

Nr 458

Av herr **Velander**, i anledning av *Kungl. Maj:ts proposition nr 100, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.*

Enligt 41 § kommunalskattelagen skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid mot särskilda bestämmelser i samma lag. I anvisningarna till den återopade paragrafen stadgas, att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. Dessa anvisningar kompletterades genom lag den 14 december 1945 med bestämmelser av innebörd, att nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av omsättningstillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt endast godtages, i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljas.

Beträffande frågan om gränsen mellan varulager i egentlig mening och kontraherade varor framhöll departementschefen i proposition nr 377/1945, vari förslag till komplettering av anvisningarna till 41 § framlades, bland annat:

Beträffande frågan huru gränsen skall dragas mellan varulager i egentlig bemärkelse och kontraherade varor har i promemorian — med utgångspunkt från vad som var allmänt affärsbruk före år 1939 — föreslagits, att varulagret skall anses omfatta dels varor, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varor, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. I olika yttranden har därutöver föreslagits, att kontraherade, kontant betalda varor skola betraktas som lagervaror, enär köparen även under normala förhållanden är nödsakad att i och med det betalning skett bokföra sitt inköp och detta lämpligast bör ske å varukontot. Detsamma bör enligt vissa yttranden gälla i fråga om varor betalade genom rembours, åtminstone om remboursen är bekräftad. Vidare har framhållits, att för skogsförädlingsindustriens del kontrakt angående sågtimmer och massaved, som inköpts på rot för avverkning genom köparens egen försorg eller i form av leveransvirke, bör få behandlas som varulager, enär råvaruanskaffningen inom denna industri regelmässigt till övervägande del vilar på kontrakt, som ej äro fullgjorda vid årsskiftet, då balansdagen i allmänhet infaller. På samma sätt borde av liknande anledning järnindustriens kontrakt angående träkol behandlas. Det har jämväl anförts, att som levererad vara böra anses stämplade träd som virke, därå lagen den 9 juni 1944 om köparens rätt till märkt virke äger tillämpning. Som skäl för

sistnämnda undantag har angivits, att förvärvaren i förra fallet fått en sakrättsligt skyddad rätt att tillgodogöra sig träden, vilket tillgodogörande sker på hans egen risk, och att i senare fallet det i vederbörlig ordning märkta virket icke får tagas i anspråk för betalning av säljarens gäld. Å andra sidan har framhållits, att gränsdragningen bör ske efter allmänna civilrättsliga regler och god affärssed.

För egen del finner jag gränsdragningen böra ske med utgångspunkt från det bokföringssätt, som hittills eller i varje fall före kriget brukat tillämpas; i förevarande hänseende torde det hava varit vanligt, att ett varuinköp icke bokförts å varukontot, förrän leveransen skett. I enlighet härmed anser jag gränsdragningen i princip böra ske efter de i promemorian angivna linjerna; det ineliggande varulagret bör alltså anses omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Vad sålunda föreslagits läser emellertid gälla redan på grund av regeln, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, varför särskilda bestämmelser härom i lagtexten torde vara överflödiga.

Bevillningsutskottet anslöt sig i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 64 till den av departementschefen uttalade meningen, att särskilda bestämmelser rörande gränsdragningen icke för det dåvarande borde meddelas.

Skogsindustriens virkesbehov täckes, vid sidan av uttag från eventuellt eget skogsinnehav, av köp dels av virke, som av säljaren levereras vid fabrik, landsväg, järnväg eller flottled, dels av virke på rot, som av köparen avverkas. De bestämmelser, för vilka redogörelse ovan lämnats, äro aktuella för rotpostförvärven. Praxis inom skogsindustrien under 1940-talet har varit att bokföra inköpta träd på rot såsom varulager. Verkställd undersökning rörande förfaringssättet vid femton stora och medelstora skogsindustriföretag i skilda delar av landet med en sammanlagd årlig tillverkning av ca 1,2 milj. ton trämassa, 250 000 standards trävaror och 325 000 ton papper ger vid handen, att åtta av dessa företag före år 1939 bokfört köpta träd på rot såsom varulager och att dessa bokföringsåtgärder vidtagits oavsett om likvid erlagts under förvärvsåret eller ej. Ytterligare sex av företagen började tillämpa denna bokföringsmetod åren 1939—1945. Utredningen visar sålunda, att vid tiden för avlämnande av propositionen nr 377/1945 denna bokföringspraxis varit allmänt tillämpad inom skogsindustrien och att alltså utifrån departementschefens allmänna förutsättningar inköpta träd på rot skulle i bokföringshänseende behandlas som varulager.

