

Nr 309.

Av herrar **Wistrand** och **Wetter**, i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om krigskonjunkturskatt för år 1946.

I en den 8 sistlidne mars dagtecknad proposition nr 210 har Kungl. Maj:st framlagt förslag till förordning om krigskonjunkturskatt för år 1946, innefattande jämväl bestämmelser om krigskonjunkturskattens avveckling.

Ehuru förslaget torde giva anledning till åtskilliga erinringar, behandlas här främst den i anvisningarna till 4 § p. 4 e) meddelade specialbestämmelsen rörande lagervärderingen, som måste befaras medföra obilliga och för rättskänslan stötande verkningar.

Enligt samtliga för tidigare år gällande förordningar angående krigskonjunkturskatt har merinkomst fastställts efter en lagervärdering, vid vilken nedskrivning av förkrigslagret tillåtits till de bokförda värdena vid 1938 års utgång, medan lagerökning fått nedskrivas till anskaffningsvärdena vid samma tidpunkt. Rörelseidkarna i vårt land ha under denna tid genom denna lagstiftning och myndigheternas uttalande i denna fråga bibragts den välgrundade uppfattningen att förkrigslagret även vid den kommande avräkningen skulle få göras till försmål för samma värdenedskrivning som tidigare, nämligen till 1938 års bokförda värden. Man har däremot förstått, att omfattningen av nedskrivningen å lagerökningen skulle ställas i beroende av den vid avräkningstillfället beräknade efterkrigsprisnivån. Under senare tid ha också från myndigheternas sida gjorts sådana uttalanden, som motiverat en försiktighet i fråga om nedskrivning å leveranskontrakt. Angivna rätt till nedskrivning av förkrigslagerkvantiteten har däremot aldrig ifrågasatts, vilket framgår av att departementschefen så sent som i 1944 års proposition rörande krigskonjunkturskattelagstiftningen — i samband med behandlingen av frågan om nedskrivningsrätten vid krigskonjunkturskattens avveckling — förklarar följande:

»Därvid lär kunna komma i fråga att vägra godkännande av skedda nedskrivningar å de här avsedda tillgångarna i vidare mån än tillgångarna falla inom ramen för rörelsens normala omfattning.»

I fråga om lagervärderingen utgår också såväl 1944 års allmänna skattekommitté som departementschefen i förevarande proposition från den grundprincipen, att förkrigslagret får nedskrivas till 1938 års bokförda värden samt lagerökningen till efterkrigspriset, som föreslagits till 140 % av anskaffningskostnaden vid sista förkrigsinkomstårets utgång. Kommittén ifrågasatte emellertid, huruvida det ej vore motiverat med ett undantag från

dessas lagervärderingsregler beträffande sådana rörelseidkare, vilka på beställning utförde arbeten, enär i sådant fall beställaren och icke leverantören ansåges stå risken för ett inträdande prisfall. Av praktiska skäl ansåg kommittén dock att en undantagsregel för dessa fall borde begränsas till varvsindustrien och föreslog i anvisningarna följande bestämmelse:

»Kostnader nedlagda å av annan beställt fartyg, avtalat att levereras till visst pris, må vid inkomstuppskattningen ej upptagas till lägre belopp än som kan anses därå belöpa av den likvid, som kan beräknas inflyta i anledning av beställningen.»

I en av bl. a. kommitténs ordförande skattedirektören K. G. A. Sandström till 1945 års riksdag avlåten motion (nr 378 i första kammaren) uttalas (s. 14) att kommitténs avsikt icke torde hava varit att genom ifrågavarande speciella undantagsstadgande sätta ur kraft den för lagervärdering grundläggande principen, att förkrigsdagret alltid får nedskrivnas till samma prisnivå som före kriget och normal lagerökning till förkrigspris. Det sålunda gjorda uttalandet vinner ock stöd i kommitténs motivering.

