

Nr 42.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av anvisningarna till 29 och 41 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott den 16 januari 1948.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till lag om ändrad lydelse av anvisningarna till 29 och 41 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

GUSTAF.

Ernst Wigforss.

Propositionens huvudsakliga innehåll.

I propositionen föreslås viss begränsning av rätten till avdrag vid taxering för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt. Sålunda föreslås att nedskrivning må godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Förslag

till

lag om ändrad lydelse av anvisningarna till 29 och 41 §§
kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, *dels* att till punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall fogas ett nytt stycke av nedan angiven lydelse, *dels ock* att punkt 1 av anvisningarna till 41 § samma lag¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

*Nuvarande lydelse:***Anvisningar**

till 29 §.

4. Aktiebolag, ekonomisk — — — undgå taxering.

Den omständigheten — — — senare år.

Har före — — — tillgodoräknats honom.

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 beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som

*Föreslagen lydelse:***Anvisningar**

till 29 §.

4. Aktiebolag, ekonomisk — — — undgå taxering.

Den omständigheten — — — senare år.

Har före — — — tillgodoräknats honom.

Angående avdrag för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgas i punkt 1 av anvisningarna till 41 §.

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 beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som

¹ Senaste lydelse av punkt 4 av anvisningarna till 29 §, se 1938:368 samt av punkt 1 av anvisningarna till 41 §, se 1945:778.

Nuvarande lydelse:

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 föranleda 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 å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljes.

Föreslagen lydelse:

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 föranleda 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 å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljes. *Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.*

Nuvarande lydelse:

Vad här — — — årets inkomst.
 Om beskattningsmyndighet, — —
 — till beskattning.
 Motsvarande gäller — — — års in-
 komstberäkning.

Föreslagen lydelse:

Vad här — — — årets inkomst.
 Om beskattningsmyndighet, — —
 — till beskattning.
 Motsvarande gäller — — — års in-
 komstberäkning.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall äga tillämpning jämväl med avseende å det beskattningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställs år 1948. Utan hinder av vad i denna lag stadgas må dock godkännas sådan nedskrivning av värdet å rättighet till leverans av fartyg, som skattskyldig verkställt jämlikt förordningarna om krigskonjunkturskatt för åren 1946 och 1947.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 16 januari 1948.

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden WIGFORSS, MÖLLER, SKÖLD, GJÖRES, DANIELSON, VOUGT, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG, WEIJNE, KOCK.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, anmäler fråga om *begränsning av rörelseidkares rätt att vid beräkning av inkomst göra nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt* samt anför därvid följande.

Inledning.

Sedan jag under hand uppdragit åt allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, förste taxeringsrevisorn *Ernst Annell*, att utreda frågan om eventuell begränsning av rätten att vid inkomstberäkningen njuta avdrag för nedskrivning å beställda maskiner och andra inventarier, har Annell upprättat och till mig överlämnat en den 10 november 1947 dagtecknad *promemoria rörande begränsning av rätten till avskrivning på beställda maskiner och andra inventarier*.

Över promemorian hava, efter remiss, yttranden avgivits av kammarrätten, kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från handelskamrarna i Stockholm, Göteborg och Malmö samt från Sveriges köpmannaförbund), överståthållarämbetet (med överlämnande av ett av taxeringsintendenten E. Hjohlman avgivet yttrande), länsstyrelserna i Uppsala, Östergötlands, Kristianstads, Hallands, Göteborgs och Bohus, Värmlands, Västmanlands, Gävleborgs, Jämtlands och Norrbottens län, taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Sveriges industriförbund samt Sveriges redareförening. Dessutom har i anledning av promemorian en skrift inkommit från Svenska tidningsutgivareföreningen.

Gällande bestämmelser.

Från bruttointäkt av rörelse må, enligt bestämmelserna i 29 § kommunalskattelagen, avdrag göras för värdeminskning genom slitning, utrantering eller eljest av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier. Av punkt 3 a. av anvisningarna till nämnda paragraf framgår, att

kostnader för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i regel skola avdragas genom årliga värdeminskning-avdrag. Enligt punkt 4 av samma anvisningar må emellertid aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank berättigas åtnjuta avdrag för värdeminskning å anläggningstillgångar av ifrågavarande slag i enlighet med de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna (s. k. fri avskrivning).

Slutligen må erinras om stadgandet i 41 § kommunalskattelagen enligt vilket inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i nämnda lag.

Under senare år har till diskussion upptagits frågan, huruvida gällande lagbestämmelser kunde anses medgiva rätt för de skattskyldiga att vid beräkningen av inkomst av rörelse tillgodoföra sig avdrag för nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt.

Vad först angår nedskrivning av *leveranskontrakt å lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m.*, må erinras därom att — sedan regeringsrätten genom utslag den 11 juni 1945 tagit ställning till denna fråga och därvid funnit rätt till avdrag för sådan nedskrivning föreligga i praktiskt taget samma utsträckning som om det gällt redan levererade lagertillgångar — 1945 års riksdag vid dess höstsession beslutat sådan ändring i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, att nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt finge vid taxeringen godkännas endast i den mån det visades, att köpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understeg det kontraherade priset, eller det gjordes sannolikt, att dylikt prisfall komme att inträffa innan tillgångarna levererades eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försålles. I fråga om förarbetena till denna lagstiftning torde här allenast få hänvisas till vad i proposition nr 377 och i bevillningsutskottets betänkande nr 64 anförts.

Vad beträffar spörsmålet om avdrag för nedskrivning av *leveranskontrakt å maskiner och andra inventarier* har regeringsrätten nyligen avkunnat ett utslag av prejudicerande betydelse (regeringsrättens utslag den 26 september 1947 på besvär av rederiaktiebolaget Poseidon). Ifrågavarande rederiaktiebolag, som åtnjöt rätt till fri avskrivning, förklarades nämligen berättigat till avdrag för i räkenskaperna verkställd nedskrivning av värdet å bolagets rätt till leverans av ett fartyg. (Ett av de i beslutet deltagande fyra regeringsråden var från beslutet skiljaktigt och fann bolaget vara berättigat till avdrag allenast med belopp, som kunde antagas svara mot skäligen befarad nedgång i värdet å bolagets rätt till leverans av fartyget i fråga.) Innebörden av detta regeringsrättens utslag torde vara den, att i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen medgiven rätt till fri avskrivning å maskiner och inventarier skall utan inskränkning anses innefatta jämväl rätt till fri avskrivning av värdet å rättighet till leverans av dylika tillgångar.

Promemorian.

I den förut berörda promemorian gör Annell — sedan han konstaterat att genom regeringsrättens sistnämnda utslag underlaget för den fria avskrivningen blivit avsevärt mycket större än vad man tidigare räknat med — en sammanfattning av hittills vunna erfarenheter av den fria avskrivningsrätten sedan densamma år 1938 på förslag av 1936 års skattekommitté infördes i skattelagstiftningen.

Därvid återgives inledningsvis skattekommitténs allmänna synpunkter på spørsmålet om avskrivning å anläggningstillgångar. Enligt dessa vore kommittén enig därom att en större frihet i avseende å avskrivningar än vad för det dåvarande var medgivet vore önskvärd och att, i den mån ej ur fiskaliska, skattetekniska eller liknande synpunkter mera allvarliga betänkligheter inställde sig, såvitt möjligt den skattepliktiga inkomsten borde fastställas med hänsyn till den affärsmässigt beräknade vinsten. Då det endast i begränsad omfattning vore möjligt för beskattningsnämnderna att bedöma vad som i ett visst företag betecknade en ur affärssynpunkt riktig avskrivningspolitik, innebure en dylik ståndpunkt att en slags presumtion skapades för de i räkenskaperna gjorda avskrivningarnas riktighet, och man bleve i hög grad beroende av åtgärder från de skattskyldiga själva. Häri låge i själva verket den svårighet, med vilken man särskilt hade att räkna: en friare avskrivning kunde i stort sett ej tillåtas, där missbruk från de skattskyldigas sida vore att befara. Kommitténs allmänna ståndpunktstagande till frågan betingades sålunda å ena sidan dels därav att det vore ur det allmännas synpunkt önskvärt att i möjligaste mån anledningarna till stridigheter mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna bragtes ur världen, dels därav att ett tillmötesgående på denna punkt kunde väntas bidra till näringslivets konsolidering och dess motståndskraft under dåliga konjunktioner, men å andra sidan också därav, att vägar ej finge öppnas för de skattskyldiga att vid beskattningen så redovisa sina vinster, att det allmännas intresse bleve åsidosatt.

I promemorian anföres därefter följande.

I stor utsträckning ha de skattskyldiga utnyttjat bestämmelserna till att skriva ned sina maskiner och inventarier till en krona, vilket knappast överensstämmer med lagstiftarens mening då bestämmelserna infördes. Att kontorsinventarier och andra smärre inventarier och maskiner omedelbart bortskrivas synes vara affärsmässigt naturligt, varför anmärkningar häremot ej synas vara befogade. Likaså kan det ej anses anmärkningsvärt att starkt konjunktur känsliga företag såsom exempelvis tramprederier lägga avskrivningarna på högkonjunkturåren, även om detta skulle leda till att ifrågasvarande tillgångar nedskrevos till en krona. Om däremot ett företag, som är förhållandevis oberoende av konjunkturväxlingarna, helt bortskriver sitt maskinbestånd, synes denna åtgärd böra hänföras till sådant missbruk av den fria avskrivningsrätten, som befarades då den infördes. Möjligheterna för beskattningsmyndigheterna att ingripa mot missbruk av den fria avskrivningsrätten torde i praktiken vara tämligen små. Möjligtvis skulle ett

ingripande i extrema fall — om exempelvis ett större kraftverksföretag nedskreve sina maskiner och inventarier till en krona — ha utsikter att bli godkänt av skattedomstolarna.

