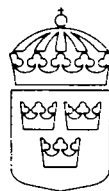


Regeringens proposition 1991/92:86

om ändring i reglerna för lagervärdering



Prop.
1991/92:86

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 19 mars 1992.

På regeringens vägnar

Carl Bildt

Bo Lundgren

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en ändring i kommunalskattelagens (1928:370) regler för värdering av lager.

Förslaget innebär att den värdering av lagret som gjorts i räkenskaperna skall godtas skattemässigt om värderingen inte understiger det lägsta av anskaffningsvärdet eller verkliga värdet. Den nya bestämmelsen är avsedd att tillämpas redan fr.o.m. 1992 års taxering.

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

Prop. 1991/92:86

Härigenom föreskrivs att punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 24 §

1.¹ För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter.

Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter.

1. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. *Reserv i lager o.d. får beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena.*

Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlätas i den mån det är uppenbart att denne — i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag — genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett eller större avsättning enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv än som gjorts skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen.

¹Senaste lydelse 1991:1912.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall — även om fakturering inte skett — redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet gäller även punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförts till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyldige ta upp sådana ingående tillgångs- och skuldposter som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.

3 § 7-11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1-5 mom., 27 § 1-4 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § nämnda lag.

2.² Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14 § första och andra styckena bokföringslagen (1976:125).

2. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).

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

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp lägst till 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

Förvärvat aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt

²Senaste lydelse 1991:411.

och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp 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 motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Om den skattskyldige yrkar det skall dock lagret vid 1992 och 1993 års taxeringar värderas med tillämpning av äldre bestämmelser.

Lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §²

Skattskyldig som är bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1976:125) skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det *högsta värde som är tillåtet enligt 14 § första och andra styckena* bokföringslagen. Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Skattskyldig som är bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1976:125) skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det *lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen.* Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Om inventeringen sker före balansdagen skall värdet på lagertillgångarna vid inventeringstillfället kunna korrigeras på ett tillfredsställande sätt med hänsyn till lagerutvecklingen fram till och med balansdagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1992 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering. De äldre föreskrifterna får tillämpas vid 1992 och 1993 års taxeringar om den skattskyldige vid samma taxering yrkar i enlighet med ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1992:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) att lagret skall värderas med tillämpning av äldre bestämmelser.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1979:144.

²Senaste lydelse 1990:1432.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 mars 1992

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden B. Westerberg, Johansson, Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, af Ugglas, Dinkelspiel, Hellsvik, Wibble, Björck, Davidson, Könberg, Odell, Lundgren, P. Westerberg

Föredragande: statsrådet Lundgren

Proposition om ändring i reglerna för lagervärdering

1 Inledning

Genom skattereformen (prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650) infördes en ny lagervärderingsregel i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Riksskatteverket (RSV) har i en framställning till finansdepartementet (dnr 3907/91) redovisat hur verket anser att bestämmelsen skall tolkas. Det skatterättsliga anskaffningsvärdet för ett lager skall enligt RSV vara det maximala anskaffningsvärde som bokföringslagen (1976:125), BFL, och god redovisningssed medger. RSV har samtidigt framhållit att en sådan tolkning ger olämpliga effekter såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Framställningen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*. Remissyttrandet över framställningen har lämnats av Bokföringsnämnden (BFN) samt av Byggtrepreneurerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas riksorganisation, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges industriförbund och Sveriges redovisningskonsulters förbund i ett gemensamt yttrande. Remissvaren finns tillgängliga i lagstiftningsärendet.

Jag kommer i det följande att redovisa förslag till ändring i lagervärderingsreglerna i punkt 1 första stycket och punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Vidare görs en konsekvensändring i 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Regeringen beslutade den 6 februari 1992 att inhämta lagrådets yttrande över det lagförslag som upprättats inom finansdepartementet med anledning av vad jag nu redogjort för. Förslaget bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 3*. Jag återkommer till lagrådets synpunkter i avsnitt 3.

2.1 Lagervärderingsregler t.o.m. 1991 års taxering

Bestämmelser om den skattemässiga lagervärderingen fanns t.o.m. 1991 års taxering i punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL. Huvudregeln innebar att den i räkenskaperna gjorda värderingen skulle godtas vid beskattningen om nedskrivning inte skett med större belopp än 50 % av lagrets anskaffningsvärde eller av återanskaffningsvärdet om detta var lägre på balansdagen.

I fråga om beskattningsår som avslutats före den 31 december 1989 fick nedskrivning av lagret ske med högst 50 % av det lägsta av anskaffnings- och återanskaffningsvärdet. För aktiebolag med beskattningsår som slutat den 31 december 1989 eller senare fick nedskrivning av lager göras med 40 % vid 1990 och 1991 års taxeringar enligt lagen (1989:1021) om särskilda regler för nedskrivning av lager m.m. (prop. 1989/90:50, SkU10, SFS 1989:1021). Om avdrag gjorts för avsättning till resultatutjämningsfond begränsades nedskrivningen till högst 35 % av samma värde. Utöver huvudregeln fanns det ytterligare lagervärderingsregler, nämligen supplementärregel I och II samt en regel för prisfallsrisk. Supplementärregel I syftade till att ge företagen en möjlighet att vid en lagerminskning behålla en uppbyggd lagerreserv. Tekniskt gjordes detta genom att värderingen av lagret fick grundas på genomsnittsvärdet för lagret de två senaste åren. Supplementärregel II innebar att s.k. rå- och stapelvaror fick tas upp till 70 % av det lägsta marknadspriset för varorna under de närmast föregående nio beskattningsåren. Denna supplementärregel omfattade varor som regelmässigt svänger kraftigt i pris.

Reglerna om nedskrivning syftade främst till att ge företagen en möjlighet till konsolidering och resultatutjämnning. Rätten till nedskrivning minskade också problemen med beskattning av vinster på grund av att lagret stigit i värde. Det belopp med vilket lagret skrivits ned redovisades i räkenskaperna i princip öppet som en lagerreserv. Före nedskrivning fick ett schablonmässigt avdrag göras med 5 %. Större inkuransavdrag tilläts om det fanns skäl till det.

2.2 Skattereformens lagervärderingsregel

Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) föreslog i sitt betänkande (SOU 1989:34, Reformerad företagsbeskattning) att BFL:s regler för värdering av lager skulle ligga till grund för värderingen även vid beskattningen. URF föreslog också en regel som innebar att lagret alternativt fick värderas till 95 % av det totala anskaffningsvärdet. Remissinstanserna var positiva till att lagervärderingsregeln knöts till bestämmelserna i BFL. Några organisationer förde fram önskemål om förmånligare regler.

Genom skattereformen togs de båda supplementärreglerna bort. Även den generella bestämmelsen om nedskrivning för prisfallsrisk togs bort. Ett avgörande skäl för det sistnämnda var att det inte fanns någon motsvarande regel i BFL. Något krav på att i vissa fall värdera lager under

lägsta värdet finns inte där. Det anfördes att utgångspunkten borde vara att man i ett basbreddat system med låg skattesats inte skall ge möjlighet till en mer försiktig värdering än som föreskrivs i BFL.

Värderingen av lager och andra omsättningstillgångar regleras i 14 § BFL. Bestämmelserna innebär att lagret skall värderas till högst det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde — lägsta värdets princip. Som verkligt värde anses nettoförsäljningsvärdet. Om anledning finns får verkliga värdet bestämmas som återanskaffningsvärdet efter avdrag för inkurans. Vidare gäller att en värdering över anskaffningsvärdet får ske i speciella fall. Enligt 13 § andra stycket BFL anses som en tillgångs anskaffningsvärde utgiften för dess förvärv eller tillverkning. Som återanskaffningsvärde anses motsvarande utgift om anskaffning skulle ske vid räkenskapsårets utgång.

De lagändringar som skattereformen medförde togs in i punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. I första stycket anges att lager inte får tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14 § första och andra styckena BFL. I 14 § BFL föreskrivs, som nyss nämnts, bl.a. att omsättningstillgångar får tas upp till högst det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

Frågan om hur anskaffningsvärdet skatterättsligt skall bestämmas har föranlett väsentligt skilda bedömningar.