I den mån ifrågavarande specialbestämmelse berörts i de över kommitténs förslag avgivna yttrandena har man dock uppfattat den såsom ett undantag även i fråga om förkrigsdagret. Centrala krigskonjunkturskattnämnden, kommerskollegium och näringsorganisationerna ha därvid ansett det naturligt, att rätten till nedskrivning å förkrigsdagret skall tillkomma även varven och beställningsindustrierna. I några få andra yttranden, av vilka särskilt länsstyrelsen i Uppsala län och mellankommunala prövningsnämnden berört denna fråga, har man ansett undantagsregeln befogad med hänsyn till det skydd för prisfall, som leverantören ansetts åtnjuta genom beställningen. Man har därvid även ifrågasatt, om det ej vore lämpligt, att särbestämmelsen tillämpades jämväl å andra beställningsindustrier i huvudsak inom verkstadsindustrien.

Till dessa senare yttranden har departementschefen anslutit sig. Det har sålunda föreslagits att från de allmänna nedskrivningsreglerna beträffande såväl förkrigsdagret som lagerökningen skola undantagas kostnader nedlagda

- 1) å av annan beställt fartyg,
- 2) å byggnad, som uppföres på entreprenad, samt
- 3) — såvitt angår skattskyldig, som bedriver verksamhet, vilken till väsentlig del består i tillverkning på beställning av maskiner, transportmedel, krigsmateriel eller andra verkstadsprodukter — å dylika beställda produkter, därest förskotts betalning erhållits i anledning av beställningen.

Det förefaller som om detta undantag från de generella lagervärderingsreglerna motiverats med två skäl, nämligen:

att tillverkaren åtnjuter skydd mot prisfall genom att varan är försåld och prisfallsrisken sålunda skulle vara övertagen av beställaren, samt

att varor, för vilka beställaren erlagt förskott, ej skulle utgöra något lager i egentlig mening.

Vad beträffar skyddet mot prisfall i samband med beställning kunna olika omständigheter inverka på graden av ett lagers känslighet för prisfall. Även då fråga ej är om beställning för tillverkning kan en del av lagret vid årsskiftet redan vara försålt och en del av likviden till och med erlagd, ehuru leverans ej skett och äganderätten sålunda ej övergått. I dylikt fall får ju leverantören enligt förslaget rätt till nedskrivning enligt de allmänna reglerna. Olika varor kunna vara olika känsliga för prisfall. I viss rörelse kan lagerhållningen avsevärt begränsas, då tendens till prisnedgång visar sig, varigenom rörelseidkaren kan skydda sig mot förluster i samband med prisfall för en stor del av lagret. Med hänsyn till dessa skiftande omständigheter får — enligt vår mening — den i det särskilda fallet föreliggande graden av känslighet för prisfall ej tillmätas något avgörande för undantag från lagervärderingsreglerna.

Den ifrågakommande särbestämmelsen bör, därest den skulle införas i författningen, allenast bliva tillämplig å de lagertillgångar, kommittén på sätt ovan framhållits torde hava avsett, så att icke den för lagervärderingen grundläggande principen, att en varukvantitet motsvarande förkrigs-lagret alltid må nedskrivas till 1938 års värden och det för lagerhållningen erforderliga realkapitalet sålunda skyddas från konfiskatorisk beskattning, sättes ur kraft. Om nedskrivningen av förkrigs-lagerkvantiteten begränsas till bibehållande av det belopp, vartill den dolda förkrigsreserven uppgår, går man med hänsyn till den inträffade penningvärdeförsämringen så långt, att företaget icke ens får behålla denna reserv med oförminskat realvärde. Skulle bestämmelsen komma att gälla jämväl lagertillgångar, som ingå i förkrigs-lagerkvantiteten, skulle den tydligen framstå såsom en uppenbar inadvartens i författningen. Detta torde fullt klart framgå bland annat av det förhållandet, att i de fall, då den skattskyldige erhållit starkast tänkbara prisfallsskydd i det staten garanterat visst försäljningspris, denne jämlikt anvisningarna till 4 § p. 4 b) fjärde stycket likväl bibehålles vid rätten att nedskriva förkrigs-lagret till 1938 års värden. Skulle detta icke medgivas, bleve ju den skattskyldige berövad det för erforderlig lagerhållning behöfliga kapitalet. Men varven och de övriga beställningsindustrierna skulle ju lika mycket som andra företagare berövas detta kapital, om de i motsats till andra rörelseidkare icke skulle medgivas nedskrivningsrätt till den del förkrigs-lagerkvantiteten omfattar produkter under arbete.

