

Nr 119

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370), m. m.; given Stockholms slott den 6 april 1973.

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

GUSTAF ADOLF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ett förtydligande av begreppet bokföringsmässiga grunder i skattelagstiftningen.

För att motverka de ekonomiska konsekvenserna i vissa fall där rörelseinkomst hittills trots gällande regler inte redovisats enligt bokföringsmässiga grunder föreslås att utgående värden på lager, fordringar och skulder första gången hänsyn tas därtill får tas upp till reducerade belopp under en treårsperiod. För övergångsåret får värdena tas upp till lägst en tredjedel av eljest tillåtna värde, och för nästa beskattningsår till lägst två tredjedelar samt till fulla värden vid utgången av andra året efter övergångsåret.

Full redovisning enligt bokföringsmässiga grunder för alla rörelseidkare föreslås skola ske vid 1974 års taxering.

I syfte att mildra de ekonomiska konsekvenserna i fall där övergång till bokföringsmässig redovisning skett vid 1972 eller 1973 års taxering föreslås regler om anstånd under två år med skattebetalningen under vissa förutsättningar.

1 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.

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.*

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 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 men 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.

¹ Senaste lydelse 1972: 741.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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.

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 bankeller 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 utdel-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ning 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 beräkningen 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 av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å cget 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 el-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

jest 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 inlutit under nämnda år eller icke. Å andra sidan läser det vara vedertaget, att förskottsvis inlutna 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 inlutit. 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 inlutna 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 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.

Om ikraftträdandet av denna lag förordnar Konungen med riksdagen.

2 Förslag till

Lag om ikraftträdande av lagen (1973:) om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370), m. m.

Härigenom förordnas som följer.

1 § Lagen (1973:) om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370) träder i kraft samtidigt med denna lag.

2 § Har vid den taxering till kommunal inkomstskatt eller till statlig inkomstskatt som skett år 1973 eller tidigare år skattskyldigs inkomst av rörelse beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder, gäller 3 § denna lag.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Inkomst av rörelse skall anses ha beräknats på annat sätt än enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån hänsyn icke tagits till in- och utgående lager, fordringar eller skulder, och underlåtenheten i detta avseende kan antagas vara hänförlig till sedvänja inom näringsgren, särskild ovana vid bokföringsmässig redovisning eller annan liknande omständighet.

3 § Beräkning av inkomst av rörelse enligt bokföringsmässiga grunder för skattskyldig, som avses i 2 § första stycket, skall ske från och med det beskattningsår, för vilket taxering skall ske i första instans år 1974 eller, om den skattskyldige på grund av omläggning av räkenskapsår icke taxerats för inkomst nämnda år, år 1975. Om därvid det sammanlagda beloppet av utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder uppgår till minst 6 000 kronor, får för detta beskattningsår och det därpå följande som värde av utgående lager, fordringar eller skulder upptagas för det första beskattningsåret lägst en tredjedel och för det andra lägst två tredjedelar av det värde som i sådant hänseende eljest lägst kunnat upptagas vid beräkning av inkomster enligt bokföringsmässiga grunder.

Sker värdering av utgående lager eller fordringar enligt första stycket, skall värderingen av utgående skulder ske enligt samma grund.

4 § Har vid taxeringen år 1972 eller år 1973 skattskyldigs inkomst av rörelse beräknats enligt bokföringsmässiga grunder men vid närmast föregående taxering beräknats på annat sätt, har den skattskyldige rätt till anstånd med erläggande av skatt enligt andra stycket om hans till statlig inkomst skatt taxerade inkomst ökat med minst 5 000 kronor.

Har förhållande som avses i första stycket föranlett debitering av kvarstående eller tillkommande skatt om minst 5 000 kronor, skall anstånd meddelas med erläggande av skatten. Fråga om anstånd prövas av lokal skattmyndighet efter ansökan av den skattskyldige. Bestämmelserna i 48 § 4 mom., 50 och 51 §§ uppbördsförordningen (1953: 272) om villkoren för anstånd och anståndstidens längd m. m. gäller därvid i tillämpliga delar.

I fråga om besvär över beslut om anstånd enligt andra stycket äger bestämmelserna i 85 § 1 mom. andra stycket och 86 § uppbördsförordningen motsvarande tillämpning.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:et Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 6 april 1973.

Närvarande: ministern för utrikes ärendena WICKMAN, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, JOHANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, MOBERG, BENGTTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *den skattemässiga behandlingen av rörelseidkare vid övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder i fall när beskattning skett enligt den s. k. kontantprincipen* och anför.

Inledning

Enligt gällande rätt skall vid beskattningen inkomst av rörelse beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att vid inkomstberäkningen hänsyn skall tas förutom till vad som influtit i form av intäkt av rörelse och som utgått i form av omkostnader även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång. Vissa kategorier av rörelseidkare — i synnerhet där intäkterna till övervägande del härflutit av rörelseidkarens personliga tjänster — har emellertid ibland fått redovisa rörelsen enligt den s. k. kontantprincipen. Denna princip innebär att endast de intäkter som kontant uppburits och de utgifter som kontant erlagts under året påverkar det skattemässiga resultatet av rörelsen. Under året inträffade förändringar i lager, fordringar och skulder beaktas inte.

Företagsskatteberedningen har avgett en promemoria (Ds Fi 1973: 1) Övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder i förvärvskällan rörelse. I promemorian föreslås regler i syfte att underlätta övergång till bokföringsmässig redovisning för alla rörelseidkare.

