

Nr 64.

Ankom till riksdagens kansli den 7 december kl. 3 em.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) jämte i ämnet väckta motioner.

I en den 2 november 1945 dagteknad, till bevillningsutskottet hänvisad proposition, nr 377, har Kungl. Maj:t, under åberopande av propositionen bilagt utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för samma dag, föreslagit riksdagen att antaga följande vid propositionen fogade

Förslag

till

lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

Nuvarande lydelse:

Anvisningar

till 41 §.

1. Inkomst av — — — och skulder.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock av följande. Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola

Föreslagen lydelse:

Anvisningar

till 41 §.

1. Inkomst av — — — och skulder.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock av följande. Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola

¹ Senaste lydelse, se 1938: 368.

Nuvarande lydelse:

beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill för- anleda frångås vid inkomstberäkningen.

Vad här — — — årets inkomst.

Om beskattningsmyndighet, — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

Föreslagen lydelse:

beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill för- anleda frångås vid inkomstberäkningen. *Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag vid tiden för bokslutet understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.*

Vad här — — — årets inkomst.

Om beskattningsmyndighet, — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1946.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i propositionen framlagda förslaget, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till ovannämnda statsrådsprotokoll.

Till utskottets behandling ha överlämnats de i anledning av propositionen väckta likalydande motionerna I: 445 av herr *Wehtje* m. fl. och II: 690 av herr *Wiberg* m. fl., vari hemställts, »att riksdagen vid behandling av förevärande proposition för sin del måtte besluta, att övergångsbestämmelserna till lagen om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) skola erhålla i huvudsak följande lydelse:

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1946, dock att vid taxering åren 1946, 1947 och 1948 följande särskilda bestämmelser skola gälla:

Även om sådan bevisning rörande risk för prisfall, som i anvisningarna till 41 § punkt 1 andra stycket sägs, icke blivit av den skattskyldige förebragt, må nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av i samma författningsrum avsedda tillgångar godkännas med så stort belopp, att nedskrivningen täcker risk för nedgång av priset till det under åren närmast före 1938 gällande lägsta marknadspriset.

Skattskyldig, som gör sannolikt, att en enligt bestämmelserna i punkt 1 ovan begränsad nedskrivning icke är tillräcklig för täckande av den prisfallsrisk, som särskilt i fråga om ersättningsvaror av olika slag kan föreligga intill tiden för varans försäljning eller, då fråga är om råvaror eller halvfabrikat, för försäljning av den färdiga produkten, må utan hinder av vad i föregående stycke sägs medgivnas avdrag för den ytterligare nedskrivning som av dessa omständigheter betingas».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framställda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen I: 445.

I 41 § kommunalskattelagen stadgas, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i lagen. I anvisningar till nämnda paragraf anges detta stadgande innebära bland annat följande.

Hänsyn skall vid inkomstberäkningen tagas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. Vad sålunda är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad

sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar i rörelse uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen inlutit under nämnda år eller icke.

Anvisningsbestämmelsen beträffande värdesättning av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, torde grunda sig på 1918 års inkomstskattesakkunnigas år 1923 avgivna förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, däri förekom en liknande bestämmelse. Som motivering för sitt förslag i denna del anförde de sakkunniga (SOU 1923: 69 s. 119), att en taxering, som verkställdes i enlighet med det bokföringsmässiga vinstresultatet, utan tvivel torde erbjuda en större trygghet för beskattningens enhetlighet än ett förfarande, som medgäve de olika beskattningsmyndigheterna möjlighet att efter subjektiva och okontrollerbara uppfattningar avgöra frågor av hithörande art.

Av den praxis som utvecklats vid tillämpningen av de angivna reglerna framgår, att rörelseidkare anses ha en mycket vidsträckt — dock ej obegränsad — rätt att verkställa nedskrivning å varulager i rörelsen. Enligt ett av regeringsrätten den 11 juni 1945 avgjort mål torde vidare få anses fastslaget, att enligt gällande lagstiftning nedskrivning å leveranskontrakt angående varor är tillåten i praktiskt taget samma utsträckning som nedskrivning å levererade varor.

