren använda de tillgångar som skatterättsligt genom staketmetoden står utanför näringsverksamheten men som civilrättsligt ingår i samma förmögenhetsmassa som rörelsetillgångarna.

En näringsidkare som tillskjuter medel från sin privatekonomi till näringsverksamheten för att täcka ett i verksamheten uppkommet underskott får enligt förslaget göra ett allmänt avdrag med motsvarande belopp. Detta är i och för sig ett avsteg från principen om skatterättslig åtskillnad mellan näringsidkaren och hans näringsverksamhet. Med hänsyn till att näringsidkaren blir

beskattad för alla uttag som han gör från näringsverksamheten har det emellertid ansetts rimligt att han, då han tvingas tillskjuta medel för att täcka ett underskott, kan få göra detta med medel som inte blivit beskattade hos honom själv. Det tillskott näringsidkaren gör till näringsverksamheten för att täcka ett underskott och för vilket han erhåller ett allmänt avdrag skall behandlas som en intäkt i näringsverksamheten. Underskottet elimineras eller begränsas härigenom. Tillskottet av kapital leder i förlustsituationen inte till att det tillskjutna kapitalet i näringsverksamheten ökas. Näringsidkaren har således inte några möjligheter att i dessa fall återta det tillskjutna kapitalet utan beskattning. Ett ianspråktagande av tillskjutet kapital, som finns innanför staketet, för förlusttäckning skall behandlas som en intäkt i näringsverksamheten och medför rätt för näringsidkaren att göra ett allmänt avdrag i den egna deklarationen med motsvarande belopp.

En förlust som uppkommer ett år kan naturligtvis täckas på annat sätt än genom tillskott. I den mån ackumulerade vinstmedel finns kanske det ligger närmast till hands att dessa först tas i anspråk. Det är då fråga om vinster som är beskattade i näringsverksamheten. Används vinstmedlen kvarstår den skattemässiga förlusten och näringsidkaren är i sådant fall berättigad att senare kompensera sig genom förlustavdrag.

Förlustavdrag skall göras från nettointäkten av näringsverksamheten. Näringsidkaren kan inte erhålla något förlustavdrag vid sin personliga taxering till följd av underskott i näringsverksamheten. Även i de fall då ackumulerade förluster finns i näringsverksamheten och denna avvecklas saknas enligt förslaget möjligheter att utnyttja förlusterna utanför näringsverksamheten om inte näringsidkaren efter tillskott till näringsverksamheten kan erhålla ett allmänt avdrag. Däremot kan naturligtvis näringsidkaren, om han startar ny verksamhet, utnyttja förlusterna mot överskott i den nya verksamheten under förutsättning att denna ger överskott inom sex år från det år då förlusten uppkom.

Regler om avdrag för förlust, hänförlig till tidigare beskattningsår, finns för närvarande i lagen (1960:63) om förlustavdrag. Med hänsyn till de skillnader som föreligger mellan inkomst av näringsverksamhet och kommunalskattelagens olika inkomstslag har kommittén funnit det motiverat att den särskilda lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet också reglerar rätten till avdrag för förlust, som uppkommer i näringsverksamhet. De föreslagna reglerna överensstämmer i huvudsak med vad som nu gäller enligt lagen om förlustavdrag.

Förlustavdrag efter konkurs och ackord

Kommittén har funnit anledning att särskilt behandla frågan om förlustavdrag vid konkurs och vid ackord utan konkurs.

I nu gällande lagstiftning regleras denna fråga i 3 § tredje och fjärde styckena lagen (1960:63) om förlustavdrag. Bestämmelserna har följande lydelse:

"Har skattskyldig försatts i konkurs och har konkursen icke blivit nedlagd på grund av att borgenärerna erhållit full betalning, må den skattskyldige vid taxering för det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelats, och för senare år icke åtnjuta avdrag enligt denna lag för förlust, som uppkommit under konkursen eller tidigare.

Har skattskyldig eller vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord utan konkurs, må i förlustavdrag, som enligt denna lag medgives vid taxering för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats, eller för senare år, icke inräknas under förstnämnda beskattningsår eller tidigare uppkommet underskott i sådan förvärvskälla, till vilken efterskänkt skuld varit att hänföra."

Det förslag till lagstiftning om rätt till förlustutjämning som 1957 års skatteutredning lade fram innehöll inte någon begränsning i rätten till förlustavdrag efter konkurs eller ackord (SOU 1958:35). Vid remissbehandlingen framfördes emellertid invändningar mot utredningens ståndpunkt att förluster som uppkommit före eller under en konkurs eller före ett ackordsförfarande utan konkurs skulle kunna utnyttjas för förlustutjämning. Det anfördes bl. a. att förlusterna i större eller mindre omfattning skulle kunna komma att bäras av annan än den skattskyldige. Det framhölls vidare att det skulle te sig stötande att medge förlustavdrag i exempelvis de fall då den skattskyldige efter konkurs övergår till att ta anställning. En avdragsrätt för förluster skulle i sådana fall kunna medföra att den skattskyldige eller hans make kunde erhålla skattefrihet för löneinkomster under flera år utan att bli krävda på den skuld som kan ligga bakom förlusten. Betydande osäkerhet kunde också antas råda om förlusternas storlek konkursåret, då redovisningen ofta är bristfällig och underlag saknas för bedömning av hur stort förlustavdrag som borde medges.

Departementschefen anslöt sig till kritiken och förordade att rätten till förlustavdrag helt skulle bortfalla efter konkurs och ackord utan konkurs. I propositionen 1960:30 s. 90 f. anförde departementschefen, såvitt angick rätten till förlustavdrag efter konkurs, att sannolikheten var stor att då skattskyldig försatts i konkurs förlusten helt eller delvis fick bäras av annan än konkursgäldenären. Han fann det inte vara försvarligt att i samtliga

fall medge avdrag för hela förlusten. Att medge avdrag i den mån den skattskyldige kunde visa att förlusten burits av honom själv skulle enligt departementschefen innebära en betydande komplicering av bestämmelserna. Den skattskyldige kunde t. ex. ha redovisat förluster under flera år före konkursen och det kunde vara omöjligt att avgöra vilken eller vilka av dessa förluster, som den skattskyldige skulle antas ha burit genom utdelningen i konkursen eller genom senare betalda skulder.

Även då en skattskyldig erhåller ackord utan konkurs, bäres, framhöll departementschefen, förlusten delvis av annan. Om man inte ville helt avskära rätten till förlustavdrag även i ackordsfallen hade man enligt departementschefen att välja mellan två olika alternativ till lösningar.

Ett alternativ var att i skattelagarna införa en bestämmelse av innebörd, att ackordsvinster utgör skattepliktig intäkt. En annan lösning var att reducera förlustavdraget med ackordsvinsten. Vilket alternativ man än valde var man tvungen att först utreda hur skattepliktig ackordsvinst skulle beräknas. En bestämning av ackordsvinsten var förenad med sådana svårigheter att departementschefen fann att förlustavdrag i vart fall tills vidare inte heller borde medges efter ackord utan konkurs.

Kommittén har övervägt om det i ett system med beskattning enligt staketmetoden föreligger anledning föreslå ändrade regler beträffande rätten till förlustavdrag i nu behandlade fall. I denna fråga gör kommittén följande bedömning.

Vad först gäller förhållandena efter *konkurs* bör följande omständigheter beaktas. Ett konkursförfarande begränsar inte näringsidkarens ansvar för skulderna. Näringsidkaren är även efter konkursen oinskränkt ansvarig intill dess skulderna infriats eller preskriberats. Startar näringsidkaren en ny verksamhet måste han räkna med att han kan få infria kvarstående skulder från den tidigare verksamheten. Fortsätter han inom samma bransch kan man anta att en förutsättning för fortsatta affärsförbindelser är att borgenärerna får gottgörelse för de tidigare fordringarna. Vid prövning av ett yrkande om förlustavdrag uppställs, med bortseende från konkurs- och ackordssituationen, inte något krav på att den skattskyldige verkligen har infriat skulderna. Det kan ifrågasättas varför man skall beakta en sådan omständighet i konkursfallen. Det skall framhållas att i ett beskattningssystem enligt staketmetoden kommer rätten till förlustavdrag att vara av intresse endast om den skattskyldige startar en ny näringsverksamhet. Med en beskattning enligt staketmetoden kan man nämligen inte utnyttja tidigare förluster i näringsverksamheten i privatekonomin.

Nu anförda omständigheter kunde i och för sig anses tala mot

att till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet överföra förbudet mot förlustavdrag efter konkurs för förlust som uppkommit under konkursen eller tidigare. Kommittén har emellertid stannat för att inte nu föreslå någon ändring av gällande regler. Följande synpunkter har varit vägledande för kommittén. Stor osäkerhet råder om i vilken omfattning näringsidkaren verkligen behöver infria de skulder som kan ha framkallat de underskott för vilka förlustavdrag yrkas. Det är visserligen så att krav normalt sett inte uppställs på att skulderna skall ha infriats för att förlustavdrag skall kunna medges. Presumtionen är emellertid att skulderna förr eller senare betalas. Konkurs och ackord bryter denna presumtion. Såsom framhölls vid remissbehandlingen av skatteutredningens förslag gäller också att betydande osäkerhet råder beträffande underskottets storlek konkursåret, då redovisningen ofta är bristfällig.

Det bör i detta sammanhang påpekas att effekterna av utebliven förlustutjämning vid en beskattning enligt staketmetoden inte blir desamma som enligt den beskattningsordning som nu gäller. De skulder som näringsidkaren häftar för från en tidigare näringsverksamhet ingår även i den "nya" näringsverksamhet, som näringsidkaren kan ha startat efter konkursen. Infriar näringsidkaren dessa äldre skulder kan han göra detta utan att bli uttagsbeskattad härför. Betalningen av skulderna blir enbart en transaktion innanför staketet. Skulderna kan till följd härav betalas med medel som är lågbeskattade. I dag är rörelseidkaren hänvisad att betala skulderna med nettot efter ett skatteuttag enligt skatteskalan för fysiska personer.

Näringsidkarens ansvar för i näringsverksamheten uppkomna skulder kan också begränsas genom att borgenärerna beviljar näringsidkaren ett *ackord utan konkurs*. I ackordsfallen föreligger utredning om att näringsidkaren har kunnat infria en del av skulderna. Detta är en omständighet som talar för en begränsad rätt till förlustutjämning. En begränsad avdragsrätt för förluster kräver emellertid att den vinst som näringsidkaren gör vid ackordet kan bestämmas. Staketmetoden medför en åtskillnad mellan näringsidkaren och näringsverksamheten, vilket gör att förutsättningarna för en sådan vinstbestämning förbättras i förhållande till dagens situation. Det kan emellertid förväntas att en vinstbestämning trots detta kommer att vara förenad med svårigheter.

Beträffande frågan om förlustavdrag vid konkurs och vid ackord utan konkurs vill kommittén sammanfattningsvis anföra följande. Med hänsyn till den förhållandevis begränsade betydelse som förlustutjämningen får vid en beskattning enligt staketmetoden till följd av det låga skatteuttaget i näringsverksamheten, har kommittén inte funnit det motiverat att inom ramen för

arbetet med staketmetoden ta fram ett sådant utredningsunderlag att förändringar i rätten till förlustavdrag efter konkurs och ackord kan förordas. Skall en förändring vidtas i denna fråga bör en gemensam lösning eftersträvas för alla skattskyldiga.

6.5 Staketmetoden och byte av företagsform

Gällande regler

Med byte av företagsform avses i detta sammanhang de fall då en näringsidkare genom apport ombildar sin enskilt bedrivna firma till ett handelsbolag eller till ett aktiebolag.

I kommunalskattelagen saknas regler om till vilka värden tillgångar får överföras från en företagsform till en annan. Praxis har dock intagit den ståndpunkten att en enskild näringsidkare som överför sina tillgångar till ett handelsbolag eller till ett aktiebolag får göra detta till bokförda värden. Bytet av företagsform utlöser i dessa fall inte någon beskattning. Tillgångarna i den enskilda firman får emellertid inte byta karaktär. En omsättningstillgång i en enskild firma skall också i handelsbolaget eller i aktiebolaget behandlas som en omsättningstillgång.

En övergång från enskild firma till ett handelsbolag eller till ett aktiebolag kan i båda fallen jämställas med en försäljning av tillgångarna. Likviden motsvarar då erhållen andel i handelsbolaget eller mottagna aktier. Näringsidkarens skattesituation blir däremot olika om tillgångarna förs över till ett handelsbolag eller till ett aktiebolag. Skatterättsligt är handelsbolaget inte något självständigt skattesubjekt utan resultatet beskattas hos delägarna. Närigsidkaren beskattas alltså i handelsbolagsfallet för sin del av nettointäkten och inte för vad han tar ut från bolaget. Övergår näringsidkaren däremot till att driva sin verksamhet i aktiebolagets form innebär detta en väsentlig förändring av näringsidkarens skattesituation. Tillgångarna överförs då till ett nytt skattesubjekt och näringsidkaren blir i fortsättningen beskattad endast för vad han tar ut från bolaget.

Staketmetoden

Överföringen av tillgångarna i en enskild firma till ett handelsbolag blir även efter det att inkomstbeskattningen ordnats efter staketmetodens principer att uppfatta som en försäljning. Det står därvid näringsidkaren fritt att vid bolagsbildningen överföra tillgångarna i den enskilda firman till ett handelsbolag till bokförda värden. Någon vinst uppkommer till följd härav inte i näringsverksamheten. Likviden — andelen i handelsbolaget —

får emellertid anses utgöra ett uttag från näringsverksamheten, eftersom andelar i ett handelsbolag i princip inte kan finnas innanför staketet. Näringsidkaren blir beskattad för uttaget inom inkomstslaget eget företag i den mån som ackumulerade vinstmedel fanns i näringsverksamheten. Ackumulerade vinster kan således inte överföras från en företagsform till en annan. Däremot föreligger inte något behov av att i samband med bytet av företagsform framtvinga en upplösning av en eventuell dold reserv. Om den dolda reserven upplöses först efter det att tillgångarna har överförts till ett handelsbolag kommer den dolda reserven att komma fram som intäkt hos bolaget och bli beskattad fullt ut. I den mån som det innanför staketet endast finns tillskjutet kapital utlöses alltså inte någon beskattning för näringsidkarens del om tillgångarna överförs till ett handelsbolag till bokförda värden.

Aktier kan, som tidigare har redovisats, i princip inte finnas innanför staketet. Vid en aktiebolagsbildning får näringsidkaren därför på samma sätt som vid handelsbolagsbildningen anses ha gjort ett uttag från näringsverksamheten med belopp motsvarande de ackumulerade vinstmedlen i näringsverksamheten. Det förutsätts att tillgångarna i den enskilda firman apporteras till sina bokförda värden.

Den möjlighet att samla lågbeskattade vinstmedel i näringsverksamheten, som staketmetoden ger, upphör med bytet av företagsform. Det blir inte möjligt att föra in lågbeskattade vinstmedel i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag. Så som beskattningen av handelsbolag är utformad skulle en överföring av vinstmedel till handelsbolaget innebära att näringsidkaren efter bolagsbildning kunde tillgodogöra sig vinstmedlen utan att bli beskattad härför. Även efter en aktiebolagsbildning skulle näringsidkaren kunna tillgodoföras vinstmedlen utan beskattning genom likvidation och utskiftning.

Staketmetoden medför alltså att byte av företagsform utlöser beskattning för näringsidkaren i den mån som ackumulerade vinstmedel finns i näringsverksamheten. I övrigt förändras inte förhållandena vid byte av företagsform till följd av staketmetodens genomförande.

Om näringsidkaren väljer att överlåta tillgångarna till ett handelsbolag eller aktiebolag genom försäljning aktualiseras inte några frågor om värdesättningen eller behandlingen av ackumulerad vinst. Näringsidkaren är i sådant fall berättigad att sälja tillgångarna till det pris han överenskommer med köparen — handelsbolaget eller aktiebolaget. Likviden utgör intäkt i den enskilda firman och kan av näringsidkaren, i den mån som vinstmedel finns i näringsverksamheten, tas ut till beskattning i den

takt han önskar. Förutsättningen för detta resonemang är givetvis att försäljningslikviden utgörs av kontanter och inte av aktier eller andelar. Erhåller näringsidkaren aktier eller andelar som likvid blir näringsidkaren också vid en försäljning uttagsbeskattad för ackumulerade vinstmedel i näringsverksamheten.

6.6 Avveckling av näringsverksamhet

Avveckling av enskilt bedriven näringsverksamhet sker i form av avyttring av tillgångarna i jordbruksdriften eller rörelsen. En enskilt bedriven näringsverksamhet kan alltså inte överlåtas som en enhet på det sätt som kan ske med en juridisk person, exempelvis genom överlåtelse av samtliga aktier i ett aktiebolag. Försäljningen av tillgångarna i samband med avveckling utgör den sista affärshändelsen. Intäkterna från försäljningen tas upp som intäkt av jordbruksfastighet respektive rörelse. Likviden vid fastighetsförsäljning är — med undantag för ersättningen vid avyttring av lagerfastigheter — att hänföra till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Vid överlåtelse av ett jordbruksföretag eller en rörelse blir överlåtaren enligt kommunalskattelagen omedelbart beskattad för hela den vinst som uppkommer vid avvecklingen. Skatteuttaget kan dock begränsas genom tillämpning av reglerna i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. Vid avyttring av en jordbruksfastighet kan också uppskov med beskattningen meddelas under vissa förutsättningar som närmare framgår av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Staketmetoden innebär i princip inte någon förändring av de regler som idag gäller vid avveckling av ett jordbruksföretag eller en rörelse. Avvecklingen kommer också efter ett införande av en beskattning enligt staketmetoden att kunna ske endast i form av avyttring av de enskilda tillgångarna i verksamheten. Avyttringen kommer att behandlas som den sista affärshändelsen och försäljningslikviderna skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Från intäkterna får avdrag göras för vad som kvarstår oavskrivet av tillgångarnas anskaffningsvärden samt för de kostnader som varit förenade med avyttringen. Skillnaden mellan intäkterna och vad som på detta sätt får avdragas — vad som idag utgör inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse — blir vid en beskattning enligt staketmetoden inkomst av näringsverksamhet.

Medan dagens jordbrukare och rörelseidkare omedelbart blir beskattade för hela den vinst som kan uppkomma vid avveckling av en verksamhet kommer framtidens näringsidkare, om kom-

mitténs förslag till beskattning av näringsverksamhet genomförs, att själva kunna avgöra när de skall beskattas för uttag av vinstmedel som uppkommit i samband med avveckling av näringsverksamhet. Enligt förslaget till beskattning enligt staketmetoden skall staketet kring näringsverksamheten anses bestå intill dess samtliga vinstmedel har tagits ut från verksamheten. Detta innebär att den vinst som en näringsidkare gör vid avveckling av driften kan han låta stå kvar i näringsverksamheten. Han beskattas visserligen omedelbart för inkomst av näringsverksamhet i samband med avvecklingen av driften men därefter beskattas han för inkomst av eget företag i den takt som han tar ut vinstmedel för konsumtion. Näringsidkaren kan alltså fördela sina uttag under det antal år som han själv önskar. Kommittén har övervägt om rätten att fördela uttagen från näringsverksamheten borde tidsbegränsas. En tidsgräns skulle emellertid enligt kommitténs mening vara svår att upprätthålla. Stora svårigheter kan förväntas uppkomma vid bestämmandet av från vilken tidpunkt driften skall anses nedlagd. Näringsidkare kan också behöva olika långt rådrum inför övergång till ny verksamhet. En begränsningsregel kan således ge upphov till olika tillämpningsproblem. Kommittén har därför stannat för att inte föreslå någon begränsning av den tid en näringsverksamhet kan bestå efter det att driften har nedlagts.

De vinstmedel som frigörs i samband med avvecklingen av driften och som näringsidkaren väljer att inte omedelbart ta ut för konsumtion får emellertid inte placeras på vilket sätt som helst om omedelbar uttagsbeskattning inte skall utlösas. I en näringsverksamhet kan aldrig, som framhållits i tidigare avsnitt, ingå tillgångar, vilka vid försäljning skall beskattas inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Aktier eller andelar i handelsbolag eller ekonomiska föreningar kan inte ingå i näringsverksamheten om det inte är ett värdepappersinnehav som är betingat av den verksamhet som näringsidkaren bedriver. För det kapital som frigörs till följd av att driften i näringsverksamheten avvecklas föreslås samma placeringsregler gälla. Näringsidkaren blir därför hänvisad att i princip ha kapitalet kontant tillgängligt eller placerat i bank om han inte skall bli uttagsbeskattad.

För näringsidkaren utgör möjligheten till fördelning i tiden av uttag av vinstmedel en omständighet att beakta vid planeringen av hans pensionering. De föreslagna reglerna i fråga om kapitalets placering kan dock till en del begränsa värdet av denna möjlighet. Näringsidkaren får också beakta att avkastningen på det kapital som han låter stå kvar i näringsverksamheten kommer att träffas av egenavgifter i samband med uttag.

Avlider näringsidkaren innebär detta inte att näringsverksamheten därigenom skall anses ha upphört. Dödsboet träder i näringsidkarens ställe. Dödsboet behandlas vid den fortsatta driften som näringsidkare. Ersättning för dödsbodelägares arbetsinsats i verksamheten utgör en avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten. Vad som kommer sådana dödsbodelägare, som inte är verksamma i dödsboet, till del behandlas som dödsboets uttag från näringsverksamheten och beskattas hos dödsboet som intäkt av eget företag. För dödsbodelägaren utlöses i sådant fall inte någon beskattning. På samma sätt som näringsidkaren hade kunnat göra uttag av tillskjutet kapital utan att träffas av beskattning kan dödsboet ta ut sådant kapital utan beskattning. Vad gäller dödsboets taxering kommer samma regler att gälla som i dag. Fr. o. m. taxeringsåret efter det fjärde kalenderåret efter dödsåret kan alltså reglerna om handelsbolag komma att tillämpas på dödsboet. Om dödsboet väljer att avveckla näringsverksamheten tillämpas för dödsboet de regler som redovisats ovan.

Beskattningssituationen vid dödsfall kommer även att behandlas i avsnittet om staketmetoden och arvs- och gåvobeskattningen.

6.7 Staketmetoden och den årliga förmögenhetsbeskattningen

Gällande regler

För kapital som är nedlagt i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse gäller att värdet av förvärvskällan vid förmögenhetsbeskattningen upptas till trettio procent av substansvärdet. De närmare bestämmelserna om beräkning av substansvärdet framgår av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt (1947:577). Vid värdesättningen av förvärvskällan tas i princip inte hänsyn till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld. Medel för vilka uppskov med inkomstbeskattningen åtnjuts enligt bestämmelserna om skogskonto, upphovsmannakonto eller uppfinnarkonto tas dock endast upp till halva värdet. Har medel satts av till fond för särskilt ändamål enligt föreskrift i lag eller annan författning och har avdrag vid inkomstberäkningen medgetts för avsättningen, får halva det avsatta beloppet tas upp som skuld. Det gäller exempelvis medel innestående på investeringskonto.

Bestämmelserna i anvisningarna tillämpas även när förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person. Aktier i ett icke börsnoterat bolag värderas således med tillämp-

ning av bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§. Aktier, som noteras på inländsk eller utländsk börs, uppskattas däremot till det noterade värdet, eller, om detta inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid försäljning under normala förhållanden, till det pris som skulle ha kunnat påräknas vid en sådan försäljning.

För närvarande gäller således att kapital som finns nedlagt i jordbruk eller rörelse direkt eller indirekt genom handelsbolag eller aktiebolag ges en i förhållande till övriga kapitaltillgångar gynnsam behandling vid förmögenhetsbeskattningen.

Staketmetoden

Beträffande förmögenhetsbeskattningen har kommittén intagit den ståndpunkten att i detta sammanhang inte föreslå andra förändringar av nu gällande bestämmelser än sådana som är direkt avhängiga av kommitténs förslag till ny inkomstbeskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet.

Staketmetoden öppnar möjligheter för näringsidkaren att i näringsverksamheten ansamla vinstmedel som är lågbeskattade. Samtidigt innebär staketmetoden att näringsidkaren blir beskattad enligt den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalan i den takt som han tar vinstmedlen i anspråk för konsumtion. På det kapital som finns innanför staketet vilar alltså en latent skatteskuld. Detta gäller naturligtvis endast de ackumulerade vinstmedlen däremot inte tillskjutet kapital som kan finnas i näringsverksamheten.

Av redogörelsen för gällande rätt framgår att latenta skatteskulder i vissa fall får beaktas. Medel innestående på skogskonto och uppfinnar- respektive upphovsmannakonto tas således endast upp till femtio procent av sitt kapitalbelopp.

Enligt kommitténs mening bör den omständigheten att näringsidkaren inte för privat ändamål kan disponera kapital i näringsverksamheten utan att bli beskattad härför beaktas vid förmögenhetsbeskattningen. Värdet av vinstmedlen bör därför reduceras innan nedsättning sker av förmögenhetsvärdet. Kommittén har efter förebild från skogskontomedlens behandling föreslagit att avräkning för latent skatteskuld skall få ske med ett belopp motsvarande femtio procent av de i balansräkningen redovisade ackumulerade vinstmedlen.

Fastigheter som ingår i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse omfattas idag av de lättnader som ges vid förmögenhetsbeskattningen för kapital i jordbruk och rörelse. Vid beskattning enligt staketmetoden kommer fastigheter inte

att ingå i näringsverksamhet även om fastigheten används i verksamheten.

Eftersom riktpunkten har varit att nu inte vidta andra ändringar i förmögenhetsbeskattningen än sådana som är direkt föranledda av staketmetodens genomförande föreslås regler om att fastighet som används i näringsverksamhet, med vissa undantag, skall tas upp till trettio procent av taxeringsvärdet sedan från taxeringsvärdet har dragits de låneskulder som åvilar fastigheten. Det undantag som nu gäller för jordbrukets bostäder har bibehållits. Hyresfastighet omfattas idag inte av lättnadsreglerna vid förmögenhetsbeskattningen. Häri föreslår kommittén ingen ändring. Den nuvarande specialbestämmelsen för s. k. fritidsuthyrning bibehålls också.

I förhållande till förmögenhetsbeskattningen föranleder staketmetodens genomförande således förändringar vad avser själva beräkningen av substansvärdet. Till följd av den förändrade förvärvskälleindelningen kommer lättnadsreglerna vid förmögenhetsbeskattningen att omfatta även tillgångar inom det nuvarande inkomstslaget annan fastighet. I lagtekniskt hänseende måste beaktas att enligt staketmetoden själva fastigheten inte ingår i näringsverksamheten. I motsats till den nuvarande lagtexten måste alltså den nya lagtexten innehålla uttryckliga regler i fråga om fastigheterna.

För närvarande är reglerna för beräkning av förmögenhet som ingår i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse tillämpliga även då förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person. Häri gör kommittén i princip inte någon ändring.

6.8 Staketmetoden och arvs- och gåvobeskattningen

6.8.1 Beskattning vid arv

Gällande regler

Vid dödsfall uttas arvsskatt enligt reglerna i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL).

Vid bestämning av behållningen i ett dödsbo gäller att vid värdering av förvärvskälla, som enligt kommunalskattelagen ingår i inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse, tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt (22 § 3 mom. och 23 § F AGL). För

beräkning av arvsskatt gäller vid direktägd näringsverksamhet med andra ord samma regler som vid bestämning av skattepliktig förmögenhet. Det i AGL angivna undantaget avser de särskilda beräkningsgrunderna för fideikommissegendom.

Utöver arvsskatten utlöser ett dödsfall i dag inte någon beskattning. Ett arvskifte kan däremot i vissa fall utlösa beskattning för dödsboet. Övergår en avverkningsrätt till skog till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall anses som om avverkningsrätten avyttrats för ett vederlag motsvarande dess marknadspris vid övergången (21 § anvisningspunkt 5 sista stycket och 28 § anvisningspunkt 5 andra stycket kommunalskattelagen).

Medel som avsatts till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall återföras till beskattning bl. a. om hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, vari avsättning till investeringsreserven har gjorts, under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört (11 §). Med överlåtelse likställs bodelning eller arvskifte som omfattar hela eller del av den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts. Oberoende av arvskifte skall investeringsreserven återföras till beskattning senast vid den taxering som sker närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade (12 §).

Övergår skattskyldigs fastighet till annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva skall, såvida fastigheten utgör den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken insättning på skogskonto eller skogsskadekonto har gjorts, innestående medel genast tas upp som intäkt av skogsbruk (9 § skogskontolagen (1954:142)). Övergår fastighet efter arvskifte till ny ägare skall alltså beskattning utlösas oberoende av om insatta medel tagits ut från skogskontot. Däremot skall återföring inte äga rum på den grund att fastighet, för vilken insättning verkställts, övergått från avliden skattskyldig till hans dödsbo. Dödsboet beskattas för insatta medel, om skifte ej ägt rum dessförinnan, först det år då reglerna om handelsbolag skall tillämpas första gången på dödsboet.

Har medel satts in på upphovsmannakonto och avlider den skattskyldige skall innestående medel tas upp som intäkt av rörelse senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade (11 § lagen (1979:611) om upphovsmannakonto). Motsvarande bestämmelser finns beträffande medel innestående på uppfinnarkonto enligt 11 § lagen (1982:2) om uppfinnarkonto.

Vad någon förvärvat genom arv eller testamente utgör enligt 19 § kommunalskattelagen inte skattepliktig inkomst.

Har arvinge tillskiftats inventarier från ett jordbruk eller en rörelse får han som anskaffningsvärde ta upp marknadsvärdet vid tiden för förvärvet. Tillskiftas han hela jordbruket eller hela rörelsen får han dock, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, som anskaffningsvärde inte ta upp högre värde än det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet (29 § anvisningspunkt 4 kommunalskattelagen).

Omsättningstillgång som tillskiftas en arvinge får i dennes ingående balans inte upptas till högre värde än vad som utgjorde det utgående värdet för dödsboet efter arvlåtaren. Om arvingen tar upp tillgången till högre värde blir han beskattad för uppskrivningen som intäkt av jordbruksfastighet respektive rörelse (se meddelande från RN 1955 nr 4:1).

Staketmetoden

Såsom redan har framhållits i avsnittet om staketmetoden och den årliga förmögenhetsbeskattningen har kommittén intagit den ståndpunkten att inom kapitalbeskattningens område inte nu föreslå andra ändringar än sådana som är direkt avhängiga av kommitténs förslag till ny inkomstbeskattning.

Beträffande reglerna för uttag av *arvsskatt* medför en övergång till en inkomstbeskattning enligt staketmetoden inte några särskilda problem. Den överensstämmelse i fråga om värderingsregler som gäller i dag mellan lagen om statlig förmögenhetsskatt och lagen om arvsskatt och gåvoskatt bör bibehållas. Den latenta skatteskuld som åvilar ackumulerade vinstmedel, som kan finnas i näringsverksamheten, bör beaktas vid uttag av arvsskatt på samma sätt som föreslagits för beräkning av förmögenhetsskatten. Vid bestämmandet av substansvärdet bör alltså avräkning för latent skatteskuld få ske med ett belopp motsvarande femtio procent av ackumulerade vinstmedel.

Beträffande den *inkomstskattemässiga situationen* gör kommittén följande bedömning. Med undantag för utskiftning av avverkningsrätter till skog och behandlingen av medel innestående på allmänt investeringskonto, skogskonto, uppfinnarkonto och upphovsmannakonto utlöser ett arvskifte i dag inte någon omedelbar inkomstbeskattning. I punkt 4 av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen har dock införts en möjlighet till frivillig avskattning i de fall då någon genom arv eller testamente eller

genom bodelning i anledning av makes död förvärvar värdepapper, fastighet eller liknande tillgång som har utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse. Något tvång föreligger dock inte att i samband med arvskifte upplösa dolda reserver.

Inkomstskattemässigt blir arvskifte i ett skattesystem enligt staketmetoden att betrakta som ett uttag från den avlidnes näringsverksamhet. Det är en följd av att staketet enligt den av kommittén utformade metoden för beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet är personligt och knutet till näringsidkaren eller hans dödsbo. Staketet som sådant kan alltså inte överföras till en annan person.

Vid ett arvskifte förs tillgångarna ut från dödsboets staket. Uttaget bör enligt kommitténs mening få göras till bokförda värden. Det är alltså inte avsett att arvskiftet skall medföra en upplösning av de dolda reserverna. Däremot bör i samband med arvskiftet skatteskulden på innanför staketet redovisade ackumulerade vinstmedel förfalla till betalning genom att medlen upptas till beskattning hos dödsboet som inkomst av eget företag. Beskattningen av de ackumulerade vinstmedlen bör ha skett innan handelsbolagsreglerna blir tillämpliga på dödsboet eller senast vid den taxering som sker fjärde kalenderåret efter det kalenderår då näringsidkaren avled. Härigenom ges dödsboet möjlighet att under en övergångsperiod vidta erforderliga avvecklingsåtgärder. Även s. k. enmansdödsbo bör enligt kommitténs mening ges denna möjlighet till fördelning av skatteuttaget, oaktat dödsboet civilrättsligt har upphört med boutredningens avslutande. En sådan möjlighet förutsätter givetvis att dödsboets verksamhet redovisas för sig skild från arvingens egen näringsverksamhet om sådan finns.

Den beskattning som enligt kommitténs förslag kan komma att utlösas i samband med arvskifte innebär inte, som redan har framhållits, någon förändring av möjligheterna att föra över dolda reserver till nästa generation. Beskattningen är i stället en direkt följd av att med staketmetoden har införts en möjlighet att ackumulera lågbeskattade vinstmedel i näringsverksamheten. Förslaget innebär endast att den skattekredit som arvlåtaren åtnjutit under sin verksamhetstid genom att samla vinstmedel i verksamheten återtas. Med den avvecklingsperiod som står dödsbo till buds torde olägenheterna med den beskattning som arvskiftet utlöser komma att bli begränsade. I den mån de befintliga likvida medlen varit avsedda att trygga näringsidkarens pensionering och någon näringsdrift inte finns i dödsboet saknas enligt kommitténs förmenande skäl för en fortsatt skattekredit.

6.8.2 Beskattning vid gåva

Gällande regler

För gåva uttas gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL). Skattskyldig är den som förvärvar egendomen (2 §). Egendom, för vilken gåvoskatt utgår, uppskattas med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde (42 §). För värdering av gåva gäller i princip samma regler som vid arvsbeskattningen (43 §). Den särskilda regeln om nedsättning av värdet av förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse är dock tillämplig endast under förutsättning att gåvan har lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och att gåvan avser all givarens rätt till förvärvskällan (43 § andra stycket). Det innebär att gåva av fast egendom ingående i ett jordbruksföretag eller i en rörelse uppskattas till föregående års taxeringsvärde och lös egendom till vad egendomen skulle antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning (22 § 1 mom. och 23 § F andra stycket). Om gåvan däremot omfattar hela förvärvskällan inom inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse värderas gåvan till trettio procent av substansvärdet.

Värdet av bortgivna tillgångar från en förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse har i praxis i regel ansetts böra tas upp som en intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. Givaren beskattas således för värdet av det bortgivna, som han anses ha tillgodogjort sig. Beträffande bortgivna avverkningsrätter till skog har särskilt lagreglerats att marknadspriset på en bortgiven avverkningsrätt skall tas upp som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (21 § anvisningspunkt 5 respektive 28 § anvisningspunkt 5 kommunalskattelagen).

Mottagaren kan däremot inte inkomstbeskattas för vad han får som gåva, eftersom gåva inte räknas till skattepliktig inkomst (19 § kommunalskattelagen). Anskaffningsvärdet för inventarier som erhållits som gåva utgörs av marknadsvärdet vid förvärvet. Om inventarier ingår i ett jordbruk eller i en rörelse som erhålls som gåva, får mottagaren inte, om inte särskilda omständigheter föranleder annat, ta upp högre anskaffningsvärde än det för givaren gällande skattemässiga restvärdet (29 § anvisningspunkt 4 kommunalskattelagen).

En gåva som omfattar hela förvärvskällan utlöser inte någon beskattning hos givaren. När de dolda reserverna upplöses sker beskattning hos mottagaren. Denne övertar alltså givarens skattemässiga restvärden.

