

Lovforslag nr. L 28. Fremsat den 4. oktober 1990 af Jens Thoft (SF), Jes Lunde (SF), Rahbæk Møller (SF), Bjørn Poulsen (SF) og Ebba Strange (SF)

## Forslag

til

# Lov om ændring af lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v.

(Varelagernedskrivninger og igangværende arbejder)

### § 1

I lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 564 af 21. august 1987, foretages følgende ændringer:

1. Lovens titel affattes således:

»**Lov om skattemæssig opgørelse af varelagre og igangværende arbejder m.v.**«

2. I § 1 affattes *stk. 4* således:

»*Stk. 4.* I det beløb, der er opgjort efter bestemmelserne i *stk. 1-3*, kan der foretages et nedslag på indtil 30 pct., jf. dog *stk. 5*.«

3. I § 1 indsættes efter *stk. 4* som nyt stykke:

»*Stk. 5.* For virksomheder omfattet af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskat) kan der i det beløb, der er opgjort efter bestemmelserne i *stk. 1-3*, i indkomstårene 1991-1996 foretages et nedslag, som højst kan udgøre følgende procentdel:

1991 .....	25 pct.
1992 .....	20 pct.
1993 .....	15 pct.
1994 .....	10 pct.
1995 .....	5 pct.
1996 og fremover .....	0 pct.«

*Stk. 5* bliver herefter *stk. 6*.

4. I § 1, *stk. 5*, der bliver *stk. 6*, indsættes som 2. pkt.:

»Virksomheder, der skal afregne punktafgifter for deres varer eller produktion, kan ikke gøre disse afgifter – herunder lagre af ikke anvendte banderoler og lign. – til genstand for skattemæssigt nedslag efter *stk. 4* og *5*, medmindre afgiftspligten er indtrådt og afgiften betalt inden indkomstårets afslutning og afgiften samtidig ikke kan refunderes hos toldvæsenet, såfremt varerne viser sig usælgelige eller går tabt.«

5. Efter § 2 indsættes som ny paragraf:

»§ 2 a. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og formue skal næringsdrivende personer, dødsboer, selskaber og foreninger opgøre deres igangværende arbejder på grundlag af udgifter til arbejdsløn, materialer, underentreprenører og lign. udgifter, der er direkte forbundet med det enkelte arbejde. Den skattepligtige kan medregne andel i generalomkostninger og medregne en acontofortjeneste ved opgørelsen af værdien af igangværende arbejder. Det én gang valgte princip kan kun ændres efter tilladelse fra ligningsrådet, når det under hensyn til virksomhedens forhold skønnes rimeligt.«

### § 2

Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende og har virkning fra og med indkomståret 1991.

## Bemærkninger til lovforslaget

### *Almindelige bemærkninger*

Lovforslaget er en ajourført genfremsættelse af det i folketingsåret 1989-90 fremsatte lovforslag nr. L 59, se Folketingstidende, forhandlingerne sp. 1072, 2359, 7825 og 8063, samt tillæg A sp. 1519 og tillæg B sp. 583, idet dog de ved 2. behandling vedtagne ændringsforslag er indarbejdet.

### *Varelagernedskrivningen aftrappes over 6 år for selskaber*

Efter gældende regler kan erhvervsdrivende, selskaber m.v. nedskrive på værdien af varelagre m.v. med indtil 30 pct. af den opgjorte værdi. Det nedskrevne beløb skal herefter tages til indtægt i det efterfølgende indkomstår, hvor man til gengæld kan nedskrive på den opgjorte ultimoværdi af det nye varelager.

På denne måde åbner varelagernedskrivningerne mulighed for permanent skatteudskydelse, som andrager meget store beløb.

### *Merprovenu på 12 mia. kr. plus renter*

Hvor store beløb der rent faktisk er tale om, har det ifølge skatteministeren ikke været muligt at beregne med nogen særlig nøjagtighed. Man ved rent faktisk ikke, hvor stort et erhvervstilskud skatteudskydelsen fra reglerne om varelagernedskrivninger betyder.

Så meget desto mere tåbeligt er det at fastholde dette skattemæssige tagselvord, som kan sikre en permanent skatteudskydelse.

Det er forslagsstillernes skøn, at skatteværdