

Nr 199

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till nya regler angående rätten att redovisa skepp och skeppsbygge som lagertillgång, m. m.; given den 2 november 1973

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla det förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

CARL GUSTAF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att varvsföretag skall kunna redovisa icke levererade skepp och skeppsbyggen som lagertillgång utan hinder av att skeppet eller bygget avyttrats. Förslaget är föranlett av vissa nyligen beslutade ändringar i sjölagen.

Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar till 41 §¹

1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder.

1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tagas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. *Bestämmelserna i 41 § om lager få i värvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).*

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

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller utslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till

¹ Senaste lydelse 1973:322.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

Utän avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara påkallat.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningarna av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar 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 förädlad skick försäljas. 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.

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan läres det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft den dag Konungen bestämmer.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 2 november 1973.

Närvarande: statsministern PALME, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, HOLMQVIST, ASPLING, LUNDKVIST, GEIJER, ODHNOFF, MÖBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, CARLSSON, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *rätten att redovisa skepp och skeppsbygge som lagertillgång, m. m.* och anför.

Inledning

Riksdagen har nyligen antagit ett av Kungl. Maj:t framlagt förslag om nya regler för sjöpanträtt och skeppshypotek m. m. (prop. 1973:42, LU 1973:22, rskr 1973:272). Förslaget, som grundar sig på sjölagskommitténs delbetänkande (SOU 1970:74) "Registrering av fartyg, sjöpanträtt och fartygshypotek, partrederi", innebär bl. a. en genomgripande revidering av sjölagen (1891:35 s. 1). De nya bestämmelserna skall träda i kraft den dag Kungl. Maj:t bestämmer.

Ändringarna i sjölagen anses kunna få negativa konsekvenser i fråga om varvsföretagens möjligheter att utnyttja skepp och skeppsbyggen som nedskrivningsunderlag. Mot denna bakgrund har inom finansdepartementet upprättats en promemoria (Ds Fi 1973:12) angående rätten att redovisa fartygsbygge som lagertillgång, m. m.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av kammarrätten i Stockholm, sjöfartsverket, riksskatteverket, länsstyrelserna i Stockholm, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska bankföreningen, Svenska revisorsamfundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fiskares riksförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening och Sveriges varvsindustriförening.

Nuvarande ordning m. m.

Skatterättsliga regler

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet bl. a. råmaterial, hel- och halvfabrikat, samt till fordringar och skulder.

Bestämmelser om värdering av varulager i rörelse finns i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Genom hänvisning i 2 § förordningen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall bestämmelserna tillämpas även

vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Som huvudregel gäller att lagret vid beskattningsårets utgång inte får upptas till lägre belopp än 40 % av lagrets anskaffningsvärde eller tillverkningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Med tillämpning av endera av två supplementärregler kan i vissa fall lägre lagervärden medges.

Såvitt avser tillgång, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, anses som anskaffningsvärde de direkta tillverkningskostnaderna, dvs. materialkostnader och arbetslöner, ökade med ett belopp som motsvarar den del av de indirekta tillverkningskostnaderna som skäligen belöper på tillgången. Inkuransavdrag medges högst med det belopp som den skattskyldige visar svara mot lagrets konstaterade värdenedgång på balansdagen. Dock medges i allmänhet avdrag med 5 % av det lägsta av lagrets anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. I de fall riksskatteverket angivit högre procenttal för inkuransavdrag för lager inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga skall detta gälla. Det sagda innebär att den i bokföringen gjorda värdesättningen normalt godtas vid taxeringen såvida inte lagret upptagits till lägre belopp än (40 % av 95 =) 38 % av anskaffningsvärdet (i förekommande fall tillverknings- eller återanskaffningsvärdet).

För vissa slag av lagertillgångar gäller särskilda värderingsregler. Så skall penningförvaltande företags och försäkringsanstalters placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar upptas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt.