Staketmetoden

Såsom redan har redovisats har kommittén inte för avsikt att nu föreslå andra ändringar inom kapitalbeskattningens område än sådana som direkt föranleds av staketmetoden.

Vad först gäller staketmetodens förhållande till *gåvobeskattningen* förändrar övergången till en inkomstbeskattning ordnad efter staketmetodens principer förutsättningarna för tillämpningen av den särskilda lättnadsregeln i 43 § andra stycket AGL. I övrigt påverkas inte reglerna för beräkning av gåvoskatt.

En näringsidkare som bedriver flera verksamheter, vilka är att hänföra till skilda förvärvskällor, kan i dag ge bort de olika verksamhetsgrenarna var för sig. Gåvoskatten kommer i de olika gåvofallen att beräknas på ett till trettio procent reducerat substansvärde. En förutsättning är att gåvan omfattat all givarens rätt till förvärvskällan. Den förändrade förvärvskälleindelning, som gäller enligt staketmetoden, medför att de skilda verksamhetsgrenarna ingår i samma förvärvskälla. Vid ett fortsatt krav på att gåvan skall avse all givarens rätt till förvärvskällan för att skatten på gåvan skall få beräknas på ett reducerat substansvärde, kommer antalet fall då lättnadsregeln blir tillämplig att något begränsas. Detta är en konsekvens av staketmetodens förvärvskälleindelning. Skall man undvika att staketmetoden får denna effekt förutsätter detta att man ger upp kravet på att gåvan skall omfatta hela förvärvskällan.

Det kan i detta sammanhang erinras om att ett förslag om en ändring av 43 § andra stycket AGL av innebörd att gåvoskatten skall kunna beräknas på ett reducerat substansvärde även om gåvan omfattar endast en del av förvärvskällan har framlagts av utredningen om de små och medelstora företagens finansiella situation (SOU 1983:59). Förslaget har remissbehandlats och är för närvarande föremål för överväganden inom regeringskansliet.

Medan jordbruksfastighet och i rörelse använd fastighet enligt gällande rätt ingår i förvärvskällan kommer i näringsverksamhet använda fastigheter inte att ingå i den förvärvskälla som omfattar näringsverksamheten enligt staketmetoden. I kommitténs förslag till utformning av den årliga förmögenhetsbeskattningen har särskilda regler tillskapats i punkt 2 i anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt för att vid förmögenhetsbeskattning ge fastigheterna samma behandling som gäller tillgångar i näringsverksamheten. I avsnittet om arvsbeskattningen har kommittén angivit att enligt kommitténs mening bör samma bestämmelser gälla vid uttag av arvsskatt och att alltså fastighet som används i näringsverksamheten skall tas upp till ett reducerat

substansvärde även vid arvsbeskattningen. För tillämpningen av de gynnsamma värderingsreglerna vid gåva krävs enligt nu gällande rätt att hela förvärvskällan givits bort (43 § andra stycket AGL). Om en näringsverksamhet med däri använd fastighet erhålls som gåva måste ställning tas till frågan om även fastigheten skall få tas upp till ett reducerat substansvärde vid gåvobeskattningen. För att inte staketmetoden skall medföra en ändring i förhållande till dagsläget bör svaret bli att fastighet, som erhålls tillsammans med den näringsverksamhet vari fastigheten används, skall tas upp till ett reducerat substansvärde.

Vad härefter angår den *inkomstskattemässiga situationen* vid gåva måste man skilja mellan det fall då enskilda tillgångar från en näringsverksamhet ges bort och det fall då gåvan avser hela förvärvskällan. I det första fallet medför inte en beskattningsform enligt staketmetoden någon ändrad skattesituation. Gåvan är redan i dag att uppfatta som ett uttag från verksamheten och givaren skall beskattas för marknadsvärdet. Den latenta skatt, som åvilar innanför staketet ackumulerade vinstmedel, kommer att skattas av i samband med uttaget.

Om gåvan omfattar hela förvärvskällan utlöses i dag inte någon inkomstbeskattning. Efter genomförandet av en beskattning enligt staketmetoden uppkommer frågan hur den latenta skatteskulden på ackumulerade vinstmedel skall behandlas. På samma sätt som föreslagits beträffande arvskifte bör en gåva av hela förvärvskällan uppfattas som ett uttag. Det bör således inte bli möjligt att genom gåva flytta över den latenta skatteskulden på ackumulerade vinstmedel till mottagaren av gåvan. Däremot föreligger inte något behov av att dolda reserver skall upplösas i dessa fall, eftersom reserverna kommer fram till beskattning hos mottagaren.

Det är emellertid att märka att även beträffande de inkomstskattemässiga konsekvenserna vid en gåva kommer staketmetodens förvärvskälleindelning att få betydelse. Vad som i dag utgör särskilda förvärvskällor inom inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse kommer att ingå i en gemensam förvärvskälla. I sådana fall där det föreligger flera verksamhetsgrenar innanför staketet kommer en gåva, som inte omfattar alla grenarna, att medföra en upplösning av dolda reserver. Den praktiska betydelsen härav skall väl inte överdrivas. Ett successivt överförande av ett företag genom delgåvor kan dock ibland utgöra ett naturligt led i ett planerat generationsskifte. Denna fråga bör därför uppmärksammas i samband med att kommittén i ett kommande betänkande tar ställning till olika generationsskiftesproblem.

6.9 Staketmetoden och uppbörd av skatt

Gällande regler

I 1 § uppbördslagen anges de skatter och avgifter som omfattas av uppbördssystemet. I uppbördslagen betecknas dessa skatter och avgifter som "skatt". Detta begrepp är således i detta sammanhang endast en lagteknisk term. Uppräkningen i 1 § upptar bl. a. statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt och egenavgifter enligt lagen om socialavgifter.

En skattskyldig skall erlägga preliminär skatt med belopp som så nära som möjligt skall motsvara den slutliga skatten. Inte alla skatter och avgifter, som enligt 1 § ingår i uppbördssystemet, erläggs som preliminär skatt. Undantagna är t. ex. utskiftningsskatt och ersättningsskatt. Dessa skatter, som är av engångsnatur, lämpar sig inte att erläggas preliminärt.

Preliminär skatt utgår som preliminär A-skatt eller som preliminär B-skatt.

Preliminär A-skatt skall i princip erläggas endast för inkomst av tjänst (tjänst enligt kommunalskattelagens begrepp) och inkomsten skall hänföra sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning. Skatten, som normalt beräknas med ledning av skattetabell, skall av arbetsgivaren innehållas genom skatteavdrag på lönen samt därefter inbetalas senast den 18:e i den uppbördsmånad som infaller närmast efter utgången av den månad, då skatteavdraget gjordes. Uppbördsmånader är mars, maj, juli, september, november och januari.

En skattskyldig som inte skall erlägga preliminär A-skatt skall erlägga preliminär B-skatt. B-skatt utgår i sådant fall för inkomsterna från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor och således även för inkomst av tjänst. Preliminär B-skatt är en debiterad skatt, vilket innebär att skattens storlek anges med uppgift om hur stor del som skall erläggas vid de olika förfallotiderna.

Det är den lokala skattemyndigheten som beslutar i fråga om beräkning av preliminär A-skatt samt debitering av preliminär B-skatt. Allmänt sett gäller att preliminär A-skatt skall erläggas om den skattskyldiges inkomst av annat än tjänst och tillfällig förvärvsverksamhet uppgår till högst en fjärdedel av den sammanlagda uppskattade inkomsten. I annat fall bör han påföras preliminär B-skatt (punkt 1 av anvisningarna till 3 § uppbördslagen). En näringsidkare kan i princip sägas vara skyldig att erlägga preliminär B-skatt.

Preliminär B-skatt skall, utom i vissa i uppbördslagen angivna undantagsfall, utgå med belopp motsvarande 120 procent av den slutliga skatt, som har påförts den skattskyldige året före in-

komståret med bortseende från vissa speciella skatter och avgifter. Har en skattskyldig inte påförts slutlig skatt enligt den årliga taxeringen året före inkomståret, men kan han antas bli påförd sådan skatt enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret, skall preliminär B-skatt beräknas med ledning av särskild taxering till statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt (preliminär taxering). Kan det antas att den skattskyldiges taxerade inkomst till statlig eller kommunal inkomstskatt vid årlig taxering året efter inkomståret kommer att avvika från motsvarande inkomst vid den årliga taxeringen året före inkomståret med minst en femtedel, dock minst 2 000 kr., skall preliminär B-skatt också beräknas med ledning av preliminär taxering. Även i andra fall får preliminär B-skatt beräknas på grundval av preliminär taxering.

Preliminär taxering åsätts med ledning av preliminär självdeklaration men får åsättas även med stöd av annan uppgift eller upplysning. En preliminär självdeklaration avlämnas normalt sett senast den 1 december året näst före inkomståret. Därefter fastställer lokala skattemyndigheten hur mycket skatt näringsidkaren skall betala varje uppbördsmånad.

Staketmetoden

I uppbördshänseende torde en beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet enligt den av kommittén utarbetade modellen för en beskattning enligt staketmetoden inte ge anledning till några särskilda problem. Vissa ändringar och kompletteringar i uppbördslagen blir dock nödvändiga. Såsom tidigare nämnts har kommittén inte ansett sig böra redan nu utarbeta förslag till författningsändringar. Kommittén begränsar sig till att redovisa några synpunkter på de uppbördsfrågor som kräver en reglering.

Vid en beskattning enligt staketmetoden kommer den vinst, som enligt nu gällande regler framkommer som exempelvis inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse, att s a s sönderfalla i två delar. En del av vinsten består av det som näringsidkaren genom uttag tillgodogjort sig under beskattningsåret och som denne skall redovisa som inkomst av eget företag. Den andra delen av vinsten är den som näringsidkaren låter stanna kvar innanför staketet och som skall redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

På inkomst av eget företag skall utgå statlig och kommunal inkomstskatt enligt den skatteskala som gäller för fysiska personer. Nämnda inkomst skall också utgöra underlag för uttag av egenavgifter enligt lagen om socialavgifter. Inkomsten av näringsverksamhet skall endast beskattas med en låg proportionell statlig skatt. I det av kommittén utarbetade förslaget har skatte-

satsen satts till 10 procent.

När det gäller inkomst av eget företag torde uppbördslagens regler om preliminär B-skatt kunna tillämpas på ungefär samma sätt som i dag sker i fråga om inkomst av jordbruksfastighet och rörelse. Den egentliga nyheten på uppbördssidan är den statliga skatt som skall tas ut på inkomst av näringsverksamhet. Den frågan kan naturligtvis ställas om denna skatt skall erläggas preliminärt. Då skatten skall vara proportionell och utgå efter ett lågt procenttal kommer skatten i många fall att uppgå till ganska begränsade belopp. Vidare får det antas att skatteunderlaget i det enskilda fallet kan komma att starkt variera från år till år. Kommittén har dock funnit övervägande skäl tala för att skatten inordnas i uppbördslagens system för skatter som skall erläggas som preliminära. En sådan ordning torde bäst överensstämma med själva målsättningen i nuvarande uppbördssystem.

Som skatt i uppbördslagens mening behandlas även — som nämnts inledningsvis — egenavgifter enligt lagen om socialavgifter. I det särskilda avsnittet Staketmetoden och sociala avgifter anges de förändringar som beskattningen enligt staketmetoden kommer att medföra. Underlaget för egenavgifter kommer enligt den av kommittén föreslagna ordningen att utgöras av inkomsten av eget företag. I detta sammanhang skall endast påpekas att det i 22 § första stycket uppbördslagen föreskrivs att lokal skattemyndighet fastställer avgiftsunderlag för egenavgifter.

Det bör påpekas att näringsidkaren enligt den av kommittén föreslagna ordningen kommer att beskattas för inkomst av eget företag i hemortskommunen oberoende av i vilken kommun näringsverksamhet bedrivs. I annan kommun än hemortskommunen kommer endast s. k. garantibeskattning för fastighet att äga rum.

6.10 Staketmetoden och sociala avgifter

Gällande regler

Sociala avgifter påförs en arbetsgivare och dessa beräknas därvid på den lön som betalas ut till anställda. Som lön behandlas i detta sammanhang också naturaförmån i form av bostad och bil.

Den som bedriver enskild näringsverksamhet påförs också sociala avgifter. I princip påförs avgifter på inkomst av jordbruksfastighet och på inkomst av rörelse. I viss utsträckning kan inkomst av annan fastighet grunda avgiftsskyldighet.

För den anställde och för egenföretagaren skall såväl sjukpenninggrundande som pensionsgrundande inkomst fastställas.

Sjukpenninggrundande inkomst

Sådan inkomst skall beräknas för inkomst som den försäkrade kan beräknas få för eget arbete, antingen som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete).

Pensionsgrundande inkomst

Sådan inkomst skall beräknas på grundval av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete under året. För det år som den försäkrade avlidit och för det år efter det då han fyllt 64 år eller för tidigare år varunder han för hela året åtnjutit hel ålderspension görs dock inte någon beräkning.

Med inkomst av annat förvärvsarbete avses (11 kap. 3 § lagen om allmän försäkring) *dels* inkomst av här i riket bedriven rörelse, *dels* inkomst av här belägen jordbruksfastighet, som brukas av den försäkrade, *dels* ersättning för arbete för någon annans räkning *och dels* sjukpenning och annan motsvarande ersättning som träder i stället för sådan inkomst som nu nämnts. Som förutsättning gäller dock att nämnda inkomster inte skall tas upp som inkomst av anställning.

I det fall då medhjälpande make enligt anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen skall beskattas för inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall den inkomsten behandlas som inkomst av annat förvärvsarbete under förutsättning att medhjälpande maken varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning.

I 4 § lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring föreskrivs att vid beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete får från inkomst av viss förvärvskälla inte dras av underskott i annan förvärvskälla.

Avgifter

På avgiftsunderlaget skall egenföretagaren betala sju olika avgifter.

1. sjukförsäkringsavgift
2. folkpensionsavgift
3. tilläggspensionsavgift
4. delpensionsavgift
5. barnomsorgsavgift
6. arbetsskadeavgift
7. allmän löneavgift

Till grund för beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete under visst år skall läggas den försäkrades taxering till statlig

inkomstskatt nämnda år. Egenavgifterna beräknas i regel på den vid taxeringen fastställda inkomsten av jordbruksfastighet eller rörelse efter avdrag för de egenavgifter som påförts företagaren.

Egenavgifter betalas inte för år efter det då den försäkrade avlidit. Tilläggspensionsavgift betalas inte för det år den försäkrade avlidit och ej heller för det år då den försäkrade för hela året uppburit hel ålderspension.

De avgifter som är knutna till den sjukpenninggrundande inkomsten är de som upptagits ovan under 1, 5 och 6. De som är knutna till den pensionsgrundande inkomsten är de övriga.

I vissa situationer påförs endast en del av de olika avgifterna och i vissa påförs inte några avgifter alls.

Om en delägare i en jordbruksfastighet inte själv utför arbete på fastigheten påförs inte några avgifter, såvida inte de övriga delägarna utför arbete. Gör de detta påförs den passive delägaren de avgifter som är knutna till den pensionsgrundande inkomsten.

Om en fastighetsägare utför arbete på sin konventionellt beskattade annan fastighet såsom fastighetsskötare påförs denne de avgifter som är knutna till den sjukpenninggrundande inkomsten.

I de fall då rörelseinkomst uppkommer trots att ägaren inte själv bedriver rörelsen påförs inte några avgifter. Som exempel på sådana situationer kan anföras följande.

A. Rörelsen är utarrenderad och intäkterna utgörs endast av arrende.
B. Intäkterna består endast av återföring av tidigare för resultatreglering avsatta poster.
C. Intäkterna består endast av värdet av varuuttag.
D. Intäkterna utgörs i sin helhet av upplåtelse av nyttjanderätt.

I förvärvskällan jordbruksfastighet gäller samma förhållande som angivits i föregående stycke. Som ett ytterligare exempel i denna förvärvskälla kan nämnas s. k. rotpostförsäljning, dvs. intäkterna skall bestå endast av ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog.

Till finansdepartementet överlämnat förslag från en interdepartemental arbetsgrupp

I Ds Fi 1983:21, Breddat underlag för produktionsfaktorskatter, s. 73 f., anförs att en grundavgift bör utgå på sådana inkomster av enskild näringsverksamhet som enligt gällande regler är avgiftsfria. Avgift bör enligt förslaget således tas ut på passiva jordbrukares och rörelseidkares inkomst från sin verksamhet liksom på fysiska personers fastighetsinkomster. Någon åldersgräns för den skattskyldige vid uttag av grundavgift bör inte tillämpas. En

skattskyldig som ännu inte fyllt 16 år eller en som är över 65 år skulle således påföras avgift. Ej heller föreslås någon begränsning för uttag av grundavgift i de fall då förtids- eller ålderspension utgår.

Grundavgiften bör enligt förslaget bestämmas till 20 procent. Denna procentsats anses motsvara de avgifter som helt eller delvis kan betraktas som avgift av skattekaraktär.

Inkomst av fastighetsförvaltning

I en motion (1982/83:288) har begärts att den som arbetar i och med en egen fastighet skall beskattas för A-inkomst och därmed ges möjlighet till ATP, sjukpenning samt avdragsrätt för frivillig pensionsförsäkring. I motionen anfördes bl. a. följande. "Nettointäkt av annan fastighet behandlas alltid som B-inkomst, även i de inte ovanliga fall då ägaren och/eller dennes make helt eller delvis har sin dagliga gärning förlagd till arbete i och med fastigheten. Detta leder dels till att intäkten sambeskattas, dels till att ägaren — och i förekommande fall medhjälpande make — inte har möjlighet till ATP eller sjukpenning på den del av inkomsten som härrör från arbetet med fastigheten, dels till att avdrag inte medges för premie för frivillig pensionsförsäkring, eftersom sådan avdragsrätt numera är begränsad till A-inkomster."

Skatteutskottet (1982/83:50) hemställde att den i motionen väckta frågan om inkomst av fastighetsförvaltning skulle överlämnas till 1980 års företagsskattekommitté. Riksdagen biföll den 27 maj 1983 skatteutskottets hemställan.

Sveriges Fastighetsägareförbund har i anledning av riksdagens beslut tillställt kommittén en kopia av förbundets remissyttrande över Ds B 1981:16, Reformerad inkomstbeskattning. Härvid åberopas vad förbundet anfört i remissyttrandet om fastigheters förvaltning som A- eller B-inkomst. Det skulle enligt förbundet vara naturligt att — i likhet med vad som gäller för jordbruk/rörelse — införa en regel om att en ägare av ett hyreshus, som varit aktivt verksam i förvärvskällan i mer än ringa omfattning, skall taxera den genom hans aktiva arbetsinsats uppkomna inkomsten som A-inkomst. Med nuvarande regelsystem går fastighetsägarna miste om möjligheten till ökning av pensionsskyddet eftersom avdrag för avgift för pensionsförsäkring beräknas med hänsyn till storleken av A-inkomster. Genom en ändring i enlighet med förbundets förslag skulle, framhöll förbundet, problemet med pensionsfrågan komma att lösas på ett smidigt och ändamålsenligt sätt.

Staketmetoden

Kommittén föreslår att näringsidkarens inkomst av eget företag vid taxeringen till statlig inkomstskatt skall utgöra underlag för uttag av egenavgifter. Inkomst av eget företag är det av kommittén föreslagna nya inkomstslaget i kommunalskattelagen, i vilket näringsidkaren skall beskattas för den vinst han tillgodogör sig ur näringsverksamheten. Det som näringsidkaren tillgodogör sig av vinstmedel kan närmast jämföras med de löneuttag som en huvudaktieägare gör från ett fåmansaktiebolag. I sådant fall påförs bolaget arbetsgivaravgifter och dessa beräknas bl. a. på den utbetalade lönen.

I ett skattesystem enligt staketmetoden kunde det måhända synas mest följdriktigt att, efter mönster av vad som gäller för fåmansbolagen, behandla egenavgifterna som en kostnad i näringsverksamheten. Av flera olika skäl — bl. a. det förhållandet att avdrag för värdeminskning och liknande avdrag för en i näringsverksamheten använd fastighet enligt kommitténs förslag skall medges utanför staketet, från intäkt av eget företag — har kommittén emellertid avstått från att lägga fram förslag med detta innehåll och i stället, såsom nyss nämnts, valt att föreslå att inkomsten av eget företag skall utgöra underlag för uttag av egenavgifter.

Nu gällande regler föreskriver att avgiftsunderlaget utgörs av de samlade inkomster, som näringsidkaren redovisar från olika förvärvskällor vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Någon kvittning mellan en förvärvskälla som ger överskott mot en annan som utvisar underskott tillåts inte.

Enligt kommitténs förslag till beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet, kommer all näringsverksamhet som den enskilde bedriver att utgöra en förvärvskälla, oberoende av tidigare skillnader i inkomstslag och förvärvskällor. Inkomst av olika verksamhetsgrenar i denna verksamhet kommer inte att bestämmas särskilt. Till näringsverksamhet hänförs också förvaltning av outtagna vinstmedel från näringsverksamhet efter det att driften av denna har upphört. Förslaget innebär i praktiken att basen för avgiftsuttag breddas eftersom begreppet näringsverksamhet får en vidgad innebörd. Emellertid minskas det i de situationer då en verksamhetsgren är olönsam eftersom en lönsam verksamhetsgren tillåts bära en olönsam sådan. Näringsverksamheten utgör som sådan en enhet.

De vinster som uppkommer i en näringsverksamhet kommer förr eller senare att bli beskattade som inkomst av eget företag. Vinsten kan näringsidkaren tillgodogöra sig i form av kontantuttag eller varuuttag. Han kan också indirekt tillgodogöra sig vinst

på så sätt att han för privat bruk använder exempelvis en bil, som omkostnadsförts i näringsverksamheten. Bilkostnaderna har nedbringat näringsverksamhetens nettointäkt. Kommittén har föreslagit att en näringsidkare i sådant fall skall påföras värde av bilförmån som intäkt av eget företag efter mönster från inkomstslaget tjänst.

De vinster som uppkommer i näringsverksamheten kan tas ut samma år eller vid en senare tidpunkt som näringsidkaren själv bestämmer. Vinstmedel kan således ansamlas i verksamheten. Det går inte att vid tidpunkten för uttaget avgöra varifrån vinsten i näringsverksamheten kommit. I avsnittet om gällande regler har angetts som ett exempel att arrendeinkomst för en "passiv" ägare inte föranleder uttag av egenavgifter. Sådana arrendeinkomster kommer — om kommitténs förslag genomförs — att s a s blandas med övriga inkomster i näringsverksamheten och kommer inte att kunna särskiljas vid tidpunkten för näringsidkarens uttag. Arten och graden av arbetsinsats kommer inte längre att kunna vara avgörande för om uttag av egenavgifter skall äga rum eller ej. Till följd härav föreslås inte några särregler för beräkning av avgiftsunderlaget.

Den som bedriver näringsverksamhet skall således betala sociala avgifter på den vinst som han tillgodogör sig i inkomstslaget eget företag. Dessa avgifter kan sägas mera likna de arbetsgivaravgifter som enligt nu gällande regler påförs en arbetsgivare än de avgifter som påförs egenföretagaren.

Med skyldigheten att betala egenavgifter följer också rätt till tilläggspension och sjukpenning m. m. För näringsidkaren skall således beräknas såväl pensionsgrundande som sjukpenninggrundande inkomst. Kommittén förutsätter härvid att erforderliga ändringar görs i lagen om allmän försäkring och därtill hörande författningar.

7 Av kommittén utarbetade författningstexter

7.1 Inledning

Grundläggande för staketmetoden är den skatterättsliga åtskillnaden mellan en näringsidkares privata ekonomi och hans näringsverksamhet. Beskattningen av resultatet av ett jordbruksföretag, en rörelse eller förvaltningen av en hyresfastighet skall med staketmetoden delas upp i en näringsdel och en privatdel. Med näringsdel avses därvid den del av årsresultatet som näringsidkaren inte tar i anspråk för konsumtion eller privat bruk utan som han väljer att låta stå kvar i verksamheten. Privatdelen utgörs av den för privat bruk uttagna vinsten och har stora likheter med inkomstslaget tjänst. På näringsdelen, inkomst av näringsverksamhet, skall enligt kommitténs förslag uttas en lågprocentig proportionell statlig skatt. Kommittén har vid sina överväganden utgått från att den proportionella skatten bestäms till 10 procent. Privatdelen, inkomst av eget företag, beskattas enligt den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalan.

Ett annat väsentligt inslag i kommitténs förslag till beskattning enligt staketmetoden är att verksamhet som för närvarande redovisas inom inkomstslagen jordbruksfastighet, rörelse och annan fastighet (konventionell metod) i framtiden behandlas som näringsverksamhet och utgör en gemensam förvärvskälla.

Uppdelningen mellan näringsverksamhet och privatdel och sammanföringen av jordbruk, annan fastighet och rörelse till en förvärvskälla har författningsmässigt kommit till uttryck dels i ett förslag till en särskild lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och dels i ett förslag till ändringar i kommunalskattelagen som innebär att i lagen införs ett nytt inkomstslag för inkomst av eget företag.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet reglerar beskattningen av den s. k. näringsdelen. Till lagen har därvid överförts de bestämmelser i kommunalskattelagen som för närvarande reglerar beskattningen av jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning och rörelse, som bedrivs av en enskild näringsid-

kare. Kommunalskattelagen kommer till följd härav att i dessa delar i fortsättningen endast att gälla för juridiska personer.

Kommunalskattelagens inkomstslag inkomst av eget företag avser de uttag som näringsidkaren gör från näringsverksamheten. Utöver uttagen hänförs till inkomst av eget företag vissa former av ersättningar som tillfallit näringsidkaren i hans egenskap av fastighetsägare. Det gäller t. ex. försäkringsersättningar för skadade byggnader och markanläggningar. Detta sammanhänger med att dessa tillgångar inte skall redovisas innanför staketet. Näringsidkaren beskattas också inom inkomstslaget inkomst av eget företag för värdet av de förbättringar av en fastighet som nyttjanderättshavaren har utfört och till vilka fastighetsägaren blir ägare utan lösenskyldighet. Sjukpenning och annan ersättning som grundas på storleken av tidigare uttag från näringsverksamheten och som kan sägas ersätta sådant uttag skall även den tas upp som intäkt av eget företag.

Kostnaderna inom inkomstslaget inkomst av eget företag utgörs dels av sådana kostnader som är föranledda av näringsidkarens arbetsinsats i verksamheten, exempelvis resor till och från arbetet, dels av avdragen för värdeminskning och substansminskning av fastighet som används i näringsverksamheten. I huvudsak innebär regleringen av kostnaderna inte någon förändring av den avdragsrätt som en näringsidkare har enligt gällande rätt för ifrågavarande kostnader. Det är endast fråga om byte av inkomstslag och i något fall uttrycklig reglering av stadgad praxis. I ett avseende föreslår dock kommittén en förändring av reell innebörd. Enligt förslaget skall avdrag för pensionsförsäkringspremie medges i förvärvskällan inkomst av eget företag och inte som allmänt avdrag.

Kommitténs ambition har varit att företa så få sakliga ändringar som möjligt beträffande reglerna för själva inkomstberäkningen. Kommittén har således i sitt arbete utgått från det intäkts- och kostnadsbegrepp som ges i kommunalskattelagen. Vid arbetet med utformandet av förslaget har kommittén naturligtvis försökt tillvarata olika möjligheter till förenklingar av regelsystemet. De mest ingripande förändringarna gäller fastigheters behandling och är föranledda av att annan fastighet (konventionell metod) upphör som ett självständigt inkomstslag och att fastigheter, som används i näringsverksamhet, inte ingår i näringsverksamheten.

Övergången till en beskattning enligt staketmetoden av enskilt bedriven näringsverksamhet medför att ett stort antal bestämmelser har flyttats från sin nuvarande plats för att återfinnas antingen i lagen om inkomst av näringsverksamhet eller i kommunalskattelagens bestämmelser om inkomst av eget företag. Helt nya är självfallet reglerna om beskattning för uttag från näringsverk-

samhet och om den skattemässiga behandlingen av underskott i näringsverksamheten.

Utöver förslaget till lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och förslaget till ändringar i kommunalskattelagen lägger kommittén fram förslag till vissa ändringar i lagen om statlig förmögenhetsskatt. Beaktandet av den latenta skatten på ackumulerade vinstmedel samt fastigheters behandling enligt staketmetoden har föranlett relativt omfattande ändringar i författningstexten rörande förmögenhetsskatten. Kommitténs förslag innebär emellertid inte någon omprövning av de grundläggande principerna för kapitalbeskattningen. I lagen om statlig inkomstskatt torde en övergång till staketmetoden endast föranleda ett mindre antal ändringar. Detta sammanhänger med att denna lag i stor utsträckning hänvisar till kommunalskattelagen. Kommittén har därför inte ansett det behövligt att i detta sammanhang utarbeta författningstexter till ändringarna i lagen om statlig inkomstskatt. Här skall endast påpekas att den föreslagna statliga skatten på inkomst av näringsverksamhet naturligtvis måste anges bland de skatter (jfr 1 § SIL) på vilka lagen om statlig inkomstskatt inte är tillämplig. Bestämmelserna i 9 § om vilka inkomster som utgör A-inkomst respektive B-inkomst bör kompletteras med en regel om att det nya inkomstslaget inkomst av eget företag skall utgöra A-inkomst. Vid arbetet med de föreslagna ändringarna i de angivna författningarna har kommittén utgått från den lydelse författningarna hade den 1 januari 1984.

Kommittén är medveten om att utöver de föreslagna ändringarna i de nu nämnda författningarna krävs ytterligare ändringar såväl i dessa författningar som i ett antal andra författningar vid ett genomförande av staketmetoden. Avsikten med de framlagda författningstexterna har inte varit att ge en fullständig redovisning av erforderliga författningsändringar. Förslagen har i stället tillkommit för att på ett konkret sätt ange hur ett system enligt en staketmetod skulle kunna utformas.

7.2 Förslag till lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Med näringsverksamhet förstås i denna lag av fysisk person här i riket bedriven verksamhet som avser

1. jordbruk, skogsbruk och rörelse,
2. innehav av fastighet här i riket med undantag för sådan fastighet av vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370),

3. förvaltning av outtagna vinstmedel från näringsverksamhet efter det att driften av denna har upphört.

Vad som gäller för fysisk person gäller också dödsbo, som inte skall behandlas som handelsbolag enligt 53 § 3 mom. kommunalskattelagen, samt familjestiftelse. I utlandet bedriven rörelse, som endast utgör en gren (filial) av en i riket bedriven rörelse, är även den att anse som näringsverksamhet.

2 § All näringsverksamhet utgör en förvärvskälla.

3 § 1 mom. Vad som återstår av intäkterna av näringsverksamhet enligt 2 kap., sedan avdrag gjorts för kostnader enligt 3 kap. och hänsyn tagits till in- och utgående balans, utgör nettointäkt av näringsverksamhet.

2 mom. Från nettointäkten avdras vad näringsidkaren tagit ut från verksamheten i form av pengar, varor eller annan tillgång, i den mån skatteplikt föreligger för uttaget enligt kommunalskattelagen. Vad som därefter återstår, i förekommande fall efter förlustavdrag enligt 6 kap., utgör inkomst av näringsverksamhet.

Som uttag räknas inte de förmånsvärden, för vilka näringsidkaren beskattas enligt kommunalskattelagen.

4 § På inkomst av näringsverksamhet utgår statlig inkomstskatt med tio (10) procent.

5 § Taxering till skatt på inkomst av näringsverksamhet sker i näringsidkarens hemortskommun och enligt de bestämmelser som anges i taxeringslagen (1956:623). Skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet är den som bedriver näringsverksamheten.

6 § Beteckningar som används i kommunalskattelagen, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller taxeringslagen har samma betydelse i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

2 kap. Intäkter av näringsverksamhet

1 § Till intäkt av näringsverksamhet hänförs ersättning för avyttrade varor och tjänster.

2 § Till intäkt hänförs ränta på kapital, som tillhör näringsverksamheten samt utdelning på aktier och andelar i ekonomiska föreningar, då aktie- och andelsinnehavet är betingat av näringsverksamheten och ej utgörs av aktier eller andelar i fåmansföretag.

3 § Till intäkt hänförs försäkringsersättning och annan ersättning för skada, som utgör kompensation för utebliven intäkt eller för kostnad i näringsverksamhet.

4 § Till intäkt hänförs vad som influtit vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av skepp och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

5 § Till intäkt hänförs ersättning som en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare erhållit av fastighetsägaren för sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring, som arrendatorn eller nyttjanderättshavaren bekostat.

6 § Till intäkt hänförs vad som erhållits genom avyttring av naturtillgångar från en i näringsverksamheten använd fastighet.

7 § Till intäkt hänförs vad näringsidkaren för egen räkning tillgodogjort sig av varor, produkter eller tjänster från näringsverksamheten.

Vad näringsidkaren använt som bränsle utgör dock inte intäkt av näringsverksamhet då bränslet tagits från näringsidkarens fastighet och avser uppvärmning av bostad på fastigheten.

8 § Till intäkt hänförs vad näringsidkaren under beskattningsåret tillskjutit för att täcka ett i näringsverksamheten uppkommet underskott och för vilket tillskott näringsidkaren har yrkat allmänt avdrag.

3 kap. Kostnader i näringsverksamhet

1 § Från intäkterna i en näringsverksamhet får avdrag göras för allt som är att anse som driftkostnad. Kostnader för avverkning av skog anses som driftkostnad, även om ersättningen för avyttrade skogsprodukter skall behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (jfr punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen). Kapitalförlust är inte att anse som driftkostnad.

2 § I den avdragsgilla lönekostnaden inräknas lön till make som är verksam i näringsverksamheten under förutsättning att arbetsinsatsen under beskattningsåret har uppgått till minst 400 timmar och att ersättningen inte överstiger marknadsmässigt vederlag. Lön till näringsidkarens barn utgör en avdragsgill kostnad under förutsättning att barnet har fyllt 16 år och att ersättningen inte överstiger marknadsmässigt vederlag.

3 § Ränta på lånat kapital, som hänför sig till näringsverksamheten, får dras av från intäkterna i denna. Har skattskyldig erhållit eftergift av ränta eller amortering på statliga lån till bostadshus, får avdrag för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital ske endast med belopp varmed nämnda ränta överstigit beloppet av

eftergiften. Motsvarande begränsning i avdragsrätten gäller när räntan täcks av sådant räntebidrag som avses i 36—38 §§ bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), punkterna 8 och 9 övergångsbestämmelserna till nämnda förordning eller 33 § bostadslånekungörelsen (1967:552).

4 § Avdrag får göras för kostnader för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruket liksom för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling. Sistnämnda utgifter får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet från intäkterna i näringsverksamheten det år då inköpet eller planteringen har ägt rum eller genom årliga värdeminskningsavdrag enligt de regler som anges i punkt 2 av anvisningarna till 34 b § kommunalskattelagen.

5 § Kostnad för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar, vilka används i näringsverksamhet, får dras av från intäkterna i verksamheten.

Utgiften för anskaffande av sådana tillgångar liksom förbättring av dem får däremot — med bortseende från arrendators och annan nyttjanderättshavares rätt till avdrag — inte dras av från intäkterna i näringsverksamheten utan dras i stället av enligt de regler som anges i anvisningarna till 34 b § kommunalskattelagen. De för arrendator och annan nyttjanderättshavare gällande särskilda bestämmelserna framgår av kap. 5.

Avdrag får ej heller göras för kostnad för reparation och underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken genom preliminärt eller slutligt beslut lån eller bidrag beviljats enligt bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m. m., kungörelsen (1974:255) om tilläggslån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse, kungörelsen (1962:538) om förbättringslån eller bostadslånekungörelsen (1967:552), till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden inte överstiger den i låne- eller bidragsärendet godkända kostnaden, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken bidrag har beviljats enligt förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus, till den del kostnaden inte överstiger den i bidragsärendet beräknade kostnaden.

6 § Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen eller restvärdeavskrivning i punkt 5 av samma anvisningar.

Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till

högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Beträffande avdrag för beställda men ej levererade inventarier (kontraktsavskrivning) gäller vad därom är föreskrivet i 41 § kommunalskattelagen.

Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i denna § medges endast skattskyldig ägare av tillgången, om inte annat följer av de särskilda bestämmelserna om arrende och annan nyttjanderätt som återfinns i 5 kap. denna lag.

7 § Har näringsidkare erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som används i näringsverksamhet och som han äger, får avdrag göras enligt reglerna i 6 §, om nyttigheten är knuten till fastigheten och inte till ägaren personligen.

8 § I fråga om värdeminskning på byggnads- och markinventarier tillämpas de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Till byggnadsinventarier räknas sådana delar eller tillbehör till byggnad, vilka är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för näringsverksamhet. Till markinventarier hänförs på samma sätt sådana markanordningar, vilka är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet.

Anskaffningsvärdet för en ledning, som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning, fördelas mellan byggnads-/markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnads-/markinventarier, om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning, skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

9 § Avdrag för utgift för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet får ske enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och inventarier. Det är härvid utan betydelse om näringsidkaren har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som han bedriver eller om han tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Också utgifter för anskaffning av hyresrätt och varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.

Vad nu sagts gäller också aktier och andelar i ekonomiska föreningar, då innehavet är betingat av näringsverksamheten och ej utgörs av aktier eller andelar i fåmansföretag.

10 § Kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete, som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, får dras av från intäkterna i näringsverksamheten. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelserna i denna lag får dras av endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att bidrag, som den skattskyldige lämnar till viss forskning eller visst utvecklingsarbete, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses som driftkostnad i den skattskyldiges näringsverksamhet.

11 § Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

12 § Beträffande avdrag för premie för brandförsäkring, som tagits för all framtid, gäller vad i punkt 5 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen är föreskrivet.

13 § Speciella för näringsverksamheten utgående skatter och avgifter till det allmänna får dras av från intäkterna i näringsverksamheten. Avdrag får däremot inte göras för svenska allmänna skatter.

För erlagd utländsk skatt hänförlig till näringsverksamhet medges avdrag oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig.

För allmän skatt till utländsk stat medges avdrag om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den näringsverksamhet från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad samt intäkten åtnjutes under tid då näringsidkaren är bosatt i Sverige. Med skatt till utländsk stat likställs skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställs skatt på förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt på förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller hindras, får avdrag icke åtnjutas för skatt, som omfattas av överenskommelsen

och belöper på intäkten. Avser överenskommelsen t. ex. endast statliga inkomstskatter medges således icke avdrag för den utländska skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medges i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

14 § Som driftkostnad i näringsverksamhet behandlas

a) premie för grupplivförsäkring, som tecknats av näringsidkare i denna hans egenskap. Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som avdragsgill kostnad;

b) kostnader för egen hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 mom. kommunalskattelagen; och

c) avgift till erkänd arbetslöshetskassa.

15 § Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till driftkostnad i näringsverksamhet endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda och bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.

16 § Som driftkostnad räknas inte

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.;

avgift enligt 99 a § utlänningslagen (1980:376);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp, för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg.

4 kap. Inkomstberäkning

1 § Inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen gäller i tillämpliga delar.

2 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst 20 procent av summan av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i näringsverksamheten.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn skall dock inte tas till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avsett arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat.

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

5 kap. Särskilda bestämmelser vid arrende och annan nyttjanderätt

1 § Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som han innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har utförts, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdike och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. Dessutom har nyttjanderättshavaren — såvitt gäller byggnader — rätt till primäravdrag enligt de bestämmelser som anges i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 34 b § kommunalskattelagen. I fråga om byggnader eller markanläggningar, vilka är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

2 § Har en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka han innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i 3 kap. 6 § första—tredje styckena.

3 § Har nyttjanderättshavaren erhållit ersättning av fastighetsägaren för vad som har anskaffats, får nyttjanderättshavaren på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får nyttjanderättshavaren göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

6 kap. Förlustavdrag

1 § En näringsidkare får i enlighet med vad som sägs i detta kapitel göra avdrag för förlust, hänförlig till tidigare beskattningsår.

2 § Med förlust, som enligt vad i 1 § sägs får utnyttjas för förlustutjämning genom förlustavdrag, förstås det belopp varmed beräkningen av inkomst av näringsverksamhet utvisar underskott ett beskattningsår (förluståret). Förlust som berättigar till förlustavdrag, skall beräknas på grundval av den för förluståret avgivna självdeklarationen avseende inkomst av näringsverksamhet.

3 § Förlustavdrag får utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för förluståret ägt rum. Förlustavdraget får, om näringsidkaren så önskar, fördelas på två eller flera år inom den nyss angivna tidsperioden.

Har en näringsidkare försatts i konkurs och har konkursen inte blivit nedlagd på grund av att borgenärerna fått full betalning, får näringsidkaren vid taxering för det beskattningsår, varunder beslut om konkursen meddelats, och för senare år inte åtnjuta avdrag för förlust, som uppkommit under konkursen eller tidigare.

Har en näringsidkare fått ackord utan konkurs, får i förlustavdrag, som medges vid taxering för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats, eller för senare år, inte inräknas under förstnämnda beskattningsår eller tidigare uppkommet underskott i näringsverksamhet om efterskänkt skuld hänförs till denna verksamhet.

4 § En näringsidkare som önskar få förlustavdrag, skall framställa yrkande om detta. Om tid och sätt för framställandet av sådant yrkande gäller vad i taxeringslagen i allmänhet föreskrivs om yrkanden beträffande skattskyldigs taxering.

Det åligger näringsidkaren att lämna erforderliga upplysningar om förutsättningarna för förlustavdraget. Uppgifterna skall lämnas på särskild blankett enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

5 § Ändras genom dom taxeringen till skatt på inkomst av näringsverksamhet på sådant sätt att rätten till förlustavdrag eller beräkningen av avdragets storlek påverkas, får annan taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller hade kunnat utnyttjas, överklagas även om denna taxering vunnit laga kraft. I besvären får endast sådana ändringar yrkas som föranleds av domen. Rätt att överklaga har skattskyldig och taxeringsintendent.

Besvären skall anföras av skattskyldig inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag då domen meddelades.

Besvären får inte avgöras förrän den taxering som domen avser slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall 103 och 104 §§ taxeringslagen tillämpas.

7 kap. Övriga bestämmelser

1 § Vad som föreskrivs om tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 27 och 28 §§ kommunalskattelagen gäller, med undantag för punkt 3 tredje stycket och punkt 4 av anvisningarna till 27 §, i tillämpliga delar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

2 § Vad som föreskrivs om pensioner i 28 och 29 §§ kommunalskattelagen gäller i tillämpliga delar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

3 § Har inkomst av fastighet för året före beskattningsåret beräknats enligt reglerna i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen, men beräknas inkomsten av fastigheten för beskattningsåret enligt de regler som gäller för näringsverksamheten, skall vid beräkning av nettointäkten för beskattningsåret inte tas upp värde av ingående lager, fordringar eller skulder. Som ingående skuld skall dock tas upp

a) inkomst som uppburits i slutet av det föregående året, men som inte tagits upp till beskattning för det året,

b) utgift som är obetald vid beskattningsårets ingång, men som dragits av vid beräkning av nettointäkten för det föregående året.

Som ingående fordran skall dock tas upp

utgift som har betalats i slutet av det föregående året, men som inte dragits av vid beräkning av nettointäkten för det året.

4 § Har näringsbidrag som anges i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen utgått till en näringsidkare, skall bestämmelserna i nämnda lagrum tillämpas vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

7.2.1 Kommentar

1 kap.

1 § första stycket

Paragrafen innehåller en definition av vad som förstås med näringsverksamhet.

Näringsverksamhet som består av innehav av fastighet kan vara av olika slag. Fastigheten kan t. ex vara en jordbruksfastighet eller ett större fastighetskomplex. Annan fastighets behandling kommenteras också vid 18 § kommunalskattelagen och i det särskilda avsnittet 6.1.

Till näringsverksamhet hänförs även en "förutvarande näringsidkares" förvaltning av vinstmedel som inte tagits ut från verksamheten. Genom att tillåta att vinstmedel ansamlas i en näringsverksamhet kan vinsten exempelvis utnyttjas för pensionering. Näringsidkaren beskattas i den takt uttag sker av vinstmedel från näringsverksamheten.

Som förutsättning för att näringsverksamhet föreligger trots att driften upphört gäller att balansräkningen för avvecklingsåret utvisar att samtliga vinstmedel inte har tagits ut. Dessa medel skall vara placerade på sådant sätt att bestämmelserna om tillfällig förvärvsverksamhet inte är tillämpliga då kapitalet frigörs. Förvärv av aktier är således uteslutet.

De vinstmedel som finns i en "nedlagd" näringsverksamhet kan givetvis utnyttjas på så sätt att drift igångsätts igen. Några tidsfrister uppställs inte.

1 § andra stycket

Om näringsidkaren avlider kan dödsboet fortsätta den avlidnes verksamhet. Har dödsboet gått in i den avlidnes ställe beskattas dödsboet dödsfallsåret för såväl de uttag som den avlidne gjort som de uttag dödsboet gjort efter dödsfallet. En dödsbodelägare som utfört arbete för dödsboets räkning och erhållit ersättning härför beskattas för denna inkomst i inkomstslaget tjänst. Dödsbodelägaren behandlas således som anställd. Dödsboet beskattas givetvis för den inkomst av näringsverksamhet som kan uppkomma.

Kommittén kommer i ett senare betänkande att framlägga förslag om vilka regler som skall gälla för handelsbolag och därmed även för dödsbo som skattemässigt skall behandlas som handelsbolag.

2 §

Den rådande förvärvskälleindelningen förändras i och med staketmetodens införande. Enligt gällande regler kan verksamhetens art sägas vara avgörande för förvärvskällans omfattning. Enligt staketmetoden är det i stället näringsidkaren som är den sammanhållande faktorn. Alla rörelser som bedrivs här i riket — häri inbegripet filialer i utlandet —, allt fastighetsinnehav här i riket som enligt gällande regler skall beskattas som jordbruksfastighet eller som annan fastighet enligt s. k. konventionell metod samt all jord- och skogsbruksdrift ingår i en enda förvärvskälla där den gemensamma faktorn är en fysisk person = näringsidkare.

En näringsverksamhet kan vara ytterst diversifierad. I samma förvärvskälla kan ingå exempelvis bagerirörelse, järnhandel, åkerirörelse, jordbruk samt lägenhetsuthyrning. Som förutsättning gäller att verksamhetsgrenarna drivs i samma företagsform, dvs. som enskild firma. Det saknar betydelse om en viss verksamhet — med dagens terminologi — utgör en självständig rörelse, rörelsegren eller binäring till jordbruk. Rörelsebegreppet som sådant är dock inte förändrat. Kriterierna varaktighet, självständighet och vinstsyfte gäller alltjämt. Kriteriet varaktighet avgränsar en verksamhet mot inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och självständighet mot tjänst. Huruvida en verksamhet är hobby eller rörelse är avhängigt av vinstsyftet.

En filial i utlandet ingår i förvärvskällan så länge den inte utvecklats till att bli en i förhållande till den här i riket bedrivna verksamheten självständig verksamhet. En i utlandet bedriven rörelse beskattas enligt de regler som gäller för inkomstslaget kapital. Då verksamheten i en filial kunnat byggas upp med lågbeskattade vinstmedel från näringsverksamheten skall — när filialen blir en självständig rörelse — vinstmedel som finns i utlandet avskattas på så sätt att dessa betraktas som uttag av näringsidkaren.

3 § 2 mom.

En näringsidkare kan förskjuta beskattning av vinster i näringsverksamheten i tiden genom att det är han själv som bestämmer när och hur han vill tillgodogöra sig vinsten. Han kan göra kontantuttag eller varuuttag. Han kan tillgodogöra sig ett inventarium och han kan bruka tillgångar som finns i eller används i näringsverksamheten såsom bilar och bostäder. Det gäller över huvud taget sådana tillgångar som har ett blandat användningsområde.

Som förutsättning för avdrag gäller att skatteplikt för uttaget

föreligger. Rent tekniskt har förmånsvärdena undantagits. Näringsidkaren måste på balansdagen bestämma om de uttag han under året verkställt är uttag av tillskjutet eget kapital eller uttag av vinstmedel. Uttagen är så att säga neutrala under löpande beskattningsår.

4—5 §§

På inkomsten av näringsverksamhet utgår inte någon kommunalskatt. Kommunal inkomstskatt uttas i stället på de uttag näringsidkaren gjort, dvs. på inkomsten av eget företag. Det är näringsidkaren som påförs den statliga skatten på inkomst av näringsverksamhet.

Frågan om näringsidkarens hemortskommun bedöms enligt reglerna i 66 § kommunalskattelagen.

Den kommunala garantibeskattningen påverkas i princip inte av staketmetoden.

2 kap.

1 §

Som intäkter i näringsverksamhet upptas i princip de intäkter som enligt kommunalskattelagen är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse.

Sådana intäktsposter som enligt gällande rätt skall tas upp då produkter har tagits från en verksamhetsgren för förädling eller användning i en annan bortfaller till följd av den förändrade förvärvskälleindelningen.

I den mån näringsidkaren utnyttjat i näringsverksamheten ingående tillgångar eller en i näringsverksamheten använd fastighet för privat bruk skall de förmånsvärden som näringsidkaren beskattas för inte tas upp som intäkt av näringsverksamhet. I konsekvens härmed medges inte avdrag såsom för uttag för dessa förmånsvärden (se 1 kap. 3 §). Däremot skall värdet av de varor, produkter eller tjänster som näringsidkaren tillgodogjort sig tas upp som intäkt (se 7 §).

Utöver de intäkter som särskilt uppräknas i kapitel 2 kan intäkter uppkomma till följd av vad som föreskrivs i kapitel 7 om pensioner och näringsbidrag.

2 §

Det kapital som tillhör näringsverksamheten kan vara placerat i tillgångar ingående i näringsverksamheten typ lager och inventarier, vara kontant tillgängliga eller insatta på bank. Ytterligare placeringsformer utöver förvärv av aktier eller andelar i företag

som har sådant samband med det egna företaget att aktie- eller andelsinnehavet kan sägas vara betingat av näringsverksamheten föreligger inte. De fall som åsyftas är exempelvis då detaljhandlare äger en eller ett fåtal aktier eller andelar i ett inköpsföretag eller en jordbrukares andelar i lantbrukets föreningsrörelse. Avyttringen av dessa aktier och andelar beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Andra placeringsformer som fastighetsförvärv eller aktieköp leder till uttagsbeskattning för näringsidkaren. I detta sammanhang bortses från de fall då fastigheter eller aktier utgör omsättningstillgångar i näringsverksamheten.

Ränta på bankmedel tillhörande näringsverksamhet är att hänföra till intäkt av näringsverksamhet liksom utdelning på betingade aktier eller andelar under förutsättning att fråga inte är om aktier i fåmansföretag.

3 §

Som intäkt tas upp försäkringsersättning eller annan skadeersättning för förstört inventarium eller varulager. Ersättning för en byggnad eller för en markanläggning tas inte upp som intäkt av näringsverksamhet utan som intäkt av eget företag om inte fråga är om ersättning för förlorade eller skadade omsättningstillgångar i näringsverksamheten.

4 §

Avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag beskattas i princip på samma sätt som enligt kommunalskattelagen. Som inventarium behandlas vid försäljning aktier och andelar tillhörande verksamheten (se 2 §).

5 §

Bestämmelsen överensstämmer med vad som föreskrivs i punkt 4 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen. Det är endast den ersättning som arrendator eller annan nyttjanderättshavare erhåller av fastighetsägaren för förbättringen som beskattas. Värdet av förbättringen utgör skattepliktig intäkt av eget företag för fastighetsägaren om denne inte behöver ersätta arrendatorn eller nyttjanderättshavaren för arbetet.

6 §

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs exempelvis avyttring av skog, grus och sten från egen fastighet trots att fastigheten som

sådan inte ingår i näringsverksamheten och vid avyttring beskattas inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

7 §

Vad näringsidkaren tar ut från näringsverksamheten för konsumtion utgör intäkt av näringsverksamhet.

I begreppet egen räkning ingår också vad som kommer näringsidkarens närstående till del eller annan som näringsidkaren vill gynna.

Undantag görs i likhet med vad som gäller enligt kommunalskattelagen för bränsle som tagits från fastighet och avser uppvärmning av bostad på denna fastighet.

Som intäkt av näringsverksamhet upptas däremot inte värdet av eget arbete på sätt som gäller enligt kommunalskattelagen då varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelse. Värdet av det egna arbetet blir i stället beskattat vid avyttring av den tillgång på vilken arbete utförts.

8 §

Om det uppkommer ett underskott i näringsverksamheten kan näringsidkaren tillskjuta medel för att täcka underskottet. Tillskottet behandlas då som en intäkt i näringsverksamheten och näringsidkaren får ett allmänt avdrag vid sin "personliga" taxering på motsvarande belopp.

Om näringsidkaren i stället väljer att balansera förlusten kan han ett senare år erhålla förlustavdrag enligt de regler om förlustutjämning som införts i 6 kap.

3 kap.

1 §

Begreppet driftkostnad har samma betydelse som i kommunalskattelagen. Att ta tillgångar från en verksamhetsgren för vidareförädling eller förbrukning inom en annan verksamhetsgren ger inte upphov till några kostnader. Inte heller kapitalförlustbegreppet har annan innebörd än i kommunalskattelagen. I den mån som medel från näringsverksamheten har använts för att klara en kapitalförlust leder detta till att näringsidkaren blir uttagsbeskattad härför.

2 §

En näringsidkare får enligt 20 § kommunalskattelagen inte göra avdrag för värdet av arbete som den skattskyldiges make eller

barn under sexton år utfört. Avdragsrätt föreligger för utbetald lön till barn över sexton år under förutsättning att ersättningen inte överstiger marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen.

Om makar tillsammans har deltagit i en förvärvsverksamhet kan dock i vissa fall inkomstuppdelning ske. Har verksamheten bedrivits av den ena maken men har den andra maken (medhjälpande make) arbetat minst 400 timmar i verksamheten under beskattningsåret får inkomsten enligt anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen fördelas så att en del av hela inkomsten av förvärvskällan hänförs till medhjälpande make. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra omständigheter skäl därtill föreligger. Medhjälpande makes andel av inkomsten får i princip inte överstiga marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen. Utöver ersättning för utfört arbete kan dock medhjälpande make påföras ytterligare en del av inkomsten motsvarande skälig ränta på sin andel av det i verksamheten nedlagda kapitalet.

Har makarna gemensamt bedrivit verksamhet (samverkande makar) skall vardera maken taxeras för den inkomst därav som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom.

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet får näringsidkaren enligt kommitténs förslag till beskattning enligt staketmetoden göra avdrag för lön till make och för lön till barn över sexton år. Förutsättningen är i båda fallen att den utbetalade ersättningen inte överstiger marknadsmässigt vederlag för arbetsinsatsen. För avdragsrätt för lön till make fordras därutöver i likhet med vad som gäller enligt kommunalskattelagen att arbetsinsatsen för helt år överstiger 400 timmar. Den särskilda bestämmelsen om arbete utfört i makarnas bostadsutrymme har inte överförts till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Kommittén har härigenom inte velat markera någon förändring i förhållande till gällande rätt men har ansett att frågan om ersättning för arbete i makarnas bostadsutrymme får vägas in i uttrycket marknadsmässigt vederlag.

Samverkande makar som driver jordbruk kommer om kommitténs förslag genomförs att enligt 1 § lagen om handelsbolag och enkla bolag vara att uppfatta som ett handelsbolag. Förslaget till beskattning enligt staketmetoden omfattar inte verksamhet som bedrivs i bolagsform. Skatterättsligt kommer därför ett genomförande av staketmetoden inte att direkt påverka samverkande makars beskattning. Var och en av dem kommer också som bolagsman att taxeras för sin andel av inkomsten för jordbruket. Kommittén kommer i ett senare betänkande att behandla handelsbolagens beskattning.

3 §

I näringsverksamheten får avdrag göras för ränta på lånat och i näringsverksamheten nedlagt kapital. Skuldränta som hänför sig till kapital som upplånats för finansiering av fastighet som används i näringsverksamheten är även den avdragsgill. Räntekostnaden är i detta avseende att se som en kostnad för att fastigheten har tagits i anspråk för näringsverksamheten. I den mån som fastigheten används för andra ändamål än för näringsverksamheten får en uppdelning göras av ränteutgifterna. Avdragsrätt för ränteutgifter förutsätter att utredning kan förebringas om kapitalets placering. Subsidiärt blir regeln i 44 § kommunalskattelagen tillämplig.

5 §

Fastighet ingår inte i näringsverksamheten även om fastigheten används i verksamheten. De fastighetsanknutna kostnaderna skulle därför i princip inte vara avdragsgilla i näringsverksamheten. Beträffande driftkostnaderna kan dock dessa anses föranledda av näringsdriften. Kostnad för reparation och underhåll liksom för uppvärmning, renhållning etc. utgör således en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten. Även ränteutgifter kan som redan har redovisats utgöra en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten.

Reparationsbegreppet har fått en vidgad omfattning. Utöver kostnader för sådana arbeten som är normalt påräkneliga i en näringsverksamhet, såsom upptagande av nya fönster- och dörröppningar, kan även kostnaden för arbeten som medför att exempelvis en verkstadsbyggnad kan användas som affärslokal vara att hänföra till reparation. Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet utgår från ett ekonomiskt reparationsbegrepp betingat av det förhållandet att all näringsverksamhet utgör en förvärvskälla.

De särskilda bestämmelserna i 25 § 2 mom. första stycket b) kommunalskattelagen angående förbud mot omedelbart avdrag för kostnad för reparation och underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken statliga lån eller bidrag har erhållits enligt vissa närmare angivna förordningar och kungörelser har överförts till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Den möjlighet till fördelning av reparations- och underhållskostnader (avseende konventionellt beskattad annan fastighet) mellan beskattningsåret och de två följande åren som i gällande rätt finns i punkt 8 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen har inte fått någon motsvarighet i kommitténs förslag. Behov

av en fördelningsregel har inte ansetts föreligga med hänsyn till de goda möjligheter som staketmetoden ger att ansamla vinstmedel i näringsverksamheten.

7 §

Avskrivningsreglerna för kostnaden för anslutningsavgift och anläggningsbidrag har samordnats för alla fastigheter använda i näringsverksamhet. Kostnaden får skrivas av som ett inventarium.

8 §

I anvisningarna till 22 och 29 §§ kommunalskattelagen ges omfattande exemplifieringar på vad som skall räknas som byggnadsinventarium och markinventarium. Kommittén har valt en annan lagstiftningsteknik och har inte funnit det nödigt att överföra bestämmelserna till den nya lagen. Någon saklig förändring av inventariebegreppet är inte åsyftad.

Som exempel på byggnadsinventarium i jordbruksdrift kan alltså även med tillämpning av staketmetoden anges sådana tillgångar som bås, box eller spilta, båsavskiljare, foderbord, fodergrind, vattenkopp, spaltgolv, utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare, gödselstad, mjölkningsanläggning, kylbassäng, pump, sådan ledning för elektrisk ström, vatten eller avlopp som är avsedd för driften eller fläkt eller ventilationsanordning. Vidare hänförs sådant som silo- eller torkanläggning, fast transportör, hiss eller liknande till byggnadsinventarium.

Som exempel på byggnadsinventarium i rörelse kan anges sådana tillgångar som maskiner, anordningar för godstransport som t. ex. räls, traversbanor och hissar, behållare, ställningar för lagring e. d. samt anordningar för användningen av dessa tillgångar som t. ex. särskilda fundament. Vidare hänförs hit ledningar för vatten, avlopp m. m., avsedda att direkt tjäna den industriella driften, och speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och särskilda skorstenar för avledande av gaser och annat som alstras vid produktionen. I en byggnad som är avsedd för affärsändamål räknas exempelvis hyllor, diskar eller annan butiksinredning, rulltrappor m. m. som byggnadsinventarium. Tjänstgör en konstruktion, för vilken ett byggnadsvärde har fastställts vid fastighetstaxeringen, i sin helhet eller till viss del som maskin eller redskap, såsom kan vara fallet med oljecisterner och siloanläggningar, anses en sådan konstruktion som byggnadsinventarium.

Som exempel på markinventarium i jordbruksdrift kan anges

gödselbassäng som är belägen utanför djurstall, urinbrunn eller liknande anordning eller ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller annat samt stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning.

Som exempel på markinventarium i rörelse kan anges fundament e. d., industrispår och traversbanor. Liksom i jordbruk inräknas ledningar för vatten m. m. samt avspärrningsanordningar.

Vad gäller fastighet avsedd för uthyrning för bostadsändamål torde det normalt sett finnas varken byggnads- eller markinventarium på en sådan.

Det finns i detta sammanhang anledning att erinra om att den möjlighet till snabbare avskrivning av värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig maskinell utrustning vars värde ingår i taxeringsvärdet för byggnad som föreligger enligt anvisningspunkt 2 b till 25 § kommunalskattelagen föreslås slopad av kommittén. Dessa tillgångsslag kommer i framtiden att ingå i anskaffningsvärdet för byggnaden och får skrivas av efter den procentsats som gäller för denna. Någon utbrytning av dessa tillgångar som byggnadsinventarium är inte avsedd att ske.

9 §

Utgift för anskaffning av aktier och andelar i ekonomiska föreningar kan skrivas av enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och inventarier. Förutsättningen är att aktie- och andelsinnehavet är betingat av den verksamhet som näringsidkaren bedriver. Det får heller inte vara fråga om aktier eller andelar i ett fåmansföretag. Se vidare kommentaren till 2 kap. 2 §.

13 §

Som exempel på avgift som är avdragsgill kan nämnas hyreshusavgift och skogsvårdsavgift.

4 kap.

1 §

Då all näringsverksamhet skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder kommer bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen om kontantredovisning av annan fastighet inte att vara tillämpliga. I femte stycket punkt 3 a av anvisningarna till nämnda paragraf anges att som en direkt kostnad vid beräkning av värde av pågående arbeten inte skall anses värdet av den arbetsinsats som utförs av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år. Av 3 kap. 2 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet framgår att i den avdragsgilla lönekostnaden inräknas lön till make eller barn som fyllt 16 år om vissa förutsättningar är

uppfyllda. Vid beräkning av värdet av pågående arbeten kan alltså lön till make beaktas.

5 kap.

Reglerna för arrendator och annan nyttjanderättshavare har i förhållande till hitintills gällande regler samordnats. Detta får till följd att beskattningssituationen för nyttjanderättshavaren eller fastighetsägaren inte längre är beroende av fastighetens karaktär eller den verksamhet som fastigheten används i.

6 kap.

2 §

Inkomst av näringsverksamhet och inkomst av eget företag skall taxeringsmässigt behandlas i ett sammanhang. Näringsidkarens privatekonomi och näringsekonomi är skilda från varandra men ett avsteg från denna åtskillnad finns. Det är näringsidkarens rätt till allmänt avdrag för de medel han tillskjutit näringsverksamheten för att täcka ett eljest uppkommande underskott i denna. Genom ett sådant tillskott elimineras förlusten helt eller delvis. Tillskottet skall nämligen tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Det kan med hänsyn till vad nu anförts inte anses vara någon större olägenhet att fastställa storleken av förlusten redan förluståret.

3 §

Begränsning föreligger i fråga om förlustens storlek i de fall då näringsidkaren försatts i konkurs samt fått ackord utan konkurs. Begränsningen följer samma regler som anges i lagen (1960:63) om förlustavdrag.

7 kap.

1 §

Undantaget för tillämpningen av punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen hör ihop med reglerna för vad som utgör intäkt i näringsverksamhet, 2 kap. 7 §. Till intäkt hänförs bl. a. vad näringsidkaren tillgodogjort sig för egen räkning. Den materiella ändringen består i att näringsidkaren inte blir beskattad för värdet av det egna arbetet det år arbetet utförts.

Punkten 4 i den nämnda paragrafen i kommunalskattelagen saknar med staketmetodens införande aktualitet eftersom s. k. avskattning alltid sker då egendom i näringsverksamhet förs "över staketet".

3 §

Föreskriften är betingad av den situation som uppstår då en s. k. schablonvilla ändrar karaktär och används i näringsverksamheten. För en schablonvilla tillämpas kontantprincipen och därmed också de regler som betingas av s. k. årsskiftesbetalningar.

Som exempel på en ingående skuld som får tas upp kan nämnas förskottshyra. Har en blivande hyresgäst betalat hyra i förskott till fastighetsägaren kan beloppet inte hänföras till någon förvärvskälla om fastigheten ännu inte är inrättad som bostad åt mer än två familjer.

Ett annat exempel på ingående skuld är en förfallen ränta som var obetald den 31 december men som betalats den 10 januari, en s. k. årsskiftesbetalning.

7.3 Förslag till ändringar i kommunalskattelagen

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	17 §
Kommunal inkomstskatt utgår för:	Kommunal inkomstskatt utgår *såvitt gäller:*
	1. fysisk person för
	a) inkomst av sådan annan fastighet, som anges i 24 § 2 mom. (schablonbeskattad bostadsfastighet),
	b) inkomst av tjänst,
	c) inkomst av eget företag,
	d) inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt
	e) inkomst av kapital;
	2. juridisk person för
a) inkomst av jordbruksfastighet,	a) inkomst av jordbruksfastighet,
b) inkomst av annan fastighet,	b) inkomst av annan fastighet,
c) inkomst av rörelse,	c) inkomst av rörelse,
d) inkomst av tjänst,	
e) inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt	*d)* inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt
f) inkomst av kapital.	*e)* inkomst av kapital.

För ett vart av nu nämnda slag av inkomst skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla uppskattas för sig.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Att kommunal inkomstskatt skall i vissa fall utgå å garantibelopp för fastighet framgår av bestämmelserna i 47 §.

För dödsbo, vilket inte behandlas som handelsbolag enligt 53 § 3 mom., utgår kommunal inkomstskatt för de slag av inkomster som angivits under punkten 1.

(53 § 2 mom.)

Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, *enkla bolag*, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som avses i 1 mom. första stycket f), taxeras *icke*, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Ej heller skall så kallat gruvbolag taxeras, utan *skola* dess delägare taxeras en var för den inkomst, han åtnjutit av bolagets verksamhet.

Vad i föregående stycke sägs skall i förekommande fall äga motsvarande tillämpning beträffande garantibelopp för fastighet.

Anvisning till 17 §

Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta annan samfällighet än sådan som avses i *53 §* 1 mom. första stycket f), taxeras *inte*, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst. Ej heller skall så kallat gruvbolag taxeras, utan *skall* dess delägare taxeras en var för den inkomst, han åtnjutit av bolagets verksamhet.

Vad i föregående stycke sägs skall i förekommande fall äga motsvarande tillämpning beträffande garantibelopp för fastighet.

För fysisk person som är delägare i ett handelsbolag etc. kan kommunal inkomstskatt alltså utgå jämväl för något eller några av de inkomstslag, vilka anges under punkten 2 i första stycket av förevarande paragraf.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	18 §
Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:	Såsom särskild förvärvskälla anses *för*:
	1. fysisk person i fråga om
	a) annan fastighet: varje fastighet eller fastighetsdel inrättad till bostad för en eller två familjer under förutsättning att inte fastigheten eller fastighetsdelen i mer än ringa omfattning brukar utnyttjas i förvärvssyfte på annat sätt än för uthyrning till stadigvarande bostad.
	Avkastningen av övriga fastigheter eller fastighetsdelar beskattas i en och samma förvärvskälla som inkomst av näringsverksamhet enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet;
	b) tjänst: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;
	c) eget företag: allt som skattskyldig tillgodogjort sig från en egen näringsverksamhet, som bedrivs här i riket;
	d) tillfällig förvärvsverksamhet:
	(1.) icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri, för såvitt enligt denna lag inkomsten därav beskattas i en och samma kommun;
	(2.) all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;
	e) kapital:
	(1.) all skattskyldig tillhörig

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;
	(2.) all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.
	2. juridisk person i fråga om
a) jordbruksfastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;	a) jordbruksfastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;
b) annan fastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet, dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;	b) annan fastighet: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet, dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;
c) rörelse: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;	c) rörelse: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;
d) tjänst: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;	
e) tillfällig förvärvsverksamhet:	*d)* tillfällig förvärvsverksamhet:
1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri, för såvitt enligt denna lag inkomsten därav skall beskattas i en och samma kommun;	(1.) icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri, för såvitt enligt denna lag inkomsten därav skall beskattas i en och samma kommun;
2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;	(2.) all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;
f) kapital:	*e)* kapital:
1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall	(1.) all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;	hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;
2. all fastighet och rörelse som skattskyldig haft i utlandet.	(2.) all fastighet och rörelse som skattskyldig haft i utlandet.

Anvisningar till 18 §

1. I allmänhet torde — vad angår jordbruksfastighet — förvärvskälla sammanfalla med taxeringsenhet.

Men detta är inte alltid fallet, utan ibland kan flera taxeringsenheter i innehavarens hand bilda en förvärvskälla. Detta inträffar exempelvis om fastigheter brukas tillsammans som en förvaltningsenhet, något som jämförelsevis ofta inträffar i fråga om skogsfastigheter. För att fastigheter skall tillsammans bilda en förvaltningsenhet fordras inte bara att de har gemensam innehavare och står under överinseende av innehavaren eller dennes representant utan även att de står under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt att de framträder, ekonomiskt sett, som en naturlig enhet.

Vidare är att märka att om olika skattskyldiga har inkomst av samma fastighet, så kan denna fastighet för den ene skattskyldige vara att anse som särskild förvärvskälla men för den andre som ingående i en mera omfattande förvärvskälla. Om ägaren av ett större gods har vissa därunder lydande hemman eller hemmansdelar utarrenderade, men en del under eget bruk, så är varje utarrenderat område att för arrendatorns del räkna som särskild förvärvskälla under det att för ägaren godset i dess helhet kan bli en enda förvärvskälla. Härför erfordras emellertid att fastigheterna i ägarens hand bildar ett verkligt driftkomplex som inte bara har gemensam central ledning utan även gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Om flera fastigheter, som utgör en förvaltningsenhet, ligger till en del inom en kommun och till annan del inom annan kommun, skall inkomsten av sådan förvärvskälla fördelas till beskattning inom de olika kommunerna enligt bestämmelserna i 56 §.

2. Även i fråga om annan fastighet torde förvärvskälla i allmänhet sammanfalla med taxeringsenhet. Flera taxeringsenheter bildar dock i ägarens hand en förvärvskälla, om de brukas tillsammans som en förvaltningsenhet. Vid bedömande av frågan om flera taxeringsenheter skall anses som en förvaltningsenhet iakttages i tillämpliga delar vad som sägs ovan under punkt 1. Fastighetsbolags fastighetsinnehav torde i regel utgöra en förvaltningsenhet. *Även t. ex. en enskild persons innehav av hyresfastigheter utgör en förvaltningsenhet, om fastigheterna, på sätt anges under punkt 1, står under gemensam ledning, förvaltning och drift.* Som exempel på förvaltningsenhet kan också nämnas villor på brunns eller badortsanläggning och fritidshus o. d. på en fastighet.

Vad som sägs i *fjärde* stycket av punkt 1 gäller även i fråga om annan fastighet.

Därest skattskyldig helt eller delvis använder egen fastighet i av honom bedriven rörelse, ingår hyresvärdet av fastigheten, i den mån den sålunda disponerats, i intäkten av rörelsen och skall följaktligen icke upptagas såsom intäkt av annan fastighet, liksom omkostnader och utgifter för sålunda använd fastighet eller del därav

2. Även i fråga om annan fastighet torde förvärvskälla i allmänhet sammanfalla med taxeringsenhet. Flera taxeringsenheter bildar dock i ägarens hand en förvärvskälla, om de brukas tillsammans som en förvaltningsenhet. Vid bedömande av frågan om flera taxeringsenheter skall anses som en förvaltningsenhet iakttages i tillämpliga delar vad som sägs ovan under punkt 1. Fastighetsbolags fastighetsinnehav torde i regel utgöra en förvaltningsenhet. Som exempel på förvaltningsenhet kan också nämnas villor på brunns- eller badortsanläggning och fritidshus o. d. på en fastighet.

Vad som sägs i *tredje* stycket av punkt 1 gäller även i fråga om annan fastighet.