Det är för övrigt ingalunda säkert att leverantören till en specielltillverkad produkt genom beställningen undgår förluster i samband med prisfall och konjunktturnedgång.

Vad till en början angår *varvsindustrien* representera varvens kunder, rederierna, väl den näringsgren, som är mest konjunkturkänslig. Efter förra världskriget föllo fartygspriserna som bekant utomordentligt starkt, i vissa fall till priser, som lågo under 25 % av dem, som gällt under kriget. Under

krisen 1930—1933 föllö fartygsprisen till en än lägre nivå. Det är uppenbart, att denna konjunkturkänslighet för varvens kunder måste starkt återverka på varvens egna konjunkturer. Betalningsoförmåga från redarnas sida nödgår varven att bryta beställningarna. Fartygsnybyggnaderna kunna i sådant läge ej försäljas utan förluster, då, såsom nedan närmare beröres, förskotten som regel ej räcka till att täcka prisfallet. Det är riktigt, att de svenska redarnas ekonomiska ställning efter de sista kriget är väsentligt bättre än efter det första världskriget. En leverantör måste dock för bevarande av sin good-will många gånger taga hänsyn till beställarens önskemål beträffande prisnedsättning och annullering i samband med konjunkturförsämringar, även om betalningsförmåga skulle föreligga. Efter det första världskriget blev ett av våra större varv nödsakat att under åren 1920—1923 annullera kontrakt, representerande ett sammanlagt tonnage av 85 800 ton d. w. med ett ungefärligt värde av 44,5 miljoner kronor. I de fall, varvet uppbar någon ersättning för annulleringen, motsvarade denna på intet sätt den skada, varvet tillfogades, icke minst genom svårigheten att bereda arbete åt sina anställda. Varvet lyckades för sin del icke annullera inköpsavtalen rörande större delen av den materiel, som anskaffats för beställningarna, utan blev nödsakat fullfölja dessa avtal. Trots de rabatter, varvet därvid lyckades utverka, uppkommo därå avsevärda förluster, och vissa specialartiklar blevo liggande i nära 20 år, innan de under det senaste världskriget kunde komma till användning. Det ligger i sakens natur, att dylika annulleringar äro mera besvärande för varv och andra tillverkare av specialprodukter än för en rörelseidkare, som innehar ett lättare säljbart allmänt standardlager.

Vidare må framhållas, att den största delen av varvens nuvarande fartygsorder är placerad i Norge. För dessa beställningar lämna varven 50 % kredit, att amorteras under 5 år efter leveransen. En del av förskottsbetalningen erlægges ej heller i fri valuta utan genom överföring av norska pundtillgodohavanden i England. Denna valuta kunna varven icke använda för annat än inköp i huvudsak i England av material för norska fartygsbeställningar och reparationer.

Anmärkas må ytterligare, att riksdagen vid behandlingen år 1945 av förslag till lag om ändrad lydelse av p. 1 av anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen gjorde rätten till nedskrivning å leveranskontrakt vid konstaterat eller befarat prisfall fullt oberoende av i vilken grad köparen kunde vara skyddad för förlust i samband med ett sådant prisfall. I detta lagstiftningsärende hade varven framfört i huvudsak de synpunkter, som ovan anförts.

Beträffande de risker, som varven löpa med sina beställningar å fartyg, må framhållas, att byggandet av ett fartyg är en mycket omfattande samt

i och för sig riskfylld arbetsuppgift, beträffande vilken det i allmänhet är svårt att på förhand uppställa en exakt beräkning.

En teknisk felkalkyl torde icke inom någon annan industrigren kunna medföra så stora bakslag som för varvsindustrien, där objekten äro stora och relativt få. Man inser lätt betydelsen av det sagda, då kanske hela årsproduktionen vid ett varv endast uppgår till tre eller fyra fartygsenheter. Ett bakslag å ett av dessa fartyg kan erfarenhetsmässigt helt eliminera vinsten å de övriga.

