

Nr 12

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående varulagervärderingen vid inkomstbeskatt- ningen.

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I:309 av herr *Virgin m. fl.* och II:370 av herr *Heckscher m. fl.* har hemställts, att riksdagen måtte antaga följande

Förslag

till

Lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall erhålla följande ändrade lydelse.

Anvisningar

till 41 §.

1. Inkomst av — — — särskilt stadgas.
För skattskyldig, — — — av följande.
Därest vinstresultat — — — stadgade grunder.
Den i — — — nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång må icke upptagas till lägre belopp än trettio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, därest återanskaffningsvärdet å balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sjuttio procent av sagda medeltals värde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Föreligger sådant fall att sjuttio procent av nyssnämnda medeltalsvärde översti-

ger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga, beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

Utan avseende — — — vara påkallat.

Vad i — — — såsom skäligt.

Avdrag för — — — skattskyldiga angivit.

Vid bestämmande — — — eget kapital.

När fråga — — — skulle ifrågakommit.

Nedskrivning av — — — september beskattningsåret.

Vad här — — — årets inkomst.

Har avverkningsrätt — — — influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, — — — till beskattningen.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framförda yrkandet får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen II:370 (jfr II:365).

Gällande rätt

Genom beslut av 1955 års riksdag genomfördes ändrade regler för företagsbeskattningen. Vad angår värderingen av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) föreskriver dessa bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen att den bokföringsmässiga värdesättningen skall godtas vid inkomstberäkningen endast under förutsättning att den inte står i strid med särskilda, för denna beräkning meddelade bestämmelser. Huvudregeln för varulagervärderingen är att lagret vid beskattningsårets utgång inte må upptas till lägre belopp än 40 procent av lagrets anskaffningsvärde vid samma tidpunkt eller, därest återanskaffningsvärdet är lägre, sistnämnda värde. Lagret får således nedskrivas med högst

60 procent. Från det värde, varå nedskrivningen får göras, må först avräknas den inkurans i lagret som kan finnas å balansdagen. Med tillämpning av endera av två supplementärregler kan i särskilda fall lägre lagervärden än enligt huvudregeln medgivnas. Enligt den ena regeln må nedskrivningens storlek beräknas på medeltalet av lagren under de två närmast föregående beskattningssären, vilket i vissa fall kan leda till negativa lagervärden. Den andra supplementärregeln innebär, att om i lagret ingår råvaror eller stapelvaror lagret i denna del får upptas till lägst 70 procent av ifrågavarande tillgångars lägsta marknadsvärde under en tioårsperiod.

Beträffande lagervärderingen enligt huvudregeln antogs särskilda bestämmelser för vissa övergångsår. Lagret för beskattningsåret 1956 skulle enligt dessa värderas till lägst 20 procent av anskaffningsvärdet och lagret för beskattningsåret 1957 till lägst 30 procent av anskaffningsvärdet. Sistnämnda procentsats gällde även beträffande varulagervärderingen vid utgången av beskattningsåret 1958. Från och med beskattningsåret 1959, alltså från och med 1960 års taxering, skulle de nya bestämmelserna helt träda i kraft.

Genom lag den 13 mars 1959, nr 54, uppsköts emellertid det fulla ikraftträdandet av 1955 års lagervärderingsregler till 1961 års taxering.

Frågans tidigare behandling

Förslag till nu gällande bestämmelser rörande företagsbeskattningen förelades 1955 års riksdag i proposition nr 100. Häri hade beträffande varulagervärderingen förordats de regler, för vilka ovan redogjorts. I anledning av propositionsförslaget yrkades i väckta motioner, att lägsta gränsen för tillåten nedvärdering av lagret skulle bestämmas till 30 procent. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 45 avstyrkte 1955 års bevillningsutskott berörda motioner. Utskottet anförde bl. a.

