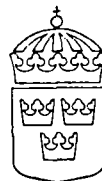


Regeringens proposition

1986/87: 132

om vissa justeringar av reglerna för
lagervärdering



Prop.
1986/87: 132

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 19 mars 1987.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Bengt K.Å. Johansson

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa justeringar av reglerna för värdering av lager.

Ett av förslagen gäller supplementärregel 1, dvs. den regel som gör det möjligt att grunda nedskrivningen på det genomsnittliga lagervärdet för de två närmast föregående beskattningsåren. Regeringsrätten har i en dom slagit fast att företag i intressegemenskap som bedriver likartad verksamhet får tillämpa regeln endast under förutsättning att samtliga företag i gruppen redovisar en lagerminskning. Enligt förslaget skall något sådant krav inte längre gälla.

Vidare föreslås en komplettering av reglerna för värdering av djur på jordbruksfastighet och i renkötselrörelse.

Den nya utformningen av supplementärregel 1 är avsedd att tillämpas fr. o. m. 1986 års taxering och de nya reglerna för värdering av djur fr. o. m. 1988 års taxering.

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 41 §

2.¹ Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall godtas vid inkomstberäkningen, om värdesättningen inte står i strid med vad nedan i denna punkt eller i punkt 3 sägs.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

Lagret vid beskattningsårets utgång får inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall som anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som svarar mot den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgångarna, därvid hänsyn dock inte behöver tas till ränta på eget kapital.

Avdrag för inkurans medges inte med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången på lagret på balansdagen. Oaktat vad nu sagts medges dock avdrag för inkurans med fem procent av det lägsta av lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden om detta inte framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal som riksskatteverket kan ha angett för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga.

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning varom fråga är. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 50 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse får inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får

¹ Senaste lydelse 1983:983.

Uppgår värdet på lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde på detta lager efter avdrag med 50 procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skall lagren vid jämförelseårens utgång tas upp till anskaffningsvärdena eller, om återanskaffningsvärdena på balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall tas upp till den genomsnittliga produktionskostnaden eller till det allmänna saluvärdet eller — i förekommande fall — till anskaffningsvärdet. Föreligger sådant fall att 50 procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får tillämpa reglerna i föregående stycke endast under förutsättning

djuret tas upp lägst till 50 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Uppgår värdet på lagret till lägre belopp än medeltalet av värdena på lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), får lagret vid beskattningsårets utgång tas upp till lägst ett belopp motsvarande skillnaden mellan värdet på lagret vid denna tidpunkt och 50 procent av jämförelseårens medeltalsvärde. Som värde på lagret anses det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för inkurans, eller, i fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse, den genomsnittliga produktionskostnaden. Har någon produktionskostnad inte fastställts skall som värde på djuret anses det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att 50 procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång medges avdrag även för det överskjutande beloppet om den skattskyldige avsatt motsvarande belopp i räkenskaperna till lagerregleringskonto. Har avdrag medgivits för sådan avsättning skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till lagerregleringskonto får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får utnyttja reglerna i föregående stycke endast under förutsättning

att *dessa tillämpas av samtliga företag som tillhör gruppen. Vad nu har sagts gäller dock endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.*

att *övriga företag som tillhör gruppen inte tar upp lagret till lägre belopp än skillnaden mellan värdet vid beskattningsårets utgång och 50 procent av jämförelseårens medeltalsvärde. Ett medeltalsvärde skall beräknas även för företag i gruppen som ännu inte har bedrivit verksamhet under tre beskattningsår. Den nu angivna förutsättningen gäller endast i fråga om verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.*

Ingår råvaror eller stapelvaror i lagret, får dessa varor eller en del av dem tas upp till lägst sjuttio procent av varornas värde beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Tillämpas denna regel får lagret inte värderas enligt bestämmelserna i sjätte stycket.

Är det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala verksamhet, skall bestämmelserna i tredje-åttonde styckena inte tillämpas i fråga om dessa varor. Varorna får i sådant fall inte tas upp till lägre belopp än det lägsta av varornas anskaffnings- eller återanskaffningsvärden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret *inte tas upp till lägre belopp än 65 procent av det värde som enligt tredje-femte styckena skall ligga till grund för lagervärderingen. Bestämmelserna i sjätte-åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.*

Har den skattskyldige vid beräkning av inkomst av viss förvärvskälla yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond, som avses i 41 d §, får lagret tas upp till *lägst 65 procent av det värde som enligt tredje stycket skall ligga till grund för värderingen. Lager av djur får tas upp till lägst 65 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden. Djur som avses i femte stycket sista meningen får tas upp till lägst 65 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Bestämmelserna i sjätte-åttonde styckena är inte tillämpliga i nu angivna fall.*

Vad som föreskrivits i föregående stycke gäller även i det fall då den skattskyldige ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) och något av dessa företag yrkat avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond. En sådan avsättning skall dock beaktas endast om den hänför sig till verksamhet i förvärvskälla som har sådant samband med verksamheten i den skattskyldiges förvärvskälla att verksamheterna skulle

ha ansetts utgöra en förvärvskälla om de hade bedrivits av ett enda företag.

