

Nr 235.

Av herr **Pehrsson-Bramstorp**, om vissa ändringar i uppbördsförordningens övergångsbestämmelser, såvitt angår beräkning av skattepliktig inkomstökning.

I motion den 15 maj 1946 II: 520 av herr Stig Janson i Frändesta i anledning av Kungl. Maj:ts proposition nr 261 till riksdagen med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen den 31 december 1945 (nr 896) har bl. a. yrkande framställts, att vid beräkning av skattepliktig inkomstökning i stort sett samma justeringar skulle få göras som vid beräkning av merinkomsten enligt krigskonjunkturskatteförordningen. Sålunda hemställdes, att vid beräkning av den s. k. normalinkomsten, som skall tagas till utgångspunkt för den skattepliktiga inkomstökningens beräkning, hänsyn skulle tagas till nyskapade dolda reserver i varulager, storleken av nedskrivningar och avskrivningar i övrigt ävensom till övriga vinstreglerande åtgärder, varmed enligt gällande skatteförfattningar inkomstökningen i förvärvskällan rörelse kan påverkas. Bl. a. visades med stöd av ett exempel, hur förändringar i principerna för lagervärderingen under jämförelseåren 1942—1944 och övergångsåren 1945 och 1946 kunna påverka inkomstredovisningen. Av motionens formulering framgår vidare, att motionären var av den uppfattningen, att i fråga om varulagret punkt 4 b) till övergångsbestämmelserna skulle tolkas på så sätt, att, därest den dolda reserven i varulagret under övergångsåren bibehölles oförändrad men nybildning av dold reserv ägt rum under jämförelseåren, detta förhållande i och för sig icke skulle vid konstaterad inkomstökning medföra undantag från skatteeftergiften.

Av de uttalanden, som bevillningsutskottet gjort i anledning av förenämnda motion, framgår emellertid, att utskottet i stort sett icke godtagit de av motionären framförda synpunkterna. Utskottet har sålunda uttalat, att jämkning av den s. k. normalinkomsten i regel endast skulle få göras, då genomsnittsinkomsten för åren 1942—1944 blivit onormalt låg på grund av minskad omsättning. Däremot skulle i regel jämkning icke få äga rum, därför att genomsnittsinkomsten under åren 1942—1944 avviker från tidigare gängse normalinkomst av annan anledning, exempelvis emedan under nämnda år nedskrivning eller avskrivning å tillgångar eller avsättning till pensions- eller personalstiftelse, skatt eller andra vinstreglerande åtgärder vidtagits i annan omfattning än som tidigare varit vanligt. För den händelse att sålunda bildade dolda reserver framkommit eller belopp, varmed fordringar nedskrivits, återvunnits under åren 1945 eller 1946, skulle emellertid enligt utskottet jämkning uppåt av normalinkomsten få göras, under förut-

sättning även av att ifrågavarande vinstreglerande åtgärder under åren 1942—1944 varit i genomsnitt av större omfattning än under närmast föregående år.