Det som har förorsakat problem är att begreppet anskaffningsvärde i BFL inte är entydigt. Begreppet preciseras inte i lagen vilket är naturligt eftersom den i betydande utsträckning har karaktär av en ramlag. Precisering av lagen sker bl.a. genom att bokföringen skall ske enligt god redovisningssed, dvs. en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga och genom uttalanden av olika normbildande organ. Av FAR:s rekommendationer för varulagervärdering av egentillverkade hel- och halvfabrikat framgår att anskaffningsvärdet kan bestämmas inom ett visst intervall. Vissa kostnader skall räknas in i anskaffningsvärdet medan andra kostnader kan, bör eller får räknas med.

När det gäller att bestämma en tillgångs verkliga värde överensstämmer den skatterättsliga definitionen med den civilrättsliga.

Mitt förslag: Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen på ett lager skall användas vid beskattningen. Lager får dock enligt huvudregeln inte värderas till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket BFL.

Hänsyn skall inte tas till lagerreserv i vidare mån än vad som kan följa av att lagret värderas till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet eller, såvitt gäller djur i jordbruk och renskötsel, 85 % av produktionskostnaden eller annat tillåtet värde.

De nya bestämmelserna skall gälla fr.o.m. 1992 års taxering. Om den skattskyldige yrkar det skall dock lagret värderas med tillämpning av äldre föreskrifter vid 1992 och 1993 års taxeringar.

Lagen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen anpassas till de nya bestämmelserna om lagervärdering.

RSV:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker RSV:s förslag.

Skälen för mitt förslag: Med lager avses i skattesammanhang tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning. Lager beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vinst på lagret tas fram till beskattning när de inköpta tillgångarna eller de förädlade produkterna säljs. Vinsten utgörs av skillnaden mellan vad som erhållits vid försäljningen och lagervärdet av de sålda varorna.

Av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL följer att för skattskyldig som haft ordnad bokföring det bokförda värdet på lagret i princip skall användas vid beskattningen. Enligt punkt 2 får lagret dock inte tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14 § första och andra styckena BFL.

I en skrivelse till finansdepartementet har RSV redovisat sin uppfattning om hur regeln i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL skall tolkas. Samtidigt har verket framhållit att effekterna av en sådan tolkning blir olämpliga både från civilrättslig och skatterättslig synpunkt. Enligt RSV skall utgifter som civilrättsligt får räknas in i anskaffningsvärdet räknas in i det lägsta skatterättsligt tillåtna värdet. En konsekvens av detta synsätt blir att ett företag skatterättsligt måste redovisa det civilrättsligt maximala värdet även om företaget i sin redovisning — i enlighet med civilrättsliga regler — har angett ett lägre värde.

RSV:s bedömning är att en sammankoppling av de civilrättsliga och skatterättsliga reglerna fungerar bäst om skattereglerna utformas så att det värde som åsatts en tillgång enligt BFL:s principer normalt skall kunna användas vid beskattningen. Verket föreslår att den värdesättning som görs i bokföringen med iakttagande av god redovisningssed bör godtas.

Andra har hävdad att skatteregeln inte syftar längre än till att markera att den skattemässiga värderingen skall knyta an till lägsta värdets princip enligt BFL. Enligt den tolkningen är det fråga om att vid beskattningen välja mellan två värden och inte om att maximera ett värde.

För egen del vill jag anföra följande. Den nya företagsbeskattningen bygger på principen en låg skattesats och begränsade reserveringsmöjligheter. Ett viktigt led i begränsningen av reserveringsmöjligheterna var ändringen av lagervärderingsreglerna. Den fråga som nu har aktualiserats gäller den närmare utformningen av lagervärderingsregeln i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

Genom skattereformen har i KL:s lagervärderingsregel gjorts en direkt knytning till BFL:s regler. Den förändringen gjordes utan att man närmare övervägde den större frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning (jfr prop. 1989/90:110 s. 517). Därefter har regeringen beslutat tillkalla en kommitté som skall göra en översyn av redovisningslagstiftningen (Dir. 1991:71). Enligt direktiven skall kommittén bl.a. utreda om det finns anledning att ompröva sambandet mellan redovisning och beskattning. Det arbetet kommer alltså även att omfatta lagervärderingsreglerna.

