

## Nr 174

Av herrar **Nordqvist** och **Strandh**, *angående beskattningen av orealiserad värdestegring å rörelseidkares lager.*

De av 1955 års riksdag antagna nya bestämmelserna angående den skattemässiga värderingen av lagertillgångar innebär att — sedan avdrag för inkurans verkställt — nedskrivning av lagret får ske till lägst 40 %. Härutöver finnes två supplementärregler, enligt vilka i särskilda fall lägre lagervärden skall kunna medgivas.

En följd av dessa regler är att skattskyldiga, som har sitt lager nedskrivet i lägre värde än sålunda är tillåtet, blir skyldiga att skriva upp lagret med påföljd att de beskattas för mellanskillnaden. Uppskrivningen skall verkställas under vissa övergångsår sålunda, att lagret vid taxeringen 1957, dvs. i regel vid bokslutet per den 31 december 1956, är upptaget till lägst 20 % av värdet samt vid taxeringarna 1958 och 1959 till lägst 30 % därav. Bestämmelserna träder följaktligen helt i kraft fr. o. m. taxeringen 1960.

En varulagerreserv består dels av belopp, som uppkommit på grund av att företaget icke uppskrivit lagret i takt med prisstegringarna (orealiserad värdestegring) och dels av belopp, som uppkommit genom en aktiv nedskrivning av varulagret. Tidigare har statsmakterna vinnlagt sig om att undvika beskattning av orealiserade värdestegringar å det för rörelsens fortsatta bedrivande erforderliga lagret. Sålunda konstruerades exempelvis förordningen angående krigskonjunkturskattens avveckling den 21 juni 1946, trots de därmed förbundna taxeringstekniska svårigheterna, på så sätt att en dylik beskattningseffekt icke skulle inträda. Man befarade på goda grunder, att det skulle leda till allvarlig skada för landets näringsliv, om företagen genom beskattning av orealiserade värdestegringar å lagren skulle komma i den situationen, att de icke bleve i stånd att vidmakthålla den för rörelsens bedrivande nödvändiga lagerkvantiteten. Andra exempel på hur angeläget statsmakterna ansett det vara att skattebestämmelserna icke försvårade lagerhållningen är de tillfälliga förordningarna om investeringsfond för ersättande av förkrigslager.

Det överensstämmer icke med god affärssed att inräkna dylika orealiserade värdestegringar i den vinst företaget redovisar. Härom torde delade meningar icke råda, i varje fall icke såvitt angår under bokslutsåret uppkommen värdestegring. Ett schematiskt exempel som belyser frågan må anföras: antag att ett företags verksamhet under det år bokslutet avser

varken resulterat i vinst eller förlust utan gått "jämnt ihop" och att några för utdelning tillgängliga medel från föregående år icke finnes, men att det vid bokslutstillfället ineliggande, för den fortsatta driften erforderliga lagret under året stigit avsevärt i pris. I ett större företag kan en sådan prisstegring lätt komma att röra sig om 5 å 10 milj. kronor eller mer. Om företagsledningen nu toge sig för att skriva upp lagret med värdestegringens belopp och ställa en på sådant sätt åstadkommen vinst — efter avsättning för därå belöpande skatter — till förfogande för utdelning, skulle ett dylikt förfarande säkerligen och med fog bedömas såsom oförsvarligt.

Jämlikt de nya lagervärderingsreglerna och därvid fogade övergångsbestämmelser skall likväl orealiserad värdestegring å lagret till viss del (30 % resp. 40 %) framtagas till beskattning, vare sig värdestegringen uppkommit under bokslutsåret eller tidigare.