Utan hinder av vad som föreskrivits ovan i denna anvisningspunkt om den lägsta värdesättning på lagret, som kan godtas vid inkomstberäkningen, får det lägre värde på lagret godtas som den skattskyldige med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller säljs vidare av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1987.
2. De nya bestämmelserna i sjunde stycket av anvisningspunkten tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Skattskyldig får genom besvär i den ordning som sägs i 100 § taxeringslagen (1956:623) föra talan om sådan ändring i 1986 års taxering som föranleds av dessa bestämmelser.
3. De nya bestämmelserna i övrigt tillämpas första gången vid 1988 års taxering.

Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***Anvisningar**

till 3 och 4 §§

2.¹ Vid beräkning av förmögenhet, som ingår i förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse, gäller följande.

Sammanfaller inte räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenhet tas upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som före den 1 mars taxeringsåret gått till ända närmast intill utgången av beskattningsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i förvärvskällan eller tagit ut ur densamma för egen räkning eller för annan av honom innehavd förvärvskälla. Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång. Utgår räkenskapsåret efter beskattningsåret, skall värdet minskas med insättningar och ökas med uttag som skett efter utgången av beskattningsåret.

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är inte bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skäligen avskrivning eller utrantering. Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet tas upp lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse tas upp till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) senast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller – om sådant värde inte har fastställts för vissa djur – till det allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn tas till inkurans och prisfallsrisk.

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är inte bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skäligen avskrivning eller utrantering. Lager värderas som helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet tas upp lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse tas upp till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) senast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller – om detta ger en lägre värdering – till djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Har riksskatteverket inte fastställt något värde tas djuret upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn tas till inkurans och prisfallsrisk.

¹ Senaste lydelse 1981:635.

Skulder och andra avgående poster i förvärvskällan avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. Hänsyn tas inte till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld, såvida inte annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.

Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan innehåses med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.

Bostadsbyggnader på en jordbruksfastighet och tomtmark för byggnaderna skall inte behandlas som tillgångar i förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet i annat fall än då byggnaderna används som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft. Om en bostadsbyggnad med tomtmark på grund av vad nu har sagts inte skall behandlas som tillgång i förvärvskällan, skall inte heller de till byggnaden och tomtmarken hänförliga låneskulder anses ingå i förvärvskällan. På byggnaden och tomtmarken skall anses belöpa så stor del av låneskulder i förvärvskällan som byggnadens och tomtmarkens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan inklusive byggnaden och tomtmarken. Med bostadsbyggnad avses byggnad som till övervägande del är inrättad för bostadsändamål. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte på förvärvskälla som innehåses med fideikommissrätt.

Egendom, som enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ingår i en industrienhet avseende täktmark och – i förekommande fall – industribyggnad på sådan mark eller i en exploateringsenhet, skall, om egendomen inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgång i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgångar i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt tillsammans anses utgöra en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Detta gäller dock endast under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen och har beskattningsnaturen annan fastighet och

b) fastighetsägarens fritidsuthyrning på orten av sådan egendom, som avses under a och inte utgör tillgång i rörelse, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Uttrycket småhus har den innebörd som anges i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen. Som närstående räknas

för fysisk person: de personer som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen,

för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer, för fåmansföretag som avses i sistnämnda lagrum: företagsledaren och delägarna i företaget samt dem närstående personer.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan innehåses indirekt genom förmedling av juridisk person.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1987 och tillämpas första gången vid 1988 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 mars 1987

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Sigurd-
sen, Gustafsson, Leijon, Peterson, S. Andersson, Bodström, Göransson,
Gradin, Dahl, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Lindqvist, G.
Andersson, Lönnqvist

Föredragande: statsrådet Johansson

Proposition om vissa justeringar av reglerna för lagervärdering

1 Inledning

Vid värdering av lagertillgångar gäller som huvudregel att nedskrivning får ske med utgångspunkt i lagrets värde – beräknat enligt lägsta värdets princip – vid beskattningsårets utgång. Ett företag vars lager minskat i värde kan i stället grunda nedskrivningen på medeltalet av motsvarande värden vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (supplementärregel I). För företag som är i intressegemenskap och bedriver likartad verksamhet gäller en särskild begränsning. Den innebär att supplementärregel I får tillämpas endast under förutsättning att regeln tillämpas av samtliga företag som ingår i företagsgruppen.