Beträffande den civilrättsliga sidan av rotpostköpen torde gälla, att godset från säljarens sida anses avlämnat i och med avtalets träffande. Därefter erfordras icke och förekommer ej heller någon medverkan från säljarens sida. Under sådana förhållanden torde trädens avlämnande genom köpeavtalet böra ses som en åtgärd fullt likställd med den förutsättning, som enligt departementschefens förenämnda uttalande uppställs för att ett varuparti

skall anses hänförligt till varulager, nämligen att varupartiet avlämnats för transport till köparen.

I ärende rörande meddelande av förhandsbesked har emellertid riksskatte-nämnden haft att taga ställning till spørsmålet, huruvida rättigheter till skogsavverkning finge i taxeringshänseende behandlas som varulager. Sedan nämnden besvarat denna fråga nekande och besvär däröver anförts, utlät sig regeringsrätten i utslag den 6 mars 1952 sålunda:

Med hänsyn till arten av bolagets rörelse måste bolaget med sina förvärv av rättigheter till skogsavverkning hava åsyftat att bereda sig tillgång till varor för omsättning eller förbrukning i rörelse.

I andra stycket av punkten 1 anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen har beträffande värdesättningen av rättigheter till leverans av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgats en norm, vilken avviker från den som enligt samma författningsrum gäller för värdesättningen av bland annat varulager.

Enär anvisningspunktens nämnda stadgande rörande rättigheter till leverans jämlikt grunderna för stadgandet måste anses tillämpligt jämväl å sådana rättigheter till skogsavverkning, varom ovan nämnts, lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.

I motion I:294 vid 1952 års riksdag hemställdes, att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville utarbета bestämmelser, varav tydligt framginge, hur upplåtelse av avverkningsrätter skulle behandlas i skattehänseende.

Bevillningsutskottet uttalade i silt betänkande nr 30, att sådan klarhet numera vunnits genom regeringsrättens förenämnda utslag. Utskottet anförde därefter:

Syftet med motionen kan med hänsyn till det anförda anses tillgodosett. Emellertid har vid behandlingen inom utskottet den frågan ställts, huruvida gällande reglering beträffande upplåten avverkningsrätt vid köparens inkomsttaxering kan anses tillfredsställande. Vid sina överväganden härutinnan har utskottet avsett de fall, då företag inom skogsförädlingsbranschen inköpa avverkningsrätter för att tillgodose sitt behov av råvara. Inom utskottet har uttalats, att dylika företag redan före andra världskriget i stor utsträckning hänförde inköpta avverkningsrätter till varulager samt att den praxis, som efter ovannämnda utslag kunde förväntas bli tillämpad, innebure en omkastning. Ett visst stöd för en sådan uppfattning har utskottet funnit i vissa remissyttranden över den promemoria, som låg till grund för 1945 års lagstiftning om värdering i beskattningshänseende av kontraherade varor. Utskottet har vidare i detta sammanhang fäst särskilt avseende vid ett uttalande av departementschefen i proposition nr 79 till innevarande års riksdag med förslag till förordning om konjunkturskatt för år 1952, däri departementschefen bland annat yttrat, att det först efter den av riksskatte-nämnden givna förklaringen torde ha blivit allmänt känt att avtal om köp av skog på rot skulle behandlas såsom rättighet till leverans av beställda varor och icke som inneliggande lager. I den mån skogsindustriernas inköp av avverkningsrätter ingå såsom ett nödvändigt led i deras verksamhet och betingas av omsorg att upprätthålla eller utveckla företagens normala rörel-

se, anser utskottet gränsdragningen mellan vad som i beskattningshänseende skall hänföras till inneliggande lager respektive kontraherade varor utgöra en fråga av stor vikt. Vid det förhållandet att någon författningsbestämelse rörande denna gränsdragning icke finnes samt att bristen på arbetskraft medfört, att skogsindustrierna alltmer, enligt vad som framhållits inom utskottet, för tillgodoseende av sitt råvarubehov äro hänvisade till inköp av skog på rot, anser utskottet att föreliggande spörsmål närmare bör övervägas. Huruvida frågan bör upptagas till behandling för sig eller i samband med spörsmålet om beräkning enligt bokföringsmässiga grunder av intäkt av skogsbruk anser sig utskottet icke kunna uttala sig om. Ett ställningstagande därtill bör enligt utskottets mening ske vid den översyn av kommunalskattelagen, som för närvarande verkställes av 1950 års skatte-lagssakkunniga.

Enligt min mening ligger det närmare till hands, att förevarande spörsmål behandlas i samband med frågan om omläggning av företagsbeskattningen än vid en teknisk revision av kommunalskattelagen. För skogsindustriernas del ingår förvärv av rotposter såsom ett naturligt led i deras kontinuerliga råvaruanskaffning. Reell skillnad föreligger icke mellan å ena sidan virkeslager vid fabriker och flottleder och å andra sidan inköpta träd på rot. Det synes därför icke tillfredsställande att dessa senare i beskattningsavseende skola behandlas annorlunda än såsom varulager i allmänhet.

Företagsbeskattningskommittén har icke berört denna för skogsindustrierna så vitala fråga i sitt betänkande, där den enligt sin natur hört hemma, i samband med förslagen om varulagervärderingen. Icke heller har den behandlats i den föreliggande propositionen nr 100.

I det genom propositionen i hithörande del framlagda förslaget ha nedskrivningsmöjligheterna å det beskattningsmässiga varulagret i princip begränsats till 60 procent. Rotposternas andel av skogsindustriens totala lagerhållning varierar inom olika delar av landet men torde för de större skogsindustrieföretagen ofta uppgå till ca 20 procent. Utöver prisfallsrisken på det beskattningsmässiga varulagret föreligger en prisfallsrisk på rotposterna, som är större än på varulagret i övrigt, då för rotposternas del längre tid förflyter, tills de förädlas till säljbara produkter, än vad allmänt taget fallet är beträffande det beskattningsmässiga råvarulagret i övrigt. Företagens möjligheter att i beskattningsavseende gardera sig mot dessa prisfallsrisker äro nu mycket begränsade och bli det i än högre grad, därest de framlagda förslagen bifallas. Det reella varulagret kommer sålunda icke att få nedskrivs ens till 40 procent, vilket för skogsindustrien med dess starka konjunkturkänslighet måste framstå såsom i hög grad oroande.

Ett beslut om skärpning av gällande lagervärderingsregler bör därför kompletteras med en sådan ändring av nu tillämpade beskattningsprinciper att till varulager må inom skogsindustrien i beskattningshänseende hänföras jämväl å rot inköpt virke.

Med hänvisning till det anförda hemställes,

att riksdagen måtte besluta sådan ändring av kommunal-skattelagen att för skogsindustriens vidkommande må till varulager hänföras inköpta träd å rot, samt att vederbörande utskott måtte utarbета härför erforderlig lagtext.

Stockholm den 25 mars 1955

Gustaf Velander

Nr 459

Av herr **Larsson, Sigfrid**, och herr **Johansson, Theodor**, i anledning av Kungl. Maj:ts proposition nr 100, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.

(Lika lydande med motion nr 566 i Andra kammaren)

Stockholm den 23 mars 1955

Sigfrid Larsson

Theodor Johansson