Utskottet ansluter sig för sin del till departementschefens uppfattning att något verkligt väsentligt med en ändrad företagsbeskattning inte kan vinnas från konjunkturpolitisk synpunkt med mindre reglerna för varulagervärderingen skärpes. Såsom i propositionen framhålles kan redan mindre ändringar i reglerna för beräkningen av det skattemässigt tillåtna lagervärdet öva en betydelsefull inverkan på företagets möjligheter till likviditetsförstärkning genom lagernedskrivningar och därmed på omfattningen av företagens investeringar inte endast i lagertillgångar utan jämväl i maskiner, inventarier o. d.

Den fråga varom olika meningar råder är var lägsta gränsen för tillåtet bokfört lagervärde skall dragas. Självfallet måste här ske en avvägning mellan å ena sidan de synpunkter av konjunkturpolitisk art, som utskottet enligt vad i det föregående framhållits funnit tala för kraftigast möjliga åtstramning av de permanenta värderingsreglerna, och å andra sidan behovet av regler, som lämnar utrymme för betryggande nedskrivning för prisfallsrisk. Det torde inte vara möjligt att ange hur långt gående nedskrivningar nu gällande bestämmelser medger. Som av propositionen framgår

har emellertid av mellankommunala prövningsnämnden tillämpad praxis, enligt vilken nedskrivning i princip medges till 30 procent av lagrets lägsta värde, kommit att under senare år i betydande utsträckning tillämpas av näringslivet och taxeringsmyndigheterna. Enligt utskottets mening måste det med utgångspunkt härifrån vara helt uteslutet att tillmötesgå motionsyrkandena om en lägsta gräns vid 30 procent av lagrets anskaffningsvärde, emedan en på så sätt bestämd gräns inte skulle medföra den från konjunkturpolitiska synpunkter önskvärda åtstramningen i värderingsreglerna. I själva verket skulle såsom ock departementschefen framhållit en huvudregel enligt detta alternativ i förening med de föreslagna supplementärreglerna i åtskilliga fall innebära ännu generösare värderingsregler än de nu i praxis tillämpade.

Då det åter gäller att bedöma behovet av nedskrivning för prisfallsrisk måste enligt utskottets mening starkt avseende fästas vid det förhållandet, att beträffande sådana lagertillgångar som är underkastade den största prisfallsrisken, nämligen rå- och stapelvaror, värderingen får ske med utgångspunkt från lägsta marknadspriset under en tioårsperiod enligt den ena av supplementärreglerna. Då det kan antagas, att företag med lager av tillgångar av nyss nämnt slag kommer att tillämpa ifrågavarande supplementärregel, vilken väl i de flesta fall torde ge det lägsta lagervärdet, kommer huvudregeln att gälla för det stora flertalet företag med mera prisbeständiga lagertillgångar och företag med sammansatta lager, där en prisförändring i någon del av lagret inte i någon mera avsevärd grad påverkar det totala lagrets värde. Läget blir alltså det att huvudregeln i det väsentliga kommer att tillämpas av företag som har det förhållandevis minsta behovet av nedskrivning för prisfallsrisk.

Även i motioner vid senare års riksdagar har vid flera tillfällen framställts yrkanden om ändring av huvudregeln för varulagervärderingen så att procenttalet för den nedre gränsen bestämmes till 30. Dessa yrkanden har avvisats av riksdagen. Därvid har från bevillningsutskottets sida bl. a. framhållits att utskottet i princip ansåg att huvudregeln för varulagervärderingen inte borde medge en längre gående nedskrivning än till 40 procent av värdet. Utskottet har uttalat den meningen att — sedan väl den erforderliga uppskrivningen skett — det torde komma att visa sig att för näringslivet i allmänhet en 60-procentig nedskrivning skulle vara tillräcklig för det syfte nedskrivningen främst avsåg att tjäna, nämligen att medge ett betryggande skydd mot prisfallsrisk. Det har vidare framhållits att genom särskilda regler sörjts för att ytterligare prisfallsskydd kunde beredas företag med särskilt pris känsliga varor.

Även frågan om ändring av övergångsbestämmelserna till den nya lagstiftningen har vid flera tillfällen varit föremål för behandling av riksdagen.