I ett nyligen avgjort mål har regeringsrätten tagit ställning till om ett utnyttjande av supplementärregel I förutsätter att en lagerminskning har skett i varje enskilt företag inom gruppen. Regeringsrätten har i domen slagit fast att ett sådant krav gäller. En konsekvens av domen är att det i praktiken sällan är möjligt för större koncerner att använda sig av supplementärregel I.

En annan lagervärderingsfråga som har aktualiserats gäller värderingen av djur. Djur på jordbruksfastighet och i renskötselrörelse värderas med den genomsnittliga produktionskostnaden som bas och hänsyn tas inte till att allmänna saluvärdet kan vara lägre. Lantbrukarnas riksförbund (LRF) och riksskatteverket (RSV) har tagit upp saken i framställningar till finansdepartementet. Framställningarna bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1* och *bilaga 2*.

Sedan förslag om justeringar av lagervärderingsreglerna utarbetats inom finansdepartementet har synpunkter under hand inhämtats från RSV.

Regeringen beslutade den 12 mars 1987 att inhämta lagrådets yttrande över de lagförslag som upprättats inom finansdepartementet. Förslagen var frånsatt en redaktionell ändring likalydande med dem som läggs fram i det följande. Lagrådet lämnade förslagen utan erinran. Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

Jag behandlar nu först supplementärregel I vid intressegemenskap och därefter reglerna för värdering av djur.

Mitt förslag: Ett företag som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning) skall få utnyttja supplementärregel I även om lagret inte har minskat i värde i samtliga företag inom gruppen. En förutsättning är dock att de företag som har ökat sitt lagervärde inte tar upp sitt lager till lägre belopp än som följer av supplementärregel I.

Skälen för mitt förslag: Bestämmelser om värdering av varulager finns i punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Dessa bestämmelser avser lager i allmänhet men inte lager av värdepapper, fastigheter m.m.

Som huvudregel gäller att lagret (efter nedskrivning) inte får tas upp till lägre belopp än 50% av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde efter avdrag för inkurans. Rätten till lagernedskrivning minskar med 15 procentenheter om avdrag yrkas för avsättning till resultatutjämningsfond. Huvudregeln kompletteras av supplementärregel I, supplementärregel II samt en regel om värdering med hänsyn tagen till prisfallsrisk.

Supplementärregel I, som är intagen i sjätte stycket av anvisningspunkten, är avsedd att förhindra att en lagerminskning tvingar fram en omedelbar upplösning av lagerreserven. Understiger lagervärdet vid beskattningsårets utgång medelvärdet vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren får nedskrivning ske med högst 50% av detta medelvärde. Har en betydande lagerminskning skett kan nedskrivning t.o.m. ske med större belopp än som motsvarar lagrets värde på tillgångssidan.

En skattskyldig som gjort avsättning till resultatutjämningsfond kan inte samtidigt göra lagernedskrivning enligt supplementärregel I. Supplementärregel II, som är avsedd att tillämpas på rå- och stapelvaror, får inte heller användas samtidigt med supplementärregel I.

Genom lagstiftning år 1979 (prop. 1978/79:210, SkU 57, SFS 1979:612) kompletterades supplementärregel I med en särskild spärregel (sjunde stycket). Spärregeln innebär att en skattskyldig, som ingår i en grupp näringsidkare mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning), får tillämpa supplementärregel I endast under förutsättning att regeln tillämpas av samtliga företag i gruppen. Inskränkningen gäller endast om företagens verksamheter skulle ha hänförts till en förvärvskälla om de hade bedrivits i samma företag.

Spärregeln kom till efter förslag från företagsskatteberedningen (SOU 1977:86 s. 491 f.). Bakgrunden var att det förekom att varupartier i samband med bokslutet överfördes mellan koncernföretag eller andra företag i intressegemenskap. Den lagerminskning som tillskapats i ett sådant fall utnyttjades för nedskrivning enligt supplementärregel I samtidigt som det överförda lagret skrevs ned enligt huvudregeln i det mottagande företaget. Den sammanlagda nedskrivningen blev på detta sätt större än om verksamheten hade bedrivits av ett enda företag.

Enligt det förslag som företagsskatteberedningen lade fram för att stoppa missbruket skulle lagrets värde vid tillämpningen av supplementärregel I i vissa fall ökas med värdet av eventuella lagertillgångar som avyttrats till närstående företag. Vid departementsbehandlingen ansågs att en sådan bestämmelse inte var tillräcklig för att hindra obehöriga skatteförmåner (prop. 1978/79:210 s. 102 f.). Begränsningen borde göras mer generell. Principen borde vara att antingen inget eller också samtliga koncernföretag skulle utnyttja supplementärregeln. Spärregeln fick den utformning som angetts ovan och den tillämpades första gången vid 1981 års taxering.