I detta sammanhang torde böra erinras om förordningen den 12 juni 1942 (nr 371) om rätt att vid taxering till kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för avsättning till investeringsfond. Däri stadgas bland annat, såsom förordningen lyder efter ändringar genom förordningen den 9 juni 1944 (nr 279), att vid beräkning av nettointäkt av rörelse under de beskattningsår, för vilka taxering verkställs åren 1942—1947, skattskyldig äger njuta avdrag för av årsvinsten gjord avsättning till investeringsfond för ersättande av förkrigslager med belopp motsvarande minskning av dold reserv i varulager i samband med lagerminskning från utgången av det beskattningsår, som gick till ända närmast före den 1 september 1939, till utgången av det beskattningsår taxeringen avser, med tillägg av 20 procent av den beräknade anskaffningskostnaden vid förstnämnda tidpunkt för det därefter avgångna lagret. Därest trots lagerminskningen den dolda reserven mellan de angivna tidpunkterna ej ändrats eller ökats, får avsättning ske med belopp motsvarande 20 procent av nämnda anskaffningskostnad med avdrag i förekommande fall av reservökningen. Avdrag må dock i förra fallet ej ske med större belopp än 80 procent av nämnda anskaffningskostnad och i båda fallen skall vid avsättningen avräknas belopp, för vilket liknande avdrag åtnjuts under föregående beskattningsår. Har lagerminskning förorsakats av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig, av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning må,

såvitt angår det sålunda avgångna lagret, det belopp, som enligt vad nyss sagts skall beräknas till 20 procent av anskaffningskostnaden vid utgången av beskattningsåret närmast före den 1 september 1939, i stället beräknas till skillnaden mellan kostnaden för att anskaffa ett mot lagerminskningen svarande lager vid utgången av det beskattningsår taxeringen avser och sagda anskaffningskostnad. I detta fall skall vidare den eljest stadgade begränsningen av avdraget till 80 procent av anskaffningskostnaden, beräknad efter förkrigspris, ej äga tillämpning. Investeringsfond för ersättande av förkrigslager må tagas i anspråk under visst beskattningsår för nedskrivning å råvaror, hel- och halvfabrikat med högst ett belopp motsvarande kostnaden för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar under samma beskattningsår, i den mån tillverkningen eller anskaffningen innefattar lagerökning under beskattningsåret. Hava fondmedel, som avsatts till investeringsfond, ej tagits i anspråk i enlighet med fondens ändamål senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdraget för avsättningen skett, skall den skattskyldige efterbeskattas för vad som avsatts utan att därefter hava tagits i anspråk för det avsedda ändamålet ävensom gälda viss ränta å utskyldsbeloppet.

Sedan departementschefen under hand uppdragit åt taxeringsrevisorn hos mellankommunala prövningsnämnden *Ernst Anell* att verkställa utredning angående eventuella åtgärder för att motverka överdriven nedskrivning å kontrakt angående inköpta men ännu ej levererade varor, har Anell upprättat och till departementschefen överlämnat en den 19 september 1945 dagtecknad *promemoria rörande nedskrivning av varulager i beskattningshänseende jämte förslag till åtgärder för att motverka överdrifter i fråga om varulagernedskrivning*. I denna promemoria har Anell behandlat, förutom frågan om nedskrivning å leveranskontrakt angående varor, jämväl frågan om eventuella åtgärder i syfte att begränsa rätten till nedskrivning å levererade varor. Om anledningen härtill har Anell anfört, att, om rätten till nedskrivning å kontraherade varor inskränktes på av honom föreslaget sätt, man kunde förutse, att många skattskyldiga komme att använda den dolda reserv, som framkomme, då kontraherade varor icke längre finge värderas fritt, till ytterligare nedskrivning av inneliggande lager. Den ofta förekommande överdrivna nedskrivningen av varulager skulle då bliva ännu mer framträdande än vad hittills varit fallet och med nuvarande rättstillämpning torde skattemyndigheterna ha små möjligheter att med utsikt till framgång ingripa även mot påtagliga överdrifter i fråga om varulagernedskrivning.

Över promemorian ha, efter remiss, yttranden avgivits av *kammarrätten, överståthållarämbetet, samtliga länsstyrelser, 1944 års allmänna skattekommitté, taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges grossistförbund och kooperativa förbundet*. Dessutom ha i anledning av promemorian skrifter inkommit från *1944 års skattesakkunniga, Sveriges varvsindustriförening, Sveriges redareförening, Stockholms, Östergötlands och Södermanlands, Smålands och Ble-*

kinge samt Skånes handelskammare, handelskammaren i Karlstad, handelskammaren för Örebro och Västmanlands län ävensom handelskammaren i Gäble.

De i promemorian berörda frågorna ha därefter varit föremål för behandling i finansdepartementet. Övervägande skäl ha därvid befunnits tala mot att nu framlägga förslag om begränsning av nedskrivningsrätten beträffande levererade varor. Den andra i promemorian behandlade frågan eller spörsmålet om begränsning av rätten till nedskrivning å leveranskontrakt angående varor har emellertid ansetts kunna utan hinder därav upptagas till bedömande. De av Annell anförda skälen för att båda frågorna borde lösas samtidigt ha icke ansetts böra tillmätas alltför stor vikt, enär de rörelseidkare, som företagit obefogade nedskrivningar å kontrakt, i allmänhet redan dessförinnan torde ha utnyttjat alla förefintliga möjligheter till nedskrivning å inneliggande varulager.