Därest skattskyldig *som anges i 18 § 2.* helt eller delvis använder egen fastighet i rörelsen, ingår hyresvärdet av fastigheten, i den mån den sålunda disponerats, i intäkten av rörelsen och skall följaktligen icke upptagas såsom intäkt av annan fastighet, liksom omkostnader och utgifter för sålunda använd fastighet eller

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
icke får avdragas från intäkt av annan fastighet.	del därav icke får avdragas från intäkt av annan fastighet.
3. *Om rörelse bedrivits huvudsakligen med den skattskyldiges egen arbetskraft, föreligger i regel en förvärvskälla, såsom exempelvis om en författare jämväl sysslar med målning eller bildhuggeri eller om en hantverkare är både snickare och smed.*	
Har rörelse bedrivits med användande av i företaget nedlagt nämnvärt kapital eller *avlönad arbetskraft,* kan ej sällan uppstå spörsmål, om olika slag av förvärvsverksamhet, som därvid utövats, äro att anse som en och samma förvärvskälla eller som skilda förvärvskällor.	3. Har rörelse bedrivits med användande av i företaget nedlagt nämnvärt kapital, kan ej sällan uppstå spörsmål, om olika slag av förvärvsverksamhet, som därvid utövats, äro att anse som en och samma förvärvskälla eller som skilda förvärvskällor.
Äro de särskilda slagen av förvärvsverksamhet till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang, såsom oftast är fallet om någon drivit exempelvis både diversehandel och rederirörelse eller både bagerirörelse och mekanisk verkstad, äro dessa att anse som särskilda förvärvskällor. Verksamhetens särskilda grenar framträda här såsom ekonomiskt sett särskilda företag, *oavsett att företagaren eller hans representant naturligtvis har överinseendet och ledningen av det hela.* Om bokföringen är gemensam eller icke, är av underordnad betydelse.	Äro de särskilda slagen av förvärvsverksamhet till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang, såsom oftast är fallet om någon drivit exempelvis både diversehandel och rederirörelse eller både bagerirörelse och mekanisk verkstad, äro dessa att anse som särskilda förvärvskällor. Verksamhetens särskilda grenar framträda här såsom ekonomiskt sett särskilda företag. Om bokföringen är gemensam eller icke, är av underordnad betydelse.

Annorlunda ligger saken, om de olika förvärvsgrenarna framträda såsom ett enhetligt företag, i det att den ena rörelsegrenen i större grad är beroende av eller understöder den andra och

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

förvärvsgrenarna alltså sinsemellan förete ett inre sammanhang. För att ett dylikt inre sammanhang skall anses föreligga är det ej tillräckligt, att ledningen är gemensam, utan erfordras därjämte, att viss gemensamhet i övrigt skall föreligga. Vad som jämte gemensamhet i ledningen vanligast konstituerar ett enhetligt företag torde vara gemensamhet i verksamhetsart. Sådan kan föreligga, förutom då verksamheten är av fullt likartad beskaffenhet, när det är vanligt att de olika slag av verksamhet, som i det särskilda fallet föreligger, drivas tillsammans (t. ex. bruksrörelse), eller då den ena verksamheten avser att förädla eller eljest tillgodogöra sig den andra verksamhetens produkter eller ock då de olika rörelsegrenarna antingen i olika avseenden tillvarataga och förädla råämnen eller produkter från en gemensam källa eller leverera råämnen eller produkter till en gemensam tredje rörelsegren. Men det inre sammanhanget kan även vara beroende av, förutom gemensamhet i ledningen, gemensamhet i driftkostnader. Gemensamhet i driftkostnader är förhanden, då sådana utgifter, som omedelbart avse själva driften, de egentliga driftutgifterna, äro med varandra så förbundna, att en uppdelning av dem på de olika rörelsegrenarna praktiskt taget icke låter sig tillförlitligen utföras. Härvid är emellertid icke att räkna med kontorskostnader och andra dylika kostnader, vilka, utan att i stort sett missvisande resultat uppkommer, kunna fördelas å de olika verksamhetsslagen efter omsättningens eller bruttoavkastningens storlek eller dyl.. Inre sammanhang föreligger däremot trots gemensam ledning och likhet i verksamhet i regel icke, därest företagen äro i huvudsak oberoende av varandra i fråga om anskaffning av råvaror och tillika i huvudsak avse att tillgodose skilda kretsar av avnämare.

7. För dödsbo, vilket inte behandlas som handelsbolag enligt 53 § 3 mom., tillämpas reglerna i punkten 1 av förevarande paragraf om vad som för fysisk person utgör särskild förvärvskälla.

(punkt 9 av anvisningarna till 32 §)

Har delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, *enkelt bolag* eller rederi åtnjutit inkomst från bolaget eller rederiet *i form av avlöning*, hän-

8. Har delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag eller rederi åtnjutit inkomst från bolaget eller rederiet, hänföres sådan inkomst till intäkt

Nuvarande lydelse

föres sådan inkomst till intäkt *icke av tjänst utan* av den förvärvskälla, varur bolagets eller rederiets inkomst härflutit.

Föreslagen lydelse

av den förvärvskälla, varur bolagets eller rederiets inkomst härflutit.

Inkomst av eget företag

34 a § Till intäkt av eget företag hänförs allt vad som kommer näringsidkaren tillgodo genom näringsverksamhet, som avses i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Anvisningar

1. Till intäkt hänförs uttag av pengar samt vad näringsidkaren tillgodogjort sig av tillgångar och tjänster från näringsverksamheten. Exempel härpå är näringsidkarens privata bruk av bil, som tillhör näringsverksamheten, liksom utnyttjande av bostad i byggnad, som används i näringsverksamheten. Vid värdering av vad näringsidkaren på detta sätt tillgodogjort sig tillämpas 42 § och anvisningarna till nämnda paragraf.

I den mån som näringsverksamhetens tillgångar använts för bestridande av sådana kostnader i näringsverksamheten, för vilka avdragsförbud föreligger enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, tas motsvarande belopp upp som intäkt av eget företag. Vad nu sagts gäller inte betalning av skatt på inkomst av näringsverksamhet.

Med avdragsförbud avses de fall då avdragsrätt för utgift inte föreligger vare sig genom omedelbart avdrag eller genom avskrivning.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Vad näringsidkaren använt som bränsle är inte att hänföra till intäkt, om bränslet tagits från den egna fastigheten och avser uppvärmning av bostad på denna fastighet.

2. Har i näringsverksamheten nedlagda tillgångar pantsatts, skall lånebeloppet hänföras till intäkt av eget företag för näringsidkaren, om inte det upplånade kapitalet lagts ned i näringsverksamheten. Har medel i näringsverksamheten utlånats till en näringsidkaren närstående person, skall, såvida inte gäldenären driver näringsverksamhet samt lånet betingas av affärsmässiga skäl och är avsett uteslutande för gäldenärens näringsverksamhet, lånebeloppet hänföras till intäkt av eget företag för näringsidkaren. Med närstående avses sådan närstående som anges i 35 § 1 a mom..

3. Till intäkt räknas inte vad som tagits i anspråk av det tillskjutna egna kapitalet i näringsverksamheten.

4. Till intäkt hänförs försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnad eller markanläggning, som används i näringsverksamhet. Utgör byggnaden eller markanläggningen omsättningstillgång i näringsverksamhet hänförs ersättningen till intäkt av näringsverksamhet och inte till intäkt av eget företag.

5. Till intäkt hänförs värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämför-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	lig förbättring, som bekostats av en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare och till vilken fastighetsägaren omedelbart blir ägare. Värdet av de utförda arbetena utgör intäkt för fastighetsägaren för beskattningsår då arrendatorns eller nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder fastighetsägaren innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för arrendets eller nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av arrendatorn eller nyttjanderättshavaren.
	6. Till intäkt hänförs sjukpenning och ersättning åt smittbärare, om vad näringsidkaren sålunda erhållit grundas på inkomst av eget företag och skatteplikt föreligger enligt vad som följer av 19 §.
	7. Till intäkt hänförs ersättning enligt trygghetsförsäkring vid arbetsskada som fastställts enligt grunderna i ett år 1978 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt.
	Beträffande ersättning som utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen föreligger skatteplikt endast för den del av ersättningen som för insjuknandedagen överstiger 30 kr och för övriga dagar 6 kr för dag.
	8. Till intäkt hänförs återfört avdrag för egenavgifter enligt

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 34 b § samt — i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av nettointäkten av eget företag — restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter.

34 b § Från intäkt av eget företag får avdrag göras

a) för värdeminskning på byggnader, markanläggningar och naturtillgångar i näringsverksamheten;

b) på grund av avyttring av skog;

c) för avsättning till eldsvådefond för byggnad och för markanläggning;

d) för avgift avseende pensionsförsäkring;

e) för ökade levnadskostnader;

f) för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats;

g) för påförda egenavgifter; och

h) för beräknade egenavgifter på den på beskattningsåret belöpande nettointäkten av eget företag.

Anvisningar

1. Utgifter för anskaffande av en byggnad dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då byggnaden har färdigställts. I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningsutgif-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	terna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades. Har medel från näringsverksamheten använts för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten eller skall näringsidkaren som intäkt av eget företag ta upp värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av byggnad, som bekostats av en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare och till vilken fastighetsägaren omedelbart blir ägare, får avdrag göras omedelbart med motsvarande belopp med undantag för arbeten på en byggnad, som är avsedd att användas som bostad.
	I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, vilka är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för näringsverksamhet (byggnadsinventarier). Däremot inräknas i anskaffningsvärdet utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för näringsverksamhet som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar näringsverksamheten och byggnadens allmänna användning. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens all-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

männa användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

Har en byggnad uppförts av den skattskyldige, är byggnadens anskaffningsvärde den skattskyldiges utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskriften i 3 kap. 5 § tredje stycket lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och för vilka bidrag inte har utgått. Till anskaffningsvärdet hänförs även värde av byggnad, som enligt punkt 5 av anvisningarna till 34 a § utgör intäkt av eget företag för ägare av fastigheten.

Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses skälig del av vederlaget för fastigheten belöpa på byggnaden. Har den skattskyldige eller någon som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en eldsvådefond eller näringsbidrag tagits i anspråk för

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	anskaffning av en byggnad skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden minskad med det ianspråktagna beloppet. På samma sätt skall anskaffningsvärdet minskas med det omedelbara avdrag enligt första stycket, som näringsidkaren erhållit.
	Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden, vilka skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt byggnaden.
	Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för näringsverksamheten begränsat till förhållandevis kort tid skall hänsyn tas även till detta. Så kan vara fallet då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i näringsverksamhet, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av fastighetsägaren.
	Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskat-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	teverket fastställer procentsatsen för avskrivning av olika slag av byggnader.
	Skattskyldig får i fråga om byggnad göra avdrag inom avskrivningsplan — utom med årliga värdeminskningsavdrag — med 10 procent av de på planen upptagna utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdrag). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas byggnaden av en ny ägare får denne tillgodogöra sig de primäravdrag vilka återstår för den förre ägaren.
	Utrangeras en byggnad får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.
	2. Utgifter för anskaffande av en markanläggning dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av andra eller sjätte stycket, endast för sådana utgifter som har bestritts av den skattskyldige själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då han har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 procent av anskaffningsvärdet för andra

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts. I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades. Har medel från näringsverksamheten använts till ny-, till- eller ombyggnadsarbeten eller skall näringsidkaren som intäkt av eget företag ta upp värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av markanläggning, som bekostats av en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare och till vilken fastighetsägaren omedelbart blir ägare, får avdrag göras omedelbart med motsvarande belopp.

Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt punkt 5 av anvisningarna till 34 a § utgör intäkt av eget företag för ägare av fastigheten. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet eller sådana inventarier som används för viss verksamhet (markinventarier). Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden på samma sätt som gäller för byggnadsinventarier.

Har en eldsvådefond eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet. På samma sätt skall anskaffningsvärdet minskas med det omedelbara avdrag enligt första stycket som näringsidkaren erhållit.

Övergår en fastighet till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får överlåtaren det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningsvärdet för vilket han inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

när den på fastigheten bedrivna näringsverksamheten läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för fastighetens ägare.

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling, vilka inte dragits av omedelbart vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, beräknade enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i sjätte och sjunde styckena skall tillämpas.

3. Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar medges vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i den skattskyldiges faktiska utgift för förvärvet eller om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fånget. Begär den skattskyldige det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed den skattskyldige skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om han vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkning enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och — vid tillämpning av andra och tredje meningarna — på grundval av förhållandena vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång får den nye ägaren tillgo-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	doräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.
	Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna anvisningspunkt skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av 47 § andra stycket e) betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.
	4. Avdrag på grund av avyttring av skog medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid fastighetsförvärvet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt 5 föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter.
	Avdrag medges under inne-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	havstiden med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.
	Har fastigheten förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar fastighetsägaren genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.
	Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i näringsverksamheten, har förvärvats av ny ägare.
	Dödsbo får, såvitt gäller fas-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	tighet som vid dödsfallet ägdes av den avlidne, avdrag enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne. Har fastighet förvärvats av dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag inte skall tillämpas, medges avdrag under innehavstiden med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges i sistnämnda fall avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.
	Avdrag medges vid taxeringen med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än 5 000 kronor.
	5. Har fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses — om annat ej följer av detta stycke — beträffande jordbruksfastighet som anskaffningsvärde så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts den skattskyldige överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått honom. Beträffan-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

de annan fastighet anses som anskaffningsvärde skälig del av vederlaget vid fastighetsförvärvet.

I fråga om rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet, förutom vederlaget för skog och skogsmark, också inräknas den del av övriga kostnader med anledning av förvärvet som belöper på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i första stycket gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens näringsverksamhet, övertar den nye ägaren den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde.

Skattskyldig, som har förvärvat fastighet på sätt som anges i det föregående stycket, skall vid tillämpning av punkt 4 anses ha medgetts avdrag med det be-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	lopp varmed hans anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit hans gällande ingångsvärde.
	Har del av den skattskyldiges skogsmark förvärvats av ny ägare anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av näringsverksamhetens skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastighetsreglering eller klyvning. Vidare gäller vad som sägs i detta stycke i fall då fastighet har blivit omsättningstillgång i näringsverksamhet genom att den skattskyldige bedriver tomtrörelse.
	Skall ersättning för skog och skogsmark beskattas enligt punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 §, anses vid tillämpningen av det föregående stycket som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.
	Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6. Har den skattskyldige erhållit försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnad som används i näringsverksamhet eller på markanläggning och utgör byggnaden eller markanläggningen inte omsättningstillgång i näringsverksamhet får avdrag göras med belopp som avsatts till dels eldsvådefond för byggnader dels sådan fond för markanläggningar i enlighet med de regler som anges i lagen (1981:296) om eldsvådefonder.

7. Avdrag för premie för pensionsförsäkring som ägs av den skattskyldige får uppgå till sammanlagt högst 35 procent av ett underlag som inte överstiger tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt högst 25 procent av den del av underlaget som överstiger tjugo men inte trettio gånger nämnda basbelopp. Avdraget beräknas antingen på underlaget för beskattningsåret eller för året närmast dessförinnan. Med underlag avses intäkt av eget företag enligt 34 a § efter avdrag enligt 34 b § a)—c).

8. Från intäkt av eget företag får avdrag göras för ökade levnadskostnader. Vad som föreskrivs om sådant avdrag i punkt 3 av anvisningarna till 33 § gäller i tillämpliga delar.

9. Från intäkt av eget företag får avdrag göras för kostnader för resor till och från arbetsplat-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	sen. Vad som föreskrivs om sådant avdrag i punkt 4 av anvisningarna till 33 § gäller i tillämpliga delar.
	10. Avdrag medges för påförda socialavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.
	Avdrag medges också för belopp motsvarande vad som beräknats för de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.
	Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklaration foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställts av riksskatteverket.
	34 c § 1 mom. Vad som återstår av intäkt av eget företag sedan avdrag enligt 34 b § gjorts utgör nettointäkt av eget företag.
	2 mom. Sedan från nettointäkten av eget företag avdrag i förekommande fall gjorts i enlighet med bestämmelserna i 45 §, utgör vad som därefter återstår inkomst av eget företag.

7.3.1 Kommentar

17 § kommunalskattelagen

I 17 § anges de olika slag av inkomster för vilka kommunal inkomstskatt utgår. Uppräkningen har i förhållande till gällande rätt kompletterats med det nya inkomstslag som kommittén fö-

reslagit för enskild näringsidkare med egen näringsverksamhet. I det framlagda författningsförslaget benämns denna form av inkomst för "inkomst av eget företag".

Av den allmänna motiveringen framgår att i ett skattesystem enligt staketmetoden, såsom metoden utformats av kommittén, kommer en fysisk person inte längre att redovisa inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse. När det gäller inkomst av annan fastighet kommer sådan endast att omfatta inkomst av schablonbeskattad bostadsfastighet. Fysisk person som bedriver näringsverksamhet kommer i stället för att redovisa inkomst av jordbruksfastighet, rörelse och konventionellt beskattad annan fastighet att få redovisa sina uttag från näringsverksamheten såsom inkomst av eget företag.

Genomförs kommitténs förslag till beskattning enligt staketmetoden kommer inkomstslagen inte att vara desamma för fysisk person och juridisk person. I redaktionellt hänseende har därför en uppdelning skett på det sättet att under punkt 1 anges de olika inkomstslagen för fysisk person och under punkt 2 inkomstslagen för juridisk person.

För dödsbo som inte taxeras som handelsbolag utgår kommunal inkomstskatt för samma inkomstslag som för fysisk person. Ett till dödsbo retroaktivt utbetalat lönebelopp behandlas således som inkomst av tjänst för dödsboet. En sådan utbetalning till ett dödsbo som skall taxeras som handelsbolag behandlas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Handelsbolag (och vissa med dem i beskattningshänseende likställda företagsformer) taxeras inte utan hänförs deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel i bolagets inkomst (53 § 2 mom. kommunalskattelagen).

Kommittén skall enligt sina ursprungliga direktiv även se över beskattningsreglerna för handelsbolagen. Kommittén har emellertid inte ansett det möjligt att redan nu ta upp till prövning de problem, som hänger samman med frågan om beskattningsformerna för handelsbolagen. Det föreliggande förslaget om en staketmetod för beskattningen av enskilda näringsidkare berör således inte handelsbolagens beskattning. En bestämmelse om de särskilda regler som gäller för handelsbolagen (och likställda) är alltså alltjämt erforderlig. Då bestämmelsen har nära samband med frågan om de olika inkomstslagen har den flyttats från sin nuvarande plats i 53 § och i stället placerats i 17 § och där tagits in som en särskild anvisning.

När det gäller de enkla bolagen torde staketmetoden kunna tillämpas fullt ut på delägare som är fysiska personer. Någon särskild regel härom torde inte behövas.

18 § kommunalskattelagen

För de olika inkomstslagen som anges i 17 § skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla uppskattas för sig. I 18 § meddelas bestämmelser om vad som skall anses utgöra särskild förvärvskälla. Dessa bestämmelser har på motsvarande sätt som i 17 § delats upp i två punkter. Punkt 1 anger således de olika förvärvskällorna för fysisk person och punkt 2 förvärvskällorna för juridisk person.

I det förslag till lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, som kommittén utarbetat, anges att all näringsverksamhet, som enskild bedriver, utgör en förvärvskälla. Eftersom endast statlig inkomstskatt skall tas ut på sådan inkomst erfordras i 18 § kommunalskattelagen inte några bestämmelser om detta förvärvskällebegrepp.

Såsom nämnts i kommentaren till 17 § kommer inom inkomstslaget annan fastighet för fysisk person endast att ingå schablonbeskattade bostadsfastigheter. Varje fastighet eller fastighetsdel som är inrättad till bostad åt en eller två familjer utgör en egen förvärvskälla. I denna förvärvskälla ingår inte den del av fastigheten som används i en av ägaren bedriven näringsverksamhet. Avkastningen av den delen skall i stället enligt förslaget beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Det förtjänar att i detta sammanhang påpekas att upplåtelse i förvärvssyfte i mer än ringa omfattning till annat än stadigvarande bostad av en fastighet eller fastighetsdel, som i och för sig är inrättad till bostad åt en eller två familjer, utgör näringsverksamhet.

Undantagsvis kan flera fastigheter eller fastighetsdelar, vilka var och en är inrättade till bostäder åt en eller två familjer, ingå i samma förvärvskälla. Det gäller de fall då fastigheterna eller fastighetsdelarna utgör en förvaltningsenhet. Som exempel på förvaltningsenhet anges i anvisningarna villor på brunns- eller badortsanläggning och flera fritidshus på en fastighet. Det av kommittén framlagda förslaget innebär inte någon förändring av gällande rätt i detta avseende.

I anvisningarna till 18 § har redaktionella ändringar vidtagits med anledning av att fysisk person, med undantag för delägareskap i handelsbolag, enligt kommitténs förslag inte längre skall redovisa inkomst av jordbruksfastighet, rörelse eller konventionellt beskattad annan fastighet. Staketmetoden föranleder inte någon ändrad lydelse av anvisningspunkterna 4, 5 och 6 i nu gällande lagtext.

Handelsbolags inkomst skall enligt gällande rätt beskattas hos delägarna som intäkt av den förvärvskälla varur bolagets inkomst härflutit (punkt 9 av anvisningarna till 32 § kommunal-

skattelagen). Då kommitténs förslag inte berör handelsbolagens beskattning, men bestämmelsen i den nämnda anvisningspunkten har nära samband med frågan om de olika förvärvskällorna har den flyttats från sin nuvarande plats och i stället placerats i 18 § och där tagits in som en särskild anvisningspunkt.

34 a § kommunalskattelagen

Anvisningspunkt 1

I en näringsverksamhet kan finnas tillgångar som är av sådan karaktär att dessa kan utnyttjas och/eller förbrukas av näringsidkaren eller någon annan som näringsidkaren vill tillgodose. I exempelvis en affärsrörelse kan näringsidkaren tillgodogöra sig varor, vidare kan han utnyttja rörelsens fordonspark för privat bruk. Allt som näringsidkaren tillgodogör sig skall tas upp som intäkt av eget företag. Utnyttjar näringsidkaren en bil skall han påföras värde av bilförmån. De regler som gäller för fåmansföretag skall därvid tillämpas. Utnyttjar näringsidkaren en bostad i en byggnad som används i näringsverksamheten skall han påföras värde av bostadsförmån. Undantag gäller för byggnader med blandad användning då uppdelning har gjorts av fastigheten mellan schablonbeskattad annan fastighet och fastighet som används i näringsverksamhet. Gjorda uttag av annat än kontanter från näringsverksamheten skall enligt huvudregeln tas upp till allmänna saluvärdet vid uttagstidpunkten.

Som framgått av avsnittet om staketmetoden och arvs- och gåvobeskattningen blir ett arvskifte att uppfatta som dödsboets uttag från näringsverksamheten. Sådant uttag som sker i anledning av arvskifte får emellertid ske till det skattemässiga restvärde som tillgångarna har i näringsverksamheten vid skiftestidpunkten. Dödsboet skall således som intäkt av eget företag i anledning av arvskifte ta upp ett belopp motsvarande utskiftade tillgångars skattemässiga restvärden. Också gåva av näringsverksamhet är att uppfatta som ett uttag. Om gåvan omfattar hela näringsverksamheten får uttaget värderas till skattemässigt restvärde.

I avsnittet 6.5 om staketmetoden och byte av företagsform har framhållits att ett byte av företagsform inte bör få annan konsekvens än att den latenta skatt som åvilar vinstmedlen bör förfalla till betalning. Om tillgångarna i en näringsverksamhet apporteras i samband med bolagsbildning får uttaget från näringsverksamheten därför också då ske till skattemässigt restvärde.

Har näringsverksamheten belastats med en privat levnadskostnad skall motsvarande belopp tas upp som intäkt av eget företag. I den mån som verksamhetens resultat belastats med kostnader,

vilka i och för sig kan hänföras till verksamheten, men för vilka avdragsrätt inte föreligger i enlighet med bestämmelserna i 3 kap. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, skall den avdragna kostnaden behandlas som ett uttag och beskattas hos näringsidkaren. Det gäller exempelvis överlastavgifter och överavdrag för sådan försäkringspremie som anges i 3 kap. 14 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Anvisningspunkt 2

Uttag av ackumulerade vinstmedel utlöser beskattning. Dessa medel är belastade med en latent skatteskuld. En näringsidkare som ställt näringsverksamhetens tillgångar som säkerhet för ett privat lån kan sägas ha tillgodogjort sig tillgångarna.

I aktiebolagslagen förbjuds, med vissa undantag, lån till bl. a. aktieägare. Nämnda lag, 12 kap. 7 §, jämställer ställande av säkerhet med penninglån. På samma sätt behandlas enligt förslaget de fall då näringsidkaren använder näringsverksamheten som säkerhet för ett "privat" lån. Exempel på pantsättning utgör lämnande av en företagsinteckning eller en bankräkning som säkerhet.

En näringsidkare kan inte själv låna medel ur näringsverksamheten eftersom tillgångarna i denna civilrättsligt är hans egendom. Civilrättsligt föreligger inte något hinder för utlåning till en närstående, exempelvis till make. Ett sådant lån kommer då indirekt näringsidkaren tillgodo med hänsyn till den ekonomiska gemenskap som råder mellan makar. Lånet jämställs därför med uttag från näringsverksamheten. Utlåning kan inte utan beskattning av näringsidkaren ske till sådan näringsidkaren närstående person som anges i 35 § 1 a mom. med undantag för affärsmässigt betingade lån. Närståendekretsen består av föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari näringsidkaren eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses också styvbarn och fosterbarn.

Anvisningspunkt 3

Näringsidkaren kan tillgodogöra sig det tillskjutna egna kapitalet efter eget gottfinnande. Saknas likvida medel i näringsverksamheten kan lån tas upp. Dessa likvider kan därefter tas ut av näringsidkaren mot att det egna kapitalet nedgår utan att detta uttag behandlas som intäkt av eget företag.

Anvisningspunkt 4

Eftersom en fastighet som används i näringsverksamhet inte in-

går i denna skall försäkringsersättning och annan skadeersättning som kan utfalla på grund av skada på fastigheten tas upp som intäkt av eget företag, ej som intäkt av näringsverksamhet.

Anvisningspunkt 5

Tidpunkten för när en fastighetsägare skall beskattas för ett av annan utfört förbättringsarbete har gjorts enhetlig. Det är tidpunkten för arrendets eller nyttjanderättens upphörande som är avgörande.

Anvisningspunkt 8

Erinras bör att 35 § 1 mom. 3) utgör ett komplement till bestämmelsen att restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter kan hänföras till intäkt av eget företag.

34 b § kommunalskattelagen

Från det uttag som en näringsidkare gör från näringsverksamheten får avdrag göras för värdeminskning på sådana byggnader och markanläggningar som används i verksamheten, och på naturtillgångar genom deras tillgodogörande. Att avdrag i dessa fall skall göras från intäkt av eget företag och inte vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet beror på att tillgångar av detta slag inte finns innanför staketet även om de används i näringsverksamheten.

Anvisningspunkt 1

Omedelbart avdrag för utgifter för anskaffande av en byggnad får ske i två situationer. Den första överensstämmer helt med gällande rätt och avser sådana byggnader, som är avsedda att användas endast ett fåtal år. Det andra fallet överensstämmer delvis med gällande rätt. Enligt lagen om allmän investeringsreserv ges möjlighet till direktavdrag för utgifter för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten. Näringsverksamheten kan — så som förslaget är utformat — ses som en stor investeringsreserv. Har näringsidkaren gjort uttag från näringsverksamheten för förbättringsarbeten får — med undantag för arbeten på en bostadsbyggnad — omedelbart avdrag för värdeminskning göras med motsvarande belopp.

Har en fastighetsägare använt vinstmedel från näringsverksamheten för ersättning till en nyttjanderättshavare för av denne utförda förbättringsarbeten får på samma sätt omedelbart avdrag

för värdeminskning göras. Fastighetsägaren behandlas således som om han själv låtit utföra motsvarande arbeten. Skall näringsidkaren som intäkt av eget företag ta upp värdet av förbättringsarbeten utförda av nyttjanderättshavaren får också då omedelbart avdrag för värdeminskning göras.

Enligt gällande rätt saknas begreppet markanläggning inom inkomstslaget annan fastighet. Utgifter för anordningar vilka inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse behandlas som markanläggningar har inom inkomstslaget annan fastighet fått inräknas i byggnadens anskaffningsvärde. Kommitténs förslag innebär att alla fastigheter som används i näringsverksamhet skall ges en enhetlig behandling. En markanläggning skall således skattemässigt behandlas som en markanläggning oberoende av på vilket slag av fastighet denna är belägen och vilken verksamhet som där bedrivs.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en byggnad som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång tillsammans med den mark på vilken byggnaden är belägen föreslås att vederlaget skall fördelas efter skälig grund. Ändringen skall i förhållande till nu gällande rätt ses som redaktionell.

Principen för hur procentsatsen för värdeminskningsavdrag skall bestämmas har överförts från nu gällande rätt. Riksskatteverket får emellertid enligt förslaget bemyndigas att fastställa procentsatsen för alla slag av byggnader.

Förslaget innebär också att primäravdrag medges för samtliga ny-, till- eller ombyggnadsarbeten på en byggnad oberoende av dess användningssätt.

Anvisningspunkt 2

Reglerna för avskrivning på en markanläggning är tillämpliga på en anläggning oberoende av på vilken slags fastighet denna är belägen. Förslaget innebär också en ändring av hur stor del av anläggningen som får avskrivas. I gällande rätt intar markanläggningar med bortseende från täckdike och skogsväg en särställning på så sätt att endast 75 procent av dess anskaffningskostnad får avskrivas. Enligt förslaget får hela anskaffningskostnaden för alla markanläggningar avskrivas.

Utöver vad som anges i anvisningspunkten kan som exempel på markanläggning anföras vägar, kanaler och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, planteringar samt anläggningar för personal som fotbollsplaner och tennisbanor. Andra exempel utgör öppet dike, invallnings- och vattenavledningsföretag, markväg samt i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, brunnar, källare och tunnlar e. d.

Anvisningspunkt 3

Förslaget innebär en förändring i förhållande till gällande rätt då möjligheten till avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning föreslås utgå. En sådan avsättning får vid en beskattning enligt staketmetoden anses sakna betydelse då metoden som sådan ger goda reserveringsmöjligheter.

Anvisningspunkterna 4 och 5

Förslaget innebär en utvidgning i förhållande till gällande rätt. Rätt till skogsavdrag medges oberoende av på vilket slag av fastighet skogen finns. Anskaffningsvärdet för skog på annan fastighet bestäms efter skälig grund.

Anvisningspunkt 7

Förslaget innebär att neutralitet skapas mellan egenföretagaren och bolagsägaren på så sätt att sociala avgifter inte beräknas på pensionsförsäkringspremie. Punkt 2 e, åttonde stycket, av anvisningarna till 29 § har stått som förebild för förslaget. I ett bolag är det lönesumman som begränsar avdraget. Eftersom näringsidkaren inte erhåller lön från verksamheten måste underlaget för beräkning av avdraget bestämmas på annat sätt. Av praktiska skäl föreslås att nämnda underlag bestäms till intäkten av eget företag efter avdrag för värdeminskning, skogsavyttring och avsättning till eldsvådefond.

Anvisningspunkt 9

Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader för egenföretagaren föreslås bli lagfäst.

De kostnader som näringsidkaren åsamkas på grund av resor i sin näringsverksamhet och som kan verifieras, exempelvis biljett- och övernattningskostnader, förutsätts bli behandlade som driftkostnader i näringsverksamheten. De belopp som näringsidkaren tar ut som traktamente utgör intäkt av eget företag varefter avdrag för ökade levnadskostnader får göras i enlighet med de regler som gäller för en tjänsteinkomsttagare. Det förutsätts härvid att det i näringsverksamheten finns underlag för uttaget av traktamente.

Anvisningspunkt 10

Enligt gällande rätt föreskrivs utförligt hur beräkningen av de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna skall tillgå. Vidare föreskrivs att avdraget belopp skall ha avsatts i räkenskaperna.

Förslaget innebär att motsvarande avdrag görs till ett s. k.

deklarationsavdrag. Avdraget får uppgå till vad som beräknas belöpa på beskattningsåret. Hur denna beräkning skall göras anges inte i anvisningspunkten. Beräkningen förutsätts emellertid vara riktig. Eftersom avdraget belopp skall återföras till beskattning påföljande år torde justering av smärre felaktigheter kunna underlåtas.

7.4 Förslag till ändringar i lagen om statlig förmögenhetsskatt

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 §

Fastighet tas upp till taxeringsvärdet året före taxeringsåret. Var sådant värde inte åsatt då räknas inte något värde för fastigheten. Har en fastighets taxeringsvärde sänkts vid särskild fastighetstaxering på grund av skogsavverkning eller täktverksamhet eller till följd av brand, vattenflöde eller jämförlig händelse skall fastigheten tas upp till det taxeringsvärde, som åsätts för taxeringsåret. Finns sådana tillbehör till fastigheten, som avses i 2 kap. 3 § jordabalken, skall dessa tas upp särskilt. Bestämmelserna i tredje stycket om värdesättning av lös egendom tillämpas vid värderingen.

Tomträtt eller vattenfallsrätt skall tas upp till det värde, som rättigheten med hänsyn till villkor och återstående tid för upplåtelsen kan anses ha betingat vid en försäljning under normala förhållanden.

Lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk i jordbruk med binäringar, i skogsbruk eller i rörelse, skall värdesättas i enlighet med vedertaget affärsbruk inom det slag av verksamhet, som egendomen är nedlagd i.

Fordran, som löper med ränta, skall, om den inte är tillgång i rörelse, tas upp till sitt kapitalbelopp med tillägg för förfallen ränta.

Fordran, som inte är förfallen och på vilken ränta inte skall beräknas för tiden före förfallodagen, uppskattas till belopp som utgör dess värde enligt vid denna lag fogad tabell I. Osäker fordran tas upp till det belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Värdelös fordran tas inte upp.

Värdepapper, som noteras på inländsk eller utländsk börs, uppskattas till det noterade värdet, eller, om detta inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid försäljning under normala förhållanden, till det pris som skulle ha kunnat påräknas vid en sådan försäljning. Även värdepapper i övrigt uppskattas enligt

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

den nyss angivna grunden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar, som ingår i förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse, beräknas tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§.

Annan ränta, avkomst eller förmån, som utgår för obegränsad tid och inte utgör frälseränta, uppskattas till tjugo gånger det belopp som den har uppgått till under beskattningsåret.

Kapitalvärdet av ränta, avkomst, eller förmån, som utgår på livstid eller viss tid, uppskattas efter det belopp som rättigheten har motsvarat under beskattningsåret och enligt de vid denna lag fogade tabellerna II och III.

Rättighet, som inte är bestämd att utgå under någons livstid men ändå är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabell III, som om den skulle ha utgått för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, som rättigheten senast har motsvarat för helt år.

Är rättighet beroende av längden av flera personers liv på så sätt, att rättigheten upphör vid den först avlidnes död, bestäms rättighetens kapitalvärde efter den äldstes levnadsålder. Är rättigheten däremot oförändrad till den sist avlidnes död, beräknas värdet efter den yngstes ålder.

Andel i ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation endast delvis skall skiftas mellan medlemmarna, skall tas upp till ett värde motsvarande den del av föreningens förmögenhet som skulle ha fallit på andelen om föreningen hade trätt i likvidation.

Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det taxeringsvärde som gäller för föreningens eller bolagets fastighet vid beskattningsårets utgång och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli under beskattningsåret.

Övrig lös egendom tas upp till det värde, som den kan anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden.

Beträffande tillgångar i *jordbruk med binäringar, skogsbruk och rörelse* gäller vidare särskilda bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§.

Beträffande tillgångar i *näringsverksamhet enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och beträffande fastighet som används i*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	sådan verksamhet gäller vidare särskilda bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§.
Anvisningar till 3 och 4 §§.	
2. Vid beräkning av förmögenhet, som ingår i *förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet och rörelse,* gäller följande.	2. Vid beräkning av förmögenhet, som ingår i *näringsverksamhet enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller består av fastighet som används i sådan verksamhet,* gäller följande.
Sammanfaller inte räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenhet tas upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som före den 1 mars taxeringsåret gått till ända närmast intill utgången av beskattningsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i *förvärvskällan* eller tagit ut ur densamma för egen räkning *eller för annan av honom innehavd förvärvskälla.* Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång. Utgår räkenskapsåret efter beskattningsåret, skall värdet minskas med insättningar och ökas med uttag som skett efter utgången av beskattningsåret.	Sammanfaller inte räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenhet tas upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som före den 1 mars taxeringsåret gått till ända närmast intill utgången av beskattningsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i *näringsverksamheten* eller tagit ut ur densamma för egen räkning. Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång. Utgår räkenskapsåret efter beskattningsåret, skall värdet minskas med insättningar och ökas med uttag som skett efter utgången av beskattningsåret.
Den värdesättning av tillgångarna i *förvärvskällan,* som sker vid inkomsttaxeringen är inte bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i *förvärvskällan* tas	Den värdesättning av tillgångarna i *näringsverksamheten,* som sker vid inkomsttaxeringen är inte bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i *närings-*

Nuvarande lydelse

upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet tas upp lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur *på jordbruksfastighet* eller i *renskötselrörelse* tas upp till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) senast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller — om sådant värde inte har fastställts för vissa djur — till det allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn tas till inkurans och prisfallsrisk.

Skulder och andra avgående poster i *förvärvskällan* avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. *Hänsyn tas inte till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld, såvida inte annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.*

Om värdet av tillgångarna i *förvärvskällan* överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av *förvärvskällan* nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. *Om förvärvskällan innehas med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.*

Föreslagen lydelse

verksamheten tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet tas upp lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur *i jordbruk* eller i *renskötsel* tas upp till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) senast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller — om sådant värde inte har fastställts för vissa djur — till det allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn tas till inkurans och prisfallsrisk.

Skulder och andra avgående poster i *näringsverksamheten* avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. *Avräkning för latent skatteskuld får ske med ett belopp motsvarande femtio procent av ackumulerade vinstmedel.*

Om värdet av tillgångarna i *näringsverksamheten* överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av *näringsverksamheten* nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet.

Förmögenhetsvärdet av fastighet som används i näringsverksamhet får med nedan i

Nuvarande lydelse

Bostadsbyggnader på en jordbruksfastighet och tomtmark för byggnaderna skall inte behandlas som *tillgångar i förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet* i annat fall än då byggnaderna används som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft. Om en bostadsbyggnad med tomtmark på grund av vad nu har sagts inte skall behandlas som *tillgång i förvärvskällan*, skall inte heller de till byggnaden och tomtmarken hänförliga låneskulderna anses ingå i *förvärvskällan*. På byggnaden och tomtmarken skall anses belöpa så stor del av låneskulderna *i förvärvskällan* som byggnadens och tomtmarkens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda *värdet av tillgångarna i förvärvskällan inklusive byggnaden och tomtmarken*. Med bostadsbyggnad avses byggnad som till övervägande del är inrättad för bostadsändamål. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte på *förvärvskälla* som innehas med fideikommissrätt.

Föreslagen lydelse

sjunde—nionde styckena angivna undantag nedsättas till trettio procent av taxeringsvärdet sedan från detta värde de på fastigheten belöpande skulderna avdragits.

Förmögenhetsvärdet av jordbruksfastighet som innehas med fideikommissrätt får nedsättas till tjugo procent av taxeringvärdet sedan från detta värde de på fastigheten belöpande skulderna avdragits.

Bostadsbyggnader på en jordbruksfastighet och tomtmark för byggnaderna skall inte behandlas som i *näringsverksamheten använd fastighet* i annat fall än då byggnaderna används som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft. Om en bostadsbyggnad med tomtmark på grund av vad nu har sagts inte skall behandlas som *använd i näringsverksamhet*, skall inte heller de till byggnaden och tomtmarken hänförliga låneskulderna anses ingå i *näringsverksamheten*. På byggnaden och tomtmarken skall anses belöpa så stor del av låneskulderna *på fastigheten* som byggnadens och tomtmarkens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda *taxeringsvärdet för fastigheten*. Med bostadsbyggnad avses byggnad som till övervägande del är inrättad för bostadsändamål. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte på *fastighet* som innehas med fideikommissrätt.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Beträffande hyresfastigheter och andra slag av annan fastighet, som inte används i en av ägaren bedriven rörelse, gäller att förmögenhetsvärdet beräknas till taxeringsvärdet med avdrag för de på fastigheten belöpande skulderna, dock att nedsättning av förmögenhetsvärdet skall göras i följande fall.

Egendom, som enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ingår i en industrienhet avseende täktmark *och — i förekommande fall — industribyggnad på sådan mark eller* i en exploateringsenhet, *skall, om egendomen inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgång i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.*

Förmögenhetsvärdet av mark och byggnader som enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ingår i en industrienhet avseende täktmark *eller mark som enligt sagda lagrum ingår* i en exploateringsenhet *får nedsättas till trettio procent av taxeringsvärdet sedan från detta värde de på egendomen belöpande skulderna avdragits.*

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), *skall om de inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgångar i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt tillsammans anses utgöra en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.* Detta gäller dock endast under förutsättning att

Förmögenhetsvärdet av mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning) *får nedsättas till trettio procent av taxeringsvärdet sedan från detta värde de på egendomen belöpande skulderna avdragits.* Detta gäller dock endast under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen och har beskattningsnaturen annan fastighet och

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen och har beskattningsnaturen annan fastighet och

b) fastighetsägarens fritids-

b) fastighetsägarens fritids-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
uthyrning på orten av sådan egenom, som avses under a) *och inte utgör tillgång i rörelse,* omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.	uthyrning på orten av sådan egendom, som avses under a), omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Uttrycket småhus har den innebörd som anges i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen. Som närstående räknas

för fysisk person: de personer som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen,

för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer,

för fåmansföretag som avses i sistnämnda lagrum: företagsledaren och delägarna i företaget samt dem närstående personer.

	Eldsvådefond för byggnad eller markanläggning, som enligt åttonde stycket inte skall behandlas som använd i näringsverksamheten, eller för byggnad eller markanläggning, som avses i nionde stycket, får avräknas som skuld med femtio procent av det avsatta beloppet. Eldsvådefond för annan byggnad eller markanläggning som används i näringsverksamhet får avräknas som skuld med åttiofem procent av det avsatta beloppet.
Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person.	Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även *vid förmögenhetsberäkning av förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse* när förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person. *Avräkning för latent skatteskuld får i sådant fall ske med hälften av vad som avsatts till fond för särskilt ändamål och för vilken avsättning avdrag har medgetts vid inkomstberäkningen samt med*

hälften av beräknad utskiftningsskatteskuld.

3. *Medel, för vilka uppskov med inkomstbeskattningen åtnjutes enligt bestämmelserna om skogskonto, upphovsmannakonto, uppfinnarkonto eller investeringskonto för skog tas upp till halva värdet. Har medel satts av till fond för särskilt ändamål enligt föreskrift i lag eller annan författning och har avdrag vid inkomstberäkningen medgetts för avsättningen, får halva det avsatta beloppet tas upp som skuld.*

Är fordran för sin tillkomst gjord beroende av ett villkor, som är ovisst, antingen i den meningen att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen kommer att inträffa, eller i den meningen att det visserligen är säkert, att tilldragelsen skall inträffa, men ovisst när, skall fordringen icke medräknas. Däremot har den omständigheten, att fordran, som löper utan ränta, ännu ej är förfallen till betalning, betydelse endast för beräkningen av dess förhandenvarande värde.

7.4.1 Kommentar

Anvisningar till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt

De regler som idag gäller i fråga om lättnader vid värderingen av sådan förmögenhet som är nedlagd i rörelse, jordbruk eller skogsbruk har sammanförts till punkten 2 i anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt. Såsom framhållits i den allmänna motiveringen avser kommittén inte att i samband med att kommittén lägger fram förslag om en beskattningsordning utformad enligt staketmetoden ta upp till behandling andra frågor angående den årliga förmögenhetsbeskattningen än sådana som är direkt avhängiga av förslaget till ny inkomstbeskattning.

När det gäller lättnadsreglerna i anvisningspunkten 2 har redan i den allmänna motiveringen angivits att reglerna måste kompletteras med bestämmelser, som anger hur de innanför staketet hopsamlade vinstmedlen skall behandlas vid förmögenhetsberäkningen. Kommittén har i detta hänseende föreslagit en re-

duktion till femtio procent. En uttrycklig regel bör alltså införas härom i anvisningspunkten 2. Härutöver krävs emellertid en ganska genomgripande redaktionell omarbetning av anvisningspunkten. En ny utformning av lagtexten är nödvändig huvudsakligen av två skäl. De nuvarande inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse har ersatts med begreppet näringsverksamhet. Näringsverksamhet omfattar också det nuvarande inkomstslaget annan fastighet (med undantag av schablontaxerade fastigheter). Vidare måste beaktas att enligt kommitténs förslag till utformning av en beskattningsordning enligt staketmetoden utgör inte fastigheter anläggningstillgång innanför staketet. De lättnadsregler som skall gälla för fastigheter måste därför komma till direkt uttryck i lagtexten. I de nuvarande bestämmelserna behöver fastigheterna inte särskilt nämnas eftersom de ingår som tillgångar i förvärvskällan.

I det följande skall de nya bestämmelserna i korthet kommenteras. Styckenumreringen hänför sig till den föreslagna lagtexten.

Ändringarna i *första—tredje och femte styckena* sammanhänger med den ändrade indelningen i förvärvskällor.

I *fjärde stycket* har införts den nya reduceringsregeln för de vinstmedel som redovisas innanför staketet. Med vinstmedel avses de ackumulerade vinstmedel som redovisas i balansräkningen för näringsverksamheten. Den nuvarande regeln om att hänsyn skall tas till latent utskiftningsskatteskuld har flyttats till sista stycket.

I *sjätte stycket* finns huvudregeln om att förmögenhetsvärdet av fastighet, som används i näringsverksamhet, skall nedsättas till trettio procent av substansvärdet dvs. skillnaden mellan taxeringsvärdet och skulderna. Detta har alltså idag sin motsvarighet i vad som gäller för en jordbruksfastighet och en fastighet använd i ägarens rörelse. Skulle skulderna överstiga fastighetens taxeringsvärde får naturligtvis den överskjutande delen avräknas mot den skattskyldiges övriga förmögenhetstillgångar. Detta följer av bestämmelserna om vad som utgör skattepliktig förmögenhet och behöver inte särskilt påpekas i anvisningarna. Används flera fastigheter i näringsverksamheten skall substansvärdet beräknas för fastigheterna gemensamt. När det gäller hyresfastighet eller andra slag av annan fastighet, som inte används i ägarens rörelse, medges idag ingen reducering av förmögenhetsvärdet. Detta skall beräknas till skillnaden mellan taxeringsvärdet och de på fastigheten belöpande skulderna. Idag finns inget behov av att i anvisningspunkten ange hur förmögenhetsberäkningen skall ske när det gäller detta slag av fastigheter eftersom lättnadsreglerna inte avser inkomstslaget annan fastighet. Genomförs ett förslag om beskattning av näringsverksamhet enligt den modell

kommittén utformat kommer saken i ett annat läge. Även förvaltning av hyresfastigheter omfattas av det nya begreppet näringsverksamhet. Denna typ av fastigheter måste alltid undantas från reduceringsregeln i sjätte stycket. Undantagsregeln har införts i *nionde stycket.*

Den nuvarande speciella regeln om förvärvskälla som innehas med fideikommissrätt har placerats i *sjunde stycket.*

I *åttonde stycket* meddelas särskilda regler i fråga om bostadsbyggnader på jordbruksfastighet. Bestämmelserna motsvarar vad som gäller idag.

De nuvarande bestämmelserna om mark och byggnader ingående i industrienhet avseende täktmark m. m. samt mark och byggnader upplåtna för fritidsändamål har med viss redaktionell jämkning införts i *tionde och elfte styckena.*

I det tidigare avsnittet om staketmetoden och resultatregleranде åtgärder har kommittén påpekat att eldsvådefonder för byggnader och markanläggningar kommer att redovisas utanför staketet eftersom dessa tillgångar inte ingår i näringsverksamheten. Fondavsättningarna kan emellertid avse två slag av byggnader och markanläggningar nämligen dels sådana som omfattas av lättnadsreglerna vid kapitalbeskattningen, dels sådana som inte gör det. Kommittén har inte föreslagit någon ändring i fråga om till vilken kategori en fastighet hör. Till den första gruppen hör jordbruksfastigheter och fastigheter som används i ägarens rörelse (sjätte stycket i anvisningarna). Till den senare gruppen hör ägarens bostad på en jordbruksfastighet och hyresfastigheter (åttonde och nionde styckena i anvisningarna). Eftersom fastigheterna behandlas olika vid förmögenhetsbeskattningen, bör också eldsvådefonderna behandlas olika beroende på för vilken typ av byggnad eller markanläggning som avsättningen gjorts. I båda fallen bör vid förmögenhetsberäkningen avräkning få ske för latent skatteskuld med femtio procent av det avsatta beloppet. Beträffande fond för sådan byggnad eller markanläggning för vilken förmögenhetsvärdet skulle ha nedsatts till trettio procent av substansvärdet bör det återstående fondbeloppet (alltså halva fondbeloppet) få nedsättas till trettio procent av återstoden (= 15 procent). I detta fall ska alltså fonden få avräknas som skuld med åttiofem procent av det avsatta beloppet. Bestämmelserna om eldsvådefonderna har införts som ett nytt *näst sista stycke i anvisningspunkten 2.*

Slutligen skall här nämnas att när det gäller eldsvådefond för inventarier och lagertillgångar har kommittén inte ansett det erforderligt att meddela särskilda bestämmelser. Dessa fonder redovisas innanför staketet och den latenta skatteskulden kommer alltså att avse så pass begränsade belopp att det inte kan

anses påkallat att beakta detta vid förmögenhetsberäkningen.

I sista stycket av punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ återfinns för närvarande en bestämmelse om att de särskilda värderingsregler som gäller för tillgångar i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse tillämpas också då förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person. Såsom anförts i den allmänna motiveringen har inte kommittén vidtagit någon ändring i detta hänseende. De värderingsregler som anges i punkt 2 avseende näringsverksamhet gäller alltså enligt kommitténs förslag i tillämpliga delar vid värdesättningen av förvärvskällor inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse. De särskilda reglerna i sjätte, sjunde och nionde styckena om fastigheters behandling blir inte tillämpliga med hänsyn till att jordbruksfastighet och annan fastighet som används i ägarens rörelse ingår i förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse.

Såsom tidigare omnämnts har bestämmelsen om att hänsyn skall tas till latent skatteskuld i form av utskiftningsskatteskuld flyttats från det fjärde stycket till det sista stycket i punkt 2. Samtidigt har bestämmelsen förtydligats. Enligt de av riksskatteverket med stöd av riksdagens beslut utfärdade anvisningarna om värdering av aktier m. m. får bland skulderna medräknas halva den beräknade utskiftningsskatteskulden. En uttrycklig bestämmelse härom har nu intagits i *sista stycket i punkt 2.*

Bestämmelserna i sista stycket i punkt 2 av anvisningarna om avdrag med hälften av vad som avsatts till fond för särskilt ändamål innefattar naturligtvis avdrag för vad som avsatts till eldsvådefond. Näst sista styckets bestämmelser äger därför inte tillämpning vid förmögenhetsberäkning av förvärvskälla som innehas indirekt genom förmedling av juridisk person.

Vid en beskattning enligt staketmetoden kommer uppskov med inkomstbeskattning inte att erhållas genom insättning på skogskonto, upphovsmannakonto eller uppfinnarkonto. Bestämmelserna i punkt 3 första stycket om reduktion av medel som finns innestående på sådana konton har därför utgått. Övriga bestämmelser i första stycket i punkt 3 har som redan har framgått överförts till de två sista styckena i punkt 2.

8 Bokföringsregler och skattekontroll

8.1 Frågan om en gemensam bokföringslag

För enskilt bedriven näringsverksamhet finns två redovisningssystem, bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen. För alla näringsidkare utom jordbrukare gäller bokföringslagens regler. Skillnaden mellan de båda lagarna ligger huvudsakligen i att jordbruksbokföringslagen är anpassad till skattelagstiftningen medan de civilrättsliga aspekterna har fått träda i bakgrunden. Det förtjänar att i detta sammanhang påpekas att en näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen för en rörelse och som också har inkomst av jordbruksfastighet skall för jordbruksdriften tillämpa det redovisningssystem som gäller enligt jordbruksbokföringslagen. Det kan också anmärkas att en juridisk person som driver jordbruk har att tillämpa bokföringslagens redovisningsregler.

En övergång till en beskattning enligt staketmetoden innebär en sammanslagning av de tre inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse. Förslaget innebär också ändring av förvärvskälleindelningen. All näringsverksamhet skall utgöra en förvärvskälla. Det är enligt kommitténs mening nödvändigt att i ett sådant skattesystem ha enhetliga redovisningsregler för hela näringsverksamheten.

Inom justitiedepartementet har under ledning av kommitténs expert, hovrättsassessorn Per Pettersson, utarbetats en promemoria med en jämförelse mellan bokföringslagens och jordbruksbokföringslagens regelsystem. Promemorian har fogats till betänkandet som bilaga. I promemorian redovisas bakgrunden till och belyses skillnaden mellan de två redovisningssystemen. Vidare redovisas de ändringar som blir erforderliga om man önskar sammanföra de två redovisningssystemen till ett system. Kommittén kan i huvudsak instämma i de förslag till ändringar i bokföringslagen som framförs i promemorian. I ett par avseenden föreslår dock kommittén en annan lösning. Det gäller dels redovisning enligt den s. k. pärmmetoden dels bestämmelser om

anskaffningsvärde på djur. Kommittén delar således den i promemorian framförda synpunkten att bokföringslagen görs tillämplig även för fysiska personers inkomst av jordbruksfastighet. Kommittén vill i detta sammanhang fästa uppmärksamheten på att en utvidgning av bokföringslagens tillämpningsområde till att även omfatta jordbrukarna aktualiserar frågan om det inte, inom bokföringslagens ram, borde ske en uppdelning av redovisningsreglerna så att de mindre och medelstora företagens särskilda förhållanden blev bättre tillgodosedda. En utredning härom ligger emellertid utanför företagsskattekommitténs utredningsuppdrag.

Nedan redovisas kommitténs överväganden såvitt gäller den s. k. pärmmetoden och bestämmelser om anskaffningsvärde för djur.

Pärmmetoden

Metoden innebär att bokföring av fordringar och skulder får dröja tills betalning sker men att vid räkenskapsårets utgång samtliga då utestående fordringar och obetalda skulder skall bokföras. Under löpande räkenskapsår får således kontantprincipen tillämpas. För den näringsidkare som har att tillämpa bokföringslagen gäller dock som villkor för metoden att endast ett mindre antal fakturor förekommer och att dessa inte får uppgå till avsevärda belopp. Vidare förutsätts att denna form av bokföring skall vara förenlig med god redovisningssed.

Bokföringsnämnden har beträffande bokföring av fakturor utfärdat särskilda anvisningar (Kommerskollegiets författningssamling 1981:7, BFN:16). Härvid har nämnden såvitt avser kontantprincipen anfört bl. a. följande. "Nämnden anser det inte möjligt att med utgångspunkt i lagtextens begränsningsregler antals- och beloppsmässigt ange i vilka fall kontantprincipen får tillämpas. Det är heller inte nödvändigt med hänsyn till enkelheten i de andra systemen. Ifrågavarande begränsningar kan inte heller anses vara ensamt avgörande vid en bedömning, utan någon form av sidoordnade kriterier måste användas. En avgränsning med hänsyn till omsättningens storlek ger därvid inte någon helt tillfredsställande lösning. Av praktiska skäl är det dock lämpligt att uppställa en regel med innebörd att de näringsidkare som inte uppnår en viss bestämd omsättning generellt skall kunna tillåtas att använda metoden. Väljs därvid en relativt låg omsättning, finns enligt nämndens mening goda förutsättningar att lagens avsedda begränsningar inte överträds. En naturlig omsättningsgräns är den som finns i 1 § sista stycket bokföringslagen, vari föreskrivs om befrielse från skyldighet att göra

årsbokslut. — Kontantprincipen får därför generellt tillämpas av alla näringsidkare, vars årliga bruttoomsättningssumma exkl mervärdeskatt (moms) normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av räkenskapsåret."

Enligt jordbruksbokföringslagen gäller däremot en generell rätt att tillämpa pärmmetoden. Detta har bl.a. motiverats med att en mycket stor del av de aktiva jordbrukarna är anslutna till den producentkooperativa föreningsrörelsen och att dessa jordbrukare till följd härav har en begränsad fakturavolym.

Staketmetoden innebär, som inledningsvis påpekats, ett förändrat förvärvskällebegrepp. En näringsverksamhet kommer att kunna innefatta även jordbruksdrift som en verksamhetsgren. Enligt kommitténs bedömning bör enhetliga regler gälla beträffande möjligheten att använda pärmmetoden. Kommittén föreslår därför att vid en samordning av bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen bestämmelsen utformas så att näringsidkare som enligt nu gällande regler får tillämpa pärmmetoden skall kunna göra detta också efter övergången till en beskattning enligt staketmetoden.

Anskaffningsvärde på djur

För den skattemässiga behandlingen av lager ges i punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen föreskrifter om lägsta värdets princip för omsättningstillgångar. Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

För djur anges i nämnda anvisningspunkt följande. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnader. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp till lägst 50 procent av det lägsta av anskaffnings-

värdet och allmänna saluvärdet.

I jordbruksbokföringslagen anges att som anskaffningsvärde för djur förstås av riksskatteverket fastställt värde eller, om dylikt värde ej fastställts, allmänna saluvärdet. Vidare anges att som lagerreserv skall tas upp skillnaden mellan detta anskaffningsvärde och det lägre bokförda värdet.

Enligt bokföringslagen är anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång den reella anskaffningskostnaden. Tillgången får inte tas upp till högre värde om inte särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed. Om varulager upptages till lägre värde än det medgivna högsta värdet, skall skillnaden redovisas som lagerreserv.

Vid samordning av jordbruksbokföringslagen och bokföringslagen uppkommer frågan om den särskilda bestämmelsen om anskaffningsvärde för djur i jordbruksbokföringslagen skall överföras till bokföringslagen. Enligt kommitténs bedömning saknas anledning att i bokföringslagen för en särskild grupp av näringsidkare ta in föreskrifter om till vilket lägsta värde en viss slags tillgång skall tas upp. Föreskrifter av detta slag hör hemma i skattelagstiftningen, inte bland redovisningsregler.

De i detta avsnitt behandlade frågorna avser endast de problem som uppkommer vid en samordning av bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen. De särskilda redovisningskrav som en staketmetod ger anledning till behandlas i följande avsnitt.

8.2 Redovisningsregler föranledda av införandet av en beskattning enligt staketmetoden

Föreliggande avsnitt behandlar vilka regler som — utöver vad som anges i bokföringslagen — bör uppställas för en näringsidkare vid en beskattning enligt staketmetoden. I avsnittet behandlas först den löpande bokföringen, därefter det egna kapitalet i verksamheten och sist berörs behandlingen av underskott i en näringsverksamhet.

Löpande bokföring

En näringsidkare skall enligt 4 § bokföringslagen löpande bokföra alla affärshändelser. Som affärshändelse behandlas förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelser räknas också tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat.

Bokföringen ligger till grund för beskattningen av verksamhe-

ten. Näringsidkaren blir beskattad för nettot av sin verksamhet. Vid bestämning av nettointäkten tas inte hänsyn till hur stora kontantuttag eller kontanttillskott som näringsidkaren gjort under året, däremot påverkas nettot av varuuttag.

Näringsidkarens tillskott till och uttag ur verksamheten skall bokföras på ett privatkonto eller motsvarande. På detta konto redovisas alltså näringsidkarens "egna" transaktioner med näringsverksamheten. Kontot är inte något resultatkonto utan skall avslutas mot ett kapitalkonto, kontot för eget kapital. Redovisningen av det egna kapitalet behandlas nedan i ett särskilt avsnitt.

Efter ett genomförande av staketmetoden får näringsidkarens skyldighet att löpande bokföra alla uttag ur verksamheten en annan betydelse. Ett uttag av vinster som genererats i näringsverksamheten skall beskattas. Ett sådant uttag kan jämföras med en anställds löneuttag. Den skyldighet att löpande notera uttagen som enligt bokföringslagen åligger näringsidkaren är inte tillfyllest vid den nya formen för beskattning av enskild näringsverksamhet. Staketmetoden förutsätter krav på redovisning av uttagen som går utöver de krav som bokföringslagen föreskriver. Detta förhållande sammanhänger med att det skattemässiga uttagsbegreppet inte överensstämmer med det som gäller enligt bokföringslagen. Att förbättra en fastighet, vilken civilrättsligt är en anläggningstillgång i näringsverksamheten, är inte något som enligt bokföringslagen skall bokföras som ett uttag från näringsverksamheten. Vid en beskattning enligt staketmetoden behandlas en förbättring av en sådan fastighet som ett uttag från näringsverksamheten, varför utgifter för förbättringsarbeten skall redovisas som uttag från näringsverksamheten. Fastigheten ingår nämligen inte skattemässigt i näringsverksamheten.

Förhållandet är likartat vid förvärv av aktier. Enligt bokföringslagen kan aktier utgöra anläggningstillgångar i verksamheten. Staketmetoden medger inte att de likvida tillgångarna i en näringsverksamhet utan beskattningskonsekvens placeras i aktier. Förvärv av s. k. betingade aktier får dock ske. Härmed avses aktie- eller andelsförvärv som är direkt föranledda av den verksamhet som näringsidkaren bedriver, exempelvis en jordbrukares andelar i lantbrukets föreningsrörelse. Övriga aktieförvärv med medel från näringsverksamheten skall av näringsidkaren redovisas som uttag från näringsverksamheten.

Lån från näringsverksamheten till närstående föreslås bli behandlade som uttag från näringsverksamheten, om inte lånet har givits under marknadsmässiga villkor och avser låntagarens näringsverksamhet. Det föreligger ej heller i detta fall någon skyldighet enligt bokföringslagen att bokföra transaktionen som ett uttag.

Den skyldighet som enligt bokföringslagen föreskrivs för näringsidkare att bokföra tillskott till och uttag ur näringsverksamheten är alltså inte tillräcklig vid en beskattning enligt staketmetoden. En komplettering av uppgiftsskyldigheten bör därför göras. Bestämmelserna, som är helt föranledda av den nya beskattningsordningen, bör få sin plats i taxeringslagen. Av bestämmelserna skall framgå att vad som skattemässigt utgör uttag löpande skall noteras på samma sätt som bokföringslagen föreskriver om löpande förda noteringar.

Eget kapital

I en enskilt bedriven näringsverksamhet finns enligt dagens regler i princip endast beskattat eget kapital. Näringsidkaren blir som tidigare nämnts beskattad för verksamhetens netto. Det tas inte någon hänsyn till överflyttning av medel mellan verksamheten och den privata sfären. Förändringar i kapitalet utlöser alltså inte någon beskattning. I en näringsverksamhet kan finnas olika slag av anläggningstillgångar, bl. a. aktier och andelar samt fastigheter. Det egna kapitalet bestäms bl. a. av värdet av den eller de fastigheter som redovisas som anläggningstillgångar samt av den eller de skulder som belöper på dessa fastigheter.

Enligt kommitténs förslag till staketmetod ingår inte fastigheter, vilka civilrättsligt är anläggningstillgångar, skatterättsligt i näringsverksamheten. För beräkning av eget kapital i en näringsverksamhet måste justering göras av det egna kapital som näringsidkarens balansräkning utvisar. Tillägg skall göras för de skulder som belöper på fastigheter av nu nämnt slag och avdrag skall göras för fastigheternas bokförda värde. Resultatet blir det egna kapitalet i näringsverksamheten.

Det på detta sätt framräknade egna kapitalet kan bestå av tillskjutet kapital och vinstmedel. Tillskjutet kapital motsvarar det kapital som finns i näringsverksamheten och som är beskattat utanför staketet. Det tillskjutna kapitalet kan tas ut från verksamheten utan att utlösa beskattning. Vinstmedlen utgörs av det kapital som genererats i verksamheten och som enligt staketmetoden beskattats med en tioprocentig skatt. Vinstmedlen måste till följd härav hållas avskilda från övrigt eget kapital i verksamheten.

Införandet av en staketmetod föranleder krav på två konton för eget kapital i verksamheten, ett konto för tillskjutet kapital och ett konto för ackumulerad vinst. Denna uppdelning är skattemässigt betingad varför bestämmelser om dessa konton bör införas i taxeringslagen. Näringsidkaren bör åläggas att för taxeringen lämna underlag som utvisar hur mycket av det egna

kapitalet i näringsverksamheten som är tillskjutet kapital vid årets ingång och hur mycket som finns kvar vid årets slut. Kan den skattskyldige inte lämna uppgifter om hur mycket tillskjutet kapital som fanns vid årets ingång får förutsättas att allt eget kapital i näringsverksamheten utgörs av vinstmedel. Detta medför i sin tur att samtliga under året verkställda uttag anses skattepliktiga, dvs. skall redovisas som intäkt av eget företag.

En näringsidkare som redovisat sina uttag från näringsverksamheten på ett privatkonto eller motsvarande skall avsluta detta konto mot något av kontona för eget kapital. Till den del som näringsidkaren väljer att tillgodogöra sig sitt tillskjutna kapital, dvs. avser att inte bli beskattad för sina uttag, måste privatkontot avslutas mot kontot för tillskjutet kapital. I övrigt skall privatkontot avslutas mot kontot för ackumulerad vinst.

Kommittén har för att i åskådlig form belysa hur det föreslagna beskattningssystemet är tänkt utarbetet en uppställning i blankettform, som bifogats som bilaga 1 med underbilaga till betänkandet. Hur beräkningen av kontona för eget kapital skall tillgå framgår av sista sidan på bilaga 1 för den näringsidkare som avslutar sina räkenskaper med årsbokslut. För övriga näringsidkare framgår beräkningen av underbilagan som i detta avseende motsvarar en balansräkning.

Beräkningen av storleken av ackumulerad vinst i näringsverksamheten har betydelse också i ett annat avseende, nämligen förmögenhetsberäkningen. Avdrag får härvid göras med hälften av ackumulerad vinst för beaktande av latent skatt.

Behandlingen av underskott

Kommittén har i avsnitt 6.4 behandlat frågan om underskott i näringsverksamhet. Väljer näringsidkaren att göra ett tillskott för att begränsa ett underskott är det först inför bokslutet som denna bedömning kan göras. Ett sådant tillskott skall intäktsföras i näringsverksamheten men en sådan intäktsföring måste ske genom en omföring i bokslutet. Eftersom tillskottet som sådant förutsätts vara bokfört på privatkontot då tillskottet ägde rum måste motsvarande belopp omföras till ett intäktskonto i näringsverksamheten per bokslutsdagen.

En näringsidkare som väljer att i stället för att göra ett faktiskt tillskott låta det tillskjutna kapitalet nedgå skall göra en omföring från kontot för tillskjutet kapital till ett intäktskonto. Näringsidkaren har naturligtvis möjlighet att i stället balansera förlusten. En sådan förlust skall redovisas på tillgångssidan i balansräkningen.

8.3 Kontrollfrågor

Staketmetoden öppnar möjlighet för näringsidkaren att spara vinstmedel i näringsverksamheten för att sedan ta ut dessa till beskattning i den takt som han själv finner lämpligt. Förutsättningen för detta uppskov med beskattningen av vinster som genererats i företagen är att betryggande kontroll kan upprätthållas för att vinsterna stannar i företagen, dvs. innanför "staketen".

Hur förhåller sig staketmetoden till detta krav på kontroll? Staketmetoden innebär att näringsidkaren skall beskattas för vad han tar ut från verkamheten i form av varor, pengar eller tjänster, inte för nettoresultatet av verksamheten. Metoden bygger alltså på den förutsättningen att näringsidkaren redovisar de uttag som han gjort från näringsverksamheten. En sådan skyldighet föreligger redan i dag enligt bokföringslagen. Av 4 § bokföringslagen framgår att som affärshändelse skall löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning. Som en affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. I den mån som medel tas ut från näringsverksamheten för att betala utgifter som är av privat natur skall detta bokföras som ett uttag från näringsverksamheten och som sådant redovisas på privatkontot. Betalningen blir en kassatransaktion som inte påverkar resultaträkningen. Det är för beskattningen enligt dagens regler av yttersta vikt att näringsidkaren på ett korrekt sätt redovisar sina uttag från verksamheten i form av varor eller tjänster eftersom sådana transaktioner skall påverka beräkningen av nettointäkten av verksamheten. Redovisningen av kontantuttagen tjänar huvudsakligen som en kontrollfunktion och brister härvidlag kan utgöra ett skäl för att underkänna bokföringen. För beskattningen enligt staketmetoden blir redovisningen av kontantuttagen av direkt betydelse. Skall näringsidkaren undgå att bli beskattad för mer än vad som han redovisat som uttag åligger det honom att visa att redovisade likvida tillgångar innanför staketet också finns där. Finns dessa inte där blir presumtionen att han har tagit ut dem.

Kommittén övergår nu till att behandla situationer då brister uppmärksammas i redovisningen av näringsverksamheten.

I det föregående har angivits att redan gällande regler förutsätter att inkomster och utgifter bokförs korrekt. En beskattning enligt staketmetoden förutsätter i sig inte några skärpta redovisningskrav. Näringsidkaren skall således fullgöra sin redovisningsskyldighet på sådant sätt att redovisningen överensstämmer med god redovisningssed. Affärshändelser skall löpande bokföras och verifikationer skall finnas till alla bokföringsposter.

Följer en näringsidkare inte de uppställda reglerna för redovisningen måste taxeringsmyndigheterna vidta olika korrigeringar. I detta sammanhang kan särskilt hänvisas till *dels* punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, som reglerar inkomstberäkningen enligt bokföringsmässiga grunder, *dels* lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen, den s. k. inventeringslagen *och dels* 21 § taxeringslagen som avser skönstaxering.

I punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen föreskrivs bl. a. att värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter skall bestämmas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång samt att som värde av ingående poster skall tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. Detta innebär att oredovisade eller fiktiva poster tas till beskattning även om felaktigheterna skulle härstamma från ett bokslut tidigare år.

För att möjliggöra kontroll av värderingen av lager har särskilda bestämmelser meddelats i inventeringslagen. I denna lag anges bl. a. att de uppgifter den skattskyldige lämnat till ledning för taxering angående varulagrets värde inte skall äga vitsord om han inte följt föreskrifterna i lagen vid upprättandet av inventarium. Lagrets värde kan således bli föremål för en skönsmässig uppskattning.

Inkomst av en viss förvärvskälla kan med stöd av 21 § taxeringslagen uppskattas "efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finnes skäligt" under förutsättning att inkomsten inte tillförlitligen kan beräknas på grund av att deklaration ej avgivits eller på grund av brister i deklarationen eller bristfälligt underlag för deklarationen.

I 20 § taxeringslagen föreskrivs en skyldighet att sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och kontroll därav. Företer en deklaration eller underlaget för deklarationen sådana väsentliga brister att deklarationen eller underlaget inte kan godtas skall skönstaxering äga rum.

Efter en övergång till staketmetoden kommer situationen att te sig på följande sätt. Utgångspunkten vid brister i redovisningen blir att oredovisade intäkter förutsätts vara uttagna från verksamheten. Det oredovisade beloppet skall därför tas upp som intäkt av eget företag. Inkomsten av näringsverksamheten påverkas inte. Samma blir förhållandet om vid granskningen upptäcks att privata levnadskostnader har belastat näringsverksamheten.

Om felaktigheter upptäcks beträffande faktureringen på sådant sätt att utförda tjänster eller levererade varor inte fakturerats trots att så bort ske enligt god redovisningssed, s. k. periodise-

ringsfel, justeras i stället inkomsten av näringsverksamhet.