Av utskottets svar på två andra lika lydande motioner (I: 345 och II: 524) framgår vidare, att inkomstökning, som motsvaras av belopp, varmed dold reserv i varulager bildats med lägre belopp under åren 1945 och 1946 än i genomsnitt under åren 1942—1944, skulle vara att betrakta såsom en sådan vinstreglerande åtgärd, vilken skulle föranleda undantag från skatteeftergiften. En skattskyldig, vilken under åren 1942—1944 ökat den dolda reserven i varulagret men under åren 1945 och 1946 bibehållit den oförändrad, skulle sålunda enligt utskottet drabbas av skatteskärpning. Såsom motiv härför har bevillningsutskottet anfört, att en sådan beskattning torde vara erforderlig för vinnande av likformighet mellan sådana skattskyldiga, som tidigare till fullo utnyttjat sina avskrivningsmöjligheter, och sådana skattskyldiga, som icke gjort detta. Ur skälighets- och rättvisesynpunkt måste emellertid denna utskottets inställning vara alldeles förkastlig. Den kommer nämligen att innebära ett missgynnande av sådana företag, som under åren 1942—1944 företagit stora nedskrivningar å varulager i förhållande till sådana skattskyldiga, som under dessa år bibehållit den dolda reserven i varulagret oförändrad eller kanske rent av under dessa år minskat den dolda reserven, varigenom sålunda inkomsten under dessa år kommit att i motsvarande mån höjas. En nedskrivning av varulager, som icke motsvaras av prisfall eller värdeförsämring av annan anledning, är nämligen icke ur företagsekonomisk synpunkt att betrakta såsom en kostnad i egentlig mening utan såsom en vinstreglerande åtgärd i syfte att gardera ett företag emot i framtiden möjligen uppkommande förluster å varulagret. Det kan sålunda icke betraktas såsom en regelbundet återkommande kostnad i ett företag, att nedskrivning äger rum å varulager. Anledningen till att ett företag skulle drabbas av skatteskärpning av här berörd omständighet synes vara, att lagstiftarna utgått ifrån att en nybildning av dold reserv i varulager under övergångsåren 1945 och 1946 med lägre belopp än i genomsnitt under åren 1942—1944 skulle presumeras utgöra en åtgärd i syfte att erhålla skattehindring. Ohållbarheten av denna inställning är emellertid alldeles uppenbar i ett sådant fall, då ett företag redan vid ingången av 1945 nedskrivit sitt varulager med så stort belopp, som författningsenligt skulle kunna medgivas vid inkomsttaxeringen. En nybildning av dold reserv i varulager kan sålunda under inga förhållanden anses såsom en normal kostnad i ett företag. Med hänsyn härtill borde rimligtvis jämkning av normalinkomsten alltid få medgivas, då under åren 1942—1944 dold reserv nybildats i varulager. Vidare måste det anses orimligt, att ett företag, som under övergångsåren 1945 och 1946 bibehåller dold reserv i varulager oförändrad, skall påföras skatt av den anledningen, att nybildning av dold reserv ägt rum under åren 1942—

1944. En tolkning av övergångsbestämmelserna på sätt, som utskottet föreslagit, kommer därför att leda till att det blir beroende av en slump, till vilket belopp den s. k. normalinkomsten skall upptagas. Utskottet har icke tagit hänsyn till det förhållandet, att det råder en principiell skillnad mellan nedskrivning å varulager och avskrivning å exempelvis maskiner, övriga inventarier samt byggnader. Sådana avskrivningar äro nämligen till skillnad från nedskrivning å varulager att betrakta såsom normala kostnader för ett företag. Genom avskrivningsförfarandet erhålles nämligen en systematisk fördelning av anskaffningskostnaden för en tillgång under det antal år, som tillgången i fråga beräknas bliva ekonomiskt användbar. Med hänsyn till att aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. skattskyldiga erhållit rätt till s. k. fri avskrivning behöver visserligen numera författningens enligt kostnaden för inventarietillgångar icke fördelas med årligen lika stora avdrag under den beräknade ekonomiska varaktighetstiden. Ifrågavarande grupp av skattskyldiga har sålunda rätt att vid taxeringen på en gång erhålla avdrag för anskaffningskostnaden för inventarietillgångar. Med hänsyn härtill skulle det emellertid även i fråga om avskrivningar å inventarier kunna medföra orimliga resultat, därest vid bestämmande av normalinkomsten hänsyn icke skulle tagas till att under övergångsåren 1942—1944 onormalt höga eller låga avskrivningar ägt rum. Jämkning av normalinkomsten borde sålunda medgivas även då avskrivningarna å inventarier under jämförelseåren avvikit från vad som kan anses normalt med hänsyn till ifrågavarande tillgångars varaktighetstid. Däremot är utskottets inställning rimlig, då det uttalat, att till beskattning skall tagas inkomstökning, som uppkommit på grund av att under övergångsåren 1945 och 1946 lägre avskrivningar än normalt gjorts, även om denna lägre avskrivning framtingats på grund av att exempelvis en större tillgångspost varit helt slutavskriven. Skulle däremot den lägre avskrivningen under övergångsåren hava orsakats av att en viss större tillgång utrangerats och icke ersatts med motsvarande ny tillgång (sålunda då kapacitetsminskning föreligger), bör rimligtvis inkomstökning, svarande mot av förenämnda anledning verkställd lägre avskrivning, icke tagas till beskattning.