I proposition nr 27 till 1959 års riksdag föreslogs att det fulla ikraftträdandet av 1955 års lagervärderingsregler skulle uppskjutas till 1961 års taxering. Vidare yrkades i motionerna I:385 och II:460 att riksdagen måtte uttala, att huvudregeln om värdering av varulager till lägst 30 procent av värdet skulle gälla, så länge dåvarande konjunkturläge bestod. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 17 anförde bevillningsutskottet bl. a.:

Departementschefen har — i likhet med bevillningsutskottet vid 1958 års B-riksdag — som motiv för uppskov med ikraftträdandet av huvudregeln vid varulagervärderingen anfört skäl av konjunkturpolitisk art. Utskottet delar departementschefens uppfattning att anpassningen till de nya reglerna i vissa fall kan medföra påfrestningar på företagens likviditet, vilket i sin tur kan få till följd en begränsning av ur allmän synpunkt önskvärda investeringar. Inte minst av arbetsmarknadspolitiska skäl bör en sådan konsekvens undvikas. Utskottet tillstyrker på grund härav att övergångstiden före det fulla ikraftträdandet av 1955 års lagervärderingsregler förlänges ett år. Huruvida ytterligare uppskov må finnas erforderligt kommer givetvis att bero på konjunkturutvecklingen. Ställning härtill kan således inte tas för närvarande. Emellertid förutsätter utskottet att Kungl. Maj:t med uppmärksamhet följer utvecklingen och, om konjunkturförhållandena ger anledning därtill, vidtar erforderliga åtgärder. Härmed anser sig utskottet ha besvarat det i motionerna I:385 och II:460 framställda yrkandet.

Vid 1960—1963 års riksdagar avvisades motionsyrkanden om ändrade bestämmelser för varulagervärderingen (jfr bevillningsutskottets bet. nr 37/1960, 20/1961, 35/1962 och 25/1963). Samma utgång rönt motioner i ämnet vid 1964 års riksdag. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 40 framhöll utskottet bl. a. att gällande bestämmelser för varulagervärderingen måste för normalfallen anses ge ett fullt tillfredsställande skydd mot prisfall. Ändringsyrkandena i motionerna rörande huvudregeln, vilka avsåg rätt till nedskrivning av varulager till lägst 30 procent av lagrets värde, hade heller inte grundats på att så var fallet. Till stöd för motionerna åberopades i stället önskvärheten att öka företagssparandet och självfinansieringsgraden inom företagen. Utskottet anförde vidare.

Såsom tidigare framhållits från bevillningsutskottets sida, då frågan om utsträckning av nedskrivningsrätten å varulager varit föremål för prövning, är det givetvis av utomordentligt värde inte endast för företagen utan även för det allmänna att företagen har goda möjligheter till konsolidering och en god likviditet. Emellertid måste en avvägning ske mellan önskemålen att beskattningsreglerna utformas så att de i största utsträckning bidrar till företagets konsolidering och det allmännas befogade anspråk på att även skattskyldiga, som driver rörelse, skall bidra till skatteintäkterna alltefter sin bärkraft. Att därvid förstnämnda synpunkt såvitt gäller reglerna för varulagervärderingen i vårt land har fått göra sig gällande i minst lika hög grad som i jämförbara länder framgår enligt utskottets mening därav att de svenska bestämmelserna i förevarande hänseende allmänt torde betraktas som mycket generösa.

Utskottet avstyrkte motionerna och hänvisade till att hela företagsbeskattningens framtida utformning var föremål för överväganden inom den till allmänna skatteberedningen hörande företagsskatteutredningen. Med hänsyn därtill ansåg sig utskottet inte ha blivit övertygat om att behovet av ökad konsolidering och förbättrad likviditet inom företagen var av sådan styrka att riksdagen borde frångå sina tidigare ställningstaganden till frågan om högsta tillåtna varulagernedskrivning.