I promemorian framhålles härefter, att den fria avskrivningsrätten medfört stora taxeringstekniska fördelar. I de vid s. k. bunden avskrivning använda avskrivningsplanerna uppkomme — särskilt vid försäljningar och utrangeringar — ofta fel, som undslappes vid fri avskrivning. Taxeringen bleve vid fri avskrivning formellt riktigare; upprättandet och granskningen av självdeklarationerna förenklades. Skatteprocesser rörande beräkningen av värdeminskningsskatten upphörde. Vidare konstateras i promemorian, att den fria avskrivningen vore ägnad att bidra till näringslivets konsolidering. En konsolidering, som icke syftade längre än till att skapa betryggande reserver mot konjunkturväxlingar, vore av så stor betydelse för det allmänna och för företagens anställda, att ett uppskov med beskattningen vore motiverat. Men sedan gränserna för en betryggande konsolidering nåtts, hade det allmänna ej anledning att medgiva en grupp av skattskyldiga speciella förmåner i form av uppskov med beskattning av sparade medel.

I promemorian påpekas, att rätten till fri avskrivning i många fall använts till överkonsolidering, samt lämnas en del exempel på väsentliga nackdelar, som den fria avskrivningen visat sig medföra för det allmänna. Sålunda pekas på de ränteförluster, som det allmänna åsamkades genom uppskov med beskattningen, och på de nackdelar som vore förbundna med att de skattskyldiga genom den fria avskrivningen finge möjligheter att själva bestämma, när de ville redovisa sina vinster. Vidare befrämjade den fria avskrivningen under nuvarande förhållanden inflationen. Under tider med sjunkande penningvärde vore det nämligen som regel lönande att förvärva reallgångar med upplånade medel; genom den fria avskrivningen erbjödes betydande räntefria krediter för sådana ändamål. Slutligen uttalas, att den fria avskrivningen i praktiken ofta missbrukades av familjebolag i syfte att uppskjuta eller kringgå dubbelbeskattningen. — Erfarenheten visade, framhålles vidare i promemorian, att den fria avskrivningen så ofta utnyttjats till överdrift, att de påtalade olägenheterna fått väsentlig betydelse. Skattekommittén hade visserligen räknat med att, sedan några års erfarenhet av den fria avskrivningen vunnits, en preciserad bestämmelse till förhindrande av missbruk måhända borde införas. Att genom lagändring förhindra sådant missbruk såvitt anginge levererade maskiner och inventarier vore dock i nuvarande läge ej genomförbart, då den fria avskrivningsrätten sammankopplats med den av 1947 års riksdag beslutade skärpningen av bolagsbeskattningen. Däremot borde frågan om begränsning av rätten till fri avskrivning på beställda maskiner och inventarier, som kommit i nytt läge genom regeringsrättens utslag, upptagas till prövning.

Därefter diskuteras spørsmålet, huruvida avskrivningen å beställda anläggningstillgångar hade sådan ekonomisk betydelse, att en lagändring vore motiverad. Det hade stundom framhållits, anföres i promemorian, att då

nedskrivning medgivits redan å rättigheten till leverans, nedskrivningsmöjligheterna å den levererade tillgången i motsvarande mån minskades, varför fråga allenast vore om vinstförskjutning mellan två närliggande år. Härtill genmäles, att denna argumentering kunde vara riktig i något enstaka fall men ej torde vara hållbar, om man såge till näringslivet i dess helhet. Möjligheterna till uppskov med beskattningen bestämdes nämligen av avskrivningsunderlaget vid varje balansdag. Om värdet å beställda maskiner och inventarier hos samtliga svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar antoges utgöra exempelvis en halv miljard kronor vid varje balansdag och om den fria avskrivningen finge avse även rättigheter till leverans av sådana tillgångar, ökades möjligheterna att uppskjuta beskattningen på obestämd tid med motsvarande belopp.

Från nu nämnda utgångspunkter föreslås i promemorian, att den fria avskrivningsrätten måtte begränsas till att omfatta endast levererade maskiner och inventarier. I samband därmed diskuteras emellertid frågan, huruvida de för bunden avskrivning gällande reglerna för levererade tillgångar i något eller några avseenden borde utsträckas att gälla även beställda, ej levererade maskiner och inventarier. Härom anföres i promemorian:

Förslitningsavdrag bör givetvis ej komma ifråga. Om den skattskyldige ådagalägger, att värdet å beställda tillgångar nedgått avsevärt under det avtalade priset, synes han dock i överensstämmelse med vad som enligt stadgandet i anvisningspunkten 3 c) fjärde stycket till 29 § kommunalskattelagen gäller för maskiner och inventarier böra medgivas avdrag för värdenedgången å beställda tillgångar. Däremot synes med hänsyn till de allmänna reglerna i svensk skattelagstiftning överprisavdrag i ordets vanliga bemärkelse ej böra medgivas å beställda maskiner och inventarier. Rätten till överprisavdrag torde nämligen grunda sig på den tankegången att meravkastningen å en tillgång, som anskaffats för att utnyttja förtjänstmöjligheterna under en tillfällig konjunktur bör få användas till snabb amortering av det erlagda överpriset. Överprisavdrag synes därför ej böra medgivas innan tillgången lämnar avkastning, alltså ej före leveransen. Överprisavdraget kan visserligen motiveras så, att meravkastningen under en speciell konjunktur å tillgångar, som slitas ned under denna konjunktur, bör få användas till nedskrivning av överpris å beställda ersättningstillgångar, men detta innebär att avskrivningen beräknas på återanskaffningsvärdet, vilket ej överensstämmer med principerna i svensk skattelagstiftning.

Den sålunda förordade lagstiftningen föreslås i promemorian böra genomföras på så sätt att i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen införes en bestämmelse, att skattskyldig ägde tillgodoräkna sig avdrag för värdeminskning å rättighet till leverans av beställda maskiner och andra inventarier, om han ådagalade att värdet å dessa tillgångar nedgått avsevärt under det avtalade priset.

Därefter anföres i promemorian:

De nu föreslagna bestämmelserna ha utformats med hänsyn till det allmännas önskemål och i enlighet med den svenska skattelagstiftningens principer. Det återstår att undersöka om den föreslagna begränsningen är så snäv, att berättigade önskemål från näringslivet därigenom skulle bliva åsidosatta. Härvid bör beaktas att, såsom förut antytts, det är konsolide-

ringen »i toppen», som ur det allmännas synpunkter är särskilt värdefull, och att det allmännas intresse att lämna skattekrediter sålunda minskar ju längre ned konsolideringen sträcker sig; när konsolideringen nått en viss gräns, kunna rörelseidkarna därför ej framställa berättigade anspråk att få fondera medel utan att omedelbart erlägga skatt. I allmänhet skulle den fria avskrivningen å beställda tillgångar framför allt komma att utnyttjas av företag, som redan ha stora dolda reserver i form av nedvärderade tillgångar och i sådana fall synas bärande skäl ej kunna framställas mot den föreslagna begränsningen. Dock kan i fråga om en betydelsefull grupp av skattskyldiga, nämligen tramprederierna, måhända näringspolitiska skäl anföras mot den föreslagna begränsningen. Trampfartygen ägas ofta av mindre rederier med ett å två fartyg. Då trampsjöfarten är mycket konjunkturbetonad, och då fartygen äro underkastade starka värdeförändringar, täcker ofta icke den dolda reserv, som kan ha bildats genom nedskrivning av fartyg, den risk rederiet ikläder sig vid beställning av fartyg. Emellertid bör i detta sammanhang erinras om de vidgade möjligheter att verkställa avsättningar till investeringsfonder, som 1947 års lagstiftning i ämnet medfört.

I promemorian påpekas vidare att på grund av den föreslagna begränsningen av den fria avskrivningsrätten tvist kunde tänkas uppkomma om gränsdragningen mellan tillgångar, som omfattades av den fria avskrivningsrätten, å ena sidan, och beställda icke levererade tillgångar, å den andra. I promemorian uttalas såsom önskvärt, att man kunde anknyta till ett begrepp som fastslagits civilrättsligt och som tillika i huvudsak överensstämde med affärsmässig uppfattning om innebörden av leverans. Köplagens bestämmelser om när gods skulle anses vara avlämnat (§§ 10 och 11) syntes kunna tillämpas vid en sådan gränsdragning. Med hänsyn till den nära släktskapen mellan orden leverera och avlämna syntes särskilda bestämmelser härom i kommunalskattelagen icke erfordras.

Till sist framhålles att därest den fria avskrivningen skulle begränsas i huvudsaklig överensstämmelse med vad i promemorian föreslagits och om, såsom jämväl föresloges, densamma skulle träda i kraft redan vid 1948 års taxering, avdrag vid inkomsttaxeringen år 1948 (i undantagsfall 1949) syntes böra medgivas för sådan nedskrivning å beställda fartyg, som skattskyldig haft skyldighet verkställa i räkenskaperna på grund av bestämmelserna i 1946 och 1947 års krigskonjunkturskatteförordningar.

Yttrandena.

Kammarrätten anför, att under mera normala tider leveranstiden för vad som skattemässigt vore att anse såsom inventarier — med vissa undantag — jämförelsevis sällan torde utsträckas utöver något år. Med undantagen avsåges närmast fartyg och tyngre maskiner men jämväl beträffande dessa slag av inventarier kunde förväntas att leveranstiden efter hand komme att förkortas. Effekten av en lagändring som den föreslagna skulle då bliva inskränkt till ett uppskjutande för en relativt snävt begränsad, ibland något kortare ibland något längre tid av en avskrivning, som ändock komme

att äga rum. Det ville då synas kammarrätten, att räckvidden och betydelsen av den föreslagna lagändringen i viss mån överdrivits i promemorian.