I KL finns inte uttryckligt angivet hur fordringar, som en rörelseidkare får mot kunder på grund av kreditförsäljning eller arbete på löpande räkning e. d., skall värderas. Såsom huvudregel torde gälla att sådana fordringar redovisas med nominellt belopp. Avdrag för nedskrivning medges regelmässigt endast om den skattskyldige kan göra sannolikt att fordringen är osäker.

Ändringarna i sjölagen

De nyligen beslutade ändringarna i sjölagen innebär bl. a. att termen fartyg används som en gemensam beteckning för skepp och båtar (2 §). Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst 12 m och en största bredd av minst 4 m. Annat fartyg kallas båt. För skepp och skeppsbygge införs ett registrerings- och inskrivningssystem som påminner om det som nu tillämpas inom fastighetsrätten. Båtar skall däremot behandlas som lösöre i allmänhet.

Den som med äganderätt förvärvar skepp, som inte är registrerat, är enligt de nya bestämmelserna skyldig att anmäla skeppet för registrering (12 §). Vidare är den som med äganderätt förvärvar registrerat skepp skyldig att söka inskrivning av sitt förvärv (14 §). Någon skyldighet att ansöka om registrering eller inskrivning av skeppsbygge föreligger inte. Däremot har ägare till skeppsbygge rätt att få detta infört

i ett skeppsbyggnadsregister. Registrering får ske även innan bygget påbörjats, förutsatt att detta genom byggnadsnummer och ritning eller annorledes kan identifieras på betryggande sätt (11 §). Överlåts registrerat skeppsbygge, måste förvärvaren antingen inom viss tid låta inskriva sitt förvärv eller också anmäla skeppsbygget för avregistrering (14 §).

Inskrivning av rätt till skepp eller skeppsbygge kommer att medföra viktiga rättsverkningar. Sedan inskrivning sökts för förvärv på grund av överlåtelse — inbegripet beställning — får skeppet eller bygget inte tas i anspråk för annan fordran mot överlåtaren än sådan som är förenad med panträtt eller retentionsrätt i egendomen (19 §). Vidare skall vid köp från annan än rätte ägaren förvärvet likväl gälla, såvida köparen i god tro sökt inskrivning och överlåtarens åtkomst varit inskriven när egendomen överläts (20 §). Rättsverkan som ansökan om inskrivning medför enligt 19 och 20 §§ bortfaller dock om ansökningen avslås (22 §).

Departementspromemorian

I promemorian anförs att en förutsättning för att en rörelseidkare skall kunna utnyttja viss tillgång som nedskrivningsunderlag är att tillgången ingått i rörelsen vid beskattningsårets utgång. Normalt vållar det inte någon svårighet att fastställa huruvida så varit fallet. Det inträffar emellertid att köpeavtal, betalning, leverans m. m. sker vid olika tidpunkter varav en del infaller innan och en del efter balansdagen. I sådana situationer kan enligt promemorian tvekan ibland uppstå om visst gods får behandlas som varulager i rörelsen eller om i stället en fordran skall anses ha uppkommit mot köparen.

Beräkning av inkomst av rörelse skall ske på grundval av den skattskyldiges bokföring. Med hänsyn bl. a. härtill finns det enligt promemorian åtskilligt som talar för att det inom civilrätten allmänt begagnade äganderättsbegreppet bör vara vägledande jämväl för skatterätten. I civilrättsligt hänseende anses avyttrat gods normalt tillhöra säljaren ända till dess godset kommit i köparens besittning eller för dennes räkning omhändertagits av tredje man (traditionsprincipen). I följd härav torde — uttalas det i promemorian — den som tillverkar maskiner e. d. vara berättigad att redovisa dessa som lagertillgångar intill dess leverans skett även om bindande försäljningsavtal träffats och betalning uppburits dessförinnan. Att leveransen normalt skall ligga till grund för säljarens bokföring och därmed också för rätten till nedskrivning vinner enligt promemorian även stöd av bestämmelserna i anvisningarna till 41 § KL om rätt till nedskrivning av värdet på rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt. Dessa bestämmelser bygger nämligen på principen att de vanliga ned- och avskrivningsreglerna inte är tillämpliga på beställda men inte levererade tillgångar. Avdrag för ned- eller avskrivning på sådana tillgångar får åtnjutas endast i den mån verklig förlustrisk visas föreligga.