För att undvika en dylik bokföring, som företagsekonomer betecknar som falsk, och åstadkomma en redovisning som överensstämmer med god köpmannased, kräves att varulagervärderingen sker efter någon form av den s. k. normallagermetoden, vilken bygger på principen att den lagerkvantitet, som erfordras för den fortsatta normala driften, är att anse såsom en nödvändig "anläggningstillgång", vilken företaget måste behålla så länge det existerar och driver rörelsen i ungefär oförändrad omfattning. Därför får enligt denna metod värdestegring å normallagret lika litet som värdestegring å byggnader eller maskiner upptagas såsom vinst i bokslutet. Företagsbeskattningskommittén kan ej heller anses principiellt ha underkänt det befogade i önskemålet att värderingsgrunder, som byggde på principen om s. k. normallager e. d., respekterades vid den skattemässiga värderingen, ehuru den fann de rent praktiska svårigheterna att utforma skatteregler, som gäve utrymme för en tillämpning av sådana värderingsgrunder, vara alltför stora.

De nya varuvärderingsreglerna innebär även avsteg från principer, vilka, såsom av det ovan anförda framgår, statsmakterna tidigare får anses ha slagit vakt om. Att anpassningen till de nya principerna skulle medföra svårigheter för åtskilliga företag synes allmänt ha insetts. Sålunda förklarade bevillningsutskottet i sitt den 10 maj 1955 dagtecknade betänkande nr 45 (s. 66), att anpassningen till de nya bestämmelserna i enskilda fall kunde innebära starka påfrestningar ur likviditetssynpunkt, men ansåg, att den i propositionen föreslagna övergångstiden likväl vore tillräcklig.

Geom de under åren 1955 och 1956 inträdda prisstegringarna har emellertid dessa anpassningssvårigheter skärpts. Såsom vinst skall enligt bestämmelserna bekattas inte blott prisstegringar på lagren, uppkomna före ingången av år 1955, utan ock de betydande oförutsedda prisstegringar som inträtt därefter. Den uppskrivning av lagren till 20 % av värdet, som måste

äga rum i boksluten per den 31 december 1956 (eller motsvarande bokslutsdag) med beskattning av prisstegringarna som följd, medför uppenbarligen än starkare påfrestningar ur likviditetssynpunkt för de därav berörda företagen än utskottet haft anledning räkna med. Den uppskrivning till 30 %, som enligt övergångsbestämmelserna skall ske i boksluten per den 31 december innevarande år (eller motsvarande bokslutsdag), kan befaras komma att för en del företag förorsaka en sådan skärpning av likviditetssvårigheterna, att allvarliga svårigheter med driftens upprätthållande kan tänkas uppkomma. Sådana likviditetssvårigheter skärpes givetvis ytterligare, om prisstegringen skulle fortsätta även under innevarande år.

Beträffande såväl prisutvecklingen som det framtida ekonomiska läget i övrigt är ovissheten för närvarande, såsom ock i årets statsverksproposition framhålles, större än eljest. Det utrikespolitiska läget har skapat nya svårigheter för ett flertal verksamhetsgrenar av beskaffenhet och i en omfattning, som icke kunnat anas för 2½ år sedan.

Det är enligt vår mening nödvändigt att de sålunda inträdda förändrade förhållandena beaktas, och att en omprövning sker av de bestämmelser, vilka reglerar anpassningen till en skattereform, som har så vittgående ekonomiska verkningar.

Såsom allenast ett eempel på den oförutsedda ytterligare belastning på företagen, som det inträdda läget aktualiserar, må erinras om det nyligen framlagda förslaget angående oljelagring, vilket innebär skyldighet för de oljekonsumerande företagen att öka lagerhållningen av olja. Utgifterna för ökade lagerutrymmen och för beredskapslager skulle komma att ställa stora krav på företagens likviditet, krav som dessa inte haft någon anledning räkna med och för vilka några medel därför inte i förväg kunnat reserveras. Det kapital beredskapslagret representerar är praktiskt taget oräntabelt, men beredskapslagret måste likväl värdesättas enligt samma regler, som gäller för övriga lagertillgångar med därav följande konsekvenser vid beskattningen. Om oljepriserna stiger efter beredskapslagrets anskaffande, vilket särskilt för företag som snabbast fullgör lagringsskyldigheten ingalunda förefaller osannolikt, blir enligt övergångsbestämmelserna och den s. k. "först in — först ut"-princip, som författningsenligt måste tillämpas vid lagerinventeringen, 30 % — fr. o. m. 1960 års taxering 40 % — av denna prisstegring beskattad såsom vinst. Vid en prisstegring motsvarande den hittills efter Suez-krisens inträde uppkomna av ca 50 kr. per kbm, skulle den därav föranledda skatteökningen enligt vad verkställda kalkyler utvisar komma att för åtskilliga företag uppgå till 6-siffriga belopp. För det stora flertalet industriföretag har Suez-konflikten fått mycket ogynnsamma verkningar med en betydande kostnadsstegring som följd. Den borde inte rimligen utgöra anledning att på toppen av den direkta kostnadsökningen påföra företagen en dylik straffskatt. Vid de statsfinansiella kalkylerna torde