Överståthållarämbetet framhåller att stöd för den lagtolkning, som funnit uttryck i regeringsrättens förenämnda utslag den 26 september 1947, enligt ämbetets mening icke kunde sökas i kommunalskattelagens ordalydelse. Den rätt till avdrag för värdeminskning å inventarier som kommunalskattelagen medgäve — och även den fria avskrivningen innebure endast ett dylikt värdeminskningsavdrag — vore enligt 29 § uttryckligen begränsad till rörelseidkaren »tillhöriga» maskiner m. m. Grunden till regeringsrättens utslag vore väl sannolikt att söka i uppfattningen att nyssnämnda 29 § icke uttömmade reglerade avskrivningsrätten. För att nå en enligt regeringsrättens mening tillfredsställande tolkning av lagrummet hade därför tillgripits konstruktionen av ett »skatterättsligt» äganderättsbegrepp, för vilket det hävdvunna civilrättsliga begreppet fått vika. Sedan överståthållarämbetet påpekat, att något liknande skedde år 1945, då regeringsrätten medgav rätt till avskrivning å kontrakt å icke levererade varor, vilket föranledde statsmakterna till en lagstiftningsåtgärd i syfte att förebygga en dylik tolkning, fortsätter ämbetet:

Enligt överståthållarämbetets mening är det självklart, att i skattelagarna nyttjade begrepp och uttryck, vilka hava sin motsvarighet å civilrättens område, skola tolkas enligt hävdvunna civilrättsliga regler, i den mån icke annat är — såsom beträffande fastighet — uttryckligen i författningen angivet. En motsatt ståndpunkt leder ju endast till allmän oklarhet på beskattningens område. Med hänsyn till de rättsfall, som meddelats i sista instans, synes böra övervägas att i författningen uttryckligen fastslå, att däri nyttjade uttryck skola tolkas i enlighet med vad fallet är enligt civilrättsliga regler — givetvis med nyss angivet undantag.

Skattintendenten Hjohlman ifrågasätter i sitt yttrande om rätt till avdrag för värdeminskning å leveranskontrakt till någon del borde medgivas rörelseidkare, som ju redan tidigare åtnjöte sådana vinstreglerande rättigheter som rätt till praktiskt taget fri varulagervärdering, vidsträckt rätt till nedvärdering av fordringar samt — de större företagen som ju allmänt bedreves i form av aktiebolag eller ekonomiska föreningar — fri avskrivning å inventarier, vilka rättigheter i praktiken betydde mer än enbart en förskjutning av beskattningen. En rättvis fördelning av skattebördan mellan olika skattskyldiga kunde icke åstadkommas enbart genom en rättvis och likformig taxering, utan beskattningsreglerna måste innebära ett visst mått av rättvisa. Redan nu vore rörelseidkarna mera gynnade i detta hänseende än andra skattskyldiga.

Länsstyrelsen i Östergötlands län säger sig finna de med den fria avskrivningsrätten förenade nackdelarna vara av sådan storleksordning, att denna rätt borde begränsas i huvudsaklig överensstämmelse med vad i promemorian föreslagits samt fortsätter:

Såsom ytterligare skäl, som tala emot den fria avskrivningsrätten, vill länsstyrelsen framhålla den risk, det allmänna löper, att icke utfå den skatt, som skulle fallit på de gjorda avskrivningarna, i händelse av före-

tagets insolvens, ävensom de vid överlåtelse av ett företag till ett annat uppkommande svårigheterna att vid taxeringen förhindra, att det nya företaget tillgodoräknar sig ett högre avskrivningsunderlag än det gamla. De nu anförda skälen gälla överhuvud taget friheten att skapa dolda reserver och tala därför också emot den fria avskrivningsrätten i det specialfall, som promemorian behandlar. Jämfört med den praktiskt taget obegränsade rätt, som råder för rörelseidkare att genom nedskrivning av lagertillgångarna själva få bestämma storleken av och tidpunkten för sin beskattning, är frågan om fri avskrivningsrätt för maskiner och inventarier av underordnad betydelse, och detta gäller i än högre grad, då, såsom här, spörsmålet begränsas att endast avse avskrivning å beställda men icke erhållna maskiner och inventarier. I och för sig är emellertid denna fråga betydelsefull nog. Det rör sig säkerligen om icke obetydliga belopp, över vilka de skattskyldiga ur skattesynpunkt hava fri förfoganderätt.

Överhuvud taget torde man kunna påstå, att det nuvarande systemet med fri lagervärdering och fri avskrivningsrätt innebär orättvisor icke blott gentemot den stora allmänheten och småföretagen — vilka ofta icke hava möjligheter utnyttja de dem medgivna rättigheterna — utan även gentemot de företag inom samma bransch, som till följd av minskat vinstresultat icke anse sig kunna helt draga fördel av den fria lagervärderingens och avskrivningsrättens principer. Betraktar man dessa frågor ur rättvisesynpunkt, måste man hälsa med tillfredsställelse, om åtgärder nu vidtagas för att härutinnan få till stånd en ändring. Den av utredningsmannen uttalade uppfattningen, att det i nuvarande läge icke vore genomförbart att genom lagändring förhindra missbruk av den fria avskrivningsrätten, kan länsstyrelsen i varje fall icke dela. Skulle den vid 1947 års riksdag beslutade skärpningen av bolagsbeskattningen anses utgöra hinder här för, bör bolagsbeskattningen omarbetas.

Länsstyrelsen i Värmlands län, som icke funnit något att erinra mot det framlagda förslaget, konstaterar att den fria avskrivningsrätten obestriddligen varit till nytta. Länsstyrelsen ansåge sig dock böra med stöd av vunen erfarenhet understryka vad i promemorian uttalats angående urartningen av den fria avskrivningsrätten särskilt i vad anginge familjebolag. Omständigheten att vissa skattskyldiga kunde själva avgöra tidpunkten och i viss mån beloppet för beskattningen vore för den allmänna rättskänslan icke tilltalande. Om till den fria avskrivningsrätten och till den praktiskt taget obegränsade friheten att värdera varulagret komme möjligheten att verkställa avskrivning å icke levererade maskiner och inventarier, torde ytterligare ur beskattningssynpunkt icke behörigt bruk av avskrivningsrätten kunna befaras. Då, vilket i många fall förekommit, maskiner och inventarier nedskrivits till en krona, förefunnes helt naturligt en strävan att anskaffa nytt avskrivningsunderlag för att nedbringa taxeringen. Med hänsyn härtill kunde man icke frigöra sig från tanken, att avskrivning å kontrakt skulle kunna ske med hänsyn företrädesvis tagen till beskattningsförhållandena. Det syntes därför icke rätt och billigt, att en obegränsad möjlighet till sådan avskrivning skulle föreligga.

Länsstyrelsen i Uppsala län — som framhåller att vid tiden för införandet av den fria avskrivningen frågan om avdrag för nedskrivning av värdet å beställda men ännu icke levererade maskiner eller inventarier icke

var aktuell och att rätt till sådant avdrag knappast torde hava varit av lagstiftaren avsedd — säger sig hava funnit de i promemorian för en tillämpning av strängare avskrivningsregler anförda skälen i stort sett riktiga, varför länsstyrelsen ansett sig böra tillstyrka förslaget.

Länsstyrelserna i Gävleborgs, Hallands, Jämtlands, Kristianstads, Norrbottens och Västmanlands län hava samtliga förklarar sig icke hava något att erinra mot det framlagda förslaget.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför, att länsstyrelsen vore ense med promemorians författare därom att det funnes all anledning för lagstiftaren att icke onödigt vidga basen för den fria avskrivningsrätten. För välkonsoliderade företag, bl. a. rederier, vilka nedskrivit sina inventarier, respektive sin flotta, till en krona, måste rätten att fullständigt fritt få avskrivna även på kontrakterade tillgångar framstå såsom en förmån, vilken icke vore tillräckligt motiverad av affärsekonomiska hänsyn och som i beskattningshänseende måhända kunde göras till föremål för vägande kritik. Men länsstyrelsen hyste likväl den uppfattningen, att promemorians författare gått för långt, när han praktiskt taget ville betaga företagen möjligheten att nedskrivna de risker, som utan tvivel måste finnas på vissa kontrakt.

Länsstyrelsen anför vidare:

Naturligtvis är det bestickande att, såsom skett i promemorian, motivera inskränkningen av rätten till avskrivning på kontrakt med hänvisning till att åtskilliga skattskyldiga, särskilt rederier, redan äro välkonsoliderade genom den fria avskrivningen. Emellertid innebär denna synpunkt i själva verket endast en kritik av den fria avskrivningen. Man så att säga kvittar anspråket på att få skriva ned på ett riskfyllt kontrakt mot det förhållandet, att en särskilt stor nedskrivning beviljats beträffande en annan ekonomisk nyttighet. Att kontraktsrisken i och för sig kan föranleda ett avskrivningsbehov vederlägges emellertid icke härigenom. Eftersom frågan om den fria avskrivningen som sådan — såvitt av promemorian framgår — icke nu anses böra upptagas till omprövning, kan det sättas i fråga, om det är befogat att göra ingrepp på detta område på en omväg. Härtill kommer att kvittningsmöjlighet i vissa fall icke föreligger — om nämligen företaget icke äger annan tillgång än kontraktet eller om någon reservbildning i övriga tillgångar icke kommit till stånd.

Vid frågans bedömande torde icke böra förbises, att varven genom långtidskontrakten få sin sysselsättning garanterad på lång sikt. Detta bidrager till en jämn sysselsättning inom varvsindustrien. Långtidskontrakten bidra till att skjuta undan faran för en plötslig depression inom denna för vårt land så viktiga näring. Med hänsyn härtill torde redarnas benägenhet att köpa fartyg för framtida leverans icke utan vägande skäl böra genom beskattningsåtgärder direkt försvåras. Vad som säges i promemorian om att fri avskrivning befrämjar inflation torde knappast behöva vinna tillämplighet på fartygskontrakten, om rätten till riskavdrag maximeras. En redare torde i allmänhet få deponera viss del av kontraktsumman redan vid tecknandet av kontrakt med varvet, som i sin tur torde använda medlen för inköp på annat håll av erforderligt material till fartyget. För redaren torde den på så sätt begränsade avskrivningsrätten icke medföra någon »kassavinst» under kontraktsåret av nämnvärd omfattning. Vad angår var-

vet torde det vara otvivelaktigt, att återbeställandet av material kan medföra en extra avspänning av prisläget i en tid, då brist råder på för fartygsbyggandet nödvändiga varor. I ett dylikt läge synes det dock vara till fördel att långtidskontrakten göra det möjligt för varven att i sin tur skjuta på beställningarna. Genom att återbeställningarna uppskjutas, torde sysselsättningen även inom andra näringsgrenar kunna utjämnas i tiden. Ihågkommas bör vidare, att de redare, som tecknat långtidskontrakt med varven, som regel torde få lägga upp fonder för att kunna fullgöra sina betalningsförpliktelser enligt kontraktet. Kontraktets tecknande nödvändiggör med andra ord ett slags tvångssparande för redaren. — — —

Med den inställning, som länsstyrelsen intagit till spørsmålet angående avskrivningsrätten, bör enligt länsstyrelsens mening vid kontrakt om tillgångar för stadigvarande bruk avskrivning medgivnas i förhållande till riskens storlek.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund tillstyrker i princip att förslaget lägges till grund för lagstiftning samt tillägger att enligt förbundets mening hela problemkomplexet rörande avskrivning å lager, inventarier och kontrakt borde upptagas till överarbetning i ett sammanhang. — I ett förbundets yttrande bilagt särskilt yttrande av hrr *G. Karnell* och *A. Vanner* uttalas tvivel huruvida lagstiftning i denna detaljfråga vore absolut nödvändig. Utredningen visade endast med en approximativ uppskattningssiffra av vilken storleksordning frågan kunde vara. För de företag, som hade oavskrivna lager och fri avskrivningsrätt, syntes frågan sakna betydelse. Av denna inställning följde emellertid icke, att regler för den taxeringsmässiga avskrivningen icke ansågos erforderliga. Det syntes dock vara lämpligare, om hela problemet toges upp i ett sammanhang, varvid även frågan om lagervärdering och avskrivning å lager och annat kunde undersökas.