I promemorian anförs vidare att den konstaterade överensstämmelsen mellan civilrättens äganderättsbegrepp och rätten till ned- och avskrivning

vid inkomstbeskattningen i första hand avser andra lösören än fartyg. För fartyg, som enligt nuvarande sjörättsliga bestämmelser är inteckningsbara, gäller inom civilrätten särskilda regler. Det är exempelvis tveksamt i vad mån traditionsprincipen är tillämplig på inteckningsbart fartyg och fartygsbygge. Enligt promemorian finns det dock skäl anta att de nedskrivningsregler som gäller för maskiner o. d. även skall tillämpas i fråga om fartyg och fartygsbyggen. Utformningen av förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m. och förarbetena till denna förordning tyder också enligt promemorian på att varvsföretag f. n. får utnyttja inteckningsbara fartyg och fartygsbyggen som nedskrivningsunderlag intill dess leverans skett.

I promemorian påpekas sammanfattningsvis att det på grund av det något oklara rättsläget i och för sig kan vara vanskligt att fastställa i vilken omfattning de beslutade ändringarna i sjölagen kan komma att påverka varvens möjligheter att utnyttja pågående arbeten som underlag för nedskrivning. Det framhålls emellertid att varvsföretagen i praktiken synes behandla fartygsbyggen och icke levererade fartyg i enlighet med de regler som gäller för lagertillgångar i allmänhet och att detta förfaringsätt av allt att döma godtas av taxeringsmyndigheterna. Vidare anføres att man från varvsnäringens sida starkt betonat den ekonomiska betydelsen av att varven även i framtiden får utnyttja pågående arbeten i resultatutjämnande syfte. Mot denna bakgrund föreslås i promemorian att punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL skall förses med följande tillägg.

Varvsföretag får, intill dess leverans skett, vid tillämpning av denna paragraf såsom lagertillgång upptaga sådant skepp eller skeppsbygge, varå företaget utfört eller avser utföra arbete av betydande omfattning, utan hinder av att skeppet eller bygget genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvats av annan. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Ändringen i KL föreslås träda i kraft samtidigt med att ändringarna i sjölagen träder i kraft.

Remissyttrandena

Den i promemorian redovisade uppfattningen, att det sedan de i prop. 1973:42 föreslagna ändringarna i sjölagen trätt i kraft behövs en särskild bestämmelse för att varvsföretagen i oförändrad omfattning skall kunna utnyttja pågående byggen som lagertillgång vitsordas eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. I remissyttrandena riktas inte någon invändning mot att en bestämmelse av detta slag införs som ett tillägg till punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL. Man godtar också allmänt den i promemorian föreslagna utformningen av den särskilda nedskrivningsregeln. I några yttranden förordas dock smärre jämkningar av den föreslagna författningstexten.

Kammarrätten i Stockholm ifrågasätter om det av förslaget klart

framgår att någon ändring av rättsläget inte avses för sådana i praktiken vanligen förekommande fall då fartyg inlagts på varv för reparation, modernisering, ombyggnad e. d. Den åsyftade avgränsningen till pågående produktion av fartyg bör enligt kammarrättens uppfattning komma till tydligare uttryck i författningstexten. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att vissa problem kan uppstå då fråga är om nedskrivning på skepp som förvärvats utifrån. Länsstyrelsen föreslår därför att den särskilda nedskrivningsrätten begränsas till varvsföretagens nyproduktion. *Föreningen auktoriserade revisorer* förordar att den föreslagna formuleringen "såsom lagertillgång upptaga" utbytes mot "på samma sätt som lagertillgång behandla".

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att det i lagtexten bör anges när äganderätten och därmed även rätten till värdeminskningsskatt på skepp och skeppsbyggen skatterättsligt övergår från säljare till köpare. Om det därvid klart utsägs att traditionen alltid är avgörande för rätten till värdeminskningsskatt behövs inte specialbestämmelsen rörande fartyg som förvärvats utifrån. Härigenom elimineras bl. a. de svårigheter som enligt länsstyrelsens mening måste uppkomma när det gäller att avgöra vad som skall avses med "arbete av betydande omfattning".