Beträffande innehållet i nämnda promemoria och de däröver avgivna yttrandena tillåter sig utskottet hänvisa till propositionen (s. 11—39).

Till stöd för det i den föreliggande propositionen framlagda förslaget har *departementschefen* anfört följande:

»I nu ifrågavarande promemoria föreslås, att nedskrivning å leveranskontrakt angående varor skall vid inkomsttaxeringen godkännas endast om marknadspriset å den kontraherade varan vid balansdagen understiger det kontraherade priset eller den skattskyldige kan anföra sannolikhetsskäl för att sådant prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.

Det sålunda framlagda förslaget har mött stark kritik i de av näringsorganisationerna avgivna remissyttrandena. Denna kritik synes emellertid till en del skjuta över målet. Syftet med förslaget är icke att förbjuda befogade nedskrivningar å kontrakt utan endast att åstadkomma en sådan reglering av hithörande spörsmål — vilka hittills icke äro i skatteförfattningarna direkt reglerade — att garantier erhållas mot obefogade nedskrivningar. En dylik reglering lär vara motiverad redan med hänsyn till den risk för illojala transaktioner, som föreligger vid kontraktsnedskrivningar och som saknar motsvarighet vid nedskrivning å varulager och andra realtillgångar. Behovet av reglerande bestämmelser på området framgår jämväl av de av länsstyrelserna avgivna remissyttrandena.

Jag vill i detta sammanhang även erinra om att rätten till nedskrivning å varulager för närvarande är mycket långtgående och att förslag framkommit om viss begränsning av denna rätt. Jämväl enligt min mening är det önskvärt, att berörda fråga upptages till omprövning inom en näraliggande framtid. Det anförda torde utgöra en särskild anledning att icke nu medgiva en sådan utvidgning av rörelseidkarnas nedskrivningsmöjligheter, som följer av regeringsrättens förut omnämnda utslag.

Mot förslaget om begränsning av rätten till nedskrivning å leveranskontrakt ha i första hand åberopats de kraftiga prisfluktuationer, speciella

varugrupper kunna vara underkastade, samt de särskilda risker för sådana fluktuationer, som förefinnas i nuvarande läge innan prisförhållandena efter kriget hunnit stabiliseras. Denna argumentering synes emellertid knappast vara bärande gentemot det framlagda förslaget. Enligt förslaget skall nämligen nedskrivning få ske för mötande av beräkneligt prisfall å den kontraherade varan. Beträffande nedskrivning på grund av prisfallsrisk för den tillgång, värdesättningen avser, innebär förslaget i själva verket endast att den skattskyldige ålägges bevisskyldigheten för att nedskrivningen är befogad; det skall med andra ord ankomma på honom att göra sannolikt, att prisfallsrisk föreligger. En dylik fördelning av bevisbördan synes rimlig. Från olika håll har nämligen vitsordats, att behov av nedskrivning å leveranskontrakt föreligger huvudsakligen under onormala tider eller i särskilda fall, och presumptionen bör alltså vara för att nedskrivning icke skall medgivas. Vidare synes det, åtminstone i vissa fall, vara lättare för den skattskyldige att visa, att sannolikhet för prisfall föreligger, än det är för beskattningsmyndigheterna att visa, att prisfall icke kommer att inträffa.

I detta sammanhang vill jag framhålla, att kraven på den sannolikhetsbevisning, skattskyldig har att fullgöra, i det aktuella läget icke böra ställas alltför höga. Vid 1946 års taxering torde sålunda beträffande en del varugrupper viss nedskrivning kunna medgivas enbart på grund av den väntade allmänna prisutvecklingen och sålunda utan närmare utredning i det särskilda fallet.

Till stöd för att nedskrivning å leveranskontrakt skulle få ske även om nedskrivningen *icke* vore motiverad av risk för prisfall å den kontraherade varan har anförts, att rätt till sådan nedskrivning borde finnas för att rörelseidkarna icke till följd av nu rådande varubrist skulle nödgas framtaga sina tidigare genom nedskrivning å inneliggande varor bildade dolda reserver. De förekommande reserverna i varulager borde med andra ord, när varulagret utförsålades, få ersättas av reserver i leveranskontrakt. Emellertid synas rörelseidkarna knappast ha något befogat krav på att få ha dessa reserver kvar, när de varor, till vilka reserverna äro knutna, utförsäljas. Rätten till nedskrivning å lager lärer vara att betrakta som en rätt till temporärt uppskov med beskattningen; och den därigenom uppkomna skatteskulden bör anses förfallen, när varorna säljas. Reservernas storlek torde sålunda å varje balansdag böra vara beroende av avskrivningsbehovets storlek vid den ifrågavarande tidpunkten och en rätt för rörelseidkarna att under alla förhållanden bibehålla förut upplagda dolda reserver synes icke böra godkännas.