Det må vidare framhållas de risker, som äro förbundna med varvets åtagande angående lastförmåga, fart m. m. Därest varvet ej kan verkställa sina kontraktsevenliga åtaganden i förhållande till beställaren, medför detta för varvet kännbara kostnader. På grund av materialfel m. m. kunna varven jämväl få vidkännas merkostnader, som ej ersättas av beställaren.

Man bör i detta sammanhang ej heller bortse ifrån de garantier rörande produktens funktionsduglighet under viss tid, som varven och andra därmed jämställda beställningsindustrier måste underkasta sig i samband med leveransen. Här påtaga sig dessa företag en speciell förlustrisk.

I motiveringen anför departementschefen (s. 62) jämväl beträffande varven, att anledningen till den vägrade nedskrivningsrätten skulle vara, att de ifrågavarande kostnaderna i regel motsvarades av beställarens förskotts- betalningar. Varvsindustrien är emellertid den industrigren i vårt land, som i väsentligt större omfattning än någon annan bransch fått finansiera sina kunders inköp. Den tidigare relativa kapitalfattiga norska rederinäringen har hos den svenska varvsindustrien kunnit bygga upp den norska flottan under de senaste tjugo åren genom att varven med tillhjälp av bankerna lämnat Norge betydande krediter. Sålunda var det ej ovanligt på 1920-talet, att fartygen levererades med 80 % kredit, vilken sedan fick amorteras under 5 à 10 år med de intjänade frakterna. Endast 15—20 % av det kontraherade priset voro sålunda erlagda vid leveransen. Med de förändrade konjunkturerna har sedan kontantbetalningen något utvidgats. Under förkrigsperioden har som regel 1/3 av kontraktssumman varit betald vid leveransen, medan resten lämnats på kredit. För närvarande lämnas de norska redarna till följd av de ovissa internationella valutaförhållandena en kredit av högst 50 % vid leveransen. Det kan ej vara rimligt, att en industri, som får betalt t. ex. med högst 50 % i och med leveransen men såsom fallet är med varven nödgas giva kredit under flera år på återstående 50 %, skall till följd av detta betalningssystem i skattehänseende bli sämre ställt än sådana företag, som sälja lagervaror och få full kontant betalning vid leveransen.

Då varven sålunda endast till en mindre del finansiera sina arbeten med förskott från kunderna, vilar departementschefens särregel för varven på en felaktig förutsättning, nämligen den att kostnader, som nedlagts å be-

ställt faryg, skulle »i regel motsvaras av beställarens förskottsbetalningar». Så är emellertid icke förhållandet annat än i undantagsfall, vartill kommer att förskotteringarna måste ses mot bakgrunden av den betydande kreditgivningen.

Kommitténs liksom departementschefens uppfattning att varven regelmässigt icke själva stå risken för inträdande prisfall torde till viss del vara grundad på det förhållandet, att priset å beställt fartyg regleras med stöd av utvecklingen å materialpriser och löner (s. k. glidskaleklausul).

Utän tvivel är det riktigt, att glidskaleklausulen för varven innebär ett prissskydd i tider, då materialpriserna och lönerna äro i uppåtgående, men utgör nämnda klausul i stället en nackdel för varven vid fallande prisnivå i jämförelse med sådana beställningsindustrier, som arbeta med fasta priser. Ett fast pris innebär ju för leverantören en möjlighet att inköpa material till lägre priser än dem, med vilka han kalkylerat vid försäljningsprisets fastställande. Denna möjlighet står på grund av glidskaleklausulen icke varven till buds. Därtill kommer, att varven icke hade glidskaleklausul i sina kontrakt vid en tidpunkt, när en dylik klausul ur varvens synpunkt varit mest behöflig, nämligen i början av kriget, då priserna voro i kraftigt stigande. Därigenom att varven vid nämnda tidpunkt icke voro täckta för prisstegringar å material och löner, kommo varven sålunda att drabbas av betydande inkomstminskningar till följd av vid kontraktets uppgörande icke förutsedda prisökningar å material och löner.

På grund av här ovan anförda skäl böra varven beredas möjlighet att genom nedskrivning gardera sig för i det föregående påvisade stora ekonomiska risker.

Vad härefter angår den ifrågavarande undantagsbestämmelsens tillämpning å *byggnad, som uppföres på entreprenad*, gälla liknande allmänna synpunkter som ovan anförts angående varvsindustrien.