Regeringsrätten har i en dom den 23 januari 1987 (dnr 5037-1985) prövat hur spärregeln skall tolkas. Omständigheterna i målet var följande. Det ena bolaget (A) hade minskat sitt lager medan det andra bolaget (B) – med vilket intressegemenskap förelåg – redovisade en lagerökning. Frågan var om A skulle få tillämpa supplementärregel I då B efter ändrat bokslut avstod från lagernedskrivning alternativt skrev ned lagret enligt supplementärregel I. Regeringsrättens majoritet slog i domen fast att A inte fick tillämpa supplementärregel I eftersom B inte minskat sitt lager. I domen anförde regeringsrätten bl. a. att det för att tillgodose spärregelns syfte syntes tillräckligt att upprätthålla ett krav på att lagret för intressegruppen i sin helhet minskat. Syftet med spärregeln talade även för att lagstiftaren inte avsett att spärregeln skulle omfatta den situationen att inte alla företag inom en intressegrupp minskat sitt lager. Enligt regeringsrättens uppfattning fanns emellertid inte utrymme för annan tolkning än att lagstiftaren för tillämpning av supplementärregel I uppställt krav på att samtliga företag inom intressegruppen minskat sitt lager. Två av regeringsrättens ledamöter var skiljaktiga och ansåg att A skulle få tillämpa supplementärregel I eftersom kravet på lagerminskning borde bedömas på gruppnivå.

Genom regeringsrättens dom har det klarlagts hur spärregeln vid tillämpning av supplementärregel I skall tolkas. Företag som tillhör samma intressegrupp och bedriver likartad verksamhet får utnyttja supplementärregel I endast om samtliga företag inom gruppen har minskat sitt lager. Detta gäller även om gruppens lager totalt sett kan ha minskat i värde.

Spärregeln kan med denna tolkning ge effekter som ter sig både slumpartade och orättvisa. Även en i absoluta tal mycket liten lagerökning i ett mindre företag i gruppen kan leda till att hela gruppen förlorar rätten att utnyttja supplementärregel I. Följden kan bli att stora lagerreserver får tas fram till beskattning i ett läge där detta skulle ha kunnat undvikas om företagen i stället hade utgjort ett enda företag.

Syftet med spärregeln är som tidigare nämnts att förhindra att företag som tillhör samma intressegrupp uppnår obehöriga skattekrediter genom att vissa företag utnyttjar huvudregeln för lagervärdering medan andra utnyttjar supplementärregel I. För att tillgodose detta syfte bör det vara tillräckligt att ställa som villkor att företagen tillämpar samma princip för lagervärderingen. Att lagerökning skett i vissa företag bör alltså inte i och för sig hindra att andra företag i gruppen utnyttjar supplementärregel I (dvs. skriver ned lagret med mer än 50% av lagrets värde vid beskattningsårets utgång). Jag anser att utformningen av spärregeln bör ändras så att detta resultat uppnås.

Utgångspunkten bör alltså vara att samtliga företag, som bedriver likartad verksamhet och mellan vilka intressegemenskap råder, skall vid lagervärderingen följa antingen huvudregeln eller supplementärregel I. I lagerökningsfallet innebär supplementärregel I att företaget måste begränsa sin lagernedskrivning till högst 50% av lagrets medelvärde de två närmast föregående beskattningsåren. Yrkar företaget nedskrivning med större belopp förlorar de företag som har en lagerminskning sin rätt att utnyttja supplementärregel I.

3 Värdering av djur

Mitt förslag: Lager av djur på jordbruksfastighet och i renkötselrörelse skall liksom för närvarande tas upp till lägst 50% av den genomsnittliga produktionskostnaden. En kompletterande regel införs om att djuren aldrig skall behöva tas upp till högre belopp än allmänna saluvärdet. Motsvarande komplettering görs vid förmögenhetsbeskattningen.

Skälen för mitt förslag: Vid värdering av djur uppkommer särskilda problem. Problemen är av både principiell och praktisk art.

En första fråga är hur djuren skall klassificeras. Enligt 10 § första stycket jordbrukshokföringslagen (1979:1141) behandlas djur som lager. Det gäller både – för att anknyta till en tidigare använd terminologi – omsättningsdjur och stamdjur.

Reglerna för värdering av djur följer inte helt de vanliga reglerna för lagervärdering. Lägsta värdets princip tillämpas inte. Vidare värderas djuren inte på grundval av de enskilda djurbesättningarnas uppfödningsekostnader. I stället används genomsnittsvärden som fastställs av RSV. Denna schablonmässiga värdering hänger samman med svårigheterna att beräkna uppfödningsekostnaderna i varje enskilt fall.