Riksskatteverket diskuterar hur underlaget för nedskrivning skall beräknas i de fall då varvsföretagets kostnader för ett pågående bygge på balansdagen överstiger den intjänade delen av kontraktssumman. Verket tar vidare upp rätten till nedskrivning för företag som bedriver både varvs- och rederirörelse. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför att skeppsbyggen inte bör behandlas som varulager i allmänhet, dvs. med en rätt till nedskrivning med 60 %. Nedskrivning bör enligt länsstyrelsens mening generellt begränsas till att avse förlustrisker och hänvisar till de bestämmelser som gäller för byggnadsföretagens entreprenadarbeten.

Departementschefen

Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn skall därför tas till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet bl. a. råmaterial och hel- och halvfabrikat, samt till fordringar och skulder.

Bestämmelser om värdering av varulager i rörelse finns i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Som huvudregel gäller att den i bokföringen gjorda värdesättningen godtas såvida lagret vid beskattningsårets utgång inte tagits upp till lägre belopp än 40 % av anskaffningsvärdet eller tillverkningsvärdet, eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde. Därjämte medges visst avdrag för inkurans. För vissa slag av lagertillgångar gäller dock särskilda värderingsregler. En skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar får exempelvis inte skrivas ned med 60 % utan skall tas upp till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt.

Utestående fordringar skall i regel upptas med nominella belopp.

Nedskrivning medges normalt endast i den mån den skattskyldige kan göra sannolikt att en fordran är osäker.

Av det sagda framgår att utrymmet för konsolidering och resultatutjämning i en rörelse i allmänhet är betydligt större om en tillgång får redovisas som varulager än om de kostnader, som lagts ned på tillgången i fråga, skall redovisas som varufordran. I de flesta fall föreligger inte någon svårighet att skilja mellan varulager och varufordringar. Vid beräkning av inkomst av varvsrörelse kan emellertid, såvitt gäller fartyg och fartygsbyggen som överlåtits till ny ägare innan de levererats, viss tvekan föreligga. Frågan har behandlats i en inom finansdepartementet upprättad promemoria (Ds Fi 1973:12).

I promemorian anförs att en tillverkare torde vara berättigad att behandla viss produkt som lagertillgång intill dess produkten levererats även om bindande överlåtelseavtal och betalning uppburits dessförinnan. Å andra sidan torde produkten inte ingå i köparens rörelse förrän den kommit i dennes besittning.

Den i promemorian uttalade uppfattningen har inte föranlett någon erinran vid remissbehandlingen. Även jag delar i allt väsentligt vad som anförts i promemorian om rätten att utnyttja viss tillgång som underlag för nedskrivning. Enligt min mening torde således ett varvsföretag f. n. vara berättigat att redovisa ett pågående fartygsbygge eller ett icke levererat fartyg som lagertillgång intill dess leverans skett till köparen. Nedskrivning synes i allmänhet ske efter samma regler som gäller för varulager i allmänhet. Varvsföretagen kan härigenom i betydande omfattning utnyttja pågående arbeten i resultatutjämnande och konsoliderande syfte.

Riksdagen har nyligen antagit ett av Kungl. Maj:t framlagt förslag om ändringar i sjölagen (prop. 1973:42, LU 1973:22, rskr 1973:272). Ändringarna träder i kraft den dag Kungl. Maj:t förordnar. De innebär bl. a. att en skiljelinje dras mellan sådana fartyg som är skepp och sådana fartyg som är båtar. Med skepp avses fartyg vars skrov har en största längd av minst 12 m och en största bredd av minst 4 m. Annat fartyg kallas båt. För skepp och skeppsbygge införs ett registrerings- och inskrivningssystem som påminner om det som nu tillämpas inom fastighetsrätten. Båtar skall däremot behandlas som lösöre i allmänhet.