Även om den nyss angivna regeln i princip godtages, torde man emellertid från vissa håll göra gällande, att den aktuella varubristen borde för dagen medföra ett annat betraktelsesätt. Gentemot en dylik invändning vill jag framhålla, att rörelseidkarnas berättigade anspråk härvidlag torde få anses tillgodosedda genom rätten att vid inkomstbeskattningen göra avdrag för avsättning till investeringsfond för ersättande av förkrigslager. Syftet med lagstiftningen härom var just att bereda sådana skattskyldiga, vilkas varulager minskats under kriget utan att kunna ersättas, möjlighet att i viss utsträckning kvarhålla de dolda reserverna i rörelsen.

Med hänsyn till det nu anförda är jag i princip av den uppfattningen, att nedskrivningar å kontrakt angående varor icke böra godkännas vid inkomst-taxeringen i vidare mån än nedskrivningarna äro erforderliga för täckande av befarade förluster å de kontraherade varorna. Härvid torde hänsyn böra tagas endast till prisfallsrisker under tiden fram till leveransdagen. Att på grund av kontrakt medgiva nedskrivning jämväl för täckande av sannolikt prisfall under tiden mellan leveransdagen och den dag, då köparen kan beräknas i sin tur sälja varan eller därav tillverkade produkter, synes däremot knappast böra ifrågakomma. Sådan nedskrivning torde få anses aktuell först då varan levererats och bör ske enligt reglerna för nedskrivning å varulager.

I promemorian framhålles, att en vidsträcktare rätt till nedskrivning å kontrakt synes böra tillförsäkras företag, vilkas verksamhet är av sådan art att värdet å kontraherade varor regelmässigt avsevärt överstiger värdet av inneiggande varor, ävensom företag vilkas varuinköp äro förbundna med så stora risker att erforderliga reserveringar icke kunna bildas genom nedskrivning av inneiggande lager. I remissyttrandena har vidare föreslagits, att särskilda regler böra meddelas beträffande *dels* kontrakt varmed avses att täcka föreliggande brist i det för rörelsens bedrivande erforderliga normallagret, *dels* kontrakt angående råvaror i sådana fall, då längre tid regelmässigt förflyter från kontraktets upprättande till dess de därav producerade varorna försäljas, *dels* kontrakt som, därest normala förhållanden rått, kunde beräknas ha varit fullgjorda vid bokslutet, och *dels* kontrakt angående varor, vilka levererats kort tid efter balansdagen och motsvara högst två månaders normal förbrukning. Det har emellertid icke närmare angivits hur man skulle gå till väga för att särskilja de åsyftade fallen, och det torde bliva förenat med svårigheter såväl att utforma som att i praktiken tillämpa dylika undantagsbestämmelser. Därtill kommer att en regel, enligt vilken nedskrivning generellt medgives för befarat prisfall på den kontraherade varan, synes mestadels vara tillräcklig för att tillgodose det berättigade nedskrivningsbehovet i samtliga de angivna fallen. Särbestämmelser med avseende å de nu åsyftade fallen torde därför knappast böra meddelas. Jag vill tillägga, att viss hänsyn till de här berörda särskilda förhållandena synes kunna tagas vid prövningen av det mått av sannolikhetsbevisning, som bör krävas för medgivande av nedskrivning å kontrakt.

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 samt virke, därå lagen den 9 juni 1944 om köpares 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.

Vad angår de i remissyttrandena föreslagna undantagsbestämmelserna torde det förhållandet, att kontant betalning erlagts för en kontraherad vara eller att köpeskillingen för densamma säkerstälts, icke böra medföra avvikelser från den förut angivna huvudregeln. Frånsett att en sådan bestämmelse skulle obehörigen gynna de kapitalstarkare företagen synes det anförda motivet för densamma icke vara särskilt starkt. Det är visserligen riktigt, att förskottsbetalningar bruka bokföras, men bokföringen torde åtminstone före kriget i de flesta fall ej ha skett på varukontot.

Vad angår de övriga föreslagna undantagsbestämmelserna synas de till stöd därför åberopade skälen icke vara av avgörande betydelse. Behovet av nedskrivningsmöjligheter läser här kunna i huvudsak tillgodoses genom rätten att företaga nedskrivning å kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

Vid angivna förhållanden och med hänsyn till angelägenheten av en enkel och lätt tillämplig gränsdragning anser jag mig icke böra förorda särbestämmelser för nu ifrågavarande fall.