Enligt de tidigare gällande reglerna grundades de av RSV fastställda värdena på aktuella genomsnittspriser för djur. Denna anknytning till marknadspriserna mötte kritik. Kritiken gick närmast ut på att den icke realiserade värdeökningen på lagret av stamdjur träffades av en successiv beskattning.

Företagsskatteberedningen tog intryck av kritiken. Beredningens förslag (SOU 1977:86 s. 492 f.) innebar att stamdjur skulle värderas enligt andra regler än omsättningsdjur. I propositionen (prop. 1978/79:210 s. 104) valdes en enklare lösning. Den innebar att enhetliga värderingsregler skulle gälla även fortsättningsvis men att anknytningen till marknadspriserna skulle slopas. Värdena skulle i stället baseras på den genomsnittliga produktionskostnaden under den tid då djuren fötts upp. Detta förslag genomfördes med verkan fr. o. m. 1981 års taxering. Bestämmelserna har sedan dess inte ändrats på annat sätt än att rätten till nedskrivning – liksom för lager i övrigt – har begränsats från 60% till 50%.

Reglerna för värdering av djur finns nu i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § KL. Djuren får tas upp till lägst 50% av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. RSV fastställer årligen föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden (senast RSFS 1986:18 och 27 avseende 1987 års taxering). Har någon produktionskostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp till 50 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Reglerna gäller inte bara djur på jordbruksfastighet utan också djur i renkötselrörelse. Några särskilda lagregler för värdering av djur i annan rörelse finns inte.

LRF har begärt att de ifrågavarande reglerna skall ändras så att lägsta värdets princip kan tillämpas vid värdering av djur på jordbruksfastighet. LRF har anfört att reglerna bygger på förutsättningen att produktionskostnaden är lägre än saluvärdet på djur. Enligt LRF har det visat sig att denna förutsättning inte gäller för mjölkkor och ungnöt. På grund av övergången till tvåprissystem för mjölk har en betydande utslaktning skett. Till följd av detta har slaktvärdet på kor sjunkit kraftigt. I synnerhet beträffande de lägsta viktklasserna ligger slaktvärdet avsevärt under produktionskostnaderna. Som ytterligare exempel på behovet av lagändring åberopar LRF uppfödningen av höns. Produktionskostnaden för höns är betydligt högre än det allmänna saluvärdet. Detta beror på att värphöns används under mycket kort tid i äggproduktionen. Hönsens saluvärde motsvarar därför endast slaktvärdet.

Även RSV har hemställt om en översyn av de regler om värdering av djur på jordbruksfastighet som infördes genom 1979 års lagstiftning. I likhet med LRF har RSV konstaterat att det allmänna saluvärdet för mjölkkor och ungnöt kommit att ligga lägre än den genomsnittliga produktionskostnaden. På grund av de gällande lagervärderingsreglerna har RSV inte kunnat beakta detta förhållande vid utfärdande av föreskrifter.

För egen del vill jag först erinra om att värderingen av djur bygger på schabloner. Värderingen grundas på de genomsnittliga produktionskostnaderna och hänsyn tas inte till exempelvis kvalitetsskillnader mellan olika djurbesättningar. Så länge verksamheten inte bedrivs i rörelseform värderas djuren som lager trots att en beskattning enligt inventariereglerna ibland kan te sig mer naturlig.

Utförningen av de nuvarande reglerna för värdering av djur har till stor del påverkats av önskemålet om lättillämpade regler. Det hindrar inte att det kan finnas anledning att se över reglerna på nytt. Enligt min mening bör emellertid några mer väsentliga ändringar av de nuvarande reglerna inte övervägas förrän principerna för den framtida företagsbeskattningen har lagts fast. Det arbete som pågår inom kommittén (Fi 1985:06) om reformerad företagsbeskattning bör alltså först slutföras. Jag är därför inte beredd att nu ta fasta på förslaget om ändrade värderingsregler.

En mindre komplettering av värderingsreglerna bör emellertid kunna göras utan att invänta resultatet av det pågående utredningsarbetet. Jag syftar på de i och för sig sällsynta fall då djuren – även sedan möjligheten till nedskrivning med 50 % har utnyttjats – skall tas upp till ett belopp som överstiger allmänna saluvärdet. Det är inte givet att en lägre värdering kan

ske i dessa fall med stöd av regeln om prisfallsrisk i punkt 2 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § KL. Jag anser därför att en särskild bestämmelse bör införas så att djuren i den beskrivna situationen kan tas upp till ett belopp som motsvarar allmänna saluvärdet. En motsvarande bestämmelse bör också införas i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. För närvarande gäller här att djuren skall tas upp till de av RSV fastställda värdena. Mitt förslag innebär att den skattskyldige alternativt skall få lägga djurens sammanlagda allmänna saluvärde till grund för förmögenhetsberäkningen.