Nu behandlade fall avser situationer då konkreta felaktigheter i redovisningen har kunnat konstateras. I de fall då redovisningen är sådan att den över huvud inte kan läggas till grund för taxering utan en skönsmässig uppskattning får tillgripas blir tillvägagångssättet det att inkomsten av näringsverksamhet lämnas orörd medan höjningarna görs på inkomsten av eget företag. Den oredovisade verksamheten förutsätts alltså i dessa fall ha resulterat i större uttag från verksamheten än vad den skattskyldige uppgivit. Någon möjlighet att ackumulera vinster i verksamheten föreligger således inte i dessa fall. Tillvägagångssättet överensstämmer med förfarandet i dag. Den skönsmässiga höjningen påverkar inte balansposterna i verksamheten.

Staketmetoden bygger liksom dagens skattesystem på att näringsidkaren lojalt iakttar sin redovisningsskyldighet. Under en övergångstid kan naturligtvis vissa problem uppstå, eftersom det föreslagna systemet innebär en radikal omläggning av beskattningen av enskilda näringsidkare. Granskningsmyndigheternas möjligheter att upptäcka brister i redovisningen och att vid konstaterade brister kunna fastställa en materiellt riktig taxering kan i huvudsak sägas vara oförändrade. Tillvägagångssättet blir i princip detsamma som i dag.

9 Övergångsfrågor

En övergång till en ordning enligt vilken enskilt bedriven näringsverksamhet beskattas efter staketmetodens principer kan väntas medföra vissa informationsproblem. Det kan innebära en stor omställning för jordbrukare och rörelseidkare att behandla näringsverksamheten skild från privatekonomin. Övergången förutsätter därför att näringsidkarna ges en ordentlig information om systemets uppbyggnad och skillnaderna i förhållande till gällande rätt.

Vissa övergångsfrågor torde kräva särskild reglering. Detta gäller bestämningen av det tillskjutna kapitalet vid själva övergången och avvecklingen av vissa kontoformer.

Uppdelningen innanför staketet av det egna kapitalet i tillskjutet kapital och ackumulerad vinst är en nyhet. Näringsidkaren har hittills beskattats för nettoresultatet av verksamheten och kunnat disponera över rörelsetillgångarna efter eget gottfinnande utan att detta har utlöst någon beskattning.

Enligt staketmetoden beskattas näringsidkaren för alla uttag från verksamheten som inte innebär att det tillskjutna kapitalet har tagits i anspråk. Det tillskjutna kapitalet är nämligen redan beskattat. Det är därför av stor betydelse att en riktig värdering av tillskjuten egendom sker vid övergången. Övervärderas tillgångarna vid tillskottstidpunkten innebär detta att "övervärdet" sedan kan tas ut från näringsverksamheten utan beskattning.

En övergång till beskattning enligt staketmetoden är, som nyss påpekats, inte avsedd att ändra på näringsidkarens möjligheter att utan ytterligare beskattning tillgodogöra sig tillgångar motsvarande det redan beskattade egna kapital som finns i verksamheten vid övergången. Det är endast de vinstmedel som uppkommer i verksamheten efter det att staketmetoden har genomförts och som alltså har beskattats med tio procent eller som är helt obeskattade (dolda reserver) som skall bli föremål för progressiv beskattning vid uttag.

För att uppnå detta måste det egna kapital som finns vid övergången få behandlas som tillskjutet verksamheten. Lager,

inventarier, fordringar och andra tillgångar liksom skulder, skall tas upp till de värden de hade i den sista utgående balansen före övergången till det nya systemet (skattemässiga restvärden). Övergången utlöser därför inte någon beskattning. Har en tillgång inte tidigare redovisats i näringsverksamheten bör den tas upp till marknadsvärdet i den första ingående balansräkningen.

Behovet av särskilda resultatreglerande åtgärder är vid en beskattning enligt kommitténs förslag till staketmetod inte alls så stort som enligt dagens ordning. De möjligheter som i dag ges att genom insättningar på skogskonto, upphovsmannakonto, uppfinnarkonto och investeringskonto enligt lagen om allmän investeringsreserv uppnå en uppskjuten beskattning föreslås därför bortfalla. Vid övergången kommer emellertid att finnas ett stort antal konton med innestående medel som är obeskattade. Att behålla dessa kontoformer under den tid då uppskov med beskattningen av innestående medel kan erhållas — olika lång för de olika kontoslagen — skulle bli administrativt betungande och kunna leda till tillämpningsproblem. Staketmetodens förvärvskälleindelning förutsätter också ändring i lagen om allmän investeringsreserv eftersom investeringsreserv i dag inte finns inom inkomstslaget annan fastighet. Starka skäl talar med hänsyn härtill för en omedelbar avveckling av ifrågavarande kontoformer i samband med övergången till en beskattning enligt staketmetoden.

Kommittén föreslår därför att innestående medel på skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, uppfinnarkonto och investeringskonto enligt lagen om allmän investeringsreserv efter övergången till en beskattning enligt staketmetoden skall behandlas som vinstmedel i näringsverksamheten. Avvecklingen bör inte utlösa någon beskattning. Medlen skall därför inte intäktsföras i näringsverksamheten i samband med övergången. Innestående medel kommer efter övergången till staketmetoden att behandlas som vilka bankmedel som helst i näringsverksamheten. Vid uttag för annat ändamål än för näringsverksamheten skall beskattning ske som för intäkt av eget företag.

När det gäller fondavsättningar för vilka inte uppställts krav på bankinsättning (t. ex. eldsvådefond, fartygsfond, nyanskaffningsfond m. fl.) torde det också bli erforderligt med särskilda övergångsregler.

Med hänsyn till den begränsade uppskovstid (3 år), som gäller vid dessa avsättningsformer, föreslår kommittén att avsättningar som skett innan staketmetoden införts får kvarstå under tre år från det avsättningen gjordes. Det gäller även sådana avsättningar som inte kan ske efter övergången till det nya skattesystemet. Om näringsidkaren inom treårsperioden gör en återinvestering

skall avsatta fondmedel anses ha tagits i anspråk och avskrivningsunderlaget minskas då i motsvarande mån.

Om någon återanskaffning inte har skett inom föreskriven tid och på föreskrivet sätt skall avsatt belopp med tillägg återföras till beskattning som intäkt av eget företag.

10 Staketmetoden och 1982 års inkomstskattereform

Med 1982 års inkomstskattereform infördes regler som innebar att underskottsavdragens skattemässiga värde kraftigt begränsades. Det skattemässiga värdet av ett underskottsavdrag kommer när reformen är helt genomförd inte att kunna överstiga femtio procent vid en antagen kommunal utdebitering av 30 kr. Tekniskt har avdragsbegränsningen utformats så att underskottsavdrag inte beaktas vid bestämmandet av underlaget för tilläggsbelopp. Tilläggsbelopp utgår endast i inkomstlägen över den s. k. brytpunkten (124 800 kr. vid 1985 års taxering). Indelningen i förvärvskällor, som beträffande rätten till underskottsavdrag tidigare endast varit av intresse vid den kommunala beskattningen, är numera betydelsefull även vid den statliga taxeringen. Personer som befinner sig i inkomstlägen över brytpunkten kan genom de nya avdragsreglerna få ett direkt intresse av att genom överföringar av intäkter och kostnader försöka åstadkomma en utjämning mellan olika förvärvskällor. Utrymmet för obehörig överföring av avdrags- eller intäktsposter torde vara särskilt stort i fråga om räntor. I tilläggsdirektiven till kommittén framhöll departementschefen att de regler som finns i 44 § kommunalskattelagen om i vilken förvärvskälla räntekostnader skall redovisas är svåra att tillämpa och kontrollera. Särskilt gäller detta i fråga om enskilda näringsidkare. Företagsförmögenheten utgör för dessa nämligen inte någon klart avgränsad egendomsmassa. De svårigheter som även tidigare förelegat att göra en korrekt fördelning, har accentuerats av inkomstskattereformen.

Staketmetoden innebär att en skatterättslig åtskillnad skall göras mellan näringsidkaren själv och hans näringsverksamhet. Möjligheterna att göra en korrekt fördelning av skuldräntor mellan näringsverksamheten och privatekonomin torde härigenom väsentligt förbättras. För att en skuldränta skall få dras av innanför staketet förutsätter detta att kapitalet är nedlagt i näringsverksamheten. Utnyttjar näringsidkaren tillgångarna i näringsverksamheten också för privat bruk leder detta till beskattning för näringsidkaren. En annan effekt av staketmetoden blir att avdrag

för underskott i näringsverksamheten över huvud inte får ske mot näringsidkarens inkomster från andra förvärvskällor. Tillskott till näringsverksamheten som sker för att täcka ett uppkommet underskott berättigar dock till ett allmänt avdrag.

Inkomstskattereformen medförde att i princip alla underskottsavdrag blev värdemässigt begränsade. Undantag gjordes för underskott i förvärvskälla inom inkomstslaget annan fastighet (schablonbeskattad fastighet) som kan kvittas mot inkomst av kapital, dock högst 30 000 kr. Vidare skall — om den skattskyldige yrkar det — underskott av kapital kunna kvittas mot inkomst av tjänst om underskottet hänför sig till ränta på skuld avseende förvärv av aktier eller andelar i fåmansföretag som är aktiebolag eller ekonomisk förening. Underskottet får dock inte kvittas med större belopp än vad den skattskyldige har uppburit i kontant lön från företaget under beskattningsåret. Underskott av kapital kan också få kvittas mot inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) eller rörelse om underskottet hänför sig till ränta på skuld för arvsskatt eller gåvoskatt avseende fastigheten eller rörelsen eller ränta på skuld avseende förvärv av andelar i handelsbolag som innehar fastigheten eller driver rörelsen.

I övriga fall är den skattskyldige hänvisad till att "spara" underskott i en förvärvskälla för att utnyttja det mot överskott i samma förvärvskälla ett senare år. Gör han inte det blir underskottsavdraget värdemässigt begränsat. Det saknar därvid betydelse om underskottet uppkommit i en förvärvskälla som har ett nära samband med den förvärvskälla som visar överskott eller om det är fråga om helt artskilda förvärvskällor. Vid näringsverksamhet som med gällande förvärvskälleindelning redovisas inom olika förvärvskällor exempelvis skogsbruk — snickerirörelse är kvittning alltså inte tillåten om den ena verksamhetsgrenen redovisar ett överskott medan den andra ger underskott.

Av redogörelsen i tidigare avsnitt framgår att i ett skattesystem enligt staketmetoden kommer all näringsverksamhet som bedrivs av en enskild person att utgöra en förvärvskälla. Den nuvarande uppdelningen på flera förvärvskällor inom inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse kommer alltså inte att gälla för inkomstberäkning av näringsverksamhet. Genomförs ett skattesystem enligt staketmetoden kommer det att föreligga kvittningsrätt mellan olika verksamhetsgrenar inom den näringsverksamhet som drivs i form av enskild firma. Saken kan också uttryckas så att den möjlighet — som tidigare fanns — att låta en lönsam verksamhetsgren bära en olönsam återinförs. Att detta har en inte oväsentlig betydelse för att uppmuntra till nysatsningar i en redan lönsam näringsverk-

samhet torde ligga i öppen dag.

Ränta på lån för privata konsumtionsändamål skall normalt redovisas i inkomstslaget kapital eller, om det rör sig om ett villalån, i inkomstslaget annan fastighet. I propositionen 1981/82:197 anfördes att om det i dessa fall uppstår ett underskott träder avdragsbegränsningen in om den skattskyldige har inkomst över brytpunkten. Har den skattskyldige inkomst av rörelse, jordbruksfastighet eller konventionellt beskattad annan fastighet görs däremot i vissa fall ränteavdraget i förvärvskällan och minskar således direkt nettointäkten. Något underskottsavdrag att återföra vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp uppstår inte i sådant fall. Departementschefen fann därför särskilda regler vara erforderliga i syfte att verkningarna av avdragsreformen skulle bli likformiga för olika kategorier av inkomsttagare.

Reglerna innebär att vid beräkning av underlaget för tilläggsbelopp skall den statligt beskattningsbara inkomsten ökas med s. k. räntetillägg. Sådant tillägg skall göras i tre fall.

1. Om den skattskyldige skall redovisa värde av bostadsförmån på jordbruksfastighet.
2. Om den skattskyldige vid beräkning av inkomst av fastighet eller rörelse har yrkat avdrag för kostnader för en i räkenskaperna upptagen bil, båt eller liknande tillgång i den mån denna har använts för privat bruk.
3. Om den skattskyldige har erhållit ett räntefritt lån eller lån mot låg ränta av arbetsgivare eller uppdragsgivare.

Vid en beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet enligt staketmetoden kommer näringsidkaren att bli beskattad för privat bruk av bil, båt eller liknande tillgång på så sätt att han som intäkt av eget företag skall ta upp ett särskilt förmånsvärde. Beskattningen kommer i detta avseende att överensstämma med vad som gäller inom inkomstslaget tjänst. Vid förmånsvärdets bestämning tas därvid hänsyn även till kapitalkostnaden. Skäl saknas därför att bibehålla en regel om räntetillägg vid privat bruk av bil, båt eller liknande tillgång.

Om den skattskyldige har att redovisa värde av bostadsförmån på jordbruksfastighet skall underlaget för tilläggsbeloppet ökas med räntetillägg. Sådant tillägg skall däremot inte göras om den skattskyldige redovisar värde av bostadsförmån i annan fastighet. Värde av bostadsförmån skall bestämmas med ledning av ortens pris. Beträffande jordbrukets bostäder saknas ofta hyresmarknad. Förmånsvärdet skall då bestämmas till ett schablonbelopp beräknat med ledning av riksskatteverkets länsanvisningar.

Skatteutskottet har under innevarande riksmöte behandlat frågan om räntetillägg för bostad på jordbruksfastighet i två betän-

kanden (SkU 1983/84:30 s. 20 och SkU 1983/84:42 s. 15). Enligt utskottet kan kritik i vissa fall riktas mot bestämmelserna om räntetillägg för bostad i jordbruk. Utskottet anför emellertid att reglerna om räntetillägg syftar till att uppnå en likformighet i beskattningen av bostadsbyggnader av olika slag och att detta är en fråga som ingår i bostadskommitténs utredningsuppdrag och att kommittén således är oförhindrad att pröva även dessa regler.

Räntetillägg för bostad på jordbruksfastighet kommer i ett annat läge efter genomförandet av en beskattning enligt staketmetoden. De nuvarande inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet kommer tillsammans med rörelse att utgöra en förvärvskälla. Näringsidkaren skall i förekommande fall som intäkt av eget företag ta upp ett förmånsvärde av bostad. Det förutsätts att samma principer skall gälla för förmånsvärdets beräkning oberoende av om bostaden finns på en jordbruksfastighet eller en annan fastighet.

Frågan om räntetillägg för bostad på jordbruksfastighet ingår som nyss nämnts i bostadkommitténs utredningsuppdrag. Företagsskattekommittén vill inom ramen för detta principbetänkande endast fästa uppmärksamheten på den förändrade situation som uppkommer efter ett genomförande av staketmetoden.

Det blir inte aktuellt med något räntetillägg till följd av räntefritt lån eller lån mot låg ränta från näringsverksamhet i andra fall än då det gäller anställda i näringsverksamheten. Lån mellan näringsverksamheten och näringsidkare kan inte förekomma eftersom verksamheten och näringsidkaren civilrättsligt är en person. Tas medel från verksamheten och är det inte fråga om ianspråktagande av tillskjutet kapital skall uttagna medel beskattas som inkomst av eget företag. Om näringsidkaren i och för verksamheten får ett lån mot ränta som understiger marknadsränta kan ett sådant lån naturligtvis inte grunda något räntetilllägg.

Inkomstskattereformen innebar som tidigare framhållits att underskottsavdragens skattemässiga värde begränsades. I tilläggsdirektiven till KUSK anfördes att reformen bl. a. borde få till följd att intresset för transaktioner där skattelättnader till följd av underskottsavdrag tidigare varit en väsentlig drivkraft minskar eftersom skattelättnaden blir mycket mindre. Departementschefen framhöll att man emellertid inte kunde hävda att problemen kring underskottsavdragen skulle helt försvinna med reformen. Det fanns t. ex. fortfarande anledning att undersöka i vad mån mer långtgående åtgärder behövde vidtagas mot vissa slag av underskottsavdrag. Vidare medförde inkomstskattereformen att en del ytterligare frågor borde behandlas. I anledning härav erhöll KUSK sina tilläggsdirektiv.

Som tidigare har redovisats har KUSK:s utredningsuppdrag sådant det angivits i tilläggsdirektiven överförts till företagsskattekommittén.

När det gäller staketmetodens förhållande till underskottsavdragsproblematiken kan först konstateras att med staketmetodens förvärvskälleindelning torde den i tilläggsdirektiven till KUSK upptagna frågan om översyn av förvärvskälleindelningen i huvudsak vara löst.

Även beträffande möjligheterna att göra en korrekt fördelning av skuldräntor mellan rörelse och kapital torde staketmetoden, som tidigare redovisats, innebära en väsentlig förbättring. KUSK:s uppgift att söka skapa klarare regler för ränteutgifternas fördelning får därför anses uppfylld med staketmetodens framläggande.

Vid inkomstskattereformen infördes vissa undantag från avdragsbegränsningen (kvittningsförbudet). Villaägare gavs således rätt att kvitta underskott från fastigheten mot kapitalinkomster upp till ett belopp om 30 000 kr. Därutöver gavs möjlighet att kvitta ett ränteunderskott som uppkommit till följd av förvärv av ett familjeföretag mot tjänsteinkomst eller då verksamheten bedrivs i direktägd form mot rörelseinkomster eller fastighetsinkomster. Kommittén har inte i samband med arbetet med staketmetoden slutfört KUSK:s uppdrag att undersöka om ytterligare undantag från kvittningsförbudet kan visa sig motiverade. Det blir en fråga som kommittén får återkomma till i ett senare betänkande. Däremot kan konstateras att staketmetodens förvärvskälleindelning ersätter ett tänkbart undantag från kvittningsförbudet nämligen vid utvidgning av näringsverksamhet inom nya områden, där dagens förvärvskälleindelning och kvittningsförbud begränsar underskottsavdragens värde.

KUSK fick i tilläggsdirektiven också i uppdrag att se över vissa frågor som inte direkt rör 1982 års inkomstskattereform utan gäller underskottsavdragen vid den kommunala beskattningen. Vid den kommunala beskattningen kan, framhölls i direktiven, en rörelseidkare komma i den situationen att han inte kan utnyttja sina underskottsavdrag. Kvittning vid den kommunala beskattningen av underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan förutsätter nämligen med dagens regler om rätt beskattningsort att de två förvärvskällorna är att hänföra till samma kommun. Är näringsidkare bosatt i annan kommun än den där han driver sin rörelse kan han inte utnyttja ett underskott i rörelsen mot övriga inkomster eller underskott från sin bostadsfastighet mot rörelseinkomsten. Situationen uppkommer endast då han driver rörelse i direktägd form eller genom handelsbolag.

Staketmetoden innebär att näringsidkaren beskattas kommu-

nalt för sina uttag från näringsverksamheten i den kommun där han är bosatt. De problem om avdragsrätt vid den kommunala beskattningen, som tas upp i tilläggsdirektiven till KUSK och som överförts till företagsskattekommittén, får således sin lösning genom den av kommittén utarbetade modellen för beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet.

Som exempel på fall där den kommunala avdragsbegränsningen aktualiseras anges i tilläggsdirektiven för KUSK även underskottsavdrag för fritidsfastigheter i annan kommun än hemortskommunen. Enligt regeringens tidigare omnämnda beslut den 7 april 1983 skall emellertid frågor rörande fritidsfastigheter inte behandlas av företagsskattekommittén utan övertas av bostadskommittén.

Slutligen skall här nämnas att utöver nu behandlade frågor fick KUSK i uppdrag att företa en översyn av reglerna för förlustutjämning och därvid bl. a. undersöka om det skulle innebära en förenkling att ha en ordning där alla underskott skall fastställas vid den taxering där de uppkommer oavsett att de kanske först kan utnyttjas vid en senare taxering i form av förlustavdrag respektive avräkning vid bestämning av underlag för tilläggsbelopp.

Det har inte varit möjligt att inom ramen för arbetet med staketmetoden behandla förlustutjämningslagstiftningen i vidare mån än att regler om förlustavdrag har införts i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Bilaga 1

Den skattskyldiges namn
Personnummer
Verksamhetens art
Verksamhetens namn

INKOMST AV EGET FÖRETAG OCH INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET

Beskattningsår (Inkomstår)

☐ Kalenderåret .....
from – to m

☐ Räkenskapsåret .....

Inkomst av eget företag

	Kr	Kr
Intäkter		
1 Uttag av kontanter och varor m m (överförs från sidan 2, punkt 4)		
2 Förmånsvärde av bil, bostad m m	+	
3 Sjukpenning m m	+	
4	+	
Kostnader m m		
5 Värdeminskning av byggnader		
markanläggningar	+	
naturtillgångar	+	
skog	+	
6 Resor mellan bostad och arbetsplats	+	
7 Ökade levnadskostnader	+	
8 Pensionsförsäkringspremie	+	
9 Avsättning till eldsvådefond	+	
10	+	–
Tillkommer/Avgår:		
11 Avstämning av egenavgifter; föregående års avdrag		
Påförda egenavgifter	–	+/–
Nettointäkt före avdrag för beräknade egenavgifter		=
12 Avdrag för beräknade egenavgifter		–
Nettointäkt av eget företag (införs i sammanställningen för statlig inkomstskatt i den allmänna självdeklarationen)		=
Till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst 13 Avgår s k procentavdrag		–
Återstående till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst		=

SPECIFIKATION AV INTÄKTER AV EGET FÖRETAG

Förmån av bil och bostad

Bilmärke	Årsmodell	Inköpspris	Körsträcka	Bostadens storlek	Antal rum	Bostadsbyggn.värde

Produktuttag från jordbruk

Värde per vuxen av i hushållet använda produkter							
Mjöl	Potatis	Trädgårds-produkter	Kött	Fläsk	Mjölkprodukter	Fjäderfä, ägg	Fisk, vilt
Antal vuxna hushållsmedlemmar		Antal barn under 16 år i hushållet		Summa värde av produktuttag enligt specifikationen ovan			

Avskrivningsplan för byggnader som används i näringsverksamhet

Byggnadens art och användning				Byggnadsmaterialets art		Avskrivningsprocent
Anskaffningsår	Anskaffnings-värde	Avdrag för värdeminskning Under beskattningsåret årligt avdrag	primäravdrag	T o m beskattningsåret årligt avdrag	primäravdrag	Oavskrivet restvärde vid beskatt-ningsårets utgång

Avskrivningsplan för markanläggningar som används i näringsverksamhet

Anskaffningsår	Anskaffnings-värde	Avdrag för värdeminskning under beskattningsåret	t o m beskattningsåret	Oavskrivet restvärde vid beskatt-ningsårets utgång

Fastigheter som används i näringsverksamheten

Fastighetsbeteckning	Kommun och församling	Taxeringsvärde/ Delvärde	Skuldbelopp

Inkomst av näringsverksamhet

Omsättningen för beskattningsåret		Omsättning, kr	
Nettovinst enligt bifogad resultaträkning		.....	
1 **Tillkommande poster:** (avser belopp som bokförts så att nettovinsten nedbringats)			
a avskrivning på fastigheter som används i näringsverksamheten	.....		
b saluvärdet av varuuttag m m	+		
c ej avdragsgilla kostnader	+		
d tillskott för vilket allmänt avdrag yrkas	+		
e	+	=	
2 **Avgår:**		–	
3 Nettointäkt av näringsverksamhet		=	
4 Uttag från näringsverksamheten			
a kontanter	.....		
b saluvärdet av varor m m	+		
c ej avdragsgilla kostnader	+		
5 Förlustavdrag	+	–	
Inkomst av näringsverksamhet		=	

Specifikation av vissa kostnader i näringsverksamheten

Ränta på lån för fastighet som används i verksamheten	Övriga räntor	Reparationer och underhåll bostadsbyggnader	övriga byggnader	Personbil för näringsidkaren

Arbetslöner maka och barn	övriga anställda	Utgivna ersättningar till anställda resekostnader	traktamente

Värdesättning av fordringar och varulager

Värdesättning av fordringar

Har avskrivningarna skett efter individuell prövning av förlustrisk på varje fordran?

☐ Ja ☐ Nej (Om svaret är »Nej» lämnas motivering för avskrivningarna på bilaga.)

Fordringarna har i balansräkningen för beskattningsåret upptagits till ett belopp som understiger nominella värdet med

Värdesättning av varulager

Har inventering av utgående lager skett i enlighet med bestämmelserna i inventeringsförordningen (1955:257)?

☐ Ja ☐ Nej

Det utgående lagrets anskaffningsvärde (återanskaffningsvärde) .....

Avgår för inkurans –

Rest = ...

Varulagrets värde enligt balansräkningen för beskattningsåret

Avsättning till resultatutjämningsfond

Underlag för lönebaserad avsättning	20 % av underlaget

Har pantförskrivning eller motsvarande av tillgångar i näringsverksamheten skett under beskattningsåret?

☐ Ja ☐ Nej

Har medel i näringsverksamheten under beskattningsåret utlånats till någon närstående?

☐ Ja ☐ Nej

Särskilda upplysningar

Avskrivning på inventarier och rättigheter

(räkenskapsenlig avskrivning)		
Inventariernas och rättigheternas värde för beskattningsåret enligt balansräkningen		
Alternativ 1		
Inventariernas och rättigheternas värde enl balansräkningen för närmast föregående beskattningsår		.....
Under beskattningsåret har inventarier och rättigheter, som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen, anskaffats för		+
Summa		= .....
Avgår: Ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier och rättigheter,som anskaffats före beskattningsårets ingång		−
Rest		=
70 % av restbeloppet		
Alternativ 2		
Inventarier och rättigheter, som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under		
beskattningsåret för	80 % av värdet	
året före beskattningsåret för	60 % av värdet + ...	
andra året före beskattningsåret för	40 % av värdet + ...	
tredje året före beskattningsåret för	20 % av värdet +	=
(restvärdeavskrivning)		
Inventariernas och rättigheternas skattemässiga restvärde för närmast föregående beskattningsår		.....
Under beskattningsåret har inventarier och rättigheter som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för		+
Summa		= .....
Avgår Ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier och rättigheter som anskaffats före beskattningsårets ingång		−
Rest		= .....
Avdrag för värdeminskning: Högst 25 % av restbeloppet		−
Inventariernas och rättigheternas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets utgång		=

Beräkning av eget kapital i näringsverksamhet

Eget kapital enligt balansräkning		.....
Tillkommer/Avgår		
Skulder som belöper på fastigheter som redovisas som anläggningstillgång	+	
Redovisat värde av fastigheter som redovisas som anläggningstillgång	−	+/−
Summa eget kapital		= .....
Tillskjutet kapital vid årets ingång	.....	
Tillskjutet under året	+	
Uttaget under året	−	
Tillskjutet kapital vid årets utgång	−	−
Ackumulerad vinst i näringsverksamheten		=

Underbilaga till bilaga 1

Den skattskyldiges namn
Personnummer
Verksamhetens art
Verksamhetens namn

INKOMST AV NÄRINGSVERKSAMHET
Underbilaga
Avsedd för näringsidkare som inte avslutar sin näringsverksamhet med årsbokslut

Beskattningsår (inkomstår)

☐ Kalenderåret .....
from – tom

☐ Räkenskapsåret .....

Inkomst av näringsverksamhet

			Kr
1. Kontanta bruttointäkter för	försålda varor		
	utfört arbete	+	
	hyror och arrenden	+	
2. Saluvärdet av varor m m som uttagits från näringsverksamheten			+
3. Övriga intäkter	ränta och utdelning		
	försäkring och annan skadeersättning	+	
	tillskott för vilket allm avdrag yrkas	+	+
			+
4. **Avgår**: Kostnader enligt specifikation på omstående sida			–
Tillkommer/Avgår: Balansposter			
5. Varufordringar	utgående		
	ingående	–	+/–
6. Lager	utgående		
	ingående	–	+/–
7. Varuskulder	ingående		
	utgående	–	+/–
8. Resultatutjämningsfond	föregående års avsättning		
	årets avsättning	–	+/–
9. Garantirisker	föregående års avsättning		
	årets avsättning	–	+/–
Nettointäkt av näringsverksamhet (införs på huvudblanketten, *sid 2*)			=

Övriga upplysningar

Specifikation av kostnader m m i näringsverksamhet

			Kr
Ränta på lån för fastighet som används i verksamheten			
Övriga räntor			
Hyror och arrenden			
Arbetslöner maka och barn	övriga anställda	Arbetsgivaravgifter för anställda	
Utgivna ersättningar till anställda resekostnader	traktamente		
Anskaffning av varor	Kontorskostnader m m	Personbil för näringsidkaren	
Reparationer och underhåll av markanläggningar	bostadsbyggnader	övriga byggnader	
inventarier			
Övriga kostnader Värdeminskning av inventarier och immatriella rättigheter enligt specifikation på huvudblanketten			
Särskilda avdrag Forskningsavdrag enligt utredning			
Avsättning till eldsvådefond			
Summa (överförs till första sidan punkt 4)			=

Beräkning av eget kapital i näringsverksamhet då balansräkning saknas

Tillgångar	Kr	Skulder och eget kapital			Kr
Kassa, bank o d		Låneskulder			
Aktier, andelar		Leverantörsskulder			
Kundfordringar		Upplupna kostnader, förutbetalade intäkter			
Förutbetalade kostnader upplupna intäkter		Förskott			
Övriga fordringar		Lagerreserv			
Varlulager		Resultatutjämningsfond			
Inventarier		Garantiriskreserv			
Immateriella rättigheter		Eldsvådefond			
Balanserad förlust		Tillskjutet kapital vid årets ingång	tillskjutet under året	uttaget under året	
			+	—	=
		Ackumulerad vinst			
Summa	=	Summa			=

Bilaga 2

En jämförelse mellan bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen

Innehåll:

Sammanfattning

1. Bakgrund 203
1.1 Inledning 203
1.2 Förarbetena till BFL 204
1.3 Förarbetena till JBFL 205
1.4 De "civilrättsliga verkningarna" 207

2. Jämförelse mellan BFL och JBFL 210
2.1 Jämförelse paragraf för paragraf 210
2.2 Sammanfattning 240

3 Förslag 242
3.1 Allmänna överväganden 242
3.2 Förslag till vissa justeringar i BFL vid en samordning av BFL och JBFL 243
3.3 Upprättade lagförslag 246

Utdrag ur prop. 1972:120 249

Sammanfattning

Bokföringslagens regelsystem är uppbyggt bl. a. för att skapa goda möjligheter för näringsidkaren själv, i rörelsen anställd personal samt borgenärerna att bedöma och överblicka rörelsens utveckling och ställning. Bokföringen skall även tillgodose allmänna intressen såvitt gäller näringsverksamheten samt utgöra underlag för bl. a. taxering. Bokföringslagen innehåller förenklade regler för rörelser med en bruttoomsättning som normalt understiger 20 basbelopp.

Den särskilda jordbruksbokföringslagen är främst avsedd att åstadkomma en redovisning som kan tjäna som underlag för taxering. Regelsystemet är i huvudsak uppbyggt enligt samma mönster som bokföringslagen. Även jordbruksbokföringslagen innehåller förenklade regler för det fall bruttoomsättningen normalt understiger 20 basbelopp.

De sakliga skillnaderna mellan de två lagarna är små. I vissa fall är skillnaderna betingade av speciella förhållanden som förekommer inom jordbruket, exempelvis särskilda regler för redovisning av djur. I åtskilliga andra fall beror emellertid skillnaderna på att borgenärsintressena inte tillmätts någon avgörande betydelse i jordbruksbokföringslagen utan i stället har beaktats fiskala intressen.

Bokföringslagens regelsystem är så allmängiltigt att det utan sakliga ändringar kan omfatta även jordbruksnäring som drivs av enskilda jordbrukare.

Det för jordbruksförhållandena speciellt anpassade och med taxeringsreglerna helt samordnade redovisningssystemet torde emellertid ha inneburit en viss förenkling för den enskilde jordbrukaren. För att i någon mån bibehålla denna förenklingseffekt kan det övervägas att vid en samordning i större eller mindre utsträckning i bokföringslagen införa särskilda regler för enskilda jordbrukare.

1 Bakgrund

1.1 Inledning

Bokföringslagen (1976:125) — BFL — innehåller grundläggande bestämmelser om löpande bokföring och om årsbokslut. Lagen trädde i kraft den 1 januari 1977. Den ersatte då 1929 års bokföringslag.

BFL är avsedd att tillgodose såväl de informationsbehov som kan resas av en rörelseidkare själv som av andra intressenter, exempelvis kreditgivare och anställda. Även det allmännas intresse av tillförlitliga uppgifter för fastställande av bl. a. skatter och avgifter samt för samhällsplaneringen skall tillgodoses. BFL skall också skapa förutsättningar för en god taxeringskontroll.

Enligt BFL:s huvudregel föreligger bokföringsskyldighet för varje näringsidkare. Begreppet näringsidkare är inte definierat i lagtexten, men av förarbetena framgår att det skall fattas i vidsträckt mening, dvs. omfatta varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Vissa rättssubjekt, nämligen aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar är bokföringsskyldiga oberoende av om de driver någon näringsverksamhet. Enskild jordbrukare som är redovisningsskyldig enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) — JBFL — är inte bokföringsskyldig enligt BFL. Bokföringsskyldighet för jordbrukare förelåg normalt inte heller enligt 1929 års lag. Motivet härtill var ursprungligen att verksamheten drevs under så enkla förhållanden att bokföringsskyldighet ansågs onödigt betungande.

År 1951 öppnades det en möjlighet för enskilda jordbrukare att i skattehänseende redovisa inkomsterna av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Förutsättningen härför var dock 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. Förordningens rubrik ändrades senare till "jordbruksbokföringslagen". Redovisning enligt bokföringsmässiga grun-

der blev obligatorisk från 1972 (med en övergångstid som efter hand utsträcktes fram till 1980 års taxering). Obligatoriet föranledde inte någon väsentlig ändring i 1951 års lag. En reviderad jordbruksbokföringslag trädde i kraft 1.1.1980.

1.2 Förarbetena till BFL

Under det utredningsarbete som föregick BFL diskuterades frågan om en allmän bokföringslag borde omfatta även enskilda jordbrukare.

I det av 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen avlämnade betänkandet (SOU 1973:57) Förslag till bokföringslag konstateras det att det inte fanns några skäl att efter omläggningen av jordbruksbeskattningen 1972 undanta enskilda jordbrukare från bokföringsskyldighet. Utredningens ståndpunkt godtogs genomgående av remissinstanserna. Några remissinstanser framförde dock tankar om i vissa avseenden enklare regler för mindre rörelser och jordbruk. LRF ansåg sålunda att ensamföretagare borde uteslutas från kretsen av bokföringsskyldiga då det inte fanns något utomstående intresse av en formbunden bokföring så länge verksamheten bedrevs utan anställda. För dem som undantogs från bokföringsskyldighet borde — enligt LRF — skyldigheten att föra anteckningar regleras i skattelagstiftningen. — Enligt föreningen auktoriserade revisorer kunde de föreslagna reglerna för den löpande bokföringen inte anses ställa högre krav på dem som drev jordbruk eller rörelse i liten skala än vad dessa borde kunna uppfylla. Däremot ifrågasatte föreningen om reglerna om årsbokslut kunde efterlevas av dessa grupper och om det verkligen förelåg något behov av årsbokslut i dessa fall.

I propositionen (prop. 1975:104 s. 138) erinrade departementschefen om övergången till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet och konstaterade att det nya beskattningssystemet bl. a. innebär att förenklade avskrivningsregler enligt den s. k. restvärdemetoden införts och att inköp och försäljning av inventarier kan underlåtas. Med hänsyn till de speciella förhållanden som råder inom jordbruket och mot bakgrund av de skäl som åberopades vid införandet av de nya skattereglerna (prop. 1972:120 s. 208) ansåg departementschefen att någon förändring beträffande bokföringsskyldighet för dem som driver jord- och skogsbruk inte borde ske. 1976 års BFL kom således inte att omfatta enskilda jord- och skogsbrukare.

I det av departementschefen åberopade avsnittet i 1972 års proposition med förslag till ändrade beskattningsregler redovisas avskrivningsreglerna. Några andra skäl som skulle kunna moti-

vera en särbehandling av jordbrukare anförs inte.