Härjämte må till en början framhållas, att tidigare vid avgivande av entreprenadanbud regelmässigt använts ett av Svenska entreprenörföreningen utarbetat formulär, innefattande reservation för de prisförändringar å material och arbetslöner, som under arbetets gång kunde uppstå beträffande entreprenaden. Under medverkan av föreningen tillämpas emellertid numera allmänt att dessa reservationsbestämmelser slopas, när beställaren så önskar, vilket medfört att bestämmelserna i det närmaste försvunnit ur anbudena. Såsom motivering härför har bl. a. framhållits, att många statliga organ ej godkänna desamma samt att prisstopp föreligger.

I praktiken har det dock visat sig, att många materialpriser fortfarande förändra sig i stor utsträckning. För dagen kan sålunda framhållas stegringen på järn, virke, snickerier, marmor, rörledningar etc.

Genom bristen på kol samt den framtvingade exporten har även materialbrist uppstått samt tillika svårigheter att få transporter av byggnadsma-

aterialier verkställda på järnväg, vilket förorsakar direkta förseningar på arbetsplatserna. Dessa förseningar, som åsamka entreprenören stora kostnader, äro mycket svåra att överblicka och vid anbudets avgivande omöjliga att gardera sig för.

Vidare märkes, att man under krigsåren varit nödsakad att för byggnadsändamål använda material, som icke varit av fullgod kvalitet, såsom olika slag av byggnadsbeslag, snickerier, rörledningsmaterial, elektriskt material, färger för målning etc. Bristerna, som uppstå på grund av dessa materialiers dåliga beskaffenhet, framkomma ofta under entreprenörens ansvarighetstid, vilken vanligtvis brukar vara två år efter byggnadens färdigställande. Inom entreprenadverksamheten gäller sålunda, att nedskrivningsbehov föreligger icke allenast på grund av risken för prisfluktuation utan ock, särskilt under nuvarande förhållanden, för kostnadsfördyring i anledning av försenade materialleveranser och leverans av bristfälligt material. Erfarenheten visar, att icke minst på grund av sistberörda förhållanden mycket betydande kostnader ofta åsamkas entreprenören, kostnader vilka föranleda att den vinst, varmed entreprenören kalkylerat och som på grund av den hårda konkurrensen måste beräknas mycket måttlig, icke sällan förbytes i förlust. Denne saknar ock i allmänhet möjlighet att bedöma resultatet av entreprenaden, förrän hans ansvarighetstid utgått, och han synes på grund av angivna förhållanden böra medgivas rätt att tillämpa samma bokföringsprinciper vid avräkningsförfarandet som övriga rörelseidkare.

Kommittén anförde beträffande frågan, huruvida den föreslagna specialbestämmelsen borde tillämpas jämväl å andra grenar inom beställningsindustrien än varvsnäringen, att det i regel skulle möta betydande svårigheter att så att säga individualisera de tillgångar, som anskaffats eller bearbetats just för en viss beställares räkning, och tillade, att, så länge detta vore fallet, intet utrymme funnes för nämnda specialbestämmelse. Departementschefen synes förmena, att berörda svårigheter icke skulle gälla beträffande sådana skattskyldiga, vilkas verksamhet till väsentlig del består i tillverkning på beställning av maskiner, transportmedel, krigsmateriel eller andra verkstadsprodukter, och föreslår specialbestämmelsens utsträckning till dessa verksamhetsområden, i den mån *förskottsbetalning* erhållits.

Även inom sistnämnda verksamhetsgrenar gäller, att leverantörens risk ingalunda försvinner därigenom att leveranskontrakt uppgjorts och förskott erhållits. Särskilt inom industrier, som arbeta på den utländska marknaden, uppstå icke sällan betydande förluster å dylika beställningar. Om sålunda avtal träffats angående uppförande av exempelvis en automatisk telefonstation i en utländsk stat med labila politiska förhållanden, måste man räkna med risken att avtalet icke fullföljes från beställarens sida, trots att tillverkaren nedlagt betydande kostnader därpå. I den halvfärdiga eller måhända i det närmaste färdiga anläggningen ingå då en mängd special-

artiklar, vilka icke i någon mån kunna utnyttjas utan bliva helt värdelösa. Vidare måste fabrikanten vid ett mera betydande prisfall för att behålla sina kunder icke sällan gå med på prisreduktioner och annulleringar. Slutligen gäller ock även i detta fall, att tillverkarens risk ofta icke upphör förrän efter utgången av en viss ansvarighetstid och att fullgod materiel icke under krigsåren alltid kunnat av underleverantörer eller huvudleverantören presteras, vilket särskilt för den senare kan föranleda betydande förluster.