En jämkning av normalinkomsten borde också rimligtvis få göras i ett sådant fall, då genomsnittsinkomsten för åren 1942—1944 nedgått under vad som varit normal inkomst under närmast föregående år, på grund av att ett företag medgivits avdrag för överpris å byggnader eller inventarier. Den för åren 1942—1944 redovisade genomsnittsinkomsten kan ju nämligen då uppenbarligen icke anses såsom normal för företaget. Om däremot de under åren 1942—1944 anskaffade anläggningarna, varå överprisavdrag erhållits, redan under dessa år tillfört företaget så stora bruttoinkomster, att trots överprisavdraget nettointäkten icke nedgått, synes en jämkning uppåt av genomsnittsinkomsten icke vara motiverad.

Riktigheten av de här ovan anförda synpunkterna framgår bäst därav, att en tillämpning av övergångsbestämmelserna på sätt utskottet föreslagit ofta skulle leda till rent absurda resultat. Jämkning av normalinkomsten skulle nämligen enligt utskottets tolkning få göras på grund av att under åren 1942—1944 större ned- eller avskrivningar gjorts å varulager, fordringar och tillgångar för stadigvarande bruk, än som normalt brukat ske, *under förutsättning att sålunda bildad dold reserv framkommit, eller belopp, varmed fordringar nedskrivits, återvunnits under åren 1945 och 1946.* Anledningen till att jämkning bör få göras i ett dylikt fall har utskottet angivit vara, att den skattskyldige eljest komme att drabbas av skatt för merinkomst icke blott för belopp, som motsvarar framkommen dold reserv eller återvunna belopp å nedskrivna fordringar utan även för belopp, varmed den ifrågavarande genomsnittsinkomsten understiger den normala inkomsten.

Utskottets motivering till att jämkning av genomsnittsinkomsten på grund av nybildning av dold reserv under åren 1942—1944 bör medgivas endast under förutsättning av att den under dessa år bildade dolda reserven framtages under övergångsåren är icke hållbar. Även om inkomstökningen berott på annan omständighet än framtagning av dold reserv kommer nämligen, därest jämkning icke medgives, följden att bliva beskattning av inkomst motsvarande det belopp, varmed genomsnittsinkomsten för åren 1942—1944 understiger den normala inkomsten. En icke rimlig konsekvens av utskottets inställning synes vidare bliva, att vid beräkning av skattepliktig inkomstökning normalinkomsten icke skall beräknas till samma belopp för båda övergångsåren, om framtagning av dold reserv förekommit endast under ett övergångsår. Såsom framgår av vad ovan anförts borde rimligtvis jämkning av genomsnittsinkomsten på grund av nybildning av dold reserv under åren 1942—1944 alltid medgivas.

Vad ovan sagts rörande det fall, då enligt utskottets uttalande jämkning av genomsnittsinkomsten får göras på grund av ökning av dolda reserver under åren 1942—1944, åskådliggöres bäst med ett exempel, i vilket den dolda reserven i varulagret förändrar sig på följande sätt från och med den 1 januari 1942 till och med den 31 december 1946.

Tidpunkt	1/1 1942	31/12 1942	31/12 1943	31/12 1944	31/12 1945	31/12 1946
Anskaffningsvärde	100 000	125 000	150 000	175 000	175 000	50 000
Bokfört värde ..	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	25 000
Dold reserv	50 000	75 000	100 000	125 000	125 000	25 000

Det förutsättes vidare, att inkomsten, innan lagervärderingen påverkat densamma, för vart och ett av åren 1942—1945 är densamma eller 100 000 kronor samt för år 1946 25 000 kronor. Under åren närmast före år 1942 förutsättes vidare ingen nybildning av dold reserv hava förekommit. Såsom synes har för vart och ett av åren 1942—1944 den dolda reserven ökats

med 25 000 kronor. Under år 1945 har den dolda reserven bibehållits oförändrad, under det att den under år 1946 minskats med 100 000 kronor. Redovisade inkomster uppgå sålunda för vart och ett av åren 1942—1944 till 75 000 kronor, för år 1945 till 100 000 kronor och för år 1946 till 125 000 kronor.