Kommerskollegium erinrar om riksdagens beslut år 1945, att den rätt till långt gående nedvärdering, som gällde i fråga om varor, ej skulle omfatta rättighet till leverans av varor, och framhåller i anslutning härtill, att det givetvis framstode som önskvärt, att enhetliga principer i görligaste mån tillämpades för hela det skatterättsliga området. Kollegium betonar emellertid, att förhållandena gestaltade sig avsevärt annorlunda beträffande maskiner och inventarier än beträffande varor. I fråga om maskiner och inventarier torde leveranstiderna i allmänhet vara betydligt längre, vilket enligt kollegii mening innebure ett synnerligt starkt motiv för skiljaktig behandling i förevarande hänseende av dessa olika slags tillgångar. Icke heller i övrigt syntes principiella betänkligheter behöva hindra att beställda maskiner och inventarier behandlades på samma sätt som levererade sådana tillgångar. Någon avgörande betydelse syntes icke böra tillmätas den omständigheten, att det här vore fråga om en tillgång av obligationsrättslig natur; det avgörande borde vara om avskrivning kunde anses ur ekonomisk synpunkt betingad. I sådant hänseende föreläge enligt kollegii mening icke anledning att behandla kontraherade maskiner och inventarier annorlunda än levererade. Vad anginge uttalandet i promemorian, att näringspolitiska skäl måhända kunde anföras gentemot en tillämpning för tramprederiernas del

utav den föreslagna begränsningen av den fria avskrivningsrätten ävensom uttalandet att trampsjöfarten vore mycket konjunkturbetonad, ville kollegium för sin del understryka, att sjöfartsnäringen överhuvud taget vore synnerligen konjunkturkänslig, och att ett genomförande av förslaget därför torde komma att erhålla mycket ogynnsamma verkningar för hela sjöfartsnäringens del. I detta sammanhang erinrar kollegium om den minskning i tramptonnaget, som ägt rum under kriget, och uttalar att en begränsning av avskrivningsrätten på föreslaget sätt kunde förväntas i avsevärd mån bidra till en konservering av rådande förhållanden.

För rederinäringens del säger sig kollegium vilja helt avstyrka den föreslagna lagändringen. Beträffande övriga företagargrupper framhålles, att det hittills icke syntes ha försports några avsevärda olägenheter på grund av den fria avskrivningen för kontraherade maskiner och inventarier, varför kollegium förordade att de närmaste årens erfarenheter avvaktades, innan slufig ställning toges till den föreliggande frågan. För ett sådant uppskov talade jämväl nuvarande förhållanden med rådande varuknapphet och därmed förbundna, onormalt långa leveranstider.

Handelskammaren i Göteborg understryker det föreliggande behovet av att ersätta under krigsåren förslitna maskiner och framhåller, att om det varit möjligt att inköpa maskiner för omedelbar leverans, skulle åren efter krigsslutet utmärkts av en betydande ersättningsanskaffning. Eftersom av olika anledningar kontraherade maskinleveranser blivit avsevärt försenade, måste företagets driftsresultat bli ekonomiskt missvisande, därest avdrag icke medgäves för avskrivning på kontraherade maskiner. Handelskammaren anger som sin uppfattning, att det förelåge en reell grund för en lagstiftning, som medgäve rätt till avdrag för avskrivning å beställda maskiner och inventarier samt understryker den särskilda betydelsen härav icke blott för trampsjöfarten utan även för linjerederierna. Ur dessa synpunkter och då någon inskränkning i nu gällande avskrivningsregler icke torde kunna göras utan i samband med en omprövning av hela bolagsbeskattningen avstyrktes det föreliggande förslaget.

Skånes handelskammare pekar bl. a. på den onormala inflationskonjunktur, som följt den tidigare krigskonjunkturen i spåren, och framhåller att riskerna för ett svårartat ekonomiskt bakslag härigenom ökats. Inför dylika perspektiv syntes den nuvarande tidpunkten skäligen illa vald för en sådan avdragsreglering, som direkt vore ägnad att motverka näringslivets konsolidering och därmed försvaga dess möjligheter att möta ett sådant bakslag. Ehuru handelskammaren sålunda icke kunde biträda det framlagda förslaget, stode handelskammaren icke dess mindre ingalunda främmande för tanken, att ett auktoritativt klarläggande av den fria avskrivningsrättens omfattning vore både behöfligt och önskvärt. Handelskammaren ville därvid ifrågasätta en sådan utformning av reglerna, att den fria avskrivningsrätten å maskiner och inventarier för stadigvarande bruk även fortsättningsvis, så länge de nuvarande onormala konjunkturerna varade, medgäves förutom beträffande levererade jämväl i fråga om beställda till-

gångar, dock med den begränsningen att denna senare avdragsrätt endast gäves tillämplighet dels för fartyg dels ock för överpris och merkostnad å andra inventarier, i den mån motsvarande avdrag skett i räkenskaperna.

Sveriges industriförbund och *Stockholms handelskammare* — vilka båda avstyrka förslaget — åberopa ett yttrande av delegerade för förbundet, handelskammaren och vissa andra organisationer. I nämnda yttrande kritiseras den inställning mot den fria avskrivningsrätten, som kommit till uttryck i promemorian, ävensom det däri gjorda påståendet att en viss grupp skattskyldiga genom den fria avskrivningsrätten skulle medgivas »speciella förmåner». Delegerade uttala att detta vittnade om en missuppfattning av frågeställningen och framhålla att ett aktiebolags deklaration utgjorde underlag allenast för den bolaget direkt påförda beskattningen samt att bolagets inkomst till den del den utdelades dessutom bleve föremål för en i allmänhet hög beskattning hos aktieägarna. Delegerade understryka bl. a. att skattesatsen och därmed den bolaget direkt åvilande skattebördan avvägdes, enligt vad det nuvarande skattesystemets tillkomsthistoria med full evidens utvisade, väsentligen under hänsynstagande till andra, av statsfinansiella samt företags- och nationalekonomiska synpunkter betingade faktorer än den skattebelastning, som drabbade fysiska personer i motsvarande inkomstklass. Bland dessa faktorer märktes särskilt, å ena sidan, dubbelbeskattningen av bolagens inkomst och, å andra sidan, de bolagen medgivna konsolideringsmöjligheterna. Att reglerna rörande beräkningen av det skatteunderlag, som lades till grund för bolagets direkta skattebörd, avveke från de bestämmelser, enligt vilka skatteunderlaget för fysiska personer beräknades, innebure därför icke några »speciella förmåner». Allt tal om ränteförluster för det allmänna, skatteskuld och skattekredit saknade i detta sammanhang reellt underlag.

Delegerade uttala vidare att Annell grundade sin uppfattning, att den genom regeringsrättens ifrågavarande utslag fastställda rätten till avskrivning å beställda men icke levererade maskiner och andra inventarier skulle kunna bedömas såsom en i förhållande till reglerna rörande företagsbeskattningen i övrigt fristående fråga, på påståendet att såväl beskattningsnämnderna som kammarrätten tidigare skulle hava intagit den ståndpunkten, att den fria avskrivningsrätten icke omfattade beställda men ej levererade tillgångar. Häremot framhålla delegerade bl. a. att nämnda myndigheter icke haft anledning till ståndpunktstagande i denna fråga, enär yrkade avdrag endast undantagsvis torde hava överstigit beräknade överprisavdrag samt att dessa yrkanden bifallits av beskattningsnämnderna, åtminstone t. o. m. taxeringen 1943. Först fr. o. m. 1944 års taxering hade en mera restriktiv avdragsrätt tillämpats, vilket torde hava sammanhängt med ett uttalande i en dåmera utgiven kommentar till gällande skatteförfattningar. Enligt detta uttalande vore något avdrag för avskrivning å rätten till kontraherade men ej levererade maskiner icke medgivet.

Sedan delegerade påpekat att av beskattningsnämnderna t. o. m. 1943 års taxering tillämpad praxis — vilken praxis jämväl kammarrätten i några

av delegerade angivna fall syntes hava omfattat — överensstämde med till ledning för taxering till krigskonjunkturskatt meddelade anvisningar, framhålls att man svårigen syntes kunna finna någon hållbar grund för att ett avdrag, som medgäves vid den tidsbegränsade krigskonjunkturskattetaxeringen, skulle förvägras vid de ordinarie fortlöpande taxeringarna.

Delegerade behandla därefter frågan om sambandet mellan den fria avskrivningsrätten och den vid 1947 års riksdag beslutade skärpningen av bolagsbeskattningen. Delegerade anföra härom:

Vid behandlingen av prop. nr 212/1947 med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen anförde finansministern (första kammarens protokoll nr 35/1947 s. 28) bl. a. följande:

»När jag kommer till bolagsskatten, har jag inte mycket att säga. Högerreservationens yttrande, att vi kanske ha det hårdaste skattetrycket i världen på näringslivet, har väl knutits till bolagsskatten. Jag har inte så noggrann kännedom om bolagsskatten i andra länder, att jag vågar att säga någonting om den saken. Det är riktigt, att bolagsskatten nu föreslås till 40 % medan den är bara 38 % i Förenta Staterna, men man får komma ihåg, att en bolagsbeskattning inte kan bedömas bara med hänsyn till skattesatsen utan måste bedömas också med hänsyn till de andra regler, som gälla för beskattningen av bolag. Om de 40 %, som här föreslås i skatt för de svenska bolagen, skulle vara det högsta procenttal för bolagsskatt, som finns i världen, skulle jag å andra sidan nästan våga säga, att de avskrivningsregler, som de svenska bolagen få lov att tillämpa, äro de mildaste, som vi ha i världen. Man får väl väga det ena mot det andra.»