4 Ikraftträdande

Mitt förslag: Den nya utformningen av supplementärregel I skall gälla fr. o. m. 1986 års taxering och de nya reglerna för värdering av djur fr. o. m. 1988 års taxering.

Skälen för mitt förslag: Regeringsrättens dom beträffande tolkningen av supplementärregel I meddelades den 23 januari 1987. Jag har i annat sammanhang uttalat att det är min uppfattning att de nya bestämmelserna rörande supplementärregel I skall få tillämpas redan vid 1987 års taxering. Jag vill erinra om att det här inte kan bli fråga om ett högre skatteuttag och att det därför inte finns något hinder mot att låta den ändrade lydelsen gälla ett redan avslutat beskattningsår.

I det aktuella fallet gäller det i princip bara en periodiseringsfråga. Detta talar för att ytterligare retroaktivitet i tillämpningen av de nya reglerna bör undvikas. Ett undantag bör dock göras för 1986 års taxering, bl. a. med hänsyn till att möjligheten till en korrigerig av lagervärderingen ännu torde stå öppen. Jag föreslår alltså att de nya reglerna skall tillämpas fr. o. m. 1986 års taxering och att besvär över denna taxering skall få anföras enligt reglerna i 100 § taxeringslagen (1956:623).

De nya reglerna för värdering av djur vid inkomst- och förmögenhets-taxeringen bör tillämpas fr. o. m. 1988 års taxering.

5 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

6.1 Kommunal skattelagen

Punkt 2 av anvisningarna till 41 §

I femte stycket regleras värderingen av lager av djur på jordbruksfastighet och i renskötselrörelse. Den nya kompletterande regeln tar sikte på det fallet att djurens allmänna saluvärde är lägre än 50% av de av RSV fastställda värdena. Djuren får då tas upp till allmänna saluvärdet. Detta skall beräknas kollektivt för samtliga de djur beträffande vilka RSV har fastställt en genomsnittlig produktionskostnad. Särskilt dyrbara avelsdjur och andra djur för vilka någon kostnad inte har fastställts skall liksom för närvarande värderas för sig.

I sjätte stycket har – förutom rent språkliga ändringar – gjorts ett klarläggande av vilka de relevanta lagervärdena är vid tillämpning av supplementärregel I på djur. Utgångspunkten för beräkningen av såväl beskattningsårets som jämförelseårens lagervärden är den genomsnittliga produktionskostnaden eller – i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur m. m. – det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet. Supplementärregel I är naturligtvis inte aktuell i de fall värderingen sker med stöd av den nya kompletterande regeln i femte stycket.

Enligt den nuvarande lydelsen av spärregeln i sjunde stycket gäller – om det är fråga om likartad verksamhet – att ett företag får värdera lagret enligt supplementärregel I endast under förutsättning att denna regel "tillämpas" också av de andra företagen i gruppen. Som framgått tidigare har regeringsrätten tolkat detta så att samtliga företag i gruppen måste redovisa en lagerminskning.

Av spärregelns nya lydelse framgår att något sådant krav inte skall gälla i fortsättningen. Ett företag kan utnyttja supplementärregel I – dvs. med stöd av bestämmelserna i sjätte stycket värdera lagret till lägre belopp än som följer av huvudregeln i tredje stycket – under förutsättning att övriga företag begränsar sin lagernedskrivning till 50% av jämförelseårens medeltalsvärde. Redovisar företaget A under tre år lagervärdena 100, 80 och 60 och det närstående företaget B 60, 80 och 100 kan alltså A ta upp lagret till $(60 - 45 =) 15$ under förutsättning att B tar upp sitt lager till lägst $(100 - 35 =) 65$.

I sjunde stycket har också gjorts ett tillägg som tar sikte på ett nystartat företag som ingår i en grupp av närstående företag. Den omständigheten att företaget formellt sett har inget eller bara ett jämförelseår bör inte diskvalificera hela gruppen från att använda supplementärregel I. Företaget skall vid tillämpning av sjunde stycket alltid anses ha haft två jämförelseår. Vid beräkning av medeltalsvärde får alltså lagervärdet i förekommande fall sättas till 0.