På grund av det nu anförda förordar jag, att i andra stycket av punkt 1 i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen införes en bestämmelse om

att nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag vid tiden för bokslutet understiger det kontraherade priset, eller göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.

Särskilda övergångsbestämmelser torde icke erfordras angående den tid, inom vilken återföring till beskattning skall ske av sådana dolda reserver, som bildats genom otillåten nedskrivning å kontrakt.»

I de likalydande motionerna I: 445 och II: 690 har anförts i huvudsak följande.

Motionärerna ville till en början ifrågasätta, huruvida icke den nu föreslagna särskilda lagstiftningen rörande leveranskontrakt lämpligen bort anstå till dess den av departementschefen förordade utredningen rörande frågan om rätt till nedskrivning å varulager i beskattningshänseende i sin helhet slutförts. Tidpunkten för införande av restriktiva bestämmelser å förevarande område syntes vara mycket illa vald med hänsyn till det nuvarande labila prisläget. Tillika måste beaktas, att åtskilliga företag redan fastställt de bokslut, som skulle ligga till grund för taxeringen år 1946.

Motionärerna delade departementschefens uppfattning att avdrag för obefogade nedskrivningar å kontrakt borde förhindras. De funne det emellertid oundgängligen nödvändigt, att en uppmjukning av den föreslagna övergångsbestämmelsen komme till stånd. Även om det under normala förhållanden måhända kunde anses befogat att ålägga den skattskyldige att förebringa bevisning rörande den nedskrivning, som för mötande av beräkneligt prisfall erfordrades, hyste motionärerna allvarliga betänkligheter mot att under nu rådande förhållanden lagfästa denna princip. Prisläget vore för närvarande ytterst labilt, och man måste räkna med betydande prisfall, icke minst å åtskilliga för vår industriella produktion erforderliga råvaror. Det vore därför befogat att tills vidare låta den presumptionen komma till uttryck i lagstiftningen att en nedskrivning å leveranskontrakt för prisfallsrisk vore motiverad, därest värdet å de kontraherade varorna icke därigenom nedbragtes under visst pris. Vilket pris som därvid borde tagas till utgångspunkt kunde vara föremål för delade meningar. Man torde emellertid kunna utgå från det under åren närmast före 1938 gällande lägsta marknadspriset.

Särskilt med hänsyn till den stora mängd ersättningsvaror, icke minst ersättningsbränsle, varom industriföretagen för upprätthållande av produktionen nödgats teckna långtidskontrakt, skulle vidare nedskrivningens begränsning till prisfallsrisk intill tidpunkten för de kontraherade varornas leverans medföra ur produktions- och prisbildningssynpunkt mycket ogynnsamma och för företagen obilliga verkningar. Under normala förhållanden med tryggad tillförsel saknade företagen anledning att hålla större kvantiteter råvaror i lager. Särskilt gällde detta bränsle. För närvarande rådde emellertid helt andra förhållanden.

Till belysande av vilka betydande prisfallsrisker det här vore fråga om och för styrkande av att de framförda farhågorna icke vore överdrivna kunde meddelas, att enligt inhämtade upplysningar ett företag för närvarande innehade kontrakt å ved och träkol med ett sammanlagt kontraherat pris av 21 252 217 kronor, ett annat kontrakt å ved, halm och träkol med ett sammanlagt pris av 5 765 000 kronor och ett tredje å ved, stubbar, halm och träkol för tillhopa 3 677 314 kronor. Frågan om nedskrivning av dessa kontrakt till värden, baserade på ett någorlunda normalt pris per värmenhet, vilket pris med största sannolikhet komme att ligga till grund för prissättningen vid den tidpunkt, då de med användande av ersättningsbränslet framställda produkterna bleve försålda, vore utan tvivel redan nu aktuell. Möjligheten att verkställa avsättning till investeringsfond för ersättande av förkrigslager föreläge endast, då minskning av det ineliggande lagret i förhållande till förkrigslagret ägt rum. Med hänsyn bl. a. till att anledning icke föreläge att under normal tillförsel hålla större kvantiteter bränsle och andra råvaror i lager samt till att de nuvarande utskeppningssvårigheterna ofta omöjliggjorde lagerminskning, särskilt för massaindustrien, torde förutsättningarna för avsättning till investeringsfond för varulager ofta icke föreligga, i varje fall icke i den utsträckning, som vid tillämpning av de föreslagna bestämmelserna skulle erfordras för skyddande av det för lagerhållningen erforderliga kapitalet.

Man måste räkna med att tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna komme att bli synnerligen ojämn inom de olika länen. Följden härav måste bli, att ett flertal beskattningsärenden, ofta avseende betydande belopp, komme att särskilt vid 1946 års taxering dragas under skattedomstolarnas prövning.