Sedan en av reservanterna inom bevillningsutskottet i ett anförande i samma kammare (ovannämnda prot. s. 47) riktat en direkt förfrågan till finansministern om det alltså vore dennes mening, att dessa avskrivningsregler icke skulle elimineras utan fortbestå, gjorde en av kammarens ledamöter följande, i nu förevarande promemoria citerade uttalande:

»Den högre bolagsskatten är av beredningen, regeringen och utskottet motiverad med ett ständigt påvisande av att den fria avskrivningsrätten existerar. Under sådana omständigheter kan jag icke tänka mig något annat än att, om den, vilket jag inte tror och ingenting vet om, vid någon tidpunkt skulle avlägsnas, man måste ta upp hela frågan om bolagsbeskattningen i det sammanhanget.»

I anledning härav anförde reservanten (samma prot. s. 163) att när den ifrågavarande ledamoten var vänlig nog att besvara hans till finansministern ställda fråga, utgick reservanten ifrån, att det skedde på finansministerns uppdrag samt tillade: »Svaret är alltså adekvat och jag ber därför att få tacka för detsamma!» Finansministern har icke funnit anledning taga avstånd från den uppfattning, varåt reservanten sålunda givit uttryck.

Delegerade göra gällande att — då vid tiden för förenämnda uttalanden något vägledande utslag rörande frågan om avdrag för beställda men ej levererade maskiner och andra inventarier icke meddelats av regeringsrätten, men då nämnda instans i utslag den 11 juni 1945 medgivit nedskrivning å kontrakt rörande varor samt den år 1945 genomförda ändringen i 41 § kommunalskattelagen icke innefattade ändring av gällande rätt såvitt avsåge kontraherade tillgångar för stadigvarande bruk i rörelse — det låge

närmast till hands att »räkna med» att kontraherade tillgångar av sistnämnda slag av regeringsrätten skulle förklaras vara i avskrivningshänseende likställda med redan levererade. Delegerade anföra i anslutning härtill:

Erfarenhetsmässigt måste man »räkna med» att skattelagstiftningens avskrivningsregler liksom de flesta andra bestämmelser kunna göras till föremål för olika tolkningar. När finansministern i sitt ovan citerade yttrande åberopade nämnda avskrivningsregler, liksom ock då dessa behandlades i det återgivna anförandet i första kammaren, vilket realiter måste anses innebära en utfästelse att ingen skärpning av dessa regler skall ske med mindre hela frågan om bolagsbeskattningen i det sammanhanget upptages till prövning, kan man icke rimligen förutsätta den underförstådda reservationen, att skärpning av bestämmelserna dock kommer att företagas med största möjliga skyndsamhet — t. o. m. med retroaktiv verkan — för den händelse den högsta instansen vid avgörande av tvistiga tolkningsfrågor icke skulle stanna för den mest fiskaliska tolkningen och detta även för det fall, att man icke haft anledning att räkna med en sådan tolkning. Endast under förutsättning, att en till alla delar så utformad reservation varit underförstådd, är det emellertid möjligt att i likhet med utredningsmannen hävda, att frågan om avskrivningsrätten å beställda, men icke levererade maskiner och inventarier, i motsats till vad fallet är i fråga om redan levererade tillgångar, kommit i sådant nytt läge genom regeringsrättens utslag, att ett lagfästande av det föreliggande förslaget skulle överensstämma med ovanberörda uttalanden och utfästelser.

Vi hålla för vår del för otroligt att en sådan reservation kan vara underförstådd. Man måste väl fasthellre utgå från den förutsättningen, att gällande avskrivningsregler — *sådana dessa av den högsta instans, som fått sig tillämpningen därav anförtrodd, kunna komma att tolkas* — icke genom författningsändringar skola skärpas med mindre bolagsbeskattningen i dess helhet samtidigt upptages till omprövning.

Sedan delegerade uttalat att, då någon omprövning av bolagsbeskattningen icke nu ifrågasattes, de saknade anledning att beröra de skäl, som anförts till stöd för de föreslagna skärpta avskrivningsbestämmelserna, hava delegerade i anledning av vissa i promemorian gjorda uttalanden framhållit bl. a. följande:

Beträffande maskinanskaffningen gäller för närvarande, icke minst såvitt angår leveranstiderna, onormala förhållanden. Under det senaste världskriget har den svenska industriens maskinpark varit utsatt för en utomordentligt stark slitning samtidigt som förnyelse och underhåll av maskinerna på grund av avspärrningen under krigsåren måst i viss mån eftersättas. När denna spärr efter krigshandlingarnas upphörande hävdes, förelåg därför ett eftersatt behov av nyanskaffning av maskiner och maskindelar. Detta behov har endast till en del kunnat tillgodoses, vilket haft sin grund i begränsade leveransmöjligheter från utlandet, bl. a. som en följd av krigsskador å fabriksanläggningar, särskilt i Tyskland, och den allmänna varuknappheten i världen, som bidragit till en begränsning av de inhemska maskintillverkarnas leveransförmåga. De hårda restriktioner, maskinimporten för närvarande och sannolikt för avsevärd tid framåt måst underkastas, komma att för den närmaste framtiden ytterligare starkt begränsa möjligheterna till ersättningsanskaffning och förorsaka förlängning av de redan långa leveranstiderna. Detta är så mycket beklagligare som det torde förhålla sig så, att nyanskaffningsbehovet snarare stegrats än minskats efter krigshandlingarnas upphörande.

Någon utsikt till ökad maskinanskaffning under de närmaste åren kan dock tyvärr icke skönjas. Samtidigt som produktionsapparaten måste utnyttjas till det yttersta för tillgodoseende av såväl hemmamarknadens behov som en för penningsvärdets bevarande nödvändig forcering av exporten kommer, enligt de riktlinjer för penningpolitiken som antytts av de valutavärdande myndigheterna, maskinimporten tvärtom att ytterligare beskäras. De vinster, företagen kunna komma att redovisa under innevarande år och så länge denna importbegränsning blir bestående, komma självfallet att röna inverkan av, att kostnader för underhåll, nyanskaffning och modernisering icke komma att belasta rörelsen i tillnärmelsevis normal omfattning, vare sig såsom direkta omkostnader eller i form av avskrivningar å maskiner. En del av den vinst, som på så sätt kommer att redovisas, blir i realiteten endast nominell, men den kommer enligt gällande skattelagar att ändå bli underkastad beskattning, ehuru den reellt sett utgöres av kapital, som icke under normala förhållanden skulle ingått i den skattepliktiga inkomsten utan konsumerats av i beskattningshänseende avdragsgilla kostnader av ovan angivna slag. Även om ett företag lyckats teckna kontrakt om leverans av en för produktionens vidmakthållande nödvändig maskin, måste det för närvarande regelmässigt räkna med högre pris — 2 å 3 gånger förkrigspriset — och avsevärt längre leveranstid än normalt. Företaget är emellertid nödsakat att teckna leveranskontrakt på dylika oförmanliga villkor för undvikande av framtida driftsinskränkningar, trots den påtagliga risk det därigenom ikläder sig. Maskinparkens värde är ju praktiskt taget uteslutande beroende av den omfattning, vari den av företaget kan utnyttjas i räntabel verksamhet. Enighet torde råda därom, att utsikterna inom de flesta branscher i detta avseende för närvarande äro mer än vanligt ovissa. Genom nedskrivning av rätten till leverans av beställda maskiner, har företaget emellertid möjlighet att i viss utsträckning eliminera dessa risker, att i någon mån förbättra utsikterna att vidmakthålla en räntabel drift även under en kommande lågkonjunktur och att skydda det för nyanskaffningen erforderliga kapitalet från att bli konsumerat av skatter. Enligt det föreliggande förslaget skulle företagen berövas möjligheten att vidtaga dylika, i nuvarande situation mer än eljest nödvändiga beredskapsåtgärder. Tidpunkten för förslagets framläggande kunde knappast vara mera olyckligt vald.

Av det ovan anförda framgår vidare, att utredningsmannens anmärkning visserligen sätillvida är riktig, att vinstförskjutningen under nuvarande förhållanden, särskilt då fråga är om tyngre maskiner, icke sällan avser längre tid än från ett år till det närmast följande året. Men detta är ett av de nuvarande anskaffningssvårigheterna och det nuvarande särskilt stora anskaffningsbehovet betingat förhållande, som saknar motsvarighet under normala tider.

Att värdet inom näringslivet i dess helhet av de vid årsskiftet beställda icke levererade tillgångarna för stadigvarande bruk i rörelsen för närvarande är större än vad man normalt har att räkna med framgår av vad ovan anförts. Det av utredningsmannen utan stöd av någon utredning i detta avseende angivna värdet å en halv miljard kronor synes dock vara i hög grad överdrivet.

Beträffande den ekonomiska betydelsen av gällande avskrivningsrätt å beställda men icke levererade tillgångar av ifrågavarande slag gäller således, att denna för industriens del för närvarande innebär ett välbehövt skydd mot alltför svåra följder av den nuvarande knappa tillgången på maskiner och de långa leveranstiderna samt att verkningarna av dessa bestämmelser å skatteunderlaget väl för närvarande äro större än normalt, men att den »ränteförlust», det allmänna enligt utredningsmannens upp-

fattning på grund av denna avskrivningsrätt skulle vidkännas, måste anses utgöra en billig premie för ett motståndskraftigt näringsliv med därav följande ökad trygghet åt de anställda och stabilisering av skatteunderlaget.