ej heller denna straffskatt, som sammanlagt kan komma att uppgå till mycket betydande belopp, ha medräknats.

Vi åsyftar icke att mot bakgrunden av det ovan anförda påkalla ett upprivande av 1955 års riksdagsbeslut i fråga om varuvärderingen, men vi hävdar att det förändrade läge, som främst av utrikespolitiska orsaker inträtt, gör det oundgängligen nödvändigt att gå fram med större försiktighet vid reformens genomförande. Inga vitala intressen skulle trädas för nära, om företagen medgäves erforderligt rådrum för genomförande av den närmast förestående uppskrivningen av lagret från 20 till 30 % av värdet. Enligt övergångsbestämmelserna skall denna uppskrivning som nämnts ovillkorligen verkställas under innevarande år. Företagen bör enligt vår mening beredas möjlighet att låta anstå med eller fördela denna uppskrivning under viss tidsperiod, icke understigande tre år. Detta bör ske genom en sådan uppmjukning av övergångsbestämmelserna, att lagret får värderas till 20 % av värdet vid taxeringarna 1958 och 1959. Huruvida en förlängning av den med två år medgivna tidsfristen för den ytterligare uppskrivningen från 30 % till 40 % till äventyrs blir erforderlig eller ej bör bedömas på grundval av framdeles rådande förhållanden.

Vi anser även att, med hänsyn till numera vunna ovan exemplifierade erfarenheter rörande verkningarna av de nya varuvärderingsreglerna, anledning finnes undersöka, huruvida icke någon modifikation av dessa, i vad angår beskattning av orealiserad värdestegring å lagret, är möjlig att vidtaga utan att befogade fiskala eller andra intressen åsidosättes.

Vi är inte beredda att för dagen framlägga förslag till lösning av denna fråga men vill dock antyda en utväg, som skulle bringa den skatterättsliga varuvärderingen i något bättre överensstämmelse med vad som kräves för att vinstredovisningen icke skall bli vilseledande. Detta kan enligt vår mening ske utan att likväl de principer frångås, som varit vägledande vid riksdagens ställningstagande år 1955.

Utgångspunkten bör vara, att i varje fall en under bokslutsåret inträffad värdestegring på det vid bokslutstillfället ineliggande lagret icke till någon del behöver redovisas såsom vinst. Angående riktigheten av denna uppfattning synes delade meningar icke kunna råda. Det är när det gäller prisstegringar, som inträffat före bokslutsåret, som meningarna bryter sig. Företagsekonomiskt får ej heller dylika prisstegringar å det för driften erforderliga lagret redovisas som vinst, även om de ligger långt tillbaka i tiden. Skattemässigt skall de — med i författningen stadgad procentsats — ingå i vinsten, även om prisstegringen inträffat så sent som under året närmast före beskattningsåret.

Det borde inte vara uteslulet att finna en framkomlig kompromisslinje, som i skälig utsträckning tillgodoser båda dessa uppfattningar genom att orealiserad värdestegring *under viss tidsperiod* lämnas obeskattad. I detta

sammanhang må understrykas att, som vid upprepade tillfällen vitsordats, övergången från den tidigare i princip fria varuvärderingen till det nuvarande bundna systemet självfallet måste föranleda betydande svårigheter. Att inom ett redan tillämpat sådant system till beskattning framtaga under viss tidsperiod kumulerade värdestegringsvinster bör, under förutsättning att en rimlig övergångstid utmätas, icke bli förenat med tillnärmelsevis samma svårigheter.