Inskrivning av rätt till skepp eller skeppsbygge kommer att medföra viktiga rättsverkningar. Sedan inskrivning sökts för förvärv på grund av överlåtelse — inbegripet beställning — får skeppet eller bygget inte tas i anspråk för annan fordran mot varvsföretaget än sådan som är förenad med panträtt eller retentionsrätt i egendomen. Köpare som begagnat sig av de nya inskrivningsbestämmelserna får därigenom en väsentligt starkare rätt till ett icke levererat skepp eller skeppsbygge än han har i dag. Köparens rätt har i dessa fall bedömts vara av sådan styrka att varvsföretaget rimligen inte kan vara berättigat att redovisa det överlåtna skeppet eller bygget som tillgång i sin rörelse. Därmed skulle varvet gå miste om rätten att utnyttja skeppet eller bygget som nedskrivningsunderlag. Med tanke på nedskrivningsrättens stora ekonomiska betydelse

för varvsföretagen har i prop. 1973:42 förutsatts att sådana ändringar vidtas i skattelagstiftningen att den beslutade revideringen av sjölagen inte kommer att försämma varvsföretagens nedskrivningsmöjligheter.

I den inom finansdepartementet upprättade promemorian föreslås att en särskild regel om rätten för varvsföretag att utnyttja pågående arbeten som underlag för nedskrivning införs i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL. Innebörden av förslaget är att skattskyldiga, som bedriver varvsrörelse, intill dess leverans skett får redovisa skepp eller skeppsbygge som lagertillgång utan hinder av att skeppet eller bygget på grund av beställning eller genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvats av annan.

Det i promemorian framlagda förslaget har har i allt väsentligt tillstyrkts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser. Även jag är av den uppfattningen att en särskild regel är påkallad för att varvsföretagens möjligheter att utnyttja pågående arbeten som nedskrivningsunderlag inte skall försämmas jämfört med vad som gäller f. n. Denna regel bör lämpligen placeras in i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL. Regeln bör gälla från och med den dag då de beslutade ändringarna i sjölagen träder i kraft.

Den särskilda nedskrivningsregeln bör omfatta endast sådana fartyg och byggen som direkt påverkas av de beslutade ändringarna i sjölagen, dvs. endast skepp och skeppsbyggen. Tillämpningsområdet bör vidare vara begränsat till de fall då varvsföretaget överlåtit skeppet eller skeppsbygget till annan genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Regeln skall däremot inte tillämpas om överlåtelsen skett i form av gåva e. d. Nedskrivningsregeln bör således få tillämpas dels om varvsföretaget och beställaren innan arbetet påbörjats eller under arbetets gång avtalat att beställaren skall äga bygget, dels om varvet avyttrat ett fullbordat skepp till ny ägare.

Köparens rätt att åtnjuta värdeminskningsskatt på ett skepp torde under alla omständigheter inträda först när detta levererats till honom. Dessförinnan är han hänvisad till bestämmelserna om kontraktsavskrivning. Med den nyss beskrivna regeln synes alltså det systematiskt sett tilltalande resultatet uppnås att leveransen blir det avgörande momentet såväl för varvsföretagets rätt till nedskrivning som för köparens rätt till avskrivning på skeppet. Huruvida köparen låter inskriva sitt förvärv före leveransen eller inte kommer att sakna betydelse i detta sammanhang. Regeln medför även den fördelen att ned- och avskrivningsrätten vid överlåtelse av skepp och skeppsbygge kommer att överensstämma med vad som regelmässigt gäller vid överlåtelse av lösöre i allmänhet. Härutöver torde en betydande del av den oklarhet som föreligger på detta beskattningsområde skingras. Något behov av att i författningstexten uttryckligen ange att köparens avskrivningsrätt på skeppet som sådant inträder först vid leveransen föreligger enligt min mening inte.