Den tekniska utformning som lagervärderingsregeln i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL har fått genom skattereformen har kritiserats av RSV från bl.a. praktiska utgångspunkter. Tillämpningen kommer enligt verkets uppfattning att bli onödigt komplicerad. En utveckling kan förutses där skattemyndigheter och företag i många fall skulle vara oense om vilken värdering som borde godtas skattemässigt. RSV har därför föreslagit att lagervärderingsregeln ändras. Förslaget har tillstyrkts av remissinstanserna.

Av det anförda framgår att lagervärderingsregelns nuvarande utformning sannolikt skulle komma att leda till tillämpningsproblem i en omfattning som inte är acceptabel. Enligt min mening är det därför rimligt att — i avvaktan på översynen av sambandet mellan redovisning och beskattning — försöka begränsa dessa svårigheter. En ändring av lagervärderingsregeln bör därför göras på grundval av RSV:s förslag. Bestämmelserna bör i enlighet härmed knyta an till lägsta värdets princip på så sätt att värderingen av lagret i redovisningen godtas vid beskattningen om värdet inte är lägre än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

Lagrådet har inte haft något att erinra mot en sådan lösning. Enligt lagrådet väcker förslaget emellertid vissa ytterligare frågor. Det bör bl.a. klart framgå i vad mån den skattemässiga bedömningen påverkas av det sätt varpå lagret redovisas i den skattskyldiges bokföring.

I den delen vill jag anföra följande. Av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL följer, som tidigare nämnts, att den skattskyldiges bokföring i princip är utgångspunkt vid inkomstberäkningen. Detta gäller även vid lagervärdering enligt punkt 2 av anvisningarna. Förslaget att anknyta bestämmelserna i första stycket till lägsta värdets princip innebär att man vid beskattningen skulle godta det värde som lagret åsatts i räkenskaperna så länge värdet inte understiger en värdering

i enlighet med lägsta värdets princip. Om — för att använda exemplet i lagrådets yttrande — värdet på den skattskyldiges lager beräknat enligt lägsta värdets princip ligger inom intervallet 90—100 skulle varje värde som uppgår till minst 90 kunna accepteras vid taxeringen. Det skulle därmed inte vara tillåtet att ta upp lagret till 100 i bokföringen men till ett lägre belopp vid taxeringen.

Överensstämmelse mellan bokföringen och beskattningen skulle föreligga även om den skattskyldige väljer att redovisa skillnaden mellan det absolut högsta värdet på lagret som är förenligt med lägsta värdets princip (i exemplet 100) och motsvarande lägsta värde (i exemplet 90) som en lagerreserv. I ett sådant fall måste ställning tas till om beskattningen bör baseras på den skattskyldiges egentliga värdering av lagret (100) eller på det värde varmed lagret faktiskt tagits upp i bokföringen (90).

Syftet med den föreslagna ändringen av lagervärderingsregeln är att undvika en utveckling där skattemyndigheter och företag i många fall är oense om vilken värdering av lagret som bör godtas skattemässigt. Det skulle — som lagrådet framhållit — vålla problem i det praktiska taxeringsarbetet om hänsyn behöver tas till lagerreserver vid den skattemässiga värderingen. Bl.a. med hänsyn härtill bör man vid beskattningen bortse från eventuella lagerreserver. En ändring bör därför göras i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL. Förslaget innebär alltså — så långt — att man vid den skattemässiga värderingen av lager inte skall ta hänsyn till lagerreserv.

En fråga som uppkommer är om förslaget att inte ta hänsyn till lagerreserv bör få genomslag i annat fall än vid tillämpning av anvisningspunktens första stycke. Vad bör gälla i fråga om den schablonmässiga värderingsregeln i tredje stycket (alternativregeln) och bestämmelserna om värdering av lager av djur i jordbruk och renskötsel i fjärde stycket.