Vid utformningen av ett sådant system som ovan antytts synes först och främst böra beaktas, att det göres enkelt och lättillämpat. Av denna anledning torde det inte vara möjligt att till grund för prissättningen gå längre tillbaka i tiden än till den 31 december 1955 (eller motsvarande bokslutsdag), då inventering första gången skedde med tillämpning av den nya förordningen. Om företagen beredes rätt att tills vidare vid boksluten upptaga lagertillgångar, motsvarande den kvantitet som fanns den 31 december 1955, till de vid den då verkställda inventeringen tillämpade priserna, även om anskaffnings- och återanskaffningspriset vore högre, skulle prisstegringen före nämnda dag bli beskattad medan de under vissa beskattningsår därefter till äventyrs inträffade prisstegringarna icke, såvitt ifrågavarande lagerkvantitet angår, tillsvidare skulle behöva upptagas såsom vinst.

En värderingsregel sådan som den ovan angivna skulle emellertid verka obillig för nystartade och expanderande företag. Med hänsyn härtill och för att inte nödgas verkställa en obligatorisk uppskattning av normallager borde medgivandet att tillämpa 1955 års priser kunna utsträckas till att omfatta hela det ineliggande lagret, under förutsättning att detta uppenbarligen icke överstiger vad som erfordras för verksamhetens normala drift. De prohibitiva verkningarna av en dylik spärregel borde vara till fyllest för att förhindra missbruk, särskilt som systemet bygger på ett allena-temporärt uppskov med beskattning av prisstegringarna. För ett nystartat företag bör de vid det första bokslutet tillämpade priserna få gälla.

Huruvida man redan på förhand bör bestämma den tidsperiod, varunder 1955 års priser skall få tillämpas, kan synas tveksamt. För den händelseperioden fastställes till exempelvis den 31 december 1965, kan 1965 års priser givetvis icke tillämpas tidigare än vid boksluten per den 31 december 1966, om man vill undgå att beskatta orealiserad prisstegring, som uppkommit under beskattningsåret. Med hänsyn till svårigheten att bedöma den framtida prisutvecklingen bjuder emellertid försiktigheten, att någon skyldighet att tillämpa 1965 års priser icke inträder förrän vid ett något senare bokslut, exempelvis per den 31 december 1968.

Vi vill understryka, att de ovan antydda riktlinjerna endast är att betrakta såsom uppslag för en ytterligare undersökning och ingalunda såsom något utarbetat förslag.

Under återopande av vad vi ovan anfört hemställer vi,  
att riksdagen måtte

- A. besluta att punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen den 27 maj 1955 (nr 255) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) skall erhålla följande ändrade lydelse:

4. Oaktat bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § skola vid taxering i första instans i sin helhet tillämpas från och med år 1957, skola för de beskattningsår beträffande vilka taxering verkställes åren 1957—1961 följande särskilda bestämmelser gälla vid tillämpning av femte stycket i nämnda anvisningspunkt.

Vid utgången av nyssnämnda beskattningsår må lagret icke upptagas till belopp understigande i det följande angiven procentuell andel av lagrets i nyssnämnda stycke av sagda anvisningspunkt angivna värde, nämligen

såvitt angår det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes åren 1957—1959, tjugu procent av lagrets värde; samt

såvitt angår de beskattningsår, för vilka taxering i första instans verkställes åren 1960 och 1961, trettio procent av lagrets värde.

- B. i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa, att skyndsamt utredning måtte vidtagas angående ändring i gällande bestämmelser, i vad de föranleder beskattning av orealiserad värdestegring å rörelseidkares tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager), samt för riksdagen framlägga det förslag, vartill utredningen kan föranleda.

Stockholm den 24 januari 1957

*Helmer Nordqvist*

*Erik Strandh*

## Nr 175

Av herrar **Jansson** i Benestad och **Börjesson**, *angående åtgärder i syfte att göra i bank sparad kapital värdebeständigt.*

(Lika lydande med motion nr 139 i Första kammaren)

Stockholm den 24 januari 1957

*Fridolf Jansson*

*Fritz Börjesson*

i Benestad