Seriges Redareförening — som även avstyrker förslaget — framhåller, att ur synpunkten av sjöfartens fortbestånd och utveckling genom nyan-skaffning av tonnage, det vore av största vikt att den ökade rörelsefrihet, redarna erhållit genom den fria avskrivningen, icke i något avseende beskures. Riktigheten härav bestyrktes av erfarenheterna från det första världskriget, då de goda vinsterna under kriget icke hade fått användas för att nedskryta nyinköpt tonnage. Efter kriget sjönko fartygspriserna synnerligen hastigt, vilket medförde att många rederiföretag måste likvidera och flera av de större linjerederierna försattes i en mycket prekär situation.

Redareföreningen anför härefter:

Under det senaste världskriget har utvecklingen av fartygspriserna gått i samma riktning som ovan berörts. Sjöfartens män hava ännu i minnet de svårigheter, som drabbade sjöfartsnäringen efter det förra kriget. Det är med stöd av dessa erfarenheter och kännedomen om de starka växlingar i konjunkturerna, som äro utmärkande för rederinäringen, som redarna äro fullt förvissade om, att de nuvarande fartygspriserna, då mera normala förhållanden inträda, komma att kraftigt reduceras. När detta kommer att äga rum, är icke lätt att säga. Den stora ökning, som världshandelsflottan undergått efter det senaste kriget, och den nedgång i fraktsatserna, som redan inrätt, utgöra påtagliga bevis för, att man inom en icke alltför avlägsen tid måste räkna med väsentlig minskning av de nuvarande fartygspriserna. I ett sådant läge är det icke osannolikt, att de »överdrifter» i utnyttjandet av rätten till fri avskrivning, som utredningsmannen berört, komma att framstå i en helt annan dager än nu. Det förtjänar även här framhållas, att företag, som i avskrivningshänseende förfarit på nyss antytt sätt, därigenom försatt sig i det läget, att, om den nuvarande högkonjunkturen skulle bliva av längre varaktighet, deras vinster senare bliva mycket hårt beskattade. För det allmänna innebär sålunda den fria avskrivningen i det långa loppet icke minskat skatteunderlag utan snarare tvärtom.

Vad ovan anförts om den fria avskrivningen för värdeminskning å fartyg gäller i stort sett även beträffande avskrivning å leveranskontrakt. Föreningen vill därför redan nu hävda, att frihet i fråga om avskrivning bör gälla jämväl leveranskontrakt.

Sedan redareföreningen vidare erinrat om att den svenska handelsflottan under de senaste åren moderniserats och utökats, vilken utveckling icke varit möjlig därest rederibolagen icke haft fri avskrivningsrätt, framhåller föreningen den betydelse intäkterna av internationell sjöfart — nettointäkten år 1946 angäves till 500 millioner kronor och beräknades år 1947 till ca 600 millioner kronor — hade för landets betalningsförmåga till utlandet. Vid ståndpunktstagandet till den nu föreliggande frågan gällde det att icke enbart anlägga strängt fiskaliska synpunkter, påverkade av det nuvarande läget, utan att även beakta sjöfartens stora näringspolitiska betydelse för vårt land. De olägenheter den fria avskrivningen enligt promemorian medförde vore enligt föreningens mening icke av sådan storleksordning,

att de utgjorde skäl för den föreslagna lagändringen. Vad i promemorian anförts om tramprederiernas stora konjunkturkänslighet gällde om rederiföretagen i allmänhet. Föreningen ville understryka vad i promemorian anförts om att näringspolitiska skäl måhända kunde anföras mot den föreslagna begränsningen i avskrivningsrätten, såvitt anginge tramprederierna. Vad i promemorian härutinnan anförts gällde emellertid i regel även i fråga om andra rederier än tramprederierna. Föreningen kunde icke dela den i promemorian uttalade meningen, att den föreslagna begränsningen av avskrivningen å kontrakt kompenseras av de vidgade möjligheter att verkställa avsättningar till investeringsfonder, som 1947 års lagstiftning i ämnet medfört. Sistnämnda lagstiftning besatte icke den smidighet, som erfordrades för att dylika avsättningar skulle vara till därmed avsett gagn för rederiföretagen och de belopp, som nämnda företag ägde rätt att årligen avsätta, vore icke av den storleksordning, att rederiföretagen vore betjänta av att begagna sig av nämnda rätt.

Redareföreningen erinrar även om att tramptonnaget under det senaste världskriget starkt reducerats och att detta tonnage ej kunnat ersättas i sådan omfattning, att dess förkrigsnivå på långt när uppnåts. Detta sammanhänge med de höga anskaffningspriserna, de långa leveranstiderna vid varven — f. n. tre à fyra år — och de risker för tramprederierna, som vore förknippade med att icke erhålla nybeställda fartyg i så god tid, att rederierna kunde påräkna inkomster från fartygen under den nuvarande konjunkturen. Redareföreningen anför därefter:

Dessa rederier måste därför räkna med risken att under lågkonjunktur icke kunna nedskriva sina nya fartyg till betryggande värden. Skulle förslaget genomföras och tramprederierna ej äga rätt att avskriva på leveranskontrakten, kan man vara förvissad om, att dessa rederier ej våga nybeställa de för denna gren av sjöfartsnäringen så betydelsefulla fartygen. Ur arbetsmarknadssynpunkt kan detta så småningom bliva till förfång för de svenska varven och medföra arbetslöshet för den anställda personalen. Även denna faktor förtjänar i detta sammanhang att noga beaktas. Det är emellertid icke endast tramprederierna, som komma att drabbas av svårigheter i anledning av den ifrågasatta lagstiftningen. Under kriget har även övrigt svenskt tonnage, och särskilt det äldre, i hög grad förlitits och tarvar att ersättas med nytt. Rederier, som äga dylikt tonnage, komma med all sannolikhet icke att våga ikläda sig risken att nybeställa fartyg till nuvarande höga priser, om de till och med betagas rätten att verkställa avskrivning å kontrakten med belopp, som motsvara den affärs-ekonomiska risk de ikläda sig i och med tecknandet av leveranskontrakten.

Redareföreningen åberopar därefter ett av styrelsen för föreningen auktoriserade revisorer gjort uttalande, enligt vilket ett rederiaktiebolag genom att teckna kontrakt å tonnage skapade ett mot överpriset svarande avskrivningsbehov, som med iakttagande av god köpmannased måste beaktas vid upprättandet av bolagets balans- samt vinst- och förlusträkningar.

Sveriges köpmannaförbund uttalar den meningen, att under normala tider, såsom under åren före kriget, en viss återhållsamhet kunde vara motiverad i fråga om avskrivningsrätten, men att det skulle vara oklokt att för närvarande införa en sådan begränsning.

Vad beträffar frågan om avdrag för överpris å beställda maskiner och andra inventarier, har detta spörsmål särskilt behandlats i en del av yttrandena.

Sålunda anför *kammarrätten* härom:

Ehuru huvudsyftet med den föreslagna författningsändringen synes vara att förhindra missbruk av rätten till fri avskrivning, innebär ändringsförslaget jämväl en inskränkning i rätten till överprisavdrag. Beträffande överprisavdrag har i den remitterade promemorian anförts, att rätten därtill icke borde medgivas beträffande beställda maskiner och inventarier, då denna rätt torde grunda sig på den tankegången, att meravkastningen å en tillgång, som anskaffats för att utnyttja förtjänstmöjligheterna under en tillfällig konjunktur, borde få användas till snabb amortering av det erlagda överpriset. *Kammarrätten*, som finner det tvivelaktigt om detta uttalande i allo håller streck, kan icke vare sig ur teoretisk eller ur materiell synpunkt anse oriktigt, att en skattskyldig, enligt de jämförelsevis snäva reglerna om rätt till överprisavdrag, kommer i åtnjutande av avdrag för reellt förefintlig kontraktsrisk beträffande beställda inventarier.

Kommerskollegium understryker svårigheterna för skattskyldig att fullgöra den i förslaget förutsatta bevisskyldigheten för erhållande av avdrag för kontraktsrisk, något som särskilt skulle komma att gälla till beställningsartiklar hänförliga maskiner, beträffande vilka endast i undantagsfall marknadspriser torde föreligga.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län — som, enligt vad tidigare återgivits, uttalat sig för att lagstiftningen på ifrågavarande område så utformades att de skattskyldiga medgaves rätt till avskrivning i förhållande till kontraktsriskens storlek — framhåller att det framlagda förslaget i praktiken skulle medföra, att man icke endast förbjöde fri avskrivning på kontrakten utan även i övervägande antalet fall vägrade varje rätt till avdrag för risk. *Länsstyrelsen*, som understryker tramprederiernas och fiskerinäringens behov av kontraktsavskrivning, anför i anslutning härtill följande:

Vid riskens bedömande torde hänsyn i första hand tagas till leveranstidens längd. För kontrakt på kortare tid torde ett tämligen snävt bedömande av risken i allmänhet vara motiverat. En anknytning till reglerna för nedskrivning av varukontrakt ligger här nära till hands. För kontrakt på längre sikt — här torde i regel ifrågakomma sådana fall, där leverans sker senare än ett halvt år efter beskattningsårets utgång — lärer avdrag för avskrivning av risk böra medgivas med högst det belopp, som framstår såsom ett sannolikt mått på riskens storlek. En bestämd grund för riskavdragets maximering torde emellertid på ett eller annat sätt böra fastslås i lagstiftningen eller möjligen motiven. Vad angår risken å leveranskontrakt beträffande fartyg synes i dagens läge en maximering av avskrivningsrätten till 30 procent av kontraktsumman kunna tillåtas.

Om frågan löses efter dessa linjer, torde taxeringstvister i stort sett kunna undvikas. Korttidskontrakten äro i allmänhet avvecklade, när taxering sker — eller komma att avvecklas inom en nära framtid. För kontrakten på längre tid blir »spärren» av praktiskt värde genom att den utesluter vidare diskussion om riskavdragets storlek och låter frågan avgöras efter mera allmängiltig uppfattning.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anser att den föreslagna rätten till avdrag för visad kontraktetsrisk icke bör göras beroende av att denna risk visats vara avsevärd.

De av näringsorganisationerna avgivna yttranden innefatta, såsom av det förut anförda framgår, kritik av de i förslaget angivna förutsättningarna för erhållande av avdrag för kontraktetsrisk.