Enligt alternativregeln får — utan hinder av vad som sägs i första stycket — annat varulager än bl.a. fastigheter och värdepapper tas upp till lägst 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. Det torde innebära att ett lager skattemässigt kan värderas till 97 % av ett anskaffningsvärde — beräknat enligt vad som godtas i redovisningen — på exempelvis 100, dvs. 97, även om det lägsta värdet är 98 och skillnaden 1 tagits upp som en lagerreserv.

Förslaget att inte ta hänsyn till lagerreserver skulle leda till att den schablonmässiga värderingen enligt alternativregeln skulle godtas endast om värdet inte är lägre än vad som följer av en värdering enligt lägsta värdets princip. I exemplet skulle 98 godtas vid beskattningen (men inte något lägre värde).

En sådan lösning skulle ansluta till uppfattningen i skattereformen att reserver i lager i princip inte bör tillåtas. En konsekvens skulle vara att möjligheten att utnyttja alternativregeln förloras om företaget på tillgångssidan i redovisningen tar upp lagret till ett högre värde än 97 % av anskaffningsvärdet. Detta skulle kunna ge ett från redovisningssynpunkt diskutabelt incitament att i vissa situationer inte öppet på skuldsidan redovisa en lagerreserv.

Ett annan möjlighet skulle kunna vara att utforma alternativregeln som en särskild skattemässig värderingsregel. Innebörden skulle vara att man vid beskattningen godtar 97 % av det samlade anskaffningsvärdet även om lagret tagits upp till ett högre värde i bokföringen. Inte heller ett sådant förslag är invändningsfritt. Bl.a. kommer man in på den större frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning. Som tidigare nämnts ingår den frågan i redovisningskommitténs uppdrag.

Den genomgång av olika metoder för att anpassa alternativregeln till den föreslagna ändringen av första stycket som varit möjlig i lagstiftningsärendet visar svårigheterna att finna en alltigenom tillfredsställande lösning. Övervägande skäl talar enligt min mening för att även i fråga om tredje stycket upprätthålla en överensstämmelse mellan redovisning- och beskattningen med den skillnaden att hänsyn tas till lagerreserv.

Det innebär bl.a. att om anskaffningsvärdet för en tillgångspost ligger inom intervallet 90-100 kan varje värde som uppgår till lägst 97 % av något av värdena i detta intervall accepteras vid beskattningen. Självfallet får inte en lagerreserv grundas på ett lägre värde i intervallet än det värde som legat till grund för beräkningen av lägsta värdet i redovisningen. Uppgift om anskaffningsvärdet för varje tillgångspost skall anges i den skattskyldiges inventarieförteckning om denne yrkar att lagret skall värderas enligt alternativregeln (1 § första stycket lagen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen).

I fjärde stycket anges att ett lager av djur i jordbruk och renskötsel inte får tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden eller, om föreskrifter för beräkning av produktionskostnad inte har fastställts, av anskaffningsvärdet eller allmänna saluvärdet. Även vid tillämpning av denna bestämmelse bör ett undantag från avdragsförbudet för lagerreserver göras. I detta fall kan alltså den skattskyldige värdera lagret till exempelvis 100 på tillgångssidan och ta upp en lagerreserv på 15. Det bokförda värdet, 85, bör därvid accepteras vid beskattningen.

Den nuvarande lagervärderingsregeln i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL skall tillämpas första gången vid 1992 års taxering. Enligt min mening bör de föreslagna ändringarna få tillämpas redan vid denna taxering. Inte minst starka praktiska skäl talar för en sådan åtgärd. Jag vill erinra om att de föreslagna ändringarna inte annat än i undantagsfall bör kunna leda till högre skatteuttag för de skattskyldiga. Det kan dock, med hänsyn till de föreslagna reglerna om lagerreserv, inte uteslutas att ett högre skatteuttag kan komma i fråga. Om en skattskyldig yrkar det bör därför nu gällande regler få tillämpas. Ett sådant förfarings-sätt har tillämpats flera gånger tidigare, senast i SFS 1991:1855 (prop. 1991/92:54, SkU9).