* För beskattningsåret 1945, då den dolda reserven bibehållits oförändrad, skulle, enligt utskottets uttalande, jämkning av genomsnittsinkomsten icke få förekomma men väl för beskattningsåret 1946, eftersom den dolda reserven minskats detta år. Vid beräkning av skattepliktig inkomstökning skulle därför normalinkomsten upptagas till 75 000 kronor för år 1945 samt till 100 000 kronor för år 1946. För år 1945 uppkommer sålunda en inkomstökning å 25 000 kronor, vilken enligt utskottets tolkning skall tagas till beskattning enligt punkt 4 b) av övergångsbestämmelserna (varulagret har nedskrivits i mindre omfattning än i genomsnitt under åren 1942—1944). För år 1946, då den dolda reserven minskats, är däremot det av utskottet uppställda villkoret för jämkning uppåt av normalinkomsten uppfyllt. Såsom normalinkomst skola alltså upptagas 100 000 kronor. Även för år 1946 uppkommer sålunda en skattepliktig inkomstökning å 25 000 kronor, ehuru den redovisade inkomsten för detta år genom minskning av den dolda reserven är 25 000 kronor högre än för år 1945. Genom den år 1946 företagna uppskrivningen av varulagret erhåller den skattskyldige för kommande år ett högre ingångsvärde, som i vinstreglerande syfte kan utnyttjas vid framtida taxeringar. Skulle emellertid för år 1946 jämkning uppåt av normalinkomsten med 25 000 kronor icke fått göras, hade ett belopp av 50 000 kronor utgjort skattepliktig inkomstökning. I det här skisserade exemplet har sålunda en dold reserv å 75 000 kronor kunnat framtagas år 1946 utan att bli beskattad, vilket hänger samman med att en inkomstminskning å lika stort belopp skulle hava uppkommit, därest den dolda reserven icke minskats. Då möjligheten att i ett dylikt fall kunna framtaga en dold reserv utan skattekonsekvenser innebär en förmån, synes det minst sagt egendomligt, att ett företag i en dylik situation skulle få jämka jämförelseinkomsten uppåt, under det att denna förmån skulle vara betagen ett företag, som bibehållit den dolda reserven oförändrad eller kanske rent av ökat densamma under övergångsåren.

Inkonsekvensen av utskottets ovan berörda uttalande framgår än tydligare med hänsyn därtill, att enligt utskottets tolkning av punkt 4 b) till övergångsbestämmelserna från skatteeftergift skall undantagas inkomstökning, som sammanhänger med att den skattskyldige medgivits avdrag för nedskrivning å varulager i mindre omfattning än som i genomsnitt medgivits för åren 1942—1944. Den av utskottet föreslagna tolkningen av övergångsbestämmelserna i ovan berörda hänseende kommer därför att medföra följande inkonsekventa tillämpning.

Ett företag, som under åren 1942—1944 nybildat dold reserv i varulager i större utsträckning än under närmast föregående år, har vid beräkning av skattepliktig inkomstökning rätt till jämkning uppåt av genomsnittsinkomsten med belopp, varmed den dolda reserven i genomsnitt ökats under åren 1942—1944 utöver den genomsnittliga reservbildningen närmast föregående år *under förutsättning att den dolda reserven minskats under övergångsåren*. Ett annat företag, som även nybildat dold reserv i varulagret under åren 1942—1944 men som under övergångsåren antingen ökat den dolda reserven i mindre omfattning än under ovannämnda jämförelseår eller bibehållit den oförändrad, äger icke rätt till jämkning av genomsnittsinkomsten. Därtill kommer, att uppkommen inkomstökning, som svarar mot belopp, varmed den dolda reserven under övergångsåren ökats i mindre omfattning än vad som skall anses normalt, skall beskattas, även om inkomstökningen helt kan förklaras med ökad omsättning.