Att åberopa emottaget förskott såsom grund för tillämpning av en skatte-skärpande bestämmelse förefaller i och för sig föga rimligt. Belysande i detta avseende är, att då förskott lämnas av vissa statliga organ, transaktionen allenast innebär, att leverantören från exempelvis sin checkräkning överför förskottssumman till depositionsräkning, lämnar depositionsbeviset till beställaren, vilken kräver antingen denna garanti eller bankgaranti innan förskottet utbetalas, samt därefter åter insätter den erhållna förskottssumman å checkräkningen. Då fråga är om företag, som arbeta på utländska marknader, ingå ofta i de såsom förskott redovisade beloppen i avsevärd utsträckning transfereringar av valutor från utländska dotterbolag, detta av den anledningen, att moderbolaget för att i möjligaste mån eliminera risken för kursfall söker ordna så att beställningar i utlandet förskottsbetalas av dotterbolagen till moderbolaget. I många fall sker detta genom upptagande av lån i utländsk valuta. I dylika fall är det således icke fråga om sådana förskott, som av departementschefen torde åsyftas, utan om finansierings- och valutatransaktioner, vilka ej hava någon som helst förskottskaraktär. I andra fall erlägger den utländske beställaren visst förskott i utländsk valuta, vilket förskott inestår i utlandet för att det svenska företaget därmed skall kunna bestrida vissa kostnader i det främmande landet, vilka enligt avtalet skola bekostas av det svenska företaget, såsom avlöning åt den svenska arbetsledning, som ombesörjer uppmonteringen m. m. av levererad materiel, etc. I dylika fall kunna ju ej heller förskotten i någon mån anses bundna vid speciella lagertillgångar. Även i de fall, då dylika särskilda omständigheter icke föreligga, måste en sådan utformning av ifrågavarande spärregels tillämplighetsområde, att denna göres beroende av huruvida förskott lämnas eller ej, anses såsom synnerligen irrationell. Huruvida förskottssystemet tillämpas eller annan metod för verksamhetens finansiering kommer till användning är beroende av många skiftande omständigheter, vilka kunna betecknas såsom rena tillfälligheter. Anledningen att förskott uppburits torde sålunda ofta vara att söka däri, att om beställaren är statlig eller kommunal myndighet, denna önskar använda visst anslag under det år, för vilket det beviljats, att företaget hellre uppgiver sina passivposter såsom leverantörsskulder än såsom andra skulder, och, måhända oftast, kan ingen annan anledning till förskottsbetalningen spåras,

än att det allmänt inom den ifrågavarande verksamhetsgrenen praktiseras, att beställaren erlägger förskott.

På grund av vad ovan framhållits anse vi förevarande särregel i anvisningarna till 4 § p. 4 e) överhuvud taget icke ha något berättigande.

Under åberopande av vad sålunda anförts hemställas,

att riksdagen för sin del måtte besluta,

att stadgandet i anvisningarna till 4 § p. 4 e) i det i proposition nr 210 framlagda förslaget till förordning om krigskonjunkturskatt för år 1946 skall utgå,

eller, därest detta yrkande icke skulle bifallas,

att nämnda författningsrum måtte på det sätt ändras, att däri föreskrivna begränsning av nedskrivningsrätten anges endast skola avse kostnader, nedlagda å av annan beställt fartyg, samt att nämnda begränsning i fråga om sådana kostnader icke skall gälla, i den mån dessa belöpa å tillgångar, vilka värderade efter förkrigspris icke överstiga värdet av förkrigslagret.

Stockholm den 25 april 1946.

Karl Wistrand.

Erik Wetter.