De föreslagna ändringarna föranleder en konsekvensändring i lagen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

4 Upprättade lagförslag

Prop. 1991/92:86

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Lagrådets yttrande har inhämtats beträffande förslaget under punkten 1. Lagförslaget under punkten 2 är av sådan beskaffenhet att lagrådets yttrande skulle sakna betydelse.

5 Författningskommentar

5.1 Kommunalsskattelagen

Anvisningar

till 24 §

punkt 1

För att klargöra att vid taxeringen lagerreserver inte beaktas i vidare mån än vad som behövs för att tillämpa punkt 2 tredje och fjärde styckena har en ändring gjorts i anvisningspunktens första stycke. Ändringen har kommenterats i avsnitt 3.

punkt 2

Anvisningspunktens första stycke har ändrats. Enligt förslaget knyts den skatterättsliga lagervärderingsregeln till det värde som den skattskyldige redovisar i räkenskaperna. Härmed avses i princip det värde som anges vid posten för varulager i balansräkningen. Lagret får dock vid beskattningen inte värderas till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Under förutsättning att ett företag har beräknat värdet på sitt lager i enlighet med BFL:s bestämmelser och med beaktande av god redovisningssed skall således värdet godtas vid beskattningen. Skattemyndigheten är självfallet oförhindrad att frångå ett lagervärde som inte beräknats enligt BFL och god redovisningssed.

5.2 Lagen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Ändringen är en konsekvens av ändringarna i KL.

6 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

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

Finansdepartementet

Anhållan om ändring av punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370)

Huvudregeln för lagervärdering framgår av punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Den lyder:

"Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14 § första och andra styckena bokföringslagen (1976:125)."

Vid tillämpning av bokföringslagen skall god redovisningssed iakttas. Vid beräkning av anskaffningsvärdet godtas från civilrättslig synpunkt att anskaffningsvärdet fastställs inom ett visst intervall.

RSV anser att lagrummet anger värderingsprincipen på ett tydligt sätt. Kostnader som civilrättsligt *får* inräknas i anskaffningsvärdet *skall* räknas in i det lägsta skatterättsligt tillåtna värdet.

RSV har tidigare meddelat sin uppfattning i frågan till diverse branschorgan o d (se bilaga 1) (bilagorna uteslutna här). Synpunkter har kommit in (se bilaga 2—4). Man påpekar bl a tillämpningssvårigheter som skulle uppkomma vid en tolkning av huvudregeln för lagervärdering i enlighet med RSVs uppfattning. I tolkningsfrågan menar Industriförbundet m fl (bilaga 2) att det i förarbetena finns vissa uttalanden till stöd för en annan tolkning.

Enligt RSVs uppfattning är emellertid dessa uttalanden av så allmän karaktär att de inte kan ge tillräckligt stöd för en annan tolkning än den som klart framgår av lagtexten.

Effekterna av en sådan tolkning blir emellertid olämpliga, både från civilrättslig och skatterättslig synpunkt. Anknytningen av de skatterättsliga reglerna till de civilrättsliga reglerna innebär, i fråga om värdering av tillgångar, att regler som syftar till att sätta ett "golv" för värderingen (skattereglerna) skall förenas med "tak"-regler (bokföringsreglerna). En sådan sammankoppling fungerar enligt RSVs uppfattning smidigast om skattereglerna utformas så att det värde som åsatts en tillgång efter bokföringslagens principer normalt skall kunna användas vid beskattningen. Skatteregeln bör därför knytas till det högsta av de två

möjliga värdena enligt bokföringslagen: anskaffningsvärdet och det verkliga värdet, och inte till det över huvud taget högsta möjliga värdet enligt bokföringslagens regler. Principerna för åsättande av anskaffningsvärde resp verkligt värde bör därvid inte fixeras i skattelagstiftningen utan följa den värdesättning som görs i bokföringen med iakttagande av god redovisningssed.

RSV förslår att regeln i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL utformas på följande sätt:

Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än anskaffningsvärdet. Om det verkliga värdet är lägre än anskaffningsvärdet får dock tillgången tas upp till lägst detta värde. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).