Vidkommande den i promemorian upptagna frågan om gränsdragningen mellan tillgångar som omfattades av den fria avskrivningen, å ena, och beställda icke levererade tillgångar, å andra sidan, har nämnda spörsmål särskilt berörts i några yttranden.

Kammarrätten uttalar sålunda, att denna gränsdragning torde böra anförtros åt rättspraxis att lösa i enlighet med allmänna civilrättsliga grundsatser.

Länsstyrelsen i Hallands län anser vad i promemorian härutinnan anförts välbetänkt samt framhåller såsom angeläget, att i den utsträckning så vore möjligt de civilrättsliga och skatterättsliga begreppen sammanföle.

Vad så angår det ifrågasatta stadgandets föreslagna placering i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, framför kammarrätten häremot vissa erinringar. Sålunda framhålles att nämnda paragraf beträffande inkomstkällan rörelse föreskreve, att inkomsten skulle beräknas efter bokföringsmässiga grunder. I anvisningarna till denna paragraf utvecklades vad därmed i beskattningsavseende förstodes bl. a. i fråga om varulagervärderingen. Reglerna för avskrivning å inventarier återfunnos däremot i 29 § samma lag. Följdriktigt syntes vara att, då det gällde införande av regler om avskrivning av värdet å kontraherade men icke levererade inventarier, dessa regler upptoges i anvisningarna till sistnämnda lagrum.

Taxeringsintendenten Hjohlman gör ett liknande uttalande samt framhåller att det föreslagna tillägget till anvisningarna till 41 § knappast kunde upphäva en rätt, som den skattskyldige medgivits i 29 §. Från denna utgångspunkt hemställde Hjohlman även att bestämmelserna kompletterades med en föreskrift att — därest avdrag för värdeminskning å kontraherade inventarier skulle medgivas — som ytterligare villkor här för skulle gälla att motsvarande avdrag verkstälts i räkenskaperna.

Vad slutligen angår den föreslagna tidpunkten för den ifrågasatta lagstiftningens ikraftträdande ha vissa erinringar riktats även häremot.

Sålunda synes det länsstyrelsen i Östergötlands län kunna ifrågasättas, om de nya bestämmelserna, då lagändringen icke torde hinna offentliggöras förrän tidigast under februari månad 1948 och då en stor del av företagen i vårt land vid den tidpunkten redan upprättat sina bokslut, borde tillämpas redan vid nämnda års taxering.

Sveriges Redareförening understryker att de föreslagna övergångsbestämmelserna måste te sig såsom stridande mot rättvisa och billighet för ett rederi, som tecknat kontrakt om ett fartyg och därvid förlitat sig på hit-tillsvarande rätt att avskrivna den affärsmässiga risken. Än mer orättvist tedde sig bestämmelsen för ett rederi med räkenskapsår exempelvis för tiden den 1 juli 1946—den 30 juni 1947, i vilket fall taxering skulle verkställas först år 1948 medan avskrivningen i räkenskaperna redan gjorts under år 1947, innan föreliggande förslag blivit bragt till allmän kännedom.

Departementschefen.

I promemorian föreslås, att nedskrivning av leveranskontrakt å maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier skall vid inkomsttaxeringen godkännas endast om och i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen avsevärt understiger det kontraherade priset.

Det sålunda framlagda förslaget har tillstyrkts av nästan alla de hörda myndigheterna, men har däremot mött kritik i de av näringsorganisationerna avgivna remissyttrandena; även kommerskollegium har uttalat, att den ifrågasatta lagändringen i allt fall icke för närvarande borde genomföras. Den framkomna kritiken grundar sig i huvudsak på två olika omständigheter. Sålunda göres gällande, att någon begränsning av den fria avskrivningsrätten överhuvud icke borde ifrågakomma utan en samtidig omprövning av bolagsbeskattningen i dess helhet. Vidare göres gällande, att den föreslagna regleringen av avskrivningsrätten skulle vara ägnad att betaga företagen konsolideringsmöjligheter, som i synnerhet under nu rådande konjunkturförhållanden vore särskilt betydelsefulla.

Vad först angår invändningen om sambandet mellan den fria avskrivningen och bolagsbeskattningen överhuvud — vilken invändning särskilt utförligt behandlats i det av industriförbundet med flera åberopade yttrandet — synes denna av följande skäl icke vara bärande.

När den fria avskrivningsrätten år 1938 infördes i skattelagstiftningen, var frågan om avdrag för nedskrivning å ej levererade varor icke aktuell och rätt till sådant avdrag torde icke heller hava varit av lagstiftaren avsedd. Sedan regeringsrätten genom sitt förut omnämnda utslag den 11 juni 1945 förklarar en rörelseidkare berättigad att vid taxeringen njuta avdrag för avskrivning av leveranskontrakt å varulager, framlade Kungl. Maj:t omedelbart för riksdagen proposition med förslag till begränsning av denna rätt. Förslaget antogs, med viss modifikation, av riksdagen. Att jag icke redan i samband med nyssnämnda proposition upptog frågan om en motsvarande inskränkning beträffande nedskrivning av leveranskontrakt å maskiner och andra inventarier, berodde på att jag överhuvud icke räknade med att den fria avskrivningsrätten skulle kunna anses omfatta dylika kontrakt. Enligt min mening borde det nämligen icke kunna ifrågakomma att utan direkt stöd av författningarna i avskrivningshänseende likställa maskiner och in-

ventarier med leveranskontrakt å dylika tillgångar. Denna min uppfattning hade jag kort tid dessförinnan givit ett otvetydigt uttryck för, nämligen i proposition nr 263 till 1944 års riksdag med förslag till vissa ändringar av då gällande bestämmelser angående investeringsfonder m. m. Enligt det vid nämnda proposition fogade statsrådsprotokollet (s. 36 och 37) anförde jag nämligen — beträffande frågan om en eventuell rätt till avskrivning å leveranskontrakt å fartyg — att det enligt min mening *icke* borde ifrågakomma att utan direkt stöd av författningarna i avskrivningshänseende i och för sig likställa fartyg med leveranskontrakt å fartyg. Däremot ifrågasatte jag, om det icke bokföringsmässigt kunde vara riktigt att med hänsyn till en antaglig prisutveckling skriva bort viss del av den kontrakterade köpeskillingen för ett fartyg, varför avskrivning på grund av köpekontraktet av sådan anledning skulle kunna medgivas.

Med hänsyn till detta mitt uttalande — varemot någon erinran icke framställdes vid bevillningsutskottets eller riksdagens behandling av propositionen i fråga — borde det vara uppenbart, att åt de av industriförbundet m. fl. nu åberopade uttalandena i samband med riksdagsbehandlingen av det föregående år framlagda förslaget till omläggning av den direkta statsbeskattningen icke kan givas sådan innebörd som industriförbundet m. fl. gjort gällande. I stället synes med allt fog kunna hävdas att, såsom också i promemorian framhållits, förevarande spörsmål genom regeringsrättens utslag den 26 september 1947 kommit i ett helt nytt läge, och att frågan alltså kan och bör upptagas till behandling utan hinder av nyssnämnda uttalanden.

Vad härefter angår den mera sakliga kritiken mot promemorieförslaget synes denna till en del skjuta över målet. Syftet med förslaget är icke att förhindra befogade nedskrivningar å kontrakt utan endast att å ifrågavarande område åstadkomma en ändamålsenlig reglering, ägnad att åstadkomma garantier mot obefogade nedskrivningar. Behovet av en sådan reglering torde klart framgå av vad i flertalet remissyttranden anförts.

Emellertid finnes anledning att i första hand se frågan ur det vidare perspektiv, som i promemorian anlagts. I promemorian uttalas, att den fria avskrivningen visserligen varit ägnad att i stor utsträckning bidra till en konsolidering inom näringslivet, men att densamma likväl så ofta utnyttjats till överdrift att vissa därav föranledda olägenheter fått väsentlig betydelse. I flertalet remissyttranden ha dessa uttalanden lämnats utan erinran, varjämte i några yttranden uttalandena starkt understrukits. Därvid har tillika ifrågasatts, om icke en allmän översyn av bestämmelserna rörande den fria avskrivningsrätten m. m. nu borde företagas. En sådan översyn skulle även ligga i linje med vad 1936 års skattekommitté, på vars förslag den fria avskrivningsrätten infördes, på sin tid förutsatte. I anslutning härtill vill jag även erinra om att jag i förenämnda proposition nr 377 till 1945 års riksdag — beträffande den då aktuella frågan om rätten till nedvärdering av varulager — anförde att frågan därom i en näraliggande framtid borde upptagas till omprövning. En sådan omprövning, vid vilken givetvis även spörsmålet

om nedskrivning å inventarier och kontrakt å dylika tillgångar skulle upptagas till behandling, torde emellertid alltjämt böra anstå, bl. a. i avvaktan på att erfarenheter vinnas av den vid 1947 års riksdag beslutade omläggningen av den direkta statsbeskattningen. Det anförda torde emellertid utgöra en särskild anledning till återhållsamhet vid bedömandet av frågan, huruvida åt vissa rörelseidkare nu böra medgivas sådana utvidgade nedskrivningsmöjligheter, som skulle följa av regeringsrättens utslag den 26 september 1947.

För egen del kan jag instämma i det i promemorian gjorda uttalandet, att den fria avskrivningsrätten å maskiner och inventarier varit ägnad att bereda de skattskyldiga, som äga begagna sig av nämnda rätt, betydelsefulla möjligheter till konsolideringar och att dessa möjligheter i mycket stor utsträckning utnyttjats. Jag kan även instämma i uttalandet, att den fria avskrivningsrätten stundom utnyttjats så att — ur de synpunkter som i detta sammanhang böra anläggas — en överkonsolidering kan anses föreligga. Den omständigheten att den fria avskrivningsrätten beträffande inventarier medfört betydelsefulla fördelar utgör emellertid i och för sig intet skäl, varför nämnda avskrivningsrätt skulle utsträckas till att avse även kontrakt å dylika tillgångar. Tvärtom anser jag — i överensstämmelse med den uppfattning som kommit till uttryck i överståthållarämbetets, samtliga hörda länsstyrelser ävensom taxeringsnämndsordförandenas riksförbunds yttranden — att anledning saknas att i nu förevarande hänseende utsträcka avskrivningsrätten utöver vad som må vara betingat av risk för prisfall. Det samhällliga intresset av att hos näringslivet skapa betryggande reserver mot konjunkturväxlingar torde med en sådan anordning bliva tillräckligt tillgodosett samtidigt som vissa garantier vinnas för att de skattskyldiga icke tillgodoföra sig avdrag för obehöriga nedskrivningar av leveranskontrakt. Mot bakgrunden av vad tidigare anförts synes det mig nämligen angeläget att icke onödigtvis vidga basen för den fria avskrivningen. Från en del håll, så t. ex. från kammarrättens sida, har visserligen gjorts gällande att betydelsen av den ifrågasatta lagstiftningen i viss mån överdrivits i promemorian, enär under mera normala tider leveranstiderna vore kortare. Härmed vederlägges dock icke det i promemorian gjorda uttalandet, att möjligheterna till uppskov med beskattningen bestämdes av det vid varje balansdag förefintliga avskrivningsunderlaget. Den i promemorian angivna siffran å det sammanlagda värdet av beställda maskiner och inventarier, en halv miljard kronor, är visserligen endast en antagen siffra men torde dock vara ägnad att ge en föreställning om frågans storleksordning.