Motionerna

Till stöd för lagstiftningsyrkandet i motionerna återopas motivering i motionen II:365 av herr Heckscher m. fl. om successiv avveckling av dubbelbeskattningen å aktiebolag och ekonomiska föreningar. Däruti framhålles att ett handels- och produktionsföretag måste hålla ett varulager vars storlek står i en viss relation till rörelsens omfattning. Det i lagret investerade kapitalet är lika hårt bundet som kapital investerat i anläggningstillgångar. En uppskrivning av varulagrets värde utgör en helt fiktiv vinst, då företaget inte lämnar en mot denna bokföringsmässiga vinst svarande högre avkastning. En sådan uppskrivning reducerar alltså företagets kapital. Det är framför allt de mindre och medelstora företagen som har stora svårigheter att anskaffa riskvilligt kapital och som också drabbas hårdast av lagervärderingsbestämmelserna. En återgång till de bestämmelser som gällde vid 1960 års taxering är alltså i hög grad motiverad.

Utskottet

I förevarande betänkande har utskottet att till behandling upptaga motionsyrkande om ändring av gällande regler i fråga om varulagervärdering vid inkomstbeskattningen.

Från och med 1961 års taxering tillämpas i full utsträckning de vid 1955 års riksdag beslutade ändringarna i kommunalskattelagen rörande värdering av varulager. Enligt huvudregeln får lagret i princip inte upptas till lägre belopp än 40 procent av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde på balansdagen. I särskilda fall kan dock med tillämpning av endera av två supplementärregler lägre lagervärden godtagas. Anledningen till uppskovet med det fulla ikraftträdandet av huvudregeln har varit att man velat möjliggöra en successiv anpassning av lagervärdena till de nya bestämmelserna för sådana skattskyldiga, som vid den tidpunkt då reglerna antogs hade gjort långtgående nedskrivningar å varulagren.

I de föreliggande motionerna yrkas, att riksdagen måtte ompröva frågan om huvudregeln för varulagervärderingen och därvid besluta den ändringen i kommunalskattelagen, att nedskrivning av varulager får ske till lägst 30 procent av lagrets värde, innebärande en återgång till de bestämmelser som gällde vid 1960 års taxering och tidigare. Motionärerna yrkar även förmånligare procenttal än som nu gäller vid tillämpning av den ena av supplementärreglerna, nämligen den som kan ifrågakomma vid lagerminskning under beskattningsåret.

Utskottet vill erinra om att frågan om procenttalet för den nedre gränsen för tillåten nedskrivning av varulager varit föremål för riksdagens prövning, inte endast år 1955 vid införandet av gällande regler, utan varje år alltsedan år 1957 utan att riksdagen funnit ändring av procenttalet påkallad. Vid införandet av begränsningsregeln beträffande varulagervärderingen åsyftade man att få företagsbeskattningen mera anpassad till en konjunkturstabilise-

rande politik. I fråga om den lägsta gränsen för tillåtet bokfört lagervärde ansågs en avvägning böra ske mellan å ena sidan konjunkturpolitiska synpunkter, innebärande största möjliga åtstramning av de permanenta värderingsreglerna, och å andra sidan behovet av regler, som möjliggjorde betryggande nedskrivningar för prisfallsrisk. Med hänsyn till att en huvudregel, som innebar rätt till nedskrivning till 30 procent av lagrets värde, i förening med supplementärreglerna skulle medföra generösare värderingsregler än de som dittills tillämpats i praxis ansågs det nödvändigt att begränsa nedskrivningsrätten. Då i vissa speciella fall ett fullt betryggande skydd mot prisfall möjligen inte skulle erhållas, om en nedskrivning till 50 procent valdes, ansåg såväl föredragande departementschefen som 1955 års bevillningsutskott att procentsatsen borde fastställas till 40. Vid bedömningen av skäligheten av den nu gällande huvudregeln bör särskilt beaktas att den högsta tillåtna nedskrivningen med 60 procent beräknas på det värde som framkommer sedan avdrag från anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet i förekommande fall skett för inkurans.