Efter remiss har yttranden över promemoriaförslaget avgetts av kamarrätten i Stockholm, riksskatteverket, länsstyrelserna i Stockholms, Kronobergs, Kristianstads, Skaraborgs, Västernorrlands, Jämtlands och Västerbottens län, 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen, Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Förening-

en Sveriges taxeringsrevisorer, Svenska revisorsamfundet, Svenska åkeriförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Taxeringsnämndsordförändenas riksförbund.

Nuvarande ordning

Bokföringsmässiga grunder

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § kommunalskattelagen (1928: 370), KL, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa grunder inte står i strid med särskilda i KL givna bestämmelser. Efter beslut av 1972 års höstriksdag skall även jordbruksidkare successivt gå över till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet (prop. 1972: 120, SkU 1972: 67, rskr 1972: 343, SFS 1972: 741—747). Övergången skall ske under en period om fem år med början den 1 januari 1973. Vid 1978 års taxering kommer således alla jordbrukare att redovisa sin inkomst efter bokföringsmässiga grunder.

Av punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL framgår att inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder innebär att hänsyn skall tas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. I anvisningarna föreskrivs vidare att för skattskyldig, som haft ordnad bokföring, denna i princip skall läggas till grund för inkomstberäkningen. Med ordnad bokföring avses bokföring som i såväl formellt som materiellt hänseende är så beskaffad att resultatet återspeglar det verkliga skeendet ekonomiskt sett i rörelsen.

Inkomst av rörelse anses vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder ha åtnjutits under det år densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased bör i räkenskaperna uppföras som inkomstpost, även om den inte uppburits i kontanter eller på annat sätt kommit rörelseidkaren till handa. Detta innebär bl. a. att en kreditförsäljning skall redovisas fastän likviden inte inlutit kontant och att en utgift skall bokföras i och med dess uppkomst och inte först då betalning erläggs.

Föreskriften om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder gäller som nyss antytts endast under förutsättning att dessa grunder inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Enligt anvisningarna till 41 § KL skall sålunda justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet ske, om vinstresultatet påverkats av att bland intäkter upptagits sådana intäkter, som inte skall beskattas som intäkt, eller utslutits intäkt, som skall medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka avdrag inte får ske vid inkomstberäkningen.

Rörelseidkare skall, oberoende av om han är bokföringsskyldig eller inte, redovisa sin inkomst efter bokföringsmässiga grunder. Den som är

bokföringsskyldig har att följa bestämmelserna i bokföringslagen (1929: 117). För den som inte är bokföringsskyldig gäller föreskriften i 20 § taxeringsförordningen (1956: 623), TF, att envar är skyldig att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för fullgörandet av deklARATIONSSKYLDIGHETEN. För vissa kategorier rörelseidkare finns dessutom särskilda föreskrifter om skyldighet att föra räkenskaper. Sådan skyldighet föreligger för privatpraktiserande tandläkare, för kreaturshandlare och pälsdjursuppfödare m. fl. samt för dem, som driver taxirörelse (se SFS 1966: 138—140).

Övergång till bokföringsmässig redovisning

Även om inkomst av rörelse skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder, har kontantprincipen i en del fall fått användas vid inkomstberäkningen av rörelsen. Orsakerna härtill varierar. Ibland har man hänvisat till sedvänja. När intäkten i övervägande grad hänför sig till tjänster som rörelseidkaren själv utför till följd av personliga kvalifikationer, t. ex. som läkare eller advokat, och då de för rörelse i allmänhet vanligen förekommande tillgångsslagen inventarier och lager inte spelar någon större roll i rörelseidkarens ekonomi kan det ha legat nära till hands att redovisa inkomsten enligt kontantprincipen. I rättspraxis har dock fastslagits att denna princip inte godtas vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Sålunda har i rättsfallet RÅ 1949 ref. 42 tandläkare ansetts skola redovisa inkomst av rörelsen enligt bokföringsmässiga grunder. Detsamma gäller advokater (RÅ 1970 ref. 24).

När en skattskyldig, som sålunda redovisat sin inkomst enligt kontantprincipen, skall övergå till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder, uppkommer bl. a. frågan i vad mån avdrag för ingående lager, fordringar och skulder skall medges. Denna fråga har varit föremål för åtskilliga avgöranden av regeringsrätten. I vissa fall har avdrag medgetts, i andra fall åter vägrats. Avdrag synes ha medgetts när det gällt mindre rörelser och där den felaktiga metoden inte kan anses ha använts i skatteundandragande syfte. Som skäl för att avdrag medgetts i dessa fall har bl. a. anförts att beskattningseffekterna annars skulle bli för hårda. En ytterligare omständighet är att taxeringsmyndigheterna inte anses ha ingripit i tid för att rätta den felaktiga redovisningsmetoden. Som exempel kan anföras det nämnda rättsfallet RÅ 1949 ref. 42, där en tandläkare, som efter initiativ från taxeringsmyndigheterna övergick från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning, medgavs avdrag för ingående lager och varufordringar. Samma princip tillämpades för en skulptör, som på eget initiativ bytte redovisningsmetod (RÅ 1959 Fi 1417). Principen har vidare tillämpats för trädgårdsmästare (RÅ 1960 Fi 702), skorstensfejarmästare (RÅ 1964 Fi 583) och byggmästare (RÅ 1964 ref. 35). I dessa fall har det i regel dessutom rört sig om måttliga belopp.