Vid riksdagsbehandlingen uppmärksammades frågan om förenklade bokföringsregler för mindre rörelser. I förhållande till propositionen genomfördes två förändringar i förenklingssyfte. För småföretagare öppnades således möjligheten att under löpande år tillämpa kontantmässig redovisning av kreditköp och kreditförsäljning, den s. k. pärmmetoden. Vidare undantogs mindre företag från tillämpningen av bestämmelserna att avsluta räkenskaperna med årsbokslut (LU 1975/76:15 s. 18 ff, rskr 1975/76: 205).

1.3 Förarbetena till JBFL

I direktiven till 1977 års utredning med uppdrag att utreda frågan om nya regler för bokföringen inom jordbruket anfördes bl. a.

"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."

I sitt betänkande — (Ds B 1977:8) En ny jordbruksbokföringslag — tar utredningen upp till diskussion om det finns behov av en särskild jordbruksbokföringslag sedan näringsidkare med mindre omfattande verksamhet undantagits från skyldighet att avsluta räkenskaperna med årsbokslut. I anslutning till denna diskussion påpekar utredningen också att bokföringsnämnden utfärdat information för att underlätta bokföringen för näringsidkare med mindre omfattande verksamhet.

I betänkandet framhåller utredningen att stora och medelstora jordbruk till mycket stor del torde anlita den bokföringsservice som förmedlas av jordbrukarnas föreningsrörelse. Vidare påpekas att införandet av den s. k. restvärdemetoden vid avskrivning av inventarier inte i sig kan motivera en särskild jordbruksbok-

föringslag, men att andra förhållanden inom jordbruket sammantagna kan motivera en sådan lag. I detta sammanhang uppmärksammas de regler som i beskattningshänseende gäller vid värdering av djur och som innebär en tvångsvis uppvärdering av en omsättningstillgång (jfr 11 § andra punkten JBFL), vilket i princip inte är tillåtligt enligt BFL (se 14 § fjärde stycket). Vidare anför utredningen att borgenärsintressena inte gör sig gällande på samma sätt som i andra rörelser.

Det avgörande skälet för en särskild jordbruksbokföringslag måste dock, enligt utredningen, vara att de räkenskaper som skall föras enligt en sådan lag uteslutande är avsedda som underlag för taxering. Utredningen framhåller också, som ett skäl för en särskild lag, att en redovisningsskyldighet enligt en sådan lag inte behöver medföra några "civilrättsliga verkningar". Vad som avsågs med detta uttryck utvecklade inte utredningen närmare.

Bland remissinstanserna var den helt dominerande uppfattningen att det inte fanns några skäl att reglera bokföringsskyldigheten inom jord- och skogsbruket i en särskild lag. Ett genomgående tema i remissyttrandena var att det inte förelåg några mer betydande skillnader mellan BFL och förslaget till ny jordbruksbokföringslag. Från flera håll påpekades att även andra grupper i samhället än skattemyndigheterna har intresse av den ekonomiska redovisningen i jord- och skogsbruket och särskilt framhölls borgenärsintressena och de anställdas krav på insyn.

De remissinstanser som tillstyrkte eller lämnade förslaget utan erinran framhöll att räkenskapsskyldigheten inom jordbruket endast tar sikte på taxeringsändamål och att behovet att tillvarata borgenärsintressen är litet i denna verksamhet.

I propositionen (prop. 1978/79:44 s. 31 f.) motiveras förslaget om en särskild lag på följande sätt: "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 frångå den ordning som har gällt alltsedan den nuvarande jordbruksbokföringslagen infördes år 1951. Utgångspunkten bör alltså vara att det i första hand är de taxeringsmäs-

siga 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."

Vid utskottsbehandlingen (SkU 1978/79:311 s. 14) anmärktes endast att skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen av ålder inte medfört de civilrättsliga verkningar som följt av redovisningsskyldighet enligt allmän bokföringslag. Syftet har i första hand varit att tillgodose taxeringsmässiga aspekter. Utskottet godtog därför att reglerna sammanfördes i en särskild lag.

1.4 De "civilrättsliga verkningarna"

I förarbetena till JBFL sägs, som tidigare anmärkts, på flera ställen att jordbrukarnas skyldighet att föra räkenskaper inte skall medföra de "civilrättsliga verkningar" som följer av bokföringslagen. Innebörden av begreppet "civilrättsliga verkningar" diskuteras inte i förarbetena. Avsikten tycks dock vara att det skall åskådliggöra en i förhållande till 1951 års jordbruksbokföringslag oförändrad rättspolitisk avvägning. Enligt förarbetena till den gamla lagen (se prop. 1951:191 s. 145) åsyftades då undantag från de rättsverkningar som följde med bokföringsskyldighet enligt köplagen, kommissionslagen, konkurslagen, ackordslagen, lagen om handelsregister samt lagen om handelsbolag. Av den nya lagtexten framgår emellertid att jordbrukarna inte endast undantas från vissa civilrättsliga verkningar utan generellt från de rättsverkningar som kan följa av bokföringsskyldighet enligt BFL.

En genomgång av RI:s databas över gällande författningar ger vid handen att olika avledningar av "bokföringslag" och "bokföringsskyldighet" förekommer i ett 20-tal författningar. Denna sökning kan inte göra anspråk på att ha täckt in alla situationer

där bokföringsskyldighet kan leda till särskilda rättsverkningar. Av erhållna referenser synes dock följande kunna vara av intresse.

1. Köplagen

För den som är bokföringsskyldig enligt 1929 års bokföringslag (köpman) gäller strängare regler vid köp från annan köpman om köpet sker i rörelsen. Särregler gäller bl. a. vid dröjsmål med leverans eller betalning, undersökning av godset, reklamation och hävning.

Bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag förelåg inte för enskild jordbrukare.

2. Kommissionslagen

Även i denna lag föreligger särskilda regler för den som är bokföringsskyldig enligt 1929 års bokföringslag (köparen) och i sin rörelse är involverad i ett kommissionsförhållande med annan köpman. Bland särreglerna kan här nämnas undersökningsplikten och mottagande av kommissionsgods samt vad som gäller om provision och pant i kommissionsgodset.

3. Lagen om handelsregister

Bl. a. enskild näringsidkare skall införas i handelsregistret om bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag skulle ha förelegat.

4. Konkurslagen (1921:225)

Särskilda regler om bl. a. insolvens gäller för den som är bokföringsskyldig enligt BFL. Vidare finns en koppling mellan bokföringsskyldighet och näringsförbud.

5. Ackordslagen (1970:847)

Om gäldenären varit bokföringsskyldig enligt BFL skall det värde som tillgångarna tagits upp till i bokföringen redovisas i gode mannens bouppteckning i ackordet.

6. Årsredovisningslagen (1980:1103)

I denna lag föreskrivs bl. a. att den som är skyldig enligt BFL att upprätta årsbokslut också skall upprätta årsredogörelse i vissa fall. En omständighet som föranleder skyldighet att upprätta årsbokslut är om antalet anställda i företaget under räkenskapsåret varit minst tio.

7. Lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Enligt denna lag skall den som är bokföringsskyldig enligt BFL i inventariet för varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, ange anskaffningsvärdet eller dagspriset på balansdagen.

8. Brottsbalken

Enligt 11 kap. 5 § BrB kan den som är bokföringsskyldig enligt BFL dömas för bokföringsbrott. Sådant brott föreligger om någon uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsmaterial, lämnar oriktiga uppgifter i bokföringen eller annars åsidosätter bokföringsskyldigheten och om förlopp eller ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

9. Övrigt

Det bör i detta sammanhang påpekas, att det förhållandet att åtskillnad görs mellan bokföringsskyldighet enligt BFL och redovisningsskyldighet enligt JBFL lett till att man i en rad författningar med varierande teknik måst klargöra att bestämmelserna i ifrågavarande författning gäller oberoende av om skyldighet att föra böcker föreligger enligt BFL eller enligt JBFL. Som exempel på sådana författningar kan nämnas taxeringslagen (1956:623), lagen om företagsinteckningar (1966:454), lagen om eldsvådefonder (1981:296) samt lagen om mervärdeskatt (1968:430). Enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) gäller samma ansvarsregler för den som är bokföringsskyldig enligt BFL som för den som är skyldig att föra räkenskaper enligt JBFL såvitt gäller brottet "försvårande av skattekontroll".

Det bör också påpekas att skilda rättsverkningar kan följa om någon är näringsidkare eller inte utan att detta kopplats till frågan om bokföringsskyldighet enligt BFL. Exempel på sådan lagstiftning är konsumentköplagen (1973:877), marknadsföringslagen (1975:1418) och lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. (1978:599). Med näringsidkare förstås i dessa lagar — precis som i BFL — varje fysisk och juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk natur.

2 Jämförelse mellan BFL och JBFL

I detta avsnitt jämförs paragraf för paragraf BFL och JBFL. Om inte annat anges återges BFL i vänsterspalten och JBFL i högerspalten. Jämförelsen utgår från BFL:s disposition. Rubrikerna återges ej.

I den återgivna lagtexten har avsnitt där lydelserna avviker från varandra markerats genom kursivering. Även rent redaktionella skillnader har markerats. Dessa kommenteras dock inte. Inte heller kommenteras de fall olika termer används för att beskriva likartade eller jämförbara företeelser, exempelvis rörelse (BFL) — verksamhet (JBFL), bokföringsskyldighet (BFL) — redovisningsskyldighet (JBFL).

2.1 Jämförelse paragraf för paragraf

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

Den som är skyldig att för inkomst av jordbruksfastighet föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) är ej bokföringsskyldig för inkomsten enligt denna lag. Hyr enskild person, dödsbo, stiftelse eller ideell förening ut byggnad el-

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 gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän för-

ler 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.

säkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret.

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

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

Bestämmelserna i *11 och 13—21 §§* behöver ej tillämpas av *enskild* näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret.

I 1 § *BFL* behandlas kretsen av bokföringsskyldiga.

I *första stycket* anges att alla näringsidkare är bokföringsskyldiga. Näringsidkare är ett vidare begrepp än rörelseidkare enligt skattelagstiftningen och omfattar fysiska och juridiska personer som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Verksamhetens omfattning saknar betydelse för bokföringsskyldigheten som sådan. Däremot är yrkesmässighet ett avgörande kriterium. Vinstsyfte behöver inte föreligga. Aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag är alltid och således oberoende av om de bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga.

I *andra stycket* undantas de som är skyldiga att föra räkenskaper enligt JBFL från bokföringsskyldighet enligt BFL. Vidare begränsas i detta stycke bokföringsplikten vid viss uthyrningsverksamhet av typiskt sett mindre omfattning. Bokföringsskyldighet föreligger bara om verksamheten kan anses som hotell-

eller pensionatrörelse eller om den omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut. I förarbetena påpekas särskilt att bokföringsskyldighet normalt inte föreligger om en jordbrukare hyr ut några torpställen eftersom en sådan uthyrning i flertalet fall får anses vara en binäring till jordbruksrörelsen.

I *tredje stycket* undantas vissa offentligrättsliga organ från bokföringsskyldighet.

I *fjärde stycket* undantas enskild näringsidkare från skyldighet att upprätta årsbokslut om bruttoomsättningen normalt understiger ett gränsbelopp motsvarande 20 gånger basbeloppet. Undantagsbestämmelsen överensstämmer i sak med 1 § andra stycket JBFL. I JBFL — som endast gäller för enskild näringsidkare — har dock ej i lagtexten särskilt markerats att undantagsregeln bara gäller för *enskild* näringsidkare.

I *första stycket JBFL* anges den personkrets som är skyldig att föra räkenskaper enligt denna lag. Skyldigheten omfattar enskilda personer och dödsbon som äger eller brukar jordbruksfastighet. När det gäller att i enskilda fall avgränsa lagens tillämpningsområde, skall ledning hämtas från skattelagstiftningen. JBFL skall tillämpas för all sådan verksamhet i vilken intäkterna skall beskattas som inkomst av jordbruksfastighet. Med enskild person som driver jord- eller skogsbruk skall även förstås dödsbo efter sådan person. I vissa fall skall emellertid ett dödsbo i skattehänseende behandlas som handelsbolag (53 § 3 mom. tredje stycket KL). Sådana dödsbon faller trots detta under JBFL:s regler och skall således inte ur bokföringssynpunkt jämställas med handelsbolag.

I *andra stycket* undantas på samma sätt som i 1 § fjärde stycket BFL näringsidkare, vars bruttoomsättning normalt understiger gränsbeloppet 20 st basbelopp från skyldighet att upprätta årsbokslut.

I *tredje stycket* dras en skiljelinje mellan BFL och JBFL. Skyldighet att föra *räkenskaper* enligt JBFL skall inte, vid tillämpning av annan lag, anses innebära att näringsidkaren är *bokföringsskyldig* enligt BFL. Den rättsliga innebörden av denna regel har uppmärksammats i avsnitt 1.4 ovan.

2 § *Bokföringsskyldigheten* skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Bokföringsskyldigheten innefattar att

2 § *Redovisningsskyldigheten* skall fullgöras på sätt som — *med iakttagande av vad som är allmänt brukligt inom jordbruks- och skogsbruksnäringarna* — överensstämmer med god redovisningssed. *Rege-*

1. till upplysning om *rörelsens* förlopp *kronologiskt och systematiskt* löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter,

2. med undantag i fall, varom föreskrivs i 1 § *fjärde stycket* till upplysning om *rörelsens* ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta *bokföringen* med årsbokslut,

3. arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

ringen 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.

Paragraferna innehåller allmänna bestämmelser om bokföringsskyldighetens innebörd.

I *första stycket BFL* föreskrivs att bokföringsskyldigheten skall fullgöras enligt god bokföringssed. Häri ligger, förutom att bokföringen skall ske enligt lag, att även praxis skall beaktas. Av avgörande betydelse för praxisutvecklingen är bokföringsnämndens avgöranden.

När det gäller *JBFL* har redovisningsskyldighetens innebörd anpassats direkt till den verksamhet som denna lag är tillkommen för att styra. Redovisningsskyldigheten skall sålunda inte endast fullgöras i överensstämmelse med god redovisningssed utan även med iakttagande av vad som är allmänt brukligt inom jord- och skogsbruksnäringen. Hänvisningen till god redovisningssed har här samma innebörd som i BFL. Bokföringsnämndens uttalanden i strikta redovisningsfrågor kommer därför att få en avgörande betydelse även för utvecklingen på jordbruksområdet.

Syftet med JBFL är emellertid, som tidigare framhållits, främst av skatterättslig natur och bokföringsnämndens uppgift är inte

att lämna anvisningar för att tillgodose taxeringsmässiga aspekter. Detta skall i stället ankomma på RSV. Genom en särskild förordning (1979:1196) har RSV bemyndigats att meddela anvisningar för hur redovisningsskyldigheten enligt JBFL skall fullgöras såvitt avser de skattemässiga intressena.

I *andra stycket i respektive lag* behandlas på enahanda sätt vad bokförings- resp. redovisningsskyldigheten innefattar. En marginell skillnad skall dock noteras. Enligt båda lagarna skall uppkomna affärshändelser löpande bokföras. I BFL föreskrivs dessutom att detta skall ske kronologiskt och systematiskt. Denna formulering saknas i JBFL. Skillnaden är inte särskilt kommenterad och torde endast vara redaktionell. Det bör i detta sammanhang påpekas att enligt 6 och 7 §§ JBFL, som i nu åsyftade avsnitt helt överensstämmer med 8 resp. 9 § BFL skall affärshändelserna bokföras i kronologisk och systematisk ordning.

Enligt båda lagarna krävs att verifikationer finns för alla bokföringsposter. Samstämmighet föreligger också mellan lagarna såvitt gäller skyldighet att avsluta räkenskapsåret med årsbokslut liksom undantag i vissa fall från denna skyldighet. Någon skillnad vad gäller arkivering av det material som hör till räkenskaperna föreligger inte heller.

3 § *Har bestämmelse som avviker från denna lag meddelats i eller med stöd av annan lag, gäller den bestämmelsen och i anslutning därtill meddelade verkställighetsföreskrifter.*

Särskilda bestämmelser finns om skyldighet att sörja för underlag för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav.

3 § *BFL* saknar direkt motsvarighet i JBFL.

Bestämmelserna i *första stycket* klargör samordningen mellan BFL och annan lagstiftning. BFL:s regler är generella. I den mån annan lagstiftning innehåller för viss verksamhet speciella regler gäller dessa och i anslutning till dem meddelade verkställighetsföreskrifter.

I *andra stycket* erinras det om att särskilda regler finns för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav.

Behov av motsvarande bestämmelser i JBFL saknas eftersom denna lag bara omfattar enskilda personer och några konkurre-

rande krav på bokföringsskyldighet inte uppställs för dessa. Samordningen med skattelagstiftningen är reglerad redan i föregående paragraf genom RSV:s anvisningsskyldighet.

4 § I bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelse räknas också den *bokföringsskyldiges* tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. *Inför bokslut* skall bokföringen härutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

3 § I bokföringen skall som affärshändelse löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom 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.

Under rubriken löpande bokföring, som återfinns i de två lagarna, anges det i 4 § *BFL* respektive i 3 § *JBFL* vad som skall noteras i bokföringen såsom affärshändelser, dvs. begreppet affärshändelse ges en legal definition. Då med detta begrepp skall förstås samma sak i de två lagarna, finns det inte anledning att här närmare gå in på denna definition. I 3 § JBFL klarläggs emellertid att endast affärshändelser *i* jordbruket, dess binäringar eller skogsbruket skall bokföras. Detta är ett förtydligande som är motiverat av att redovisningsskyldigheten åvilar en enskild person för den näring han driver men däremot inte för hans privatekonomiska transaktioner. Uttag ur verksamheten och andra transaktioner mellan näringsverksamheten och privatpersonen skall självfallet bokföras.

Båda lagarna innehåller bestämmelser att vid bokslut respektive vid räkenskapsårets utgång skall periodisering ske av fordrings- och skuldposter.

5 § Bokföringen skall för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt

4 § Bokföringen skall för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt

upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Har den *bokföringsskyldige* 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 berört 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.

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.

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 § BFL och 4 § JBFL innehåller i sak likalydande bestämmelser om verifikationer.

6 § 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 felförd 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.

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 felförd 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.

Fullständig överensstämmelse råder mellan 6 § BFL och 5 § JBFL. Paragraferna innehåller bestämmelser om införing i bokföringsböcker.

7 § Om det behövs för att ge 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).

Användes 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.

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.

I 7 § BFL ges föreskrifter om viss dokumentation till belysning av bokföringssystemet. En i alla avseenden likalydande bestämmelse finns i 16 § JBFL.

8 § 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

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.

Om endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar, som tillkännager anspråk på vederlag, förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp, kan bokföring av sådana fordringar och skulder dröja tills betalning sker, *under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed.* Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Verifikationerna för obetalda fordringar och skulder skall ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem.

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.

I 8 § BFL, som innehåller tre stycken, finns bestämmelser om grundbokföring. I första stycket anges att affärshändelser skall bokföras i kronologisk ordning och i andra stycket anges när bokföring skall ske. Dessa bestämmelser återkommer utan någon

som helst ändring i 6 § första och andra styckena JBFL.

Såväl 8 § BFL som 6 § JBFL innehåller dessutom i ett tredje stycke vissa undantagsbestämmelser från huvudregeln i andra stycket om när bokföring av fordringar och skulder skall ske. I BFL är undantaget utformat så, att om det endast förekommer ett mindre antal fakturor (eller motsvarande) och uppgår dessa inte till avsevärda belopp får bokföring av sådana fordringar och skulder anstå till dess betalning sker om detta är förenligt med god redovisningssed. Regeln tillkom vid riksdagsbehandlingen av förslaget till ny bokföringslag (LU 1975/76:15 s. 18 ff, rskr 1975/76:205). Enligt 6 § tredje stycket JBFL får — utan de inskränkningar som föreskrivs i BFL —bokföring av fordringar och skulder dröja till dess betalning sker. JBFL:s generella regler att den s. k. pärmmetoden får användas visavi bokföring av fakturor har i förarbetena (prop. 1978/79:44 s. 41) motiverats med 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 tidsintervaller upprättas av föreningarna. Systemet innebär, påpekar departementschefen, att jordbrukaren normalt anlitar ett och samma företag inte bara för leveranser av egna produkter utan också för sina inköp till verksamheten. Fakturavolymen blir i dessa fall ytterst begränsad. För de ofta mindre jordbruk som inte är anslutna till föreningsrörelsen innebär verksamhetens karaktär, att antalet fakturor och andra handlingar som innehåller anspråk på vederlag blir begränsat. Några skattemässiga hinder att använda pärmmetoden föreligger inte.

Med olika redaktionell utformning föreskrivs dessutom i båda lagarna som förutsättning för att pärmmetoden skall få användas dels att verifikationer för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras så att det fortlöpande finns en överblick över dem, dels att obetalda fordringar och skulder bokförs vid räkenskapsårets utgång.

9 § 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.

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 specifieras 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 *rörelsens* förhållanden överensstämmer med god redovisningssed.

Konton över tillgångar och skulder, vilka i huvudbokföringen *förs* i sammandrag, skall ytterligare specifieras 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.

9 § BFL innehåller bestämmelser om huvudbokföring. I sak identiska bestämmelser finns i 7 § JBFL.

10 § 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 förstoringshjälpmedel,

3. hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tagas fram i form som avses i 1 *eller* 2.

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

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 förstoringshjälpmedel,

3. hålkort, hålremsa, 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 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.

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.

I 10 § BFL ges bestämmelser om de former i vilka räkenskapsmaterialet kan föreligga. I JBFL finns motsvarande bestämmelser i 17 §. Reglerna är identiska.

11 § 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 (årsbokslut) så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Bilaga till årsbokslutet behöver dock ej återges i årsboken. Årsbokslutet och därtill hörande bilagor skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form. *Bilaga som är av särskilt vidlyftig beskaffenhet får dock upprättas i form som avses i 10 § första stycket 2. Årsbokslutet skall skrivas under av den bokföringsskyldige med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrives bokslutet av dem alla.*

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

Bestämmelser om årsbokslut finns i 11—21 §§ i BFL och i 9—15 §§ JBFL.

Det finns åter anledning att påminna om de i de båda lagarna likformiga undantagen från skyldighet att upprätta årsbokslut. (1 § fjärde resp. andra stycket BFL — JBFL). Föreligger inte sådan undantagssituation föreskrivs i 11 § första stycket BFL resp. 9 § första stycket JBFL att den löpande bokföringen för varje räkenskapsår skall avslutas med ett årsbokslut bestående av resultaträkning och balansräkning. Föreligger det behov kan särskilda bilagor upprättas. De handlingar som ingår i årsbokslutet skall upprättas på svenska i vanlig läsbar form. Balansräkning skall också upprättas när bokföringsskyldighet respektive redovisningsskyldighet inträder eller grunderna för sådan skyldighet ändras; tredje stycket respektive andra stycket i de anförda lagrummen.

Till skillnad mot i JBFL föreskrivs dessutom i BFL (11 § andra stycket) bl. a. inom vilken tid årsbokslutet skall upprättas, att det skall tas in i en bunden bok samt vara undertecknat på visst sätt. Departementschefen motiverade skillnaden på följande sätt (prop. 1978/79:44 s. 42): "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."

12 § Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden d. 1 maj—d. 30 april, d. 1 juli—d. 30 juni eller d. 1 sept.—d. 31 aug. *Föreligger synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att annan period av tolv månader skall utgöra räkenskapsår.*	**8 §** Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) skall omfatta tiden d. 1 maj—d. 30 april, d. 1 juli—d. 30 juni eller d. 1 sept.—d. 31 aug.

När *bokföringsskyldighet* inträder eller räkenskapsåret *lägges* om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader.	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 bokföringsskyldigheten upphör.	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.	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 *bokföringsskyldig* i fråga om flera *rörelser* skall använda samma räkenskapsår för *dessa*. Föreligger synnerliga skäl kan *regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer* medge *att olika räkenskapsår får användas*. För att få samma räkenskapsår för flera *rörelser* får omläggning av räkenskapsår ske utan särskilt tillstånd.	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.
Fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern.	

Identiska bestämmelser om räkenskapsåret finns i 12 § första stycket BFL och 8 § första stycket JBFL. BFL innehåller dessutom i samma stycket ett stadgande om dispensmöjlighet vad gäller räkenskapsårets längd.

I andra och tredje styckena av de nu jämförda paragraferna finns i sak identiska bestämmelser om omläggning av räkenskapsår och om brutet räkenskapsår.

Det sakliga innehållet i fjärde styckena i respektive paragrafer överensstämmer och innebär att om bokföringsskyldighet föreligger för flera rörelser skall samma räkenskapsår användas. JBFL:s regler kompliceras dock rent redaktionellt av att jordbruksverksamhet kan bedrivas jämsides med en rörelse. Är detta fallet skall samma räkenskapsår tillämpas trots att skilda lagar gäller för de skyldigheter som här regleras.

Enligt båda lagarna kan, om synnerliga skäl föreligger, tillstånd ges till avvikelse från kravet på enahanda räkenskapsår när flera verksamheter bedrivs. I JBFL sägs direkt att dispensprövningen handhas av RSV medan enligt BFL dispensrätten tillkommer regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer. Regeringen har genom förordning 1976:994 bestämt att ifrågavarande dispenser skall prövas av RSV. Samma besvärsregler gäller för de två dispensfallen — talan mot RSV:s beslut skall föras hos regeringen genom besvär. Någon saklig skillnad föreligger således inte mellan 12 § fjärde stycket BFL och 8 § fjärde stycket JBFL.

12 § BFL innehåller dessutom ett femte stycke med bestämmelser om koncernförhållanden.

13 § Med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i *rörelsen.* Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

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

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.

I 13 § första stycket BFL respektive 10 § första stycket JBFL lämnas identiska definitioner av vad som är anläggnings- respektive omsättningstillgångar. JBFL innehåller dessutom i en sista punkt i detta stycke en bestämmelse att djur skall anses utgöra omsättningstillgång, dvs. utgör varulager i verksamheten.

Även huvudreglerna om en tillgångs anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde är identiska. Dessa regler är upptagna i andra stycket i respektive paragraf. Utöver huvudregeln innehåller andra stycket i JBFL dessutom en erinran om att särskilda regler gäller beträffande djur.

I tredje stycket JBFL, som saknar motsvarighet i BFL, anges att anskaffningsvärdet för djur skall anses vara det av RSV fastställda värdet eller, om sådant värde inte fastställts, saluvärdet. Denna regel innebär ett avsteg från BFL:s princip att en omsättningstillgång skall värderas efter "lägsta värdets princip". Denna princip innebär att en tillgång i balansräkningen inte får tas upp över det lägsta av två eller flera på visst sätt bestämda värden. BFL:s värderingsregel är främst utformad med hänsyn till borgenärsintressena medan JBFL:s avvikande regel har sin grund i taxeringsmässiga synpunkter.

I tredje stycket JBFL finns vidare speciella regler beträffande vissa tillgångar för vilka ingångsvärde fastställts vid taxeringen vid övergång till bokföringsmässig redovisning samt tillgångar som efter övergången förvärvats genom benefika fång.

14 § Omsättningstillgång tages upp till högst anskaff-

11 § Omsättningstillgång tages upp till högst anskaff-

ningsvärdet. *Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången dock ej tagas upp över detta verkliga värde.*

Såsom verkliga värdet av omsättningstillgång anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Om varulager upptages till lägre värde än det i första stycket medgivna högsta värdet, skall skillnaden upptagas som lagerreserv.

Omsättningstillgång får tagas upp över anskaffningsvärdet, om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed.

ningsvärdet. *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.

Regler om värdering av omsättningstillgångar finns i 14 § BFL och 11 § JBFL. Reglerna skiljer sig åt på väsentliga punkter. Gemensamt är att en omsättningstillgång skall tas upp till högst anskaffningsvärdet.

I BFL föreskrivs att om tillgångens verkliga värde är lägre än anskaffningsvärdet så får tillgången inte tas upp över detta det verkliga värdet. Man skall således följa vad som inom affärsbokföringen brukar kallas det lägsta värdets princip.

I andra stycket BFL finns regler om vad som skall anses vara det verkliga värdet på en omsättningstillgång, dvs. vilket värde som skall ställas mot anskaffningsvärdet när det lägsta värdet på

omsättningstillgången skall bestämmas. I första hand skall anskaffningsvärdet ställas mot nettoförsäljningsvärdet. Jämförelse kan också få ske med återanskaffningsvärdet eller annat värde om detta är förenligt med god bokföringssed.

I JBFL finns ingen motsvarighet till dessa regler. I stället innehåller JBFL en särskild regel att djur, jordbruks- och skogsprodukter samt annat varulager inte får tas upp till lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena.

I tredje respektive andra stycket av de nu jämförda paragraferna finns regler om lagerreserv. Om ett varulager tas upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet — eller i förekommande fall det verkliga värdet — skall skillnaden enligt 14 § tredje stycket BFL redovisas som lagerreserv. Som lagerreserv skall, enligt 11 § andra stycket JBFL, redovisas skillnaden mellan anskaffningsvärdet — eller, i fråga om andra inköpta varor än djur, anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans — och det lägre värde som varulagret tagits upp till.

Den i 14 § fjärde stycket BFL upptagna regeln att en omsättningstillgång får tas upp över anskaffningsvärdet endast om särskilda skäl föreligger, saknar motsvarighet i JBFL. Den restriktivitet som regeln ger uttryck för är motiverad av borgenärsintressena.

15 § Anläggningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för värdehöjande *förbättring* av tillgången, vilka nedlagts under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare räkenskapsår. *I andra fall än som avses i fjärde stycket och 16 § andra stycket får anläggningstillgång ej tagas upp till högre värde än det, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning.*

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.*

På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, skall årligen avskrivning ske med minst belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan, om ej tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven.

Har värdet av anläggningstillgång varaktigt gått ned, skall nedskrivning ske med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed.

Anläggningstillgång, som äger ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, får upptagas till högst detta värde, om det belopp varmed uppskrivning sker användes till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för sådan utjämning. Fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, får dock ej uppskrivas över taxeringsvärdet.

I 15 § BFL och 12 § JBFL ges regler om värdering av anläggningstillgångar. Grundregeln i båda lagarna är att en anläggningstillgång får tas upp högst till anskaffningsvärdet och att i detta värde får inräknas utgifter för förbättringar av tillgången. I båda lagarna finns vidare bestämmelser för att reglera att inte en anläggningstillgång obemärkt tas upp till ett högre värde än i tidigare balansräkning. BFL innehåller således i princip ett förbud att ta upp en tillgång till ett högre värde om inte annan anläggningstillgång samtidigt skrivs ned med motsvarande belopp (15 § fjärde stycket BFL). Fordran, som är anläggningstillgång, får dock alltid tas upp till sitt beräknade värde (16 § andra stycket BFL). Enligt JBFL får en anläggningstillgång inte tas upp

till högre värde om det inte anges med vilket belopp höjning skett (12 § första stycket sista punkten JBFL).

I 15 § andra och tredje styckena BFL finns regler om avskrivning enligt avskrivningsplan samt regler då särskild nedskrivning skall ske. Någon motsvarighet till dessa regler finns inte i JBFL. Det har inte ansetts erforderligt från taxeringsmässiga synpunkter att föreskriva något om nedskrivning.

Båda lagarna innehåller särskilda regler om det värde som fast egendom får tas upp till. I JBFL (första stycket andra punkten) sägs att fast egendom får tas upp till taxeringsvärdet även om detta överstiger anskaffningsvärdet. I BFL (fjärde stycket sista punkten) stadgas att fast egendom inte får skrivas upp över taxeringsvärdet.

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

Fordran som är anläggningstillgång får tagas upp till sitt beräknade värde, även om fordringen såsom osäker eller värdelös tagits upp till lägre belopp eller utelämnats i närmast föregående balansräkning.

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

Identiska regler om hur en fordran skall tas upp finns i de två lagarna (16 § första stycket BFL och 13 § JBFL). I BFL finns dessutom (16 § andra stycket) den tidigare nämnda regeln att en fordran som är anläggningstillgång får tas upp till sitt beräknade värde även om fordran såsom osäker tidigare tagits upp till ett lägre värde.

17 § *Har den bokföringsskyldige övertagit rörelse mot vederlag som överstiger det behållna värdet av de övertagna tillgångarna, får skillnaden tagas upp som anläggningstillgång till den del den representerar affärsvärde (goodwill). Denna tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en tiondel.*

Utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande får tagas upp som anläggningstillgång, om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Sådan tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en femtedel, om ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del får anses överensstämma med god redovisningssed.

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av långfristigt lån får, om beloppen ej omedelbart redovisas såsom kostnad, avskrivas enligt lämplig avskrivningsplan under tiden till dess skulden förfaller till betalning.

17 § BFL innehåller i första stycket regler om hur s. k. goodwillvärde skall behandlas när en rörelse övertagits. I andra stycket finns regler om s. k. organisationskostnader, dvs. kostnader för bl. a. forskning, utveckling och marknadsföring. I tredje stycket finns regler om avskrivning av kapitalrabatter och emissionsutgifter.

JBFL saknar, av naturliga skäl, motsvarande regler.

18 § BFL Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i *rörelsen* under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till *rörelsens* förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.

För resultaträkningen *användes* med de avvikelser som betingas av *rörelsens* art och omfattning nedan intagna schema. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. Annan uppställningsform får användas *endast* om *under räkenskapsåret i medeltal mindre än tio anställda sysselsatts i rörelsen och uppställningsformen* uppfyller de krav som anges i första stycket.

Rörelsens intäkter
Försäljningssumman
Övriga *rörelseintäkter*
— *Rörelsens* kostnader
Rörelseresultat före avskrivningar

— Avskrivningar
Rörelseresultat 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 *och skatt*

± Bokslutsdispositioner
Förändringar i lagerreserv
Förändringar i investeringsfonder *och liknande fonder, var för sig*
Övriga bokslutsdispositioner, var för sig
Resultat före skatt

— *Skatt*
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.

14 § JBFL 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. Kompletterade 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.

Bestämmelser om resultaträkningen finns i 18 § BFL respektive 14 § JBFL. Som huvudregel anges att redovisningen skall ske i olika huvudavsnitt med en strikt åtskillnad mellan poster av olika karaktär i rörelsens ekonomi. Resultatet räknas ut etappvis och påverkas sålunda successivt av varje huvudavsnitt som förs in i uträkningen. Denna uppställning, den så kallade staffelformen, skiljer sig från den traditionella kontoformen som, i vart fall tidigare, dominerade. Med hänsyn till den stora utbredning som kontoform av tradition haft, är staffelformen dock inte obligatorisk. Undantagsreglerna från staffelformen är något olika utformad i de två lagarna. I BFL (18 § andra stycket) tillåts annan uppställning än staffelformen endast om det under räkenskapsåret i medeltal varit mindre än tio personer sysselsatta i rörelsen och den alternativa uppställningen på ett tillfredsställande sätt redovisar hur räkenskapsårets resultat uppstått. Enligt JBFL kan en alternativ uppställningsform väljas redan om kravet på en tillfredsställande redovisning av hur räkenskapsårets resultat uppkommit, uppnås.

Det schema för resultaträkningen som är angivet i 14 § andra stycket JBFL överensstämmer i huvudsak med motsvarande

schema i 18 § andra stycket BFL. I båda fallen har uppställningarna formen av ramar och anger alltså inte uttömmande de poster som kan förekomma. Utöver några terminologiska skillnader bör noteras att i BFL:s schema skall som årsresultat anges resultatet efter skatt. Sedan i förekommande fall den skatt som belöper på företaget för årets resultat dragits ifrån i resultaträkningen framkommer som sista post det redovisade årsresultatet, dvs. nettovinsten eller förlusten för räkenskapsåret. Enligt JBFL:s schema redovisas årsresultatet före skatt.

Nettointäkter av jordbruksfastighet påverkas enligt KL:s regler även av insättningar och uttag på skogskonto. Emellertid innehåller inte JBFL i detta sammanhang några speciella regler för sådana insättningar och uttag eftersom dessa transaktioner inte är att hänföra till kostnader eller intäkter i verksamheten. Bokföringsmässigt är det blott fråga om insättningar respektive uttag på ett bankkonto.