Dessa icke önskvärda verkningar av reformen kunde undvikas genom på lämpligt sätt utformade övergångsbestämmelser. Dessa borde avse åtminstone tre år, d. v. s. taxeringarna åren 1946, 1947 och 1948. För denna övergångstid talade ock den omständigheten, att de ifrågasatta reglerna rörande varulagervärderingen i dess helhet torde kunna antagas föreligga före utgången av nämnda tidsperiod. Enligt motionärernas förslag kunde nedskrivning under nämnda tre år ske till det under åren närmast före 1938 gällande lägsta marknadspriset. För den händelse denna värderingsgrund icke ansåges böra bibehållas under hela treårsperioden, föreläge möjlighet att, sedan det vid krigskonjunkturbeskattningens avveckling gällande E-priset blivit fastställt, bestämma detta eller annat pris att tillämpas fr. o. m. taxeringen 1947 eller 1948. Det ringa uppskov med beskattningen av viss del av riskmarginalerna, som enligt de av motionärerna förordade övergångsbestämmelserna skulle medgivas, komme att ur stats- och kommunalfinansiell synpunkt bli av underordnad betydelse. Härtill komme, att det särskilt ur kommunal synpunkt vore till fördel, att de föreslagna övergångsbestämmelserna förhindrade de häftiga växlingar i skatteunderlaget, som eljest för vissa kommuner sannolikt skulle inträda.

I en till utskottet inkommen skrivelse har direktören A. Gabrielsson för aktiebolaget Volvos räkning hemställt, att riksdagen »för sin del måtte besluta ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 i enlighet med nedanstående:

’ — — — Nedskrivning av värdet på kontraherade dylika tillgångar må, för den händelse äganderätten till desamma icke övergått å den skattskyldige, godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag vid tiden för bokslutet understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.’ »

Till stöd för detta yrkande har i berörda skrivelse anförts i huvudsak följande. Äganderättens övergång hade tidigare alltid varit av avgörande betydelse för frågan om vilka tillgångar som skulle få inräknas i varulagret och nedskrivnas som sådant. Civilrättsligt gällde beträffande äganderättens övergång, att äganderätten överginge vid speciesköp i och med avtalet samt vid leveransavtal — d. v. s. vid köp av råvaror och massprodukter — först sedan godset blivit på ett betryggande sätt avskilt för köparens räkning.

Regeringsrättens utslag den 11 juni 1945 avsåge sådana tillgångar, till vilka äganderätten icke övergått å den skattskyldige. Rätten att i varulagret få inräkna de tillgångar, som den skattskyldige ägde, hade även i princip beaktats av 1944 års skattekommitté i kommitténs betänkande.

Volvo hade som tillverkare en teknisk-ekonomisk struktur, som skilde sig från de flesta andra svenska företags. Volvos speciella arbetssätt medförde, att för Volvo posten »kontraherade tillgångar» alltid måste vara hög i förhållande till ineliggande lager resp. årsomsättning. Rätten till fri värdering av varulagret kunde för Volvo aldrig ge en rimlig reserv även för de kontraherade tillgångarna. Volvo tillverkade bilar i serier på flera tusen enheter. De 5 700 delar, som inginge i en lastvagn, utgjordes övervägande av specialsaker, som beställdes hos andra industrier. Avsikten vore, att lagret på Volvo skulle vara mycket litet men som en följd härav bleve i stället posten kontraherade tillgångar mycket stor.

Föreliggande proposition innebure, att den civilrättsliga principen om äganderättens övergång för varor, beställda i leveransavtal, tillämpades, men att nämnda princip icke finge tillämpas beträffande individuellt beställda saker, d. v. s. speciessaker. Häri låge en inkonsekvens. Detta innebure en kraftig nedskärning av den nuvarande avdragsrätten, dels beträffande kontraherade tillgångar, till vilka äganderätten icke övergått, och dels beträffande kontraherade tillgångar av speciesnatur, vilken sistnämnda nedskärning blott drabbade Volvo och högst ett tiotal andra företag.

Det vore i praktiken ogenomförbart för Volvo att vid bokslutsdagen fastställa det gällande marknadspriset för alla de tusentals detaljer, som inginge i den färdiga produkten. Den kritiska tidpunkten vore för Volvo den dag, då den färdiga varan skulle säljas. Utländska bilar komme att vara tillverkade på basis av en prisnivå, som låge väsentligt under den svenska.

I verkligheten skulle sålunda enligt propositionen Volvos kontraherade tillgångar komma att tagas upp till det kontraherade priset. I händelse av prisfall skulle därav följa att en fiktiv vinst beskattades. Ett tilläpande av civilrättsliga grunder vid gränsdragningen mellan kontraherade tillgångar och lager, som skulle omfattas av den fria lagervärderingen, skulle tillgodose det i propositionen angivna syftet med förslaget, nämligen att förhindra illojala transaktioner och obefogade nedskrivningar å kontraherade tillgångar.