Även om den skattskyldige tidigare tillämpat partiell bokföringsmässig redovisning, har avdrag för ingående värden medgetts utan att motsvarande utgående värden redovisats närmast föregående år. I rättsfallet RÅ 1970 Fi 324, som rörde en pälsdjursuppfödare, har avdrag medgetts för värdet av ingående fordringar och ingående lager i samband med övergången trots att varuskulder medtagits vid inkomstberäkningen för tidigare år. Samma utgång föreligger i rättsfallen RÅ 1964 Fi 212 och RÅ 1965 Fi 808.

Avdrag för ingående värden har däremot vägrats i rättsfallet RÅ 1953 ref. 4, som rörde en större pälsvarurörelse. Motsvarande utgång blev det i rättsfallen RÅ 1961 Fi 157 (trävaruhandlare), RÅ 1963 Fi 1126 (bagerirörelse) samt RÅ 1969 Fi 490 (pälsdjursuppfödare).

De nu återgivna rättsfallen ger vid handen att det inte finns någon klar och entydig praxis i frågan om hur balansposterna ingående lager, fordringar och skulder skall behandlas i samband med övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder. Någon klar skiljelinje mellan bokföringskyldiga och icke bokföringskyldiga rörelseidkare föreligger inte. Inte heller har de rörelseidkare som före övergångsåret delvis tillämpat bokföringsmässig redovisning behandlats på likartat sätt.

Företagsskatteberedningens överväganden och förslag

Företagsskatteberedningen påpekar att ett betydande antal rörelseidkare inte redovisar inkomst av verksamheten enligt bokföringsmässiga grunder utan i stället tillämpar kontantprincipen. Dessutom förekommer att någon eller några balansposter — konsekvent eller mera tillfälligt — beaktats vid inkomstberäkningen, medan andra utelämnats. Enligt vad beredningen inhämtat från skatteavdelningarna hos vissa länsstyrelser synes detta vara vanligt speciellt i en del verksamheter, och tillämpas av bl. a. konsulter, arkitekter, åkerier samt vissa hantverkare m. fl. Fram till 1971 års taxering har flertalet advokater tillämpat kontantprincipen. Sedan det fastslagits att inkomst av advokatverksamhet skall redovisas bokföringsmässigt (RÅ 1970 ref. 24) synes advokaterna, enligt beredningen, i stor utsträckning ha bytt redovisningsmetod.

Beredningen konstaterar att enligt rådande praxis övergångsårets obeskattade ingångsvärden för lager och fordringar inte alltid betraktas som skattemässigt avskrivna eller eljest förbrukade före övergången. Avdragsrätten vid taxeringen för ingående lager och fordringar torde dock inte enligt beredningen vara förenlig med en av de grundläggande reglerna för bokföringsmässig resultatberäkning, nämligen kontinuitetsprincipen. Denna princip förutsätter att ingående värden på tillgångar och skulder tas upp till samma belopp som motsvarande utgående värden för närmast föregående räkenskapsår. Om hänsyn tas till ingående ba-

lansposter vid övergången får detta samma verkan som en uppskrivning av värdet på omsättningstillgångar i rörelse, något som inte är möjligt utan skattekonsekvenser.

Rörelseidkare, som underlåtit att ta upp värden på lager och fordringar i inkomstdeklaration, kan därigenom ha fått komma i åtnjutande av en ej avsedd skattecredit. I förhållande till sådana skattskyldiga, som i sina inkomstdeklarationer lämnat en korrekt bokföringsmässig redovisning, gör den kontantredovisande rörelseidkaren för övergångsåret dessutom ofta en definitiv skattevinst. Vinsten kan bli avsevärd om t. ex. den skattskyldige själv är initiativtagare till övergången och systematiskt vidtagit åtgärder för att göra denna så förmånlig som möjligt från beskattningssynpunkt. Beredningen finner det stötande att en omläggning till korrekt redovisningsmetod skall kunna medföra opåkallade skattelättnader.

Beredningen föreslår därför att kontinuitetsprincipen, som är grundläggande för all företagsekonomisk redovisning och därmed också för begreppet bokföringsmässiga grunder, kommer till klart uttryck i skattelagstiftningen. Enligt beredningens mening bör anvisningarna till punkt 1 av 41 § KL förtydligas så att värdet av ingående tillgångs- och skuldposter skall bestämmas i enlighet med motsvarande utgående balansposter för närmast föregående år. Härigenom uppnås en i detta avseende såväl formellt som materiellt riktig resultatredovisning.

Den föreslagna bestämmelsen får till följd att inkomster, som uppsamlats under flera år, måste tas fram till beskattning på en gång. Även om den felaktiga redovisningsmetoden för övergången till bokföringsmässig redovisning enligt beredningen kan ha medfört ej avsedda skattecrediter, finns det motiv för en övergångsregel som underlättar en smidig anpassning till den korrekta redovisningsmetoden och lindrar den nyss nämnda skatteeffekten. En sådan regel bör enligt beredningen utformas så att obeskattade belopp, som vid övergången kvarstår från tidigare år, successivt tas fram till beskattning. Regeln bör dock vara tillämplig endast i de fall den skattskyldige åren före övergångsåret konsekvent tillämpat kontantprincipen vid inkomstberäkningen. Har inkomstberäkningen partiellt skett efter bokföringsmässiga grunder på så sätt att en eller flera av ifrågavarande balansposter, dvs. lager, fordringar och skulder, genomgående eller mera tillfälligt beaktats, är regeln inte tillämplig. Enligt beredningens mening är det här inte fråga om byte av redovisningsmetod utan endast korrigerings av ett eller flera redovisningstekniska fel.