Den särskilda nedskrivningsregeln bör i första hand omfatta pågående skeppsbyggen och sådana icke levererade skepp som tillverkats av varvsföretaget. I promemorian har föreslagits att regeln dessutom skall

gälla beträffande skepp eller skeppsbyggen, som varvet förvärvat utifrån, såvida varvets arbetsinsats på skeppet eller bygget varit eller avses bli av betydande omfattning. Sistnämnda bestämmelse har kritiserats av länsstyrelserna i Malmöhus län samt Göteborgs och Bohus län. Länsstyrelsen i Malmöhus län menar att bestämmelserna bl. a. kan ge upphov till tolkningssvårigheter och förordar att den särskilda nedskrivningsregeln begränsas till varvsföretagens nyproduktion. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län hävdar att traditionsprincipen bör gälla generellt och att varvsföretagen därför bör få behandla skepp av nu angivet slag som nedskrivningsunderlag oavsett arbetsinsatsens omfattning.

Vad angår rätten att utnyttja skepp, som i mer eller mindre färdigt skick överlämnats till ett varvsföretag, är för det första att märka att den i promemorian föreslagna nedskrivningsregeln inte är tillämplig om varvets befattning med ett skepp eller skeppsbygge är att betrakta som renodlat arbetsbeting. I detta fall ligger äganderätten till bygget eller skeppet hela tiden hos uppdragsgivaren och någon äganderättsövergång från varvet till annan förekommer över huvud taget inte. För att den särskilda regeln skall bli tillämplig på andra arbeten än varvsföretagets egen nyproduktion fordras såväl att varvet förvärvat skeppet eller skeppsbygget utifrån som att varvet i sin tur överlåtit skeppet eller bygget innan detta levererats till nye ägaren. Att i dessa fall, som kan förväntas bli mycket ovanliga, bedöma huruvida varvets arbetsinsats varit eller kan förväntas bli av avsevärd omfattning torde i och för sig inte vålla några problem. Det i promemorian angivna kravet på arbetsinsatsens storlek kan emellertid i något fall få mindre önskvärda konsekvenser. Enligt min mening bör den särskilda nedskrivningsregeln få tillämpas i nu aktuella situationer utom då varvets arbetsinsats är av oväsentlig omfattning.

I mitt förslag till författningstext har därjämte vissa formella jämkningar gjorts i förhållande till promemorians förslag. Jag har därvid beaktat bl. a. de av kammarrätten i Stockholm och Föreningen auktoriserade revisorer förordade förtydligandena av författningstexten. Någon ändring av promemorians förslag i sak är inte åsyftad.

Några remissinstanser har uppehållit sig vid frågor som visserligen berör varvsföretagens möjligheter att utnyttja skepp och skeppsbyggen som nedskrivningsunderlag men som inte har något direkt samband med de företagna ändringarna i sjölagen. Dessa frågor, varav flera är av principiell natur, bör inte behandlas i detta sammanhang. Jag vill dock erinra om att företagsskatteberedningen (Fi 1970:77), som enligt sina direktiv skall pröva bl. a. ned- och avskrivningsregler ur olika synvinklar, har möjlighet att ta upp nämnda spörsmål till bedömning.

Jag vill slutligen anföra följande. Det av mig föreslagna tillägget till punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL innebär inte något ställningstagande i frågan huruvida varvsföretag under alla omständigheter skall få skriva ned icke levererade skepp och skeppsbyggen i enlighet med de relativt generösa procentsatser som gäller för varulager i allmänhet. I likhet med vad som hitintills gällt får det ankomma på de rättstillämpande myndigheterna att lösa detta problem. Den nya bestäm-

melsen har alltså endast till syfte att förhindra att varvsföretagens nedskrivningsmöjligheter försämras i de fall då ett skepp eller skeppsbygge före leveransen överlåtits till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Bestämmelsen bör vara dispositiv. Intet bör således hindra ett varvsföretag att i förekommande fall avföra det överlåtna skeppet eller bygget ur sin bokföring och i stället redovisa det pågående arbetet enligt de normer som gäller för arbeten på annan tillhörig egendom. Det må också framhållas att köparens skatterättsliga situation inte skall påverkas av den här föreslagna nedskrivningsregeln. Någon ändring av utrymmet för kontraktsavskrivning m. m. är således inte avsedd.

Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen

att antaga inom finansdepartementet upprättat förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:
Britta Gyllensten