Under åberopande av det nuvarande konjunkturläget och behovet av att förbättra företagens likviditet och deras självfinansieringsmöjligheter anser motionärerna en ökad rätt till avskrivning skälig. Det är framför allt de mindre och medelstora företagen, som motionärerna har i åtanke.

Utskottet kan ansluta sig till motionärernas uppfattning att det är av utomordentlig vikt för såväl företagen själva som det allmänna att näringsidkarna har goda möjligheter till konsolidering och en god likviditet. Hänsyn måste emellertid tagas till att det allmännas befogade anspråk på skatteintäkter tillgodoses samtidigt som skattebördan mellan olika kategorier av skattskyldiga får en rimlig fördelning. Enligt utskottets mening är de svenska reglerna i fråga om varulagervärdering mycket fördelaktiga, vartill kommer att skattelagstiftningen erbjuder företagen stora möjligheter till självfinansiering inte minst genom avsättningar till investeringsfonder och genom förmånliga regler om avskrivning å maskiner och inventarier.

Den omständigheten att hela företagsbeskattningens framtida utformning är föremål för särskilda överväganden inom företagsskatteutredningen är enligt utskottets mening ytterligare ett skäl till att inte nu vidta ändringar i den riktning motionärerna förordar. Utskottet avstyrker därför det i motionerna framställda lagstiftningsyrkandet.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att de likalydande motionerna I:309 av herr Virgin m. fl.
och II:370 av herr Heckscher m. fl. angående varulager-
värderingen vid inkomstbeskattningen icke måtte föranleda
någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 4 mars 1965

På bevillningsutskottets vägnar:
JOHN ERICSSON

Närvarande:

från f ö r s t a kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson, fröken Ranmark, herrar Yngve Nilsson, Wärnberg, Lundström, Billman, Paul Jansson, Sundin och Ottosson; samt

från a n d r a kammaren: herrar Magnusson i Borås, Brandt, Gustafson i Göteborg, Engkvist, Asp, Andersson i Essvik, Boo, Kristenson, Larsson i Umeå och Dahlgren.

Reservation

av herrar *Yngve Nilsson, Ottosson* och *Magnusson* i Borås vilka — under återopande av innehållet i de likalydande motionerna I:309 av herr Virgin m. fl. och II:370 av herr Heckscher m. fl. — ansett, att utskottet bort tillstyrka bifall till motionärernas förslag, att varulager vid inkomstbeskattningen skall kunna nedskrivs till 30 procent i stället för lägst 40 procent av anskaffningsvärdet, och sålunda bort hemställa,

att riksdagen måtte med bifall till förenämnda motioner, i vad avser förevarande fråga, antaga det vid motionerna fogade förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Särskilt yttrande

av herrar *Lundström, Billman, Gustafson* i Göteborg och *Larsson* i Umeå, vilka anfört följande:

I de motioner som behandlas i detta betänkande har yrkats omedelbart beslut om att varulager vid beskattningen skall få nedskrivs till 30 procent i stället för nuvarande 40 procent. Som från folkpartiets sida vid upprepade tillfällen framhållits — senast i det program för ett samlat grepp till reformer på företagsbeskattningens område som framlagts i den partimotion som väckts vid årets riksdag med anledning av finansministerns skatteförslag — bör en sådan ökad nedskrivningsrätt införas.

I nuvarande konjunkturläge är emellertid utrymmet för skattesänkningar mycket begränsat, varför en viss prioritering är nödvändig även i fråga om mycket motiverade önskemål. Vi finner det mera angeläget att minska belastningen på företagens nya investeringar och har därför vid årets riksdag som ett första steg på vägen till en konsumtions- och konkurrensneutral indirekt beskattning föreslagit att omsättningsskatten på maskiner och inventarier skall beräknas på endast 50 procent av värdet i stället för 60 procent som regeringen föreslår. Så snart förhållandena det medger avser vi återkomma med förslag i fråga om varulagervärderingen.