Beredningen föreslår en övergångsregel som innebär att utgående värden på lager, fordringar och skulder får upptas till reducerade belopp jämfört med de värderingsgrunder som normalt gäller vid inkomstberäkningen. En uppdelning bör enligt beredningen kunna accepteras under en övergångstid av tre år. Värdena på de aktuella balansposterna

bör då vid inkomstberäkningen för övergångsåret få tas upp till lägst en tredjedel av eljest tillåtna lägsta värde, vid utgången av det därpå följande beskattningsåret till lägst två tredjedelar av de vid denna tidpunkt gällande värdena samt vid utgången av andra året efter övergångsåret till fulla värden. Det bör därvid förutsättas att utgående lager, fordringar och skulder värderas enhetligt så att samma relativa undervärdering tillämpas på var och en av de nämnda balansposterna. Regeln bör inte enligt beredningens mening få tillämpas i de fall det sammanlagda värdet av utgående varulager och varufordringar med avdrag för utgående varu- och omkostnadsskulder understiger 10 000 kr. Övergångsregeln bör enligt beredningen tas in i anvisningarna till 41 § KL, då det inte torde kunna undvikas att felaktig redovisningsmetod i viss utsträckning kommer att tillämpas även i fortsättningen.

De nya bestämmelserna föreslås gälla första gången vid 1974 års taxering. Beredningen förutsätter därvid att en allmän övergång till korrekt bokföringsmässig redovisning av rörelseinkomst skall äga rum till 1974 års taxering.

Remissyttrandena

Allmänna synpunkter

I stort sett samtliga remissinstanser instämmer i beredningens uppfattning att ett förtydligande i KL av begreppet bokföringsmässiga grunder bör göras för att förhindra opåkallade skattelättnader vid övergång från kontantmässig till bokföringsmässig redovisning för rörelseidkare. Från länsstyrelsehåll uttalas allmänt att det framstått som otillfredsställande att skattskyldiga endast genom att övergå till en korrekt redovisningsmetod kunnat få definitiva skattevinster. *Riksskatteverket* framhåller att det förhållandet att övergången ofta skett vid en tidpunkt som den skattskyldige bedömt som mest gynnsam ytterligare understryker det orimliga i nuvarande praxis.

Orsaken till att vissa rörelseidkare kunnat använda sig av kontantprincipen diskuteras i några yttranden. *Riksskatteverket* menar att det inte torde kunna läggas taxeringsmyndigheterna till last att vissa skattskyldiga underlåtit att lämna uppgifter om värdet av in- och utgående balansposter, eftersom taxeringssystemet bygger på de uppgifter de skattskyldiga lämnar. För att underlätta deklarationsförfarandet för rörelseidkare har deklarationsformulären utformats så att ett korrekt bokföringsmässigt resultat skall kunna räknas fram. Motsatt uppfattning inftar *kammarrätten i Stockholm*, som anser att ansvaret till stor del faller på taxeringsmyndigheterna. Dessa borde enligt kammarrätten ha ingripit och sett till att gällande regler iaktogs vid taxeringen. Även *Sveriges advokatsamfund* understryker att det under en lång följd av år

måste ha framstått som uppenbart för taxeringsmyndigheterna att många advokater tillämpat kontantprincip utan att detta föranlett någon åtgärd från myndigheternas sida.

Även beredningens förslag att genom särskilda övergångsregler lindra de progressions- och likviditetseffekter som uppstår vid övergången godtas i princip av remissinstanserna.

Med hänsyn till det svävande rättsläget i praxis upptas dock på några håll farhågor för att övergångar före det de föreslagna bestämmelserna trätt i kraft kommer att bli avsevärt missgynnade i förhållande till senare övergångar.

Från riksskatteverket och Sveriges advokatsamfund framförs förslag i syfte att nå rättvisare avvägning mot redan pågående processer i frågan.

Bokföringsmässiga grunder

Beredningens förslag innebär att kontinuitetsprincipen kommer till klart uttryck i skattelagstiftningen genom ett förtydligande av begreppet bokföringsmässiga grunder. Samtliga remissinstanser har i huvudsak ställt sig positiva till förslaget.

Från revisorshåll har framhållits att kontinuitetsprincipen i och för sig utgör en integrerande del av begreppet bokföringsmässiga grunder men att det är tillfredsställande att det klarläggs i skattelagstiftningen. Riksskatteverket påpekar att orsaken till att avdrag medgetts för ingående balansposter vid övergång till bokföringsmässig redovisning torde vara att skattedomstolarna strikt tillämpat en annan grundläggande princip, nämligen den om beskattningsårets slutenhet.

Kammarrätten i Stockholm uttalar att det redan nu är föreskrivet att kontinuitetsprincipen skall iakttas i förvärvskällan rörelse. Med hänsyn härtill kan det föreslagna tillägget enligt kammarrätten förefalla vara obchövt.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anser att bestämmelsen kan utformas så att det klart framgår att den som vid föregående års taxering inte deklarerat utgående fordringar och lager, trots att sådana förelegat, inte heller får avdrag för motsvarande ingående balansposter. Liknande synpunkter uttalas av *Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund.

Frågan om hur en skönstaxering påverkar avdrag för ingående balansposter tas upp av några remissinstanser. Enligt riksskatteverket torde en rörelseidkare, som inte deklarerat och därför åsatts skönstaxering, kunna påräkna avdrag för ingående balansposter vid nästkommande taxering, eftersom skönstaxeringen skall grundas på bokföringsmässiga principer. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* framhåller att en skattskyldig genom att yrka avdrag för ingående varulager upptaget till inventerat värde eller endast obetydligt nedskrivet, kan kompensera sig för skatten för det föregående årets skönstaxering. Värdet av ingående lager bör

enligt länsstyrelsen anses utgöra inventerat värde med avdrag för inkurans och 60 % nedskrivning. Det bör övervägas att reglera sådana övergångar i lagstiftningen, anser länsstyrelsen.