Det i förevarande proposition framlagda förslaget innebär, att rätten till nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, enligt ej fullgjorda köpekontrakt skall regleras så att dylikt nedskrivning får godkännas vid inkomsttaxering endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag vid tiden för bokslutet understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.

Utskottet.

I de likalydande motionerna I: 445 och II: 690 yrkas, att särskilda övergångsbestämmelser skola meddelas, avsedda att tillämpas vid taxering åren 1946, 1947 och 1948. Enligt dessa övergångsbestämmelser skall, även om sådan bevisning rörande risk för prisfall, som i det i propositionen föreslagna stadgandet sägs, icke blivit av den skattskyldige förebragt, vid taxering nämnda år nedskrivning av värdet å rättigheter av ifrågavarande slag godkännas med så stort belopp, att nedskrivningen täcker risk för nedgång av priset till det under åren närmast före 1938 gällande lägsta marknadspriset. Skattskyldig, som gör sannolikt, att en på dylikt sätt begränsad nedskrivning icke är tillräcklig för täckande av den prisfallsrisk, som särskilt i fråga om ersättningsvaror av olika slag kan föreligga intill tiden för varans försäljning eller, då fråga är om råvaror eller halvfabrikat, för försäljning av den färdiga produkten, skall under samma övergångstid dessutom kunna medgivas avdrag för den ytterligare nedskrivning som av dessa omständigheter be-
tingas.

Det förra yrkandet torde innebära, att kravet på sannolikhetsbevisning om väntat prisfall för medgivande av nedskrivning under övergångstiden skulle helt eftergivas i de särskilda fallen, såvitt angår nedskrivning till det lägsta pris, som för viss vara gällt under något av åren närmast före 1938. Det senare yrkandet synes avse sådan utvidgning av den i propositionen föreslagna rätten till nedskrivning att nedskrivning skulle få ske icke blott för täckande av under tiden till leveransdagen förmodat prisfall utan även för mötande av prisfall, som kunde väntas inträffa därefter intill dess det ifrågakomma varupartiet i oförändrat eller bearbetat skick av köparen försålles.

Utskottet delar den av departementschefen vid anmälan av propositionen uttalade åsikten, att en reglering av rätten till nedskrivning å kontraherade varor till förhindrande av obefogad sådan nedskrivning bör vidtagas, och tillstyrker därför i princip genomförande av den föreslagna lagstiftningen. Det är emellertid angeläget att berättigad nedskrivning å ifrågavarande tillgångar därigenom icke förhindras. Särskilt böra enligt utskottets mening rö-

relseidkarnas möjligheter till nedskrivning för mötande av förluster på grund av de för tillfället rådande labila prisförhållandena i möjligaste mån tillgodos. Vad i motionerna anförts synes därför vara beaktansvärt.

Vad då först angår motionärernas yrkande att viss nedskrivning å kontraherade varor vid taxering åren 1946, 1947 och 1948 skulle medgivas utan särskild utredning må emellertid erinras, att — som departementschefen också framhållit — möjlighet att tillåta nedskrivning enbart på grund av den i rådande läge väntade allmänna prisutvecklingen torde förefinnas utan att särskilda bestämmelser därom meddelas. Nedskrivning å rättighet till leverans av vara skall enligt den i propositionen föreslagna författningstexten medgivas bland annat om det göres sannolikt, att prisfall kommer att inträffa före leveransdagen. Om det redan av de ekonomiska förhållandena i ett visst läge framgår, att ett allmänt prisfall troligen kommer att inträffa, erfordras givetvis ingen ytterligare utredning härom. Vidare må erinras om vanskligheten att bedöma storleken av nedskrivningsbehovet på grund av den väntade allmänna prisutvecklingen för mer än den allra närmaste framtiden.

På grund av vad sålunda anförts anser sig utskottet icke kunna förorda, att rätt till viss nedskrivning utan bevisning fastslås genom en särskild övergångsbestämmelse till den föreslagna författningen. Utskottet vill emellertid med hänsyn till de för tillfället rådande förhållandena göra det uttalandet, att vid taxeringen år 1946 och så länge det nuvarande labila läget är bestående nedskrivning å kontraherade varor till förkrigspris i vissa fall kan vara berättigad. Med förkrigspris avser utskottet därvid priset vid krigsutbrottet eller omedelbart dessförinnan. Att gå längre och medgiva nedskrivning utan utredning till det ännu lägre pris, som för vederbörande varuslag kan ha gällt under något av åren närmast före 1938 — vilket motionärerna påyrkat — torde enligt utskottets mening ej vara påkallat.