Alternativt kan regeln utformas enl nedan:

Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta värdet av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad generaldirektör. I det slutliga beslutet har också deltagit skattechefen Bodil Hulgaard, skattekollegorna Sune E Jansson, föredragande, och Birgitta Ekberg Swartling.

Lennart Nilsson

Sune E Jansson

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Anvisningar

till 24 §

2.¹ Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det *högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14 § första och andra styckena bokföringslagen (1976:125).*

2. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det *lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).*

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

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t.ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp till 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

¹Senaste lydelse 1991:411.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp 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 motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som avses i 3 § 7 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1992. Den nya lydelsen av första stycket tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1992-02-24

Närvarande: justitierådet Bengt Rydin, regeringsrådet Stig von Bahr, justitierådet Inger Nyström.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 6 februari 1992 har regeringen på hemställan av statsrådet Wibble beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Förslaget har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Lars Svensson.

Förslaget föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

I remissen föreslås en ändring i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370, KL). I lagrummets nuvarande lydelse föreskrivs att tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) inte får tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt bestämmelserna i 14 § första och andra styckena bokföringslagen (1976:125, BFL). Enligt förslaget får lagret inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde skall därvid ha den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket BFL.

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås enligt 13 § andra stycket BFL utgiften för dess förvärv eller tillverkning. Av 14 § andra stycket BFL framgår att en omsättningstillgångs verkliga värde normalt skall anses motsvara försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Enligt 14 § första stycket BFL gäller som huvudregel att en omsättningstillgång inte får tas upp till högre belopp än det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen (lägsta värdets princip). Något hinder mot att omsättningstillgångar bokförs till ett lägre belopp än vad som följer av lägsta värdets princip föreligger inte. Om ett varulager tas upp till ett sådant lägre värde skall dock enligt 14 § tredje stycket BFL skillnaden tas upp som lagerreserv.

Som anges i remissprotokollet är begreppet anskaffningsvärde i BFL inte entydigt. Vissa utgifter — t.ex. direkta utgifter för arbete och material — skall räknas in i anskaffningsvärdet medan andra utgifter kan, bör eller får räknas in. Som exempel på utgifter som kan men i allmänhet inte brukar beaktas vid lagervärderingen kan nämnas ränteutgifter samt utgifter för forskning och utveckling. I remissen uttalas mot denna bakgrund att anskaffningsvärdet inte går att bestämma till ett exakt belopp. Varje värde som faller inom ett visst intervall kan alltså utgöra ett godtagbart anskaffningsvärde enligt BFL.

Det remitterade lagförslaget innebär, som nämnts i det föregående, att ett varulager i skattehänseende inte får tas upp till lägre värde än vad som följer av lägsta värdets princip. Till skillnad från vad som gäller

enligt lagrummets nuvarande lydelse skall sålunda inte bara det högsta värde som är förenligt med lägsta värdets princip utan varje värde som är förenligt med denna princip godtas vid taxeringen. Om — för att belysa förslaget med ett enkelt sifferexempel — värdet på den skattskyldiges lager beräknat enligt lägsta värdets princip ligger inom intervallet 90-100, måste med tillämpning av lagrummets nu gällande lydelse lagret skattemässigt tas upp till minst 100. Den i remissen föreslagna ändringen innebär att varje värde som uppgår till minst 90 kan accepteras vid taxeringen.

Lagrådet har inget att erinra mot att den värdering av ett varulager som skall ligga till grund för taxeringen baseras på lägsta värdets princip. Enligt lagrådets mening kan emellertid den föreslagna lagtexten ge upphov till vissa tolkningsproblem. Det framstår exempelvis som oklart i vad mån den skattemässiga bedömningen påverkas av det sätt varpå lagret redovisas i den skattskyldiges bokföring. Lagrådet får i denna del anföra följande.

Såsom lagtexten utformats kan den föreslagna värderingsregeln i första stycket av den aktuella anvisningspunkten ges den innebörden att en lagervärdering, som inte medför lägre värde än vad som följer av lägsta värdets princip, obetingat skall godtas vid beskattningen. För att anknyta till det tidigare nämnda exemplet skulle således — oberoende av hur lagret redovisas i bokföringen — varje värde mellan 90 och 100 kunna ligga till grund för taxeringen. En sådan tillämpning är emellertid inte åsyftad. Som framhålls i remissprotokollet är det nämligen nödvändigt att vid tillämpning av den föreslagna värderingsregeln beakta innehållet i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL. Av intresse i detta sammanhang är främst första meningen i nämnda stycket vari föreskrivs att för "skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt."