Övergång till bokföringsmässig redovisning

Beredningens förslag till övergångsregler diskuteras i en rad yttranden. Det övervägande antalet remissinstanser godtar beredningens förslag om att obeskattade belopp, som kvarstår vid övergången från tidigare år, tas fram till beskattning under en treårsperiod.

Riksskatteverket ställer sig tveksamt till den av beredningen föreslagna övergångsregeln. Enligt verket är den beloppsgräns som beredningen föreslagit för att övergångsbestämmelserna skall få tillämpas mindre lämplig med hänsyn till den oundvikliga tröskeeffekten. Likviditetspåfrestningarna kan i vissa fall bli kännbara för de skattskyldiga, som i föregående års deklARATIONER utelämnat fordringar och skulder. Riksskatteverket förordar att en övergångsregel knyts till de bestämmelser som gäller för ackumulerad inkomst. En sådan anknytning återspeglar i princip det faktiska händelseförloppet. Genom en sådan övergångsregel sker en rättvisare avvägning mot redan pågående processer. Eftersom ansökan om att tillämpa reglerna om ackumulerad inkomst skall ha inkommit före utgången av året efter taxeringsåret, kan skattskyldig som inte fått avdrag för ingående balansposter vid 1972 års taxering få övergångsregeln tillämpad på sig. Det bör vidare övervägas att ändra uppbördsförordningen (1953: 272) för att medge sådana skattskyldiga som inte omfattas av regeln om ackumulerad inkomst uppskov med skattebetalningen.

Kammarrätten i Stockholm anser att en annan lösning än den av beredningen föreslagna bör övervägas för att förmå rörelseidkare att mer allmänt övergå till bokföringsmässig redovisning. Då en övergång aktualiseras, bör rörelseidkare tillåtas få avdrag för ingående värden, oavsett om de inte tidigare beaktats vid taxeringen. Givetvis skulle detta leda till att en och annan rörelseidkare gjorde stora skattevinster men i praktiken har man hittills förfarit på detta sätt i åtskilliga fall. Kammarrätten anser att den av beredningen föreslagna lösningen inte är tilltalande, då det innebär att det allmänna för övergångsåret tar skatt på inkomster, som rätteligen bort beskattas tidigare år. Beredningens förslag innebär därför i många fall en förtäckt form av eftertaxering.

Beredningens uppfattning att övergångsregeln skall få användas endast om den skattskyldige åren före övergångsåret konsekvent tillämpat kontantprincipen kritiserar i några remissyttranden. Sålunda anser *länsstyrelsen i Stockholms län* att det kan ifrågasättas om inte övergångsregeln borde gälla generellt i syfte att stimulera till övergång till fullständig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Även *Svenska*

revisorsamfundet anser att övergångsregeln bör utformas så att den blir tillämplig för alla rörelseidkare, då det saknas skäl att diskriminera rörelseidkare som — i många fall av ren okunnighet — endast redovisat någon eller några balansposter men utelämnat andra. Liknande synpunkter framförs av *Familjeföretagens förening*, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *SHIO* och *Sveriges advokatsamfund*.

Övergångsregeln bör enligt beredningen få användas endast av skattskyldiga, vars utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder uppgår till minst 10 000 kr. Förslaget har föranlett delade meningar bland remissinstanserna.

Länsstyrelserna i Kristianstads och Västerbottens län anser att beloppsgränsen bör sättas högre, förslagsvis 15 000—20 000 kr. *Svenska revisorsamfundet* och *SHIO* anser, å sin sida, att beloppsgränsen bör sänkas till 5 000 kr. med hänsyn till att de flesta företag som tillämpat kontantmetoden är relativt små. Enligt *länsstyrelsen i Skaraborgs län* medför beloppsgränsen sådan olikhet i beskattningen mellan skattskyldiga som ligger strax ovanför gränsen och sådana som ligger strax under, att beloppsgränsen bör slopas.

Några remissinstanser har tagit upp frågan om övergångsperiodens längd. *Sveriges advokatsamfund* anser att övergångsperioden på tre år är för kort. En alltför snabb övergång leder enligt samfundet till en beskattning i högre progressionsskikt, till ökad skattebelastning under övergångstiden och till en försämrad likviditet. Samfundet anser att en övergångsperiod på fyra eller fem år är befogad. Liknande synpunkter framförs av *Familjeföretagens förening*, som anser att ett dispensförfarande bör införas för de fall då en fördelning på tre år skulle framstå som otillräcklig för den enskilde. Dispenserna borde förslagsvis handhas av riksskatteverket.

Ikraftträdandet

Beredningen har föreslagit att de nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1974 års taxering. Flertalet remissinstanser har tillstyrkt eller lämnat beredningens förslag i denna del utan crinran.

Riksskatteverket framhåller att de föreslagna ikraftträdandebestämmelserna kan få till effekt att skattskyldiga genom byte av redovisningsmetod redan vid 1973 års taxering kan uppnå oberättigade skattevinster. Verket förordar därför att bestämmelserna görs tillämpliga redan vid 1973 års taxering. Samma uppfattning har *länsstyrelserna i Skaraborgs och Västerbottens län*. *Länsstyrelsen i Skaraborgs län* tillägger att ett ikraftträdande vid 1973 års taxering i och för sig inte innebär någon retroaktivitet, då här endast är fråga om ett förtydligande av begreppet bokföringsmässiga grunder i skattelagstiftningen. Enligt *länsstyrelsen* bör de skattskyldiga få valfrihet att vänta med övergången till 1974 års taxering.