Av tionde stycket framgår hur rätten till lagernedskrivning begränsas när den skattskyldige utnyttjar möjligheten till avdrag för avsättning till resultatjämningsfond. Den nuvarande lydelsen innebär att lagret i dessa fall inte får tas upp till lägre belopp än 65% av det värde som ligger till grund för lagervärderingen enligt tredje–femte styckena. Hänvisningen till femte

stycket innebär bl. a. att djur för vilka fastställts en genomsnittlig produktionskostnad inte får tas upp till lägre belopp än 65 % av de av RSV fastställda värdena. Denna begränsning bör behållas även sedan femte stycket kompletterats med en regel som möjliggör en nedvärdering om djurens allmänna saluvärde inte ens motsvarar halva produktionskostnaden. Det innebär alltså att den nya regeln i femte stycket inte kan utnyttjas parallellt med bestämmelserna om avsättning till resultatutjämningsfond.

6.2 Lagen om statlig förmögenhetsskatt

Punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§

Tredje stycket innehåller regler för värderingen av bl. a. lager. Även om det inte omedelbart framgår av lagtexten värderas lager med utgångspunkt från det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse tas upp till de av RSV fastställda värdena. Denna regel har nu kompletterats med en regel som medger en lägre värdering av djurbeståndet om den skattskyldige kan visa att djurens sammanlagda allmänna saluvärde understiger RSV:s värden.

Den kompletterande värderingsregeln gäller bara de djur beträffande vilka RSV fastställt värden. Övriga djur (särskilt dyrbara avelsdjur m.m.) värderas separat. För närvarande gäller att sådana djur skall tas upp till allmänna saluvärdet. När reglerna för värdering av djurlager vid inkomstbeskattningen ändrades vid 1981 års taxering gjordes ett tillägg såvitt gällde avelsdjuren. Utöver det tidigare gällande allmänna saluvärdet fick även anskaffningsvärdet användas som utgångspunkt för värderingen. Någon motsvarande ändring gjordes emellertid inte vad gäller förmögenhetsbeskattningen. En sådan konsekvensändring har i stället gjorts nu.

7 Hemställen

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta de av lagrådet granskade lagförslagen med den vidtagna ändringen.

8 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

Framställning av Lantbrukarnas Riksförbund om ändring av lagbestämmelserna om värdering av djur på jordbruksfastighet.

De gällande bestämmelserna om värdering av djur på jordbruksfastighet återfinns under anvisningspunkt 2 till 41 § KL. Bestämmelserna tillkom genom lagstiftning 1979 (SFS 1979:612) och enligt proposition 1978/79:210 s. 103 f. var avsikten att djurlager skulle värderas på samma sätt som lager i allmänhet. Rätteligen borde därför det lägsta värdets princip gälla för djurlager, dvs. värderingen borde bygga på det lägsta av anskaffningsvärdet/tillverkningskostnaden och återanskaffningsvärdet/det allmänna saluvärdet.

I propositionen konstaterades att det var svårt att beräkna de direkta och indirekta uppfödningsekostnaderna för djur. "Det råder dock inget tvivel om att en värdering enligt lägsta värdets princip i regel skulle ge ett lägre värde än de av RSV på basis av de löpande marknadspriserna fastställda värdena".

Föredragande statsrådet föreslog därför att anknytningen till djurens marknadspris borde slopas och att värdet i stället borde baseras på den genomsnittliga produktionskostnaden för olika slags djur.

Den nuvarande lagstiftningen bygger således på förutsättningen att produktionskostnaden är lägre än saluvärdet på djuren.

Det har emellertid nu visat sig att denna förutsättning inte längre gäller för mjölkkor och ungnöt. Pga. övergången till tvåprissystem för mjölk har en betydande utslaktning skett av kor under den senaste tiden. Till följd härav har slaktvärdet på kor sjunkit kraftigt. Enligt uppgift från Slakteriförbundet har slaktvärdet på kor beräknats till följande belopp den 1 januari 1985 och den 1 augusti 1985.

<i>Levande vikt, kg</i>	<i>Slaktvärde 1/1 1985</i>	<i>31/8 1985</i>	<i>RSVs värde</i>
400	2 500	2 000	4 000
500	3 800	3 100	4 400
600	4 700	4 300	4 800
700	5 300	4 900	5 200

Slaktvärdet på kor ligger därför – i synnerhet beträffande de lägsta vikt-klasserna – avsevärt under de produktionskostnadsvärden som RSV fastställt för 1986 års taxering.

Enligt nuvarande lagstiftning är RSV förhindrat att ta hänsyn till djurens saluvärde i de fall detta visar sig vara lägre än produktionskostnaden. Det krävs en lagändring för att det lägsta värdets princip skall kunna tillämpas fullt ut i fråga om värdering av djur på jordbruksfastighet.