Med hänsyn till det nu anförda förordar jag, att den i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen medgivna rätten till *fri* avskrivning skall gälla allenast beträffande levererade maskiner och andra inventarier. Såsom jag nyss antydde förordar jag emellertid vidare, att rörelseidkarna i viss utsträckning medgives rätt att vid inkomstberäkningen tillgodoföra sig avdrag för prisfallsrisk å kontraherade tillgångar. I promemorian har härutinnan föreslagits, att dylik nedskrivning skulle medgivas endast om och i den mån

den skattskyldige *visade*, att inköpspriset å balansdagen *avsevärt* understeg det kontraherade priset. Denna bestämmelse, som föreslås införd i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, skulle därigenom bliva tillämplig icke blott å skattskyldiga med fri avskrivning utan å envar rörelseidkare med ordnad bokföring.

Det i promemorian sålunda framlagda förslaget till riskavdrag å leveranskontrakt har i åtskilliga remissyttranden tillstyrkts eller lämnats utan erinran men i några fall har förslaget i denna del kritiserats.

För egen del finner jag det vara uppenbart att i vissa fall behov av nedskrivning kan föreligga med hänsyn till den risk, som kan vara förenad med kontrakt å inventarier. Särskilt torde detta gälla — såsom redan i promemorian anförts — för tramprederier och vissa andra konjunkturkänsliga företag, där befintlig dold reserv måhända icke täcker den med ett leveranskontrakt förenade risken. Hit höra överhuvud taget sådana fall, där leveranstiden är lång och de redan befintliga inventarierna äro starkt nedslitna. I dylika fall kan det synas befogat att medge avdrag för kontraktsrisk efter relativt frikostiga regler. Mot ett mera generöst medgivande av överprisavdrag talar å andra sidan — förutom de i promemorian anförda principiella skälen — den långtgående konsolidering som redan kommit till stånd hos åtskilliga av de företag, vilka kunna tänkas komma att påyrka avdrag för kontraktsrisk. Vad beträffar rörelseidkare med bunden avskrivning kan därjämte den situationen tänkas uppkomma, att avdrag för kontraktsrisk medgäves med större belopp än vad som skulle skett, därest fråga varit om ett redan levererat inventarium. Vid överbägande av samtliga på frågan inverkan omständigheter har jag för min del stannat vid att förorda, att rätten till avdrag för kontraktsrisk utsträcker till att omfatta — utöver vad i promemorian föreslagits — jämväl rätt till avdrag för vid balansdagen *beräkneligt* prisfall å det kontraherade inventariet. Överprisavdrag skulle då medgivas i huvudsaklig överensstämmelse med den praxis hos beskattningsnämnderna, som enligt det av industriförbundet m. fl. åberopade yttrandet skulle föreligga. Avdragsrätten skulle jämväl stå i god överensstämmelse med det av redareföreningen åberopade uttalandet av styrelsen för föreningen auktoriserade revisorer, enligt vilket uttalande leveranskontrakt å tonnage skapade ett mot överpriset svarande avskrivningsbehov.

Det bör understrykas, att den skattskyldige bör vara bevisskyldig för att nedskrivningen är befogad; det skall med andra ord ankomma å honom att göra sannolikt, att prisfallsrisk föreligger. En sådan fördelning av bevisbördan synes rimlig. Behov av nedskrivning å leveranskontrakt torde föreligga huvudsakligen under onormala tider eller i särskilda fall, och presumtionen bör alltså vara för att nedskrivning icke skall medgivas. Det torde jämväl vara lättare för den skattskyldige att visa, att sannolikhet för prisfall föreligger, än det är för beskattningsmyndigheterna att visa, att prisfallsrisk icke föreligger.

I detta sammanhang vill jag något beröra de krav, som ur bevisningssynpunkt rimligen böra uppställas för erhållande av avdrag för befarad kon-

traktsrisk. Till en början må då framhållas att ett fullgörande av bevisskyldigheten icke bör vara särskilt betungande i tider då på grund av leveranssvårigheter, varuknapphet o. dyl. kontraktspriserna äro särskilt höga eller i tider som kännetecknas av fallande konjunkturer; beskattningsmyndigheterna sakna då anledning att, så länge avdragsyrkandet hålles inom skäliga gränser, påfordra en mera ingående bevisning i det särskilda fallet. Vidare synes det klart att när det gäller företag av särskilt konjunkturkänsligt slag — hit torde väl främst rederierna höra — anledning kan finnas att ställa kraven på bevisningsskyldighetens fullgörande lägre än eljest. Vad gäller beställningsartiklar, beträffande vilka marknadspriser saknas, kan bevisskyldigheten bliva svårare att fullgöra; här torde dock, i brist på annan utredning, en viss ledning kunna erhållas av den allmänna prisutvecklingen. — Jag vill i detta sammanhang anmärka, att det torde vara ogörligt att, såsom i ett yttrande ifrågasatts, i lagen angiva någon bestämd procentsats, med vilken avdrag för nedskrivning å kontrakt högst må medgivas.

För vinnande av närmare överensstämmelse mellan avdragsreglerna för nedskrivning av leveranskontrakt å omsättningstillgångar och å nu ifrågasatt tillgångar har jag icke något att erinra mot att det i promemorian upptagna villkoret att prisfallsrisken skall vara *avsevärd* utgår. Syftet med promemorieförslaget i denna del torde hava varit att genom en sådan föreskrift söka förebygga uppkomsten av mera bagatellartade tvister. Man torde emellertid kunna räkna med, att sådana tvister ändock icke skola uppkomma.

Därest den av mig förordade lagstiftningen genomföres kan fråga uppkomma om det värde, varmed en tillgång av nu ifrågasatt slag bör i räkenskaperna upptagas, då den levererats och sedan avdrag ett föregående beskattningsår medgivits för den risk, som ansetts förenad med kontraktet om leverans av samma tillgång. I sådant fall synes icke böra ifrågakomma annat än att som värde i räkenskaperna upptaga skillnaden mellan den för tillgången erlagda köpeskillingen och å leveranskontraktet tidigare åtnjutet riskavdrag. Härigenom undvikes att ifrågasatt avskrivningsrätt obehörigen utnyttjas för täckande av förlust eller för annan icke avsedd inkomstutjämnning. En uttrycklig bestämmelse härom synes dock icke erforderlig, då vad nu sagts torde följa redan av gällande beskattningsprinciper.

Vad angår det i promemorian berörda spörsmålet om gränsdragningen mellan tillgångar, som böra omfattas av den fria avskrivningsrätten, å ena sidan, och beställda icke levererade tillgångar å den andra, anser jag — i likhet med kammarrätten — att denna fråga bör överlämnas åt praxis att avgöra i enlighet med allmänna civilrättsliga grundsatser. Därvid bör givetvis uppmärksammas den i promemorian gjorda hänvisningen till köplagens bestämmelser om när gods skall anses vara avlämnat.

Det ifrågasatta stadgandets föreslagna placering i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen kritiseras av kammarrätten under hänvisning till att i dessa anvisningar utvecklades den i 41 § lämnade föreskriften, att inkomst

av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, medan i anvisningarna till 29 § samma lag meddelades regler för avskrivning å inventarier. Med hänsyn härtill anser kammarrätten det följdriktigt att upptaga de nu ifrågasatta reglerna i sistnämnda anvisningar.

I anledning härav vill jag framhålla, att avdragsrätten enligt förslaget är att anse såsom grundad å föreskriften i 41 § om taxering enligt bokföringsmässiga grunder. Vid sådant förhållande synes det naturligt att stadgandet placeras i anvisningarna till 41 §. Därigenom uppnås även att bestämmelserna om rätt till avdrag för nedskrivning av leveranskontrakt bliva sammanförda till ett ställe. Emellertid synes det av kammarrätten gjorda påpekandet böra föranleda att i anvisningarna till 29 § intages en hänvisning till den föreslagna bestämmelsen i anvisningarna till 41 §.

Mot den föreslagna tidpunkten för lagstiftningens ikraftträdande ha även vissa invändningar riktats. Då emellertid de nu föreslagna bestämmelserna i huvudsak överensstamma med de synpunkter på frågan, som framkommo i den förut omförmälda propositionen nr 263 till 1944 års riksdag, samt då den av Annell utarbetade promemorian offentliggjordes mycket kort tid efter det regeringsrättens den 26 september 1947 dagtecknade utslag bekantgjordes, synas några allvarligare invändningar icke kunna riktas mot att de föreslagna bestämmelserna göras tillämpliga redan vid 1948 års taxering. Jag förordar alltså, att lagen träder i kraft dagen efter den, då lagen utkommit från trycket i författningssamlingen, och att lagen skall äga tillämpning även med avseende å 1948 års taxering.

Mot det i promemorian framlagda förslaget till övergångsbestämmelser ha i övrigt inga invändningar riktats. Ej heller jag har någon erinran mot förslaget i denna del.

I enlighet med vad jag i det föregående anført har inom finansdepartementet upprättats förslag till *lag om ändrad lydelse av anvisningarna till 29 och 41 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)*.

Föredraganden hemställer härefter, att berörda lagförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Gustaf Bjured.