Länsstyrelsen i Stockholms län ifrågasätter om inte den föreslagna treåriga övergångsregeln efter yrkande av skattskyldig skulle kunna få tillämpas redan vid 1973 års taxering. Även *Sveriges advokatsamfund* anser att de skattskyldiga bör beredas möjlighet att tillämpa övergångsregeln redan före 1974 års taxering. Enligt samfundet bör sådan rätt öppnas för de skattskyldiga vid 1972 och 1973 års taxeringar. I annat fall skulle de skattskyldiga som övergått till bokföringsmässiga grunder före lagens ikraftträdande bli avsevärt sämre ställda än de som övergår därefter. En annan lösning anser samfundet vara att medge sådan skattskyldig vars skattebelastning blivit oskäligt betungad vid övergång före lagens ikraftträdande möjlighet att fördela betalningen av den ökade skatten under flera år.

Kammarrätten i Stockholm och *Svenska revisorsamfundet* föreslår framskjutande av ikraftträdandet till 1975 års taxering då vissa rörelseidkare redan kan ha avslutat det räkenskapsår, som skall ligga till grund för 1974 års taxering, innan lagstiftningen genomförs.

Departementschefen

Allmänna synpunkter

Principen att rörelseidkare skall i skattehänseende redovisa inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder blev lagfäst i och med ikraftträdandet av kommunalskattelagen (1928: 370), KL. Redan dessförinnan hade emellertid i praxis uppställts krav på att redovisningen skulle ha en viss anknytning till bokföringen. Skyldighet att redovisa inkomst av rörelse enligt bokföringsmässiga grunder har således gällt sedan länge.

Inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i rörelsen utan även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång.

Rörelseidkare har alltså, oberoende av om han enligt allmän lag är bokföringsskyldig eller inte, att för beskattningsändamål redovisa sin inkomst efter bokföringsmässiga grunder. Bokföringsskyldiga rörelseidkare skall därvid följa bestämmelserna i bokföringslagen (1929: 117). Andra rörelseidkare är enligt 20 § taxeringsförordningen (1956: 623) skyldiga att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för fullgörandet av deklarationskyldigheten. För privatpraktiserande tandläkare, kreaturshandlare och pälsdjursuppfödare samt för dem, som driver taxirörelse, finns det dessutom särskilda föreskrifter om skyldighet att föra räkenskaper. I övrigt kan nämnas att deklarationsformulären för rörelseidkare är så utformade att vid ett korrekt ifyllande redovisningen kommer att ske enligt bokföringsmässiga grunder.

I praktiken har det ibland inträffat att rörelseinkomst ändå redovisats enligt kontantprincipen. Orsakerna härtill varierar. Sedvänja

inom branschen eller avsaknad av tillgångar i form av inventarier, lager eller fordringar kan ha bidragit. I de fall där det skattemässiga utfallet normalt inte påverkas i nämnvärd praktisk utsträckning av valet av redovisningsmetod, har säkerligen oviljan mot byråkratisk pappersexercis från taxeringsnämndernas sida spelat en viss roll.

Några remissinstanser har framhållit att ansvaret för den nu uppkomna situationen till stor del faller på taxeringsmyndigheterna, som borde ha ingripit och sett till att gällande regler iakttogs vid taxeringen. Andra remissinstanser, t. ex. riksskatteverket, har ansett att taxeringsmyndigheterna inte kan lastas.

För min del vill jag framhålla att frågan vem som bär ansvaret för den uppkomna situationen synes vara av mindre betydelse. Det torde nämligen inte vara en framkomlig väg att i varje särskilt fall undersöka vad som varit orsaken till att redovisning enligt kontantprincipen kommit att tillåtas.

I den situation som sålunda uppkommit, dvs. då en rörelseidkare som egentligen bort redovisa sin inkomst enligt bokföringsmässiga grunder fått inkomsten beräknad enligt kontantprincipen, har man i praxis också blivit tvungen att ta ställning till i vad mån avdrag skall medges för ingående lager, fordringar och skulder. Som tidigare redovisats ger rättspraxis inte något klart och entydigt svar på denna fråga. I vissa fall har avdrag medgetts, i andra åter vägrats. Avdrag synes ha medgetts när det varit fråga om mindre rörelser och där den tidigare redovisningen enligt kontantprincipen inte kan anses ha skett i skatteundandragande syfte.

Företagsskatteberedningen har i sin promemoria (Ds Fi 1973: 1) Övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder i förvärvskällan rörelse påpekat att avdragsrätt vid taxeringen för ingående lager och fordringar inte torde vara förenlig med en av de grundläggande reglerna för bokföringsmässig resultatberäkning, nämligen kontinuitetsprincipen. Principen förutsätter att ingående värden på tillgångar och skulder tas upp till samma belopp som motsvarande utgående värden för närmast föregående räkenskapsår. Enligt beredningen har rörelseidkare, som underlåtit att ta upp värden på lager och fordringar i sin deklaration, åtnjutit skattecredit som lagstiftaren inte avsett att han skulle få åtnjuta. Medges avdragsrätt för ingående värden för övergångsåret, gör den skattskyldige dessutom ofta en definitiv skattevinst, som kan bli avsevärd, om den skattskyldige systematiskt vidtagit åtgärder för att göra övergången så gynnsam som möjligt från beskattningssynpunkt. Beredningen anser att det är stötande att omläggning till korrekt redovisningsmetod kan medföra opåkallade skattelättnader.