Vad därefter angår yrkandet, att ytterligare nedskrivningsrätt skulle under den ifrågavarande övergångsperioden föreligga, om skattskyldig kunde göra sannolikt, att nedskrivning till förkrigspris icke vore tillräcklig för täckande av prisfallsrisk intill tiden för varans försäljning i oförändrat eller bearbetat skick, vill utskottet till en början erinra om att i vissa av de yttranden, som äro återgivna i det till propositionen fogade statsrådsprotokollet, framhållits, att den framtida tidpunkt, till vilken prissättningen borde hänföra sig, även under normala förhållanden borde vara icke dagen för den köpta varans leverans utan den sannolika tidpunkten för dess vidareförsäljning av köparen i ena eller andra formen. Endast då skulle nedskrivningen kunna fylla avsett ändamål att täcka föreliggande risk för å leveransen uppkommande förlust. Utskottet har icke kunnat underlåta att tillmäta detta argument stor vikt. Då å andra sidan de skäl, som kunna anföras för den i propositionen gjorda begränsningen av nedskrivningsrätten i förevarande avseende, knappast torde böra tillerkännas avgörande betydelse, anser sig utskottet böra förorda en sådan ändring av den föreslagna anvisningsbestämmelsen, att nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av varor må medgivas i den mån det göres sannolikt att prisfall kommer att inträffa innan varorna levereras eller av den skatt-

skyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Utskottet vill emellertid därvid framhålla, att den omständigheten att någon mindre del av ett varuparti ofta ej kan säljas, förrän lång tid förflutit efter leveransen, eller kanske ibland ej alls kan säljas, enär varorna bliva inkuranta, icke bör tillmätas någon betydelse vid bedömning av prisfallsrisken. Avgörande bör vara den tidpunkt, då huvuddelen av det ifrågakomna varupartiet kan beräknas bliva avyttrad.

Genom en sådan ändring av den i propositionen föreslagna författningstexten torde syftet med det förevarande yrkandet i motionerna bliva tillgodosett. Vid detta förhållande synes anledning att i nämnda syfte meddela en särskild övergångsbestämmelse ej föreligga.

Beträffande frågan om gränsdragningen mellan varulager i egentlig bemärkelse och kontraherade varor delar utskottet departementschefens mening, att särskilda bestämmelser härom icke nu böra meddelas. I anledning av vad direktören A. Gabrielsson i denna fråga anfört i sin till bevillningsutskottet ingivna skrivelse vill utskottet endast framhålla, att vad utskottet förut anfört om rätt för rörelseidkare att i det nuvarande läget utan särskild utredning verkställa nedskrivning å kontraherade varor till förkrigspris, såvitt av till utskottet lämnade uppgifter framgår, synes tillämpligt på aktiebolaget Volvo, vars berättigade intressen i förevarande avseende därmed torde bliva tillgodosedda.

För undvikande av missförstånd torde slutligen uttrycket »vid tiden för bokslutet» i den föreslagna författningstexten böra utbytas mot orden »å balansdagen».

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

- 1) att riksdagen måtte, med förklarande att Kungl. Maj:ts förevarande proposition nr 377 icke kunnat av riksdagen oförändrad bifallas, för sin del antaga följande

F ö r s l a g

till

lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Anvisningar

till 41 §.

1. Inkomst av — — — och skulder.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock

¹ Senaste lydelse, se 1938: 368.

av följande. Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upp- tagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslu- tits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas er- forderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstäm- melse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltrade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall en- dast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstbe- räkningen. Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika till- gångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen un- derstiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt pris- fall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skatt- skyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas.

Vad här — — — årets inkomst.

Om beskattningsmyndighet, — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1946.

2) att de likalydande motionerna I: 445 och II: 690, i den mån desamma ej kunna anses besvarade genom vad utskot- tet ovan anfört och hemställt, icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 6 december 1945.

På bevillningsutskottets vägnar:

A. J. BÄRG.

Närvarande:

från första kammaren: herrar *Johan Bärq, Wahlmark, Ekman, Velande, Björnsson, Herman Ericsson, Franzon, Sundelin, Näsgård* och *Wehtje*, samt

från andra kammaren: herrar *Lövgren, Björklund, Hammarlund, Olsson* i Gävle, *Falk, Olson* i Göteborg, *Vigelsbo, Bladh, Karlsson* i Granebo och *Kristensson*.

Reservationer:

1) av herrar *Björnsson* och *Lövgren*, som yrkat bifall till Kungl. Maj:ts förevarande proposition nr 377; samt

2) av herrar *Velande, Wehtje, Olson* i Göteborg och *Karlsson* i Granebo.