Olika uppfattningar kan anföras rörande räckvidden hos den citerade bestämmelsen. Lagrådet kan dock för sin del ansluta sig till den i remissen angivna tolkningen enligt vilken den skattskyldiges bokföring i princip är utgångspunkten även vid tillämpning av punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL. Med detta synsätt blir innebörden av det remitterade förslaget att det värde varmed varulagret tagits upp i bokföringen skall vara avgörande för taxeringen så länge värdet inte understiger en värdering i enlighet med lägsta värdets princip. Varje värde mellan 90 och 100 som den skattskyldige i det nyssnämnda exemplet redovisar i sin bokföring kan alltså också ligga till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen. Det är däremot inte tillåtet att ta upp lagret till 100 i bokföringen men till ett lägre belopp vid taxeringen.

Så långt synes lagförslagets rätta innebörd kunna fastställas med rimlig säkerhet. En mer svårlöst fråga uppkommer dock om den skattskyldige väljer att redovisa skillnaden mellan det absolut högsta värdet på lagret som är förenligt med lägsta värdets princip (i exemplet 100) och motsvarande lägsta värde (i exemplet 90) som en lagerreserv. I ett sådant fall måste ställning tas till om beskattningen skall baseras på den

skattskyldiges egentliga värdering av lagret (100) eller på det värde varmed lagret faktiskt tagits upp i bokföringen (90).

Det remitterade lagförslaget synes närmast kunna uppfattas så att det i räkenskaperna angivna anskaffningsvärdet (verkliga värdet) skall utgöra utgångspunkt för beskattningen. Den minskning av det bokförda värdet som beror på avsättning till lagerreserv synes alltså sakna betydelse i skattehänseende. Huruvida lagtexten varit avsedd att tolkas på detta sätt kan inte utläsas av remissprotokollet. Det ankommer inte på lagrådet att uttala sig om lämpligheten av att vid den skattemässiga lagervärderingen medge avdrag för avsättningar till lagerreserv av nu aktuellt slag. Befaras kan dock att en sådan avdragsrätt kommer att vålla problem i det praktiska taxeringsarbetet. Med hänsyn till lagervärderingsreglernas stora ekonomiska betydelse är det angeläget att nu berörda frågor klarläggs under lagstiftningsärendets fortsatta handläggning.

Lagrådet vill till sist anmärka att den lösning som väljs vad gäller hänsynstagande till eventuell lagerreserv vid tillämpning av den föreslagna värderingsregeln i första stycket kan få betydelse vid tillämpning av anvisningspunktens tredje stycke. Enligt tredje stycket får — utan hinder av vad som sägs i första stycket — annat varulager än bl.a. fastigheter och värdepapper tas upp till lägst 97 procent av lagrets samlade anskaffningsvärde. Även här uppkommer frågan om en skattemässig nedvärdering till 97 procent av anskaffningsvärdet förutsätter att en motsvarande nedvärdering görs i bokföringen. Kan med andra ord lagret värderas till 100 i räkenskaperna (ingen lagerreserv) samtidigt som den skattemässiga inkomstberäkningen med stöd av tredje stycket grundas på värdet 97? Anses första stycket ge utrymme för avdragsgill avsättning till lagerreserv med belopp motsvarande skillnaden mellan maximivärdet och minimivärdet på lagret enligt lägsta värdets princip (jfr ovan), måste ställning vidare tas till om avdraget på grund av avsättningen till lagerreserv begränsar utrymmet för tillämpning av 97-procentregeln. Med de i exemplet givna förutsättningarna är frågan alltså om avdrag först kan medges för avsättning till lagerreserv med 10 och därefter under åberopande av 97-procentregeln med ytterligare (3 % av 90 =) 2,7. Även på denna punkt är ett klarläggande önskvärt.