Remissinstanserna har i stort sett delat beredningens uppfattning att ett förtydligande i skattelagstiftningen bör ske för att förhindra opåkallade skattelättnader vid övergång till redovisning enligt bokförings-

mässiga grunder. Det har allmänt framhållits att kontinuitetsprincipen i och för sig utgör en integrerande del av begreppet bokföringsmässiga grunder men att det är tillfredsställande att det klarläggs i skattelagstiftningen.

För min del vill jag anföra följande. Det aktuella problemet är i princip en följd av att gällande skattelagstiftning inte följts vid taxeringen. Orsakerna härtill varierar, och som jag nyss framhållit kan lösningen av problemet inte vara att söka i frågan om ansvaret för den uppkomna situationen. Behovet av lagstiftning är manifesterat genom vad beredningen och en nära nog enhetlig remissopinion har anfört. Av detta skäl förordar även jag att man löser frågan lagstiftningsvägen.

Begreppet bokföringsmässiga grunder

Beredningen föreslår att kontinuitetsprincipen uttryckligen fastslås i skattelagstiftningen genom en bestämmelse av innebörd att värdet av ingående tillgångs- och skuldposter skall bestämmas i enlighet med motsvarande utgående balansposter för närmast föregående år.

Samtliga remissinstanser har ställt sig positiva till förslaget. Jag godtar beredningens förslag i denna del. Regeln innebär samtidigt att den som vid föregående års taxering inte deklarerat utgående fordringar och lager, trots att sådana förelegat, inte heller kan få avdrag för motsvarande ingående balansposter.

Några remissinstanser har tagit upp frågan hur en skönstaxering skall påverka avdrag för ingående balansposter. Med anledning härav vill jag framhålla att jag delar riksskatteverkets uppfattning att en rörelseidkare som inte deklarerat och därför åsätts skönstaxering, vid nästkommande års taxering kan påräkna avdrag för ingående balansposter. Skönstaxering av rörelseidkare skall nämligen alltid beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Att närmare reglera denna fråga i lagstiftningen är emellertid enligt min mening obehövligt.

Övergång till bokföringsmässig redovisning

Beredningen föreslår att utgående värden på lager, fordringar och skulder vid övergång till bokföringsmässig redovisning skall få tas upp till reducerade belopp under en treårsperiod. Värdena på balansposterna bör vid inkomstberäkningen för övergångsåren få tas upp till lägst en tredjedel av eljest tillåtna värde, vid utgången av det därpå följande beskattningsåret till lägst två tredjedelar av de vid denna tidpunkt gällande värdena samt till fulla värden vid utgången av andra året efter övergångsåret. Tillämpningsområdet för övergångsregeln bör emellertid begränsas till att omfatta endast skattskyldiga, vars utgående lager och fordringar med avdrag för utgående skulder för övergångsåret uppgår till minst 10 000 kr. Övergångsregeln bör enligt beredningen vidare

bara få användas av skattskyldiga, som konsekvent redovisat enligt kontantprincipen vid inkomstberäkningen åren före övergångsåret.

En följd av den i det föregående föreslagna kontinuitetsprincipens lagfästande skulle, som jag också framhållit, bli att den som före bestämmelsens ikraftträdande redovisat enligt kontantprincipen inte i något fall skulle kunna påräkna avdrag för ingående fordringar och lager. Detta kan emellertid i praktiken leda till alltför hårda ekonomiska konsekvenser. I likhet med beredningen anser jag således att behov finns för en övergångsregel av den art som beredningen föreslagit.

Beredningens utformning av förslaget, som innebär en successiv upptrappning av värdet på utgående balansposter, har tillstyrkts av flertalet remissinstanser. Riksskatteverket har dock förordat att övergångsregeln knyts till de bestämmelser som gäller för ackumulerad inkomst, eftersom en sådan anknytning i princip sägs återspegla det faktiska händelseförloppet. Genom en sådan övergångsregel sker enligt verket dessutom en rättvisare avvägning i förhållande till redan pågående processer i frågan. Kammarrätten i Stockholm anser att man bör överväga en rätt till avdrag för ingående värden för övergångsåret, oavsett att de inte tidigare beaktats vid taxeringen.

För egen del vill jag anföra följande. Övergångsbestämmelserna bör, som jag nyss nämnt, ha till syfte att lindra de skattekonsekvenser som kan bli följden av byte av redovisningsmetod sedan de här föreslagna reglerna trätt i kraft. Jag vill erinra om att de skattskyldiga genom den felaktiga redovisningsmetoden kan ha fått åtnjuta en icke avsedd skatte-kredit. Det bör därför inte komma i fråga att genom lagstiftningen åstadkomma en definitiv skattelättnad vid övergången. En övergångsregel av den innebörd, som kammarrätten i Stockholm förordar, kan alltså inte accepteras. Regeln bör utformas så att den blir så enkel och lättillämplig som möjligt. Att anknyta övergångsregeln till bestämmelserna om ackumulerad inkomst är i och för sig en möjlig lösning. Emellertid tar dessa bestämmelser sikte närmast på situationer där inkomsten hänför sig till flera beskattningsår. I fråga om förvärvskällan rörelse omfattar bestämmelserna om ackumulerad inkomst endast intäkter av speciell natur liksom intäkter i samband med att rörelsen överlåts eller nedläggs. Vidare kan bestämmelserna tillämpas endast i fråga om fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser. Det nu anförda ger vid handen att en anknytning till bestämmelserna om ackumulerad inkomst är mindre lämplig.