19 § BFL Balansräkningen skall i sammandrag redovisa *rörelsens samtliga* tillgångar och skulder samt eget kapital i *rörelsen* på balansdagen. *Ställda panter och ansvarsförbindelser skall upptagas inom linjen.*

För balansräkningen användes med de avvikelser som betingas av *rörelsens* art och omfattning nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över *rörelsens* 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. *Varulager*
9. Förskott till leverantörer

II *Spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond och liknande fonder, var för sig*

III Anläggningstillgångar
1. *Aktier och andra andelar*
2. *Obligationer och andra värdepapper*
3. *Lån till delägare och denne närstående personer*
4. *Andra fordringar*
5. *Förskott till leverantörer*
6. *Patent och liknande rättigheter*
7. *Hyresrätt och liknande rättigheter*
8. *Goodwill, som avses i 17 § första stycket*
9. *Oavskriven utgift, som avses i 17 § andra stycket*
10. *Skepp*
11. *Maskiner, inventarier och dylikt*
12. *Byggnader*
13. *Fast egendom, som ej är maskin eller byggnad*

B Skulder och eget kapital

I Kostfristiga skulder
1. Växelskulder
2. Leverantörskulder
3. *Skatteskulder*
4. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
5. Övriga kortfristiga skulder
6. Förskott från kunder

II Långfristiga skulder
1. Avsatt till pensioner
2. Andra långfristiga skulder

III Obeskattade reserver
1. Lagerreserv
2. Investeringsfonder *och liknande fonder, var för sig*
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

C *Ställda panter m. m.*
1. *Inteckningar i fast egendom, företagsinteckningar och andra inteckningar, varje slag för sig*
2. *Andra ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig, med angivande av de belastade tillgångarnas värde enligt balansräkningen*

D *Ansvarsförbindelser*
1. *Diskonterade växlar*
2. *Borgensförbindelser och övriga ansvarsförbindelser*
3. *Pensionsåtaganden som ej upptagits bland skulderna och ej har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet*

15 § JBFL 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.

Bestämmelser om balansräkningens specificering finns i 19 § BFL respektive i 15 § JBFL. Även dessa bestämmelser är med några terminologiska avvikelser i sak lika.

I schemat skall enligt BFL under posten A II redovisas tillgångar på spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond och liknande fonder. Olika fondmedel skall redovisas var för sig. Enligt JBFL skall i denna post (A II) redovisas tillgångar på skogskonto.

Anläggningstillgångarna under punkten A III är i BFL uppdelade i ett betydligt större antal underrubriker än vad som är fallet i JBFL. Rubrikerna är dessutom anpassade till de förhållanden som är typiska för respektive lags tillämpningsområde.

Under punkten B märks att i BFL anges att bland kortfristiga skulder skall skatteskulder redovisas. Någon motsvarighet till denna punkt finns inte i JBFL.

JBFL saknar i sitt schema punkten C "Ställda panter m. m." samt punkten D "Ansvarsförbindelser". Dessa poster är främst av intresse ur borgenärssynpunkt och har därför inte ansetts nödvändiga ur de synpunkter som JBFL är avsedd att tillgodose.

20 § *I resultaträkningen och på balansräkningen skall ytterligare, anpassat efter rörelsens förhållanden, lämnas uppgifter och upplysningar om*
1. grunderna för värdering av tillgångar och skulder med angivande av sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet,
2. grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med angivande av betydelsefulla ändringar i dessa grunder,
3. uppskrivning av anläggningstillgångar som verkställts för räkenskapsåret med angi-

vande av uppskrivningsbeloppet och dess användning,
4. annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

De uppgifter och upplysningar som avses i första stycket får intagas i noter, om tydliga hänvisningar göres vid de poster i bokslutshandlingarna, till vilka de hänför sig.

I 20 § BFL finns bestämmelser att i resultaträkningen och balansräkningen skall det lämnas uppgifter om värderings- eller avskrivningsgrunderna ändrats, om uppskrivning när sådan förekommit samt om andra förhållanden som är av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat.

Någon motsvarighet till dessa bestämmelser finns inte i JBFL. Det är då att märka att de anmärkningar i årsbokslutet som skall ske enligt 20 § BFL främst är tillskapade för att skydda borgenärsintressena. Vidare saknar JBFL, som framgår av 12 § JBFL jämfört med 15 § BFL, väsentligen utrymme för de variationer i värderingen som skall påtalas enligt 20 § BFL.

21 § *Enskild näringsidkare samt varje delägare som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser skall till årsbokslutet foga sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Sammanställningen får utgöras av förmögenhetsbilaga till allmän självdeklaration, i förekommande fall kompletterad med hänsyn till förändringar i förmögenhetsläget som inträffat före balansdagen.*

Om enskild näringsidkare driver mer än en rörelse, skall uppgift om balansomslutning, årsresultat och eget kapital i varje annan rörelse tagas upp i bilaga till årsbokslutet. Samtliga rörelser får också var för sig redovisas i samma årsbok.

I 21 § BFL föreskrivs att en enskild näringsidkare till årsbokslutet skall foga en sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Denna sammanställning kan ha formen av den skattskyldiges förmögenhetsbilaga till självdeklarationen. Bakgrunden till denna bestämmelse är att det ur borgenärssynpunkt kan riktas invändningar mot att det görs åtskillnad mellan rörelsen och den enskilde näringsidkaren när den bokföringsskyldige själv fritt kan bestämma vad han vill hänföra till rörelsekapitalet. I en sådan situation kan rörelsens ställning inte bedömas tillfredsställande utan att hänsyn också tas till näringsidkarens privata tillgångar och skulder. Samtidigt kan i resultaträkningen inte redovisas intäkter och kostnader som inte hör till rörelsen. En balansräkning, som skall vara en resultatutredningsbalans och stå i samklang med resultaträkningen kan då inte heller innefatta privata tillgångar och skulder. Den lösningen har därför valts, att de privata förmögenhetsförhållandena skall redovisas självständigt.

JBFL har inga motsvarande regler eftersom årsredovisningen enligt denna lag inte är avsedd att tillgodose borgenärsintressena.

22 § Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt 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 *rörelsens* ekonomiska förhållanden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material enligt 10 § första stycket 3 upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt *föres* över till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall

18 § Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt 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 förstoringshjälpmedel.

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 mikrofilmas 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.

Tillstånd som avses i tredje stycket medges dock av bankinspektionen eller försäkringsinspektionen när det gäller rörelse som står under respektive myndighets tillsyn.

tillåta, att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstöres före utgången av den i första stycket angivna tiden. Materialet skall därvid under betryggande former mikrofilmas 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.

De två lagarna har identiska bestämmelser om arkivering av bokföringsmaterialet; 22 § första—tredje styckena BFL respektive 18 § JBFL. Bestämmelserna i fjärde stycket BFL avser några speciella rörelseformer, nämligen sådana som står under bank- respektive försäkringsinspektionens tillsyn. JBFL saknar av naturliga skäl motsvarighet till dessa bestämmelser.

23 § Mot myndighets beslut enligt denna lag föres talan hos regeringen genom besvär.

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

De båda lagarna avslutas med identiska bestämmelser om besvär.

2.2 Sammanfattning

Av den paragrafvisa jämförelsen framgår att en betydande samstämmighet råder mellan BFL och JBFL. Samstämmigheten blir än större om man enbart betraktar det fall där årsbokslut ej är obligatoriskt.

Följande sakliga skillnader kan noteras.

Skyldighet att föra räkenskaper enligt JBFL innebär inte att näringsidkaren är bokföringsskyldig enligt BFL (1 § tredje stycket JBFL).

Förutsättningarna för att få använda den s. k. pärmmetoden vid bokföring av fakturor skiljer sig åt i de två lagarna (8 § tredje stycket BFL resp. 6 § tredje stycket JBFL). Skillnaden är, sakligt sett, liten.

Årsbokslut skall enligt 11 § andra stycket BFL upprättas inom sex månader och tas in i en bunden bok (årsbok). Det skall även undertecknas av den bokföringsskyldige. Motsvarande regler saknas i JBFL.

Enligt 12 § första stycket BFL finns särskilda dispensregler för brutet räkenskapsår. Skillnaden mellan 12 § fjärde stycket BFL och 8 § fjärde stycket JBFL är en följd av de särskilda redovisningsreglerna för jordbrukare.

I 10 § första stycket JBFL anges explicit att djur är en omsättningstillgång. I tredje stycket definieras vidare anskaffningsvärdet för djur, driftsbyggnad m. m. på ett sätt som avviker från BFL:s generella regler.

De båda lagarna skiljer sig åt beträffande till vilket värde en omsättningstillgång skall tas upp (14 § BFL och 11 § JBFL). Skillnader föreligger även beträffande värderingen av anläggningstillgångar (15 § BFL och 12 § JBFL). Skillnaderna är betingade av fiskala intressen. Dessa skillnader aktualiseras endast om årsbokslut skall upprättas.

3 Förslag

3.1 Allmänna överväganden

Tre skäl har åberopats för en särskild jordbruksbokföringslag: borgenärsintressena är inte så framträdande, jordbrukare bör inte drabbas av de "civilrättsliga verkningar" som följer med bokföringsskyldighet samt redovisningsskyldigheten för enskilda jordbrukare är främst motiverad av fiskala intressen.

Det kan äga sin giltighet att borgenärsintresset inte är lika framträdande vid jordbruksdrift som vid annan näringsverksamhet. Om skillnaden är så stor att jordbruksdriften bör uteslutas från det generella redovisningssystemet kan dock ifrågasättas. Jordbruksdrift är i dag en påtaglig kapitalintensiv verksamhet och behovet av insatsvaror och externa tjänster är inte obetydligt. Även enskilda jordbrukare torde i viss utsträckning ha anställd personal. JBFL och BFL är, som framgått av avsnitt 2, i väsentliga delar lika. Ett fullständigt beaktande av borgenärsintressena även vid jordbruksdrift torde inte i något väsentligt avseende komplicera bokföringen för den enskilde jordbrukaren.

Som framgått av avsnitt 1.4 torde det knappast följa så specifika "civilrättsliga verkningar" av bokföring enligt BFL (eller 1929 års bokföringslag) att detta i sig utgör ett argument för ett speciellt redovisningssystem för enskilda jordbrukare.

De, i förhållande till BFL:s bestämmelser, särskilda redovisningsregler för enskilda jordbrukare som erfordras av fiskala intressen bör huvudsakligen kunna tillgodoses genom hänvisningar till skattelagstiftningen. De fiskala särintressena är i vart fall ej så omfattande att dessa i sig motiverar en särskild jordbruksbokföringslag.

Mot bakgrund av nu redovisade slutsatser synes det ändamålsenligt att BFL omfattar även enskild person som äger eller brukar jordbruksfastighet och som har inkomst från fastigheten.

BFL:s regelsystem täcker ur bokföringsmässig synpunkt i och för sig de situationer som är reglerade i JBFL. Det kan emellertid ifrågasättas om några av de bestämmelser som intagits i JBFL i

avsikt att underlätta redovisningsrutinerna för den enskilde jordbrukaren bör överföras till BFL. Prövningen av i vilken utsträckning jordbruksintressena särskilt bör tillgodoses faller dock utanför denna jämförelse.

3.2 Förslag till vissa justeringar i BFL vid en samordning av BFL och JBFL

1 § BFL — 1 § JBFL

Den begränsning av BFL:s tillämpningsområde som sker i 1 § andra stycket med avseende på den som är redovisningsskyldig enligt JBFL utgår.

Undantagsbestämmelsen i 1 § fjärde stycket JBFL bör inte föras över till BFL. Skulle det anses önskvärt att i något avseende begränsa "de civilrättsliga verkningarna" bör detta i så fall ske i ifrågavarande lag. En enskild jordbrukare kommer inte, med nu föreslagen ordning, att betraktas som köpman i köplagens eller kommissionslagens mening, eftersom bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag inte förelegat. Inte heller skall någon införing ske i handelsregistret. Däremot kommer de speciella reglerna för bokföringsskyldiga i konkurslagen, ackordslagen, årsredovisningslagen samt i lagen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen att gälla även en enskild jordbrukare, såvida inte undantag sker i dessa lagar. Detta bör övervägas i särskild ordning. Bestämmelserna i 11 kap. 5 § BrB om bokföringsbrott kommer att omfatta även enskilda jordbrukare.

I avsnitt 1.4 har påpekats att man i vissa författningar varit tvungen att klargöra att bestämmelserna i ifrågavarande författning gäller såväl vid bokföringsskyldighet enligt BFL som redovisningsskyldighet enligt JBFL. Med nu diskuterad lösning kan dessa författningar förenklas.

2 § BFL — 2 § JBFL

I begreppet "överensstämmer med god redovisningssed" bör kunna inrymmas "vad som är allmänt brukligt inom jord- och skogsbruksnäringarna". En justering av BFL synes därför överflödig.

Bestämmelsen i första stycket JBFL om anvisningsrätt för redovisningsskyldighetens fullgörande är direkt föranledd av JBFL:s anknytning till skatteområdet.

4, 5, 6, 7 §§ BFL — 3, 4, 5, 16 §§ JBFL

Inga justeringar erfordras.

8 § BFL — 6 § JBFL

Reglerna om den s. k. pärmmetoden i 8 § tredje stycket BFL är mer restriktiv än motsvarande bestämmelser i JBFL. Anses det väsentligt att bibehålla JBFL:s mer liberala bestämmelser för enskilda jordbruksägare, kräver detta en ändring i BFL. Ett förslag har utarbetats.

9, 10 §§ BFL — 7, 17 §§ JBFL

Inga justeringar erfordras.

11 § BFL — 9 § JBFL

Det saknas anledning att bibehålla särskilda formaliaregler för enskilda jordbrukare. Är jordbruksverksamheten av sådan omfattning att årsbokslut skall upprättas, bör samma krav i fråga om formalia kunna ställas på en jordbrukare som på annan näringsidkare. Någon justering av 11 § BFL erfordras således ej.

12 § BFL — 8 § JBFL

Dispensmöjligheten enligt 12 § första stycket BFL är, mot bakgrund av vad som uttalats i förarbetena, helt ointressanta för en enskild näringsidkare. Tillämpningen av dispensreglerna skulle således inte påverkas av en samordning.

Grunden för den särreglering som finns i § JBFL faller bort vid en samordning.

13 § BFL — 10 § JBFL

Av den grundläggande definitionen i 13 § första stycket första meningen BFL framgår att det inte är en tillgångs natur som i och för sig är avgörande för om den skall betraktas som anläggnings- eller omsättningstillgång utan avgörande är avsikten med innehavet. För en jordbrukare som driver djurskötsel kan måhända tveksamhet uppkomma hur djuren skall klassificeras i bokföringssammanhang. För att undanröja tveksamheten kan det försvaras att legaldefinitionen i 11 § första stycket JBFL överförs till BFL. Samtidigt bör dock påpekas att rubriceringssvårigheter även föreligger i andra näringar utan att detta motiverat legaldefinitioner.

I 10 § tredje stycket JBFL finns bl. a. särskilda bestämmelser om anskaffningsvärdet för djur. Bestämmelsen är motiverad av JBFL:s fiskala målsättning och helt anpassad till skattelagstiftningen, jfr punkt 2, tredje stycket, av anvisningar till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Målsättningen bör vara, som tidigare framhållits, att skattemässigt betingade

regler införs i skattelagstiftningen. En annan sak är att det även ur redovisningssynpunkt kan anses ändamålsenligt med en särreglering beträffande djur. Här bör dock anmärkas att det i gällande rätt inte ansetts erforderligt med särreglering av anskaffningsvärdet för djur inom rennäringen och annan djuruppfödning som ej är jordbruk samt jordbruk som drivs av juridisk person, dvs. näringar som är bokföringsskyldiga enligt BFL.

Ett förslag till särreglering har utarbetats.

10 § andra stycket JBFL innehåller vidare särskilda regler beträffande driftbyggnader och inventarier som anskaffats före övergången till bokföringsmässig redovisning. Vid en samordning av BFL och JBFL torde denna fråga bäst regleras i övergångsbestämmelserna.

14 § BFL — 11 § JBFL

Regeln i 11 § JBFL att vissa tillgångar inte får tas upp till lägre värde än vad som överensstämmer med det vid taxeringen gällande lägsta värdet är betingad av lagens fiskala inriktning. Denna särreglering måste ifrågasättas vid en samordning.

Förslag hur en särreglering rent redaktionellt kan uppnås redovisas dock.

15 § BFL — 12 § JBFL

Inte heller när det gäller frågan till vilket värde en anläggningstillgång skall tas upp bör de fiskala intressena vad gäller enskilda jordbrukare tillgodoses inom ramen för bokföringslagstiftningen. Anses detta önskvärt, måste 15 § BFL kompletteras med regler motsvarande dem som finns i 12 § JBFL. En samordning utan särregler för enskilda jordbrukare leder vidare till krav på avskrivning enligt avskrivningsplan samt skyldighet att skriva ner anläggningstillgång som varaktigt förlorat värde. Om detta är en önskvärd effekt av en samordning kräves rättspolitiska överväganden. Något förslag till omredigering av 15 § har ej upprättats.

16 § BFL — 13 § JBFL

BFL:s bestämmelser behöver ej justeras.

17 § BFL

Bestämmelsen behöver ej kompletteras.

18 § BFL — 14 § JBFL

En enskild jordbrukare torde endast undantagsvis ha mer än tio anställda. Är antalet mindre, får enligt BFL annan uppställnings-

form än staffelformen användas under samma villkor som enligt JBFL, dvs. om det på ett tillfredsställande sätt framgår hur räkenskapsårets resultat uppkommit. Något skäl att komplettera BFL torde därför knappast föreligga.

Den skillnad i specificeringsgrad som finns mellan BFL och JBFL är inte sådan, att den motiverar att särbestämmelser om enskilda jordbrukare tas in i BFL. Vid en samordning av JBFL och BFL kan det å andra sidan finnas anledning att kritiskt pröva den specificeringsgrad som nu finns i BFL. Med skatt i uppställningen i 18 § förstås den skatt som belöper på företaget.

19 § BFL — 15 § JBFL

Borgenärsintressena bör beaktas även beträffande enskilda jordbrukare. Vid en samordning av de två lagarna bör något undantag inte ske från skyldigheten att redovisa ställda ansvarsförbindelser.

Det kan övervägas om balansschemat i förtydligande syfte bör kompletteras med rubriker hämtade från JBFL. I vart fall bör anges att skogskonto skall redovisas under rubriken A II.

20, 21, 22, 23 §§ BFL — 18, 19 §§ JBFL

Några justeringar erfordras ej om målsättningen är att borgenärsintresset skall tillgodoses även såvitt gäller enskilda jordbrukare.

3.3 Upprättade lagförslag

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §
Näringsidkare	näringsverksamhet.
Den som är skyldig att för inkomst av jordbruksfastighet föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) är ej bokföringsskyldig för inkomsten enligt denna lag. Hyr enskild person, dödsbo, stiftelse eller ideell förening ut byggnad eller del av byggnaden föreligger bokföringsplikt på grund därav endast om verksamheten	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.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad.

Staten ..... denna lag.

Bestämmelserna ..... affärssed.

8 §

Affärshändelserna ..... post.

Kontanta ..... affärssed.

Om endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar, som tillkännager anspråk på vederlag, förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp, kan bokföring av sådana fordringar och skulder dröja tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Verifikationer för obetalda fordringar och skulder skall ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns.

Bokföring av fakturor eller andra handlingar som tillkännager anspråk på vederlag får dröja till dess betalning sker om

1. det är förenligt med god redovisningssed samt antalet är ringa och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp,

2. bokföringsskyldigheten åligger enskild person i egenskap av ägare eller brukare av jordbruksfastighet.

Uppskjuts enligt tredje stycket bokföringen skall verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem. Vid räkenskapsårets slut skall samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

13 §

Med anläggningstillgång Med anläggningstillgång

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.	förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. *Djur, som ingår i jordbruksnäring, är att anse som omsättningstillgång.*
Med en ..... utgång (balansdagen).	
	Med anskaffningsvärde för djur förstås av riksskatteverket fastställt värde eller, om dylikt värde ej fastställts, allmänna saluvärdet.
14 §	
Omsättningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången dock ej tagas upp över detta verkliga värde.	*Annan* omsättningstillgång *än som sägs i andra stycket* tages upp till högst anskaffningsvärdet. Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången dock ej tagas upp över detta verkliga värde.
	Djur, jordbruks- och skogsprodukter samt annat varulager i jordbruksnäring får, om näringen drivs av enskild person, inte tas upp till lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena.
Såsom verkligt ..... redovisningssed.	
Omsättningstillgång får tagas upp över anskaffningsvärdet, om särskilda omständigheter föreligger och det kan an-	*Annan* omsättningstillgång *än som sägs i andra stycket* får tagas upp över anskaffningsvärdet, om särskilda omstän-

ses tillåtet enligt god redovisningssed.

digheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed.

Prop. 1972:120
(s. 207 ff)

Värdeminskning av inventarier

Kommitténs förslag innebär att avdrag för värdeminskning av inventarier i jordbruk får ske enligt tre skilda avskrivningsmetoder. Skattskyldig skall nämligen enligt förslaget som hittills få tillämpa planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning, men därjämte har kommittén, framför allt med tanke på de mindre jordbruken, konstruerat ett tredje alternativ, restvärdeavskrivning. Nuvarande regler för planenlig och räkenskapsenlig avskrivning föreslås kvarstå oförändrade. Sålunda krävs för rätt till räkenskapsenlig avskrivning bl. a. att den skattskyldige har s. k. dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto. Restvärdeavskrivningen innebär enligt förslaget att avskrivning får ske med upp till 20 % av inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets utgång ökat med anskaffningskostnaden för inventarier, som inköpts under beskattningsåret, och minskat med erhållen ersättning för inventarier, som sålts eller förlorats under beskattningsåret. Kommittén har inte ansett anledning föreligga att kombinera restvärdeavskrivningen med någon kompletteringsregel baserad på lineär avskrivning. Avskrivning av inventarier i jordbruket bör enligt förslaget ske endast beträffande inventarier med längre varaktighetstid än tre år. I de fall varaktighetstiden för anskaffade inventarier bedöms vara högst tre år, s. k. korttidsinventarier, bör anskaffningskostnaden enligt kommitténs förslag få dras av på en gång som omkostnad.

Den räkenskapsenliga avskrivningen, som tillkom år 1955, var i första hand avsedd att ersätta den tidigare gällande fria avskrivningsrätten för vissa kategorier skattskyldiga. Metoden är den mest använda avskrivningsmetoden i rörelse och vid de jordbruk där inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta sammanhänger med de uppenbarliga fördelar metoden ger. Den är nämligen enkel och smidig i tillämpningen och ger den skattskyldige möjlighet att själv bestämma avskrivningsbeloppet inom ramen för vad som maximalt kan komma i fråga. Vidare behövs inte någon särskild avskrivningsplan. Däremot krävs, som nyss nämnts, att den skattskyldige har s. k. dubbel bokföring med vinst- och förlustkonto samt vidare att tillstånd till avskrivningsmetoden föreligger från skattemyndigheternas sida.

Det redovisningssystem som här är aktuellt bör enligt min

mening kunna principiellt sett tillämpas av alla jordbrukare och således för jordbruksförhållanden, som utmärks av att inventarieuppsättningen är skiftande och oenhetligt sammansatt. Åtskilliga jordbrukare torde komma att använda s. k. enkel bokföring. Enligt nuvarande regler skulle därför dessa jordbrukare vara hänvisade till den planenliga avskrivningen. Denna metod måste emellertid anses mindre lämplig som metod för avskrivning av inventariebeståndet i ett jordbruk. För jordbrukare utan vana vid bokföring är det då väsentligt att reglerna blir så enkla som möjligt. Vidare är den planenliga avskrivningsmetoden relativt svårbemästrad. Det är alltså påkallat med en ändring av nuvarande 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 variera avskrivningsbeloppen med hänsyn till årsresultatet. Detta mål skulle i och för sig kunna nås genom att göra den räkenskapsenliga avskrivningen tillämplig för alla bokföringsmässigt redovisande jordbrukare, oberoende av om den skattskyldiges bokföring avslutats med vinst- och förlustkonto eller ej. En sådan ordning skulle emellertid ge upphov till kontrollproblem, som måste lösas för att inte risken för skatteundandragande skall bli för stor. Jag är inte beredd att i detta sammanhang föreslå att rätten till räkenskapsenlig bokföring sträcks ut till alla bokföringsmässigt redovisande jordbrukare. Jag ansluter mig således i stället till kommitténs uppfattning att en alternativ avskrivningsmetod bör tillskapas, 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 föreslagits är den s. k. restvärdeavskrivningen. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst genom avsaknad av en kompletteringsregel, baserad på lineär avskrivning. Vidare har kommittén föreslagit en högsta tillåten avskrivning med 20 %.

Med hänsyn till kravet på enkelhet och lättillämplighet anser jag i likhet med kommittén att metoden inte skall kompliceras med någon sådan kompletteringsregel. Tillämpningen av en sådan regel skulle nämligen kräva dels att inköp och försäljning av inventarier kontinuerligt noteras, dels att förteckning förs över aktuella inventarier. En sådan inventarieredovisning torde ställa för stora anspråk på flertalet jordbrukare i fråga om bokföring.

Underlaget för högsta tillåtna avskrivning bör vara inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång. Detta restvärde skall dock ökas med anskaffningskostnaderna för inventarier som inköpts under beskattningsåret och minskas

med ersättning som utgör vederlag för inventarier som försålts eller förlorats under beskattningsåret. Den ersättning som utgör vederlag för sålda eller förlorade inventarier skall enligt såväl nuvarande regler som förslaget tas upp som intäkt vid taxeringen. Å andra sidan bör det belopp 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 kontraktsstadiet. 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 alltså anskaffningskostnaden inte ingå i avskrivningsunderlaget. Anskaffningskostnaden skall i stället dras av i sin helhet. Någon rätt till avdrag vid utrangering av inventarier i annat fall bör emellertid inte finnas.

Valet av procentsats för högsta tillåtna avskrivning vid restvärdeavskrivning bör bestämmas av den genomsnittliga varaktighetstiden för jordbruksinventarier. Hänsyn 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 avdragsrätt uppnås 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 f. 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 riksskatteverket att avpassa deklarationsblankettens utformning så att denna skyldighet kan iakttagas. Vidare bör idkare av jordbruk eller skogsbruk vara skyldiga att vid deklarationen foga avskrift av balansräkningen för beskattningsåret. Motsvarande bör i förekommande fall också gälla i fråga om vinst- och förlusträkning. Rörelseidkare har redan nu sådan skyldighet.

Statens offentliga utredningar 1984

Kronologisk förteckning

1. Sociala aspekter på regional planering. I.
2. Värdepappersmarknaden. Fi.
3. Domstolar och eko-brott. Ju.
4. Långtidsutredningen. LU 84. Huvudrapport. Fi.
5. Sektorstudier. LU 84. Bilagedel 1. Fi.
6. Särskilda studier. LU 84. Bilagedel 2. Fi.
7. Långtidsutredningen. LU 84. Bilagedel 3. Fi.
8. Näringstillstånd. Ju.
9. Förslag till lag om Kooperativa föreningar. I.
10. Kompletterande motståndsformer. Fö.
11. Rösträtt och medborgarskap. Ju.
12. Rösträtt och medborgarskap. Bilaga. Ju.
13. Samordnad narkotikapolitik. S.
14. RF 10:5. Ju.
15. Ekonomisk brottslighet i Sverige. Bakgrund, övervägande, åtgärder. Ju.
16. Förvärv i god tro. Ju.
17. Sveriges internationella transporter. K.
18. Arbetsmarknadsstriden I. A.
19. Arbetsmarknadsstriden II. A.
20. Datorer och arbetslivets förändring. A.
21. Förenklad självdeklaration. Fi.
22. Panträtt. Ju.
23. Folkbibliotek i Sverige. U.
24. En bättre information om kemiska produkter. Jo.
25. Ny konsumentköplag. Ju.
26. Ny Banklagstiftning. Del 1. Bankrörelselag. Fi.
27. Ny Banklagstiftning. Del 2. Bankaktiebolagslag. Fi.
28. Ny Banklagstiftning. Del 3. Sparbankslag. Fi.
29. Ny Banklagstiftning. Del 4. Föreningsbankslag. Fi.
30. LÄS MERA! U.
31. Arbetsmarknadspolitik under omprövning. A.
32. Nya alternativ till frihetsstraff. Ju.
33. Handla med tjänster. Ud.
34. Bostadskommitténs delbetänkande. Sammanfattning. Bo.
35. Bostadskommitténs delbetänkande. Del 1. Bo.
36. Bostadskommitténs delbetänkande. Del 2. Bo.
37. Rullande fastighetstaxering m m Del 1. Fi.
38. Rullande fastighetstaxering m m Del 2. Fi.
39. Hälso- och sjukvård inför 90-talet. (HS 90) Huvudrapport. S.
40. Hälsopolitiska mål och behovsbaserad planering. Underlagsstudie. S.
41. Hälsopolitiska mål och behovsbaserad planering. Huvudbilaga 1—3 Huvudbilaga 1: Fakta om ohälsans sociala och yrkesmässiga fördelning i Sverige, Huvudbilaga 2: Arbetsmiljö, yrke, utnyttjande av sluten vård, Huvudbilaga 3: Den jämlika sjukvården? S.
42. Att förebygga skador — ett hälsopolitiskt handlingsprogram. Underlagsstudie. S.
43. Att förebygga hjärt- och kärlsjukdom — ett hälsopolitiskt handlingsprogram. Underlagsstudie. S.
44. Hälsopolitik i samhällsplaneringen — Boendemiljö — Arbetsmiljö — Arbetslöshet — Kost. Underlagsstudie. S.
45. Invandrarna i hälso- och sjukvården. Underlagsstudie. S.
46. Primärvårdens uppgifter i det förebyggande arbetet. Underlagsstudie. S.
47. Primärvårdens uppgifter i det förebyggande arbetet. Huvudbilaga: Hälsoupplysning. S.
48. Länssjukvården — möjligheter till förändring. Underlagsstudie. S.
49. Hälsa — vård — Samhällsekonomi — Sysselsättning. Expertrapport. S.
50. Personal för framtidens hälso- och sjukvård. Underlagsstudie. S.
51. Datateknik och industriell förnyelse. I.
52. Svensk sydafrikapolitik. Ud.
53. Föreningarnas radio. U.
54. Tvångsmedel — Anonymitet — Integritet. Ju.
55. I rätt riktning. A.
56. Folkrätten i krig. Fö.
57. Kommunerna i totalförsvaret. Fö.
58. Invandrar- och minoritetspolitiken. A.
59. Näringsförbud. Ju.
60. Generell permutation av donationsbestämmelser. Fi.
61. I stället för kärnkraft. I.
62. Med sikte på nedrustning. Ud.
63. Homosexuella och samhället. S.
64. Psykiatrin, tvånget och rättssäkerheten. S.
65. Via satelit och kabel. U.
66. Den allmänna rättshjälpen. Ju.
67. Cancer-orsaker-förebyggande m.m. S.
68. Samordnad samhällsinformation. C.
69. Säker elförsörjning. I.
70. Staketmetoden. Fi.

Statens offentliga utredningar 1984

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet
Kommissionen mot ekonomisk brottslighet. 1. Domstolar och eko-brott. [3] 2. Näringstillstånd. [8] 3. Ekonomisk brottslighet i Sverige. Bakgrund, övervägande, åtgärder. [15]
1983 års rösträttskommitté. 1. Rösträtt och medborgarskap. [11] 2. Rösträtt och medborgarskap. Bilaga. [12]
RF 10:5. [14]
Förvärv i god tro. [16]
Panträtt. [22]
Ny konsumentköplag. [25]
Nya alternativ till frihetsstraff. [32]
Tvångsmedel — Anonymitet — Integritet. [54]
Näringsförbud. [59]
Den allmänna rättshjälpen. [66]

Utrikesdepartementet
Handla med tjänster. [33]
Svensk sydafrikapolitik. [52]
Med sikte på nedrustning. [62]

Försvarsdepartementet
Kompletterande motståndsformer. [10]
Folkrätten i krig. [56]
Kommunerna i totalförsvaret. [57]

Socialdepartementet
Samordnad narkotikapolitik. [13]
Hälso- och sjukvård inför 90-talet. (HS 90)
1. Hälso- och sjukvård inför 90-talet, (HS 90) Huvudrapport. [39] 2. Hälsopolitiska mål och behovsbaserad planering. Underlagsstudie. [40] 3. Hälsopolitiska mål och behovsbaserad planering. Huvudbilaga 1—3 Huvudbilaga 1: Fakta om ohälsans sociala och yrkesmässiga fördelning i Sverige, Huvudbilaga 2: Arbetsmiljö, yrke, utnyttjande av sluten vård, Huvudbilaga 3: Den jämlika sjukvården? [41] 4. Att förebygga skador — ett hälsopolitiskt handlingsprogram. Underlagsstudie. [42] 5. Att förebygga hjärt- och kärlsjukdom — ett hälsopolitiskt handlingsprogram. Underlagsstudie. [43] 6. Hälsopolitik i samhällsplaneringen — Boendemiljö — Arbetsmiljö — Arbetslöshet — Kost. Underlagsstudie. [44] 7. Invandrarna i hälso- och sjukvården. Underlagsstudie. [45] 8. Primärvårdens uppgifter i det förebyggande arbetet. Underlagsstudie. [46] 9. Primärvårdens uppgifter i det förebyggande arbetet. Huvudbilaga: Hälsoupplysning. [47] 10. Länssjukvården — möjligheter till förändring. Underlagsstudie. [48] 11. Hälsa — vård — Samhällsekonomi — Sysselsättning — Expertrapport. [49] 12. Personal för framtidens hälso- och sjukvård. Underlagsstudie. [50]
Homosexuella och samhället. [63]
Psykiatrin, tvånget och rättssäkerheten. [64]
Cancer-orsaker-förebyggande m.m. [67]

Kommunikationsdepartementet
Sveriges internationella transporter. [17]

Finansdepartementet
Värdepappersmarknaden. [2]
Långtidsutredningen. 1. Långtidsutredningen. LU 84. Huvudrapport. [4] 2. Sektorstudier. LU 84. Bilagedel 1. [5] 3. Särskilda studier. LU 84. Bilagedel 2. [6] 4. Långtidsutredningen. LU 84. Bilagedel 3. [7]
Förenklad självdeklaration. [21]
Banklagsutredningen. 1. Ny Banklagstiftning. Del 1. Bankrörelselag. [26] 2. Ny banklagstiftning. Del 2. Bankaktiebolagslagen. [27] 3. Ny banklagstiftning. Del 3. Sparbankslag. [28] 4. Ny banklagstiftning. Del 4. Föreningsbankslag. [29]
Fastighetstaxeringskommittén. 1. Rullande fastighetstaxering m m Del 1. [37] 2. Rullande fastighetstaxering m m Del 2. [38]
Generell permutation av donationsbestämmelser. [60]
Staketmetoden. [70]

Utbildningsdepartementet
Folkbibliotek i Sverige. [23]
LÄS MERA! [30]
Föreningarnas radio. [53]
Via satelit och kabel. [65]

Jordbruksdepartementet
En bättre information om kemiska produkter. [24]

Arbetsmarknadsdepartementet
Konfliktutredningen. 1. Arbetsmarknadsstriden I. [18] 2. Arbetsmarknadsstriden II. [19]
Datorer och arbetslivets förändring. [20]
Arbetsmarknadspolitik under omprövning. [31]
I rätt riktning. [55]
Invandrar- och minoritetspolitiken. [58]

Bostadsdepartementet
Bostadskommittén. 1. Bostadskommitténs delbetänkande. Sammanfattning. [34] 2. Bostadskommitténs delbetänkande. Del 1. [35] 3. Bostadskommitténs delbetänkande. Del 2. [36]

Industridepartementet
Sociala aspekter på regional planering. [1]
Förslag till lag om Kooperativa föreningar. [9]
Datateknik och industriell förnyelse. [51]
I stället för kärnkraft. [61]
Säker elförsörjning. [69]

Civildepartementet
Samordnad samhällsinformation. [68]

KUNGL. BIBL.
1984-09-17
STOCKHOLM

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningens nummer i den kronologiska förteckningen.

Liber
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-08438-4
ISSN 0375-250X