Den paradoxala tillämpning, vartill utskottets inställning leder, framgår bäst därav, att i det sistberörda fallet beskattning av inkomstökning — i den mån den motsvaras av genomsnittlig ökning av dold varulagerreserv under åren 1942—1944 — kunnat helt undgås genom minskning av den dolda reserven, alltså just genom vidtagande av en sådan vinstreglerande åtgärd, som enligt huvudregeln skall medföra undantag från skatteeftergift.

Såsom av det ovan anförda framgår, måste den formulering punkt 4 b) av övergångsbestämmelserna erhållit vara ägnad att giva anledning till uppenbara missförstånd om hur ifrågavarande bestämmelser skola tolkas. I allmänhet torde sålunda den uppfattningen vara rådande, att varulagret under ett år skall anses hava nedskrivits i samma omfattning som under närmast föregående år, därest under förstnämnda år den dolda reserven i varulagret bibehållits oförändrad. Skulle stadgandet ha den vidsträcktare innebörd, som utskottet angivit, nämligen att med nedskrivning i samma omfattning som under åren 1942—1944 skall förstås, att den dolda reserven under övergångsåren ökats med lika stort belopp som i genomsnitt under åren 1942—1944, borde stadgandet i vad det avser värdering av varulagret fått exempelvis följande formulering. »Har under åren 1945 eller 1946 nybildning av dold reserv i varulager skett med lägre belopp än i genomsnitt under åren 1942—1944 skall häremot svarande inkomstökning undantagas från skatteeftergift.» En annan punkt i övergångsbestämmelserna, som synes mindre tillfredsställande, är även stadgandet i punkt 4 a) att återvinning av belopp varmed fordran tidigare nedskrivits alltid skall tagas till beskattning, så snart inkomstökning föreligger. Enär det i ett affärsföretag är en normal företeelse, att belopp å nedskrivna fordringar återvinnas, hade det varit befogat att vid bestämmande av skattepliktig inkomstökning enligt ifrågavarande punkt återvinning av nedskrivna

fordringar under övergångsåren endast skulle tagas till beskattning för det fall att denna återvinning varit större än i genomsnitt för åren 1942—1944.

Vad ovan sagts angående sådana fall, då vid beräkning av normalinkomsten i förvärvskällans rörelse jämkning av genomsnittsinkomsten för åren 1942—1944 är befogad, förutsättes skola tillämpas även i fråga om övriga förvärvskällor.

Av vad ovan framhållits torde framgå, att övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen med den avfattning de fått icke endast äro oklara utan även ofta skulle leda till olika resultat vid en jämförelse olika skattskyldiga emellan, därest de skola tolkas i enlighet med bevillningsutskottets uttalanden. Med hänsyn härtill framstår en förnyad omarbetning av övergångsbestämmelserna såsom i hög grad önskvärd.

Med stöd av vad ovan anförts hemställes därför,

att riksdagen måtte besluta, att i övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen uttrycklig bestämmelse införes, som klart utsäger, att vid beräkning av normalinkomsten jämkning skall få företagas i alla sådana fall, då genomsnittsinkomsten för åren 1942—1944 icke kan anses såsom normal på grund av att inkomsterna påverkats av förändringar i dold reserv i varulager samt på grund av att avskrivningar å inventarier och byggnader företagits i större eller mindre omfattning än som med hänsyn till inventariernas och byggnadernas varaktighetstid kan anses såsom normalt ävensom på grund av att vinstreglerande åtgärder i övrigt företagits i större eller mindre omfattning än normalt,

att punkt 4 a) måtte ändras därhän, att återvinning av belopp, varmed fordran tidigare nedskrivits, icke skall vid inkomstökning medföra undantag från den allmänna skatteeftergiften, därest ifrågavarande återvinning icke varit större än i genomsnitt för åren 1942—1944,

att bestämmelsen i punkt 4 b) icke skall innefatta tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse samt att vid bedömande av huruvida skattepliktig inkomstökning skall anses föreligga med hänsyn till variation i avskrivningar å tillgångar för stadigvarande bruk jämförelsen icke skall avse genomsnittliga avskrivningarna under åren 1942—1944 utan belopp, som kan anses såsom normalt med hänsyn till ifrågavarande tillgångars ekonomiska varaktighetstid.

Stockholm i januari 1947.

A. Pehrsson-Bramstorp.