Det kan tilläggas att det lägsta värdets princip gäller för djur på jordbruksfastighet vid tillämpning av supplementärregel I (sjätte stycket av ifrågavarande anvisningspunkt). Bestämmelserna har således inte erhållit en konsekvent utformning.

Det finns ett djurslag som väl belyser behovet av en lagändring, nämligen hönsen. Produktionskostnaden för höns är avsevärt högre än det allmänna saluvärdet. Detta beror på att värphöns används under mycket kort tid i äggproduktion. Hönsens saluvärde motsvarar därför blott slaktvärdet eller ca 3 kr. per styck.

Om en större äggproducent med flera tusen höns skulle tvingas ta upp djurlagret till RSVs produktionskostnad för höns med 15 kr. skulle resultatet bli helt orimligt. I praktiken synes dessa producenter ha följt det lägsta värdets princip, vilket också överensstämmer med lagen i de fall då verksamheten redovisas som rörelse. Samma värderingsregler måste rimligen gälla för inkomst av jordbruksfastighet.

Med stöd av det anförda hemställer LRF att en proposition snarast framläggs med innehåll att RSV skall fastställa normvärden på djur som motsvarar det lägsta av produktionskostnadsvärdet och det allmänna saluvärdet.

Lantbrukarnas Riksförbund

Thorsten Andersson

/Folke Nilsson

Framställning av RSV om översyn av lagbestämmelserna om värdering av djur vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet

Nu gällande bestämmelser om värdering av djur på jordbruksfastighet vid inkomstbeskattningen återfinns i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL. Bestämmelserna tillkom genom lagstiftning 1979 (SFS 1979:612, proposition 1978/79:210). Vid nämnda lagstiftning frångick man tidigare tillämpad metod att vid värderingen av djurlager anknyta till det genomsnittliga marknadsvärdet. I stället infördes en metod att vid värderingen utgå ifrån den genomsnittliga produktionskostnaden. Sistnämnda metod får anses bygga på den förutsättningen att produktionskostnaden i princip är lägre än allmänna saluvärdet på djuren.

Den ändrade lagstiftningen har tillämpats från och med 1981 års taxering. Enligt förordningen (1980:763) åligger det riksskatteverket att årligen fastställa föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden för djur på jordbruksfastigheter m. m. Under förberedelsearbetet år 1985 för fastställande av föreskrifter att gälla vid 1986 års taxering framkom att det allmänna saluvärdet år 1985 för mjölkkor och ungnöt kommit att ligga lägre än den genomsnittliga produktionskostnaden. Genom en betydande utslaktning av kor år 1985 hade nämligen saluvärdet påverkats i sänkande riktning. Till följd av lagens utformning kunde riksskatteverket vid utfärdandet av föreskrifterna inte ta hänsyn till att saluvärdet låg under den genomsnittliga produktionskostnaden. I enlighet med anvisningarna till 41 § KL föreskrev riksskatteverket i sina föreskrifter att lager av djur på jordbruksfastighet vid 1986 års taxering inte fick tas upp till lägre belopp än 50 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden.

Reglerna om värdering av varulager i allmänhet såväl vid taxering av inkomst av rörelse som vid taxering av inkomst av jordbruksfastighet bygger på lägsta värdets princip. Värderingen av lagret av djur på jordbruksfastighet kommer såvitt man nu kan bedöma, i många fall att avvika från lägsta värdets princip, när det gäller 1986 års taxering. Kommunal-skattelagens regelsystem på detta område synes med hänsyn till detta inte vara tillfredsställande. Det föreligger därför skäl att nu göra en översyn av de regler som infördes genom 1979 års lagstiftning.

Riksskatteverket får härigenom hemställa om översyn av de i anvisningarna till 41 § KL intagna reglerna om värdering av lager av djur på jordbruksfastighet.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad generaldirektör. Vid den slutliga handläggningen har dessutom närvarit skattedirektören Malmberg, biträdande skattedirektören Henricson och förste byråsekreteraren Hultqvist, föredragande.

Lennart Nilsson

Katarina Hultqvist

Lagrådet

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1987-03-17

Närvarande: f. d. justitierådet Hesser, regeringsrådet Voss, justitierådet Broomé.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 12 mars 1987 har regeringen på hemställan av statsrådet Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Eva Lagebrant Nordquist.

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Innehåll

Prop. 1986/87:132

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	2
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 1987-03-19	8
1 Inledning	8
2 Supplementärregel I vid intressegemenskap	9
3 Värdering av djur	11
4 Ikraftträdande	13
5 Upprättade lagförslag	13
6 Författningskommentarer	14
7 Hemställan	15
8 Beslut	15
Bilaga 1 Framställning från LRF	16
Bilaga 2 Framställning från RSV	18
Bilaga 3 Lagrådets yttrande	19