Den av beredningen föreslagna metoden att successivt ta fram till beskattning inkomster som uppsamlats under flera år är enligt min mening den lämpligaste. Den fyller kravet på enkelhet och klarhet samtidigt som den ger de skattskyldiga en möjlighet att anpassa sig till de skatteeffekter som uppstår vid övergången. Jag delar beredningens uppfattning att övergångstiden lämpligen bör sättas till tre år.

Vid remissbehandlingen har kritik riktats mot förslaget att övergångsregeln skall få tillämpas endast av skattskyldiga, som tidigare konsekvent redovisat enligt kontantprincipen och för vilka övergången medfört en höjning av den taxerade inkomsten med minst 10 000 kr. Det framstår enligt min mening som önskvärt att de föreslagna reglerna inte motverkar en övergång, i synnerhet för rörelser av mindre omfattning. Övergångsregeln bör därför enligt min mening omfatta de fall där redovisning helt eller till huvudsaklig del fått ske enligt kontantprincipen till följd av sedvänja inom näringsgren, särskild ovana vid bokföringsmässig redovisning eller annan liknande omständighet, t. ex. obetydlig omfattning av rörelsen. Har å andra sidan viss balanspost utelämnats av andra skäl än nyss angetts, skall de nu föreslagna övergångsreglerna inte vara tillämpliga.

Med hänvisning till det anförda förordar jag således att övergångsregeln utformas enligt följande. Vid övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skall vid inkomstberäkningen för övergångsåret få tas upp utgående värden på lager, fordringar och skulder till lägst en tredjedel av det värde, som annars lägst är tillåtet. Vid utgången av det därpå följande beskattningsåret får reduceringen ske till lägst två tredjedelar. Vid utgången av andra året efter övergångsåret får någon reducering inte ske. I likhet med beredningen anser jag att var och en av de aktuella balansposterna bör värderas efter samma reduceringsnorm, dvs. om t. ex. utgående lager reduceras till en tredjedel av annars tillåtet lägsta värde också de andra aktuella balansposterna skall reduceras i samma grad. För undvikande av administrativ kontroll av relativt obetydliga belopp enligt den föreslagna reduceringsregeln anser jag en beloppsgräns erforderlig. Jag föreslår att den fastställs till 6 000 kr.

I kraftträdandet

Beredningen föreslår att de nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1974 års taxering. Beredningen förutsätter därvid att en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning skall kunna ske vid 1974 års taxering.

Flertalet remissinstanser har lämnat beredningens förslag i denna del utan erinran. Några remissinstanser förordar att de nya bestämmelserna görs tillämpliga redan vid 1973 års taxering, andra åter att de tillämpas först vid 1975 års taxering.

För egen del anser jag att övergången bör ske i princip vid 1974 års taxering.

Slutligen vill jag mot bakgrunden av de här föreslagna reglerna med några ord belysa situationen för de skattskyldiga beträffande vilka processer i frågan f. n. ännu inte avgjorts. Sveriges advokatsamfund har i sitt remissyttrande påpekat att de skattskyldiga, som vid 1972 och 1973 års taxeringar övergått till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder,

kan komma att bli avsevärt sämre ställda än de som övergår därefter. Samfundet föreslår därför att skattskyldig, som kan anses ha blivit oskäligt betungad i skattehänseende vid övergång före de nya bestämmelsernas ikraftträdande, ges möjlighet att fördela betalningen av den ökade skatten under flera år.

Bakgrunden till samfundets förslag är att många advokater under de senaste åren övergått till bokföringsmässig redovisning sedan det fastslagits att inkomst av advokatrörelse inte får redovisas enligt kontantprincipen (RÅ 1970 ref. 24). Frågan om avdrag för utestående arvodesfordringar vid övergångsårets början är ännu inte slutgiltigt avgjord av regeringsrätten. Avdraget har dock i allmänhet inte godtagits av lägre instanser. Även riksskatteverket framhåller att det f. n. i flera län förekommer processer i olika instanser om avdrag för bl. a. ingående fordringar. Verket för — liksom advokatsamfundet — fram förslag om bl. a. uppskov med skatteinbetalningen i dessa fall.

Jag är ense med Sveriges advokatsamfund och riksskatteverket att man så långt som möjligt bör skapa möjligheter till en mjuk övergång även för dem som övergått till en fullständig bokföringsmässig redovisning före ikraftträdandet av de här föreslagna bestämmelserna. Man kan i nu avsedda fall, dvs. där processer ännu pågår, inte utesluta möjligheten av att avdrag för ingående balansposter vägras. Den enklaste lösningen synes vara att medge anstånd med inbetalning av skatt för de här avsedda fallen, dvs. de som övergått vid 1972 eller 1973 års taxering. Som förutsättning för anstånd bör gälla att den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten ökats med minst 5 000 kr. på grund av övergången, och att kvarstående skatt eller tillkommande skatt på grund härav debiterats med minst 5 000 kr. Anstånd bör då kunna meddelas med erläggande av den skatt som tillkommit på grund av övergången till bokföringsmässig redovisning. Fråga om anstånd bör prövas av lokal skattemyndighet. I övrigt bör 48 § 4 mom., 50 och 51 §§ uppbördsförordningen (1953: 272) gälla i tillämpliga delar. Detta innebär att anståndet får avse högst två tredjedelar av den kvarstående eller tillkommande skatten. Det belopp, för vilket anstånd medges, skall erläggas med halva beloppet före utgången av april månad under ettvarvt av de två år som följer närmast efter det år då skatten enligt debiteringen skulle ha erlagts.

Hemställan

Under åberopande av vad jag sålunda har anfört hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen

att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),

2. lag om ikraftträdande av lagen (1973:) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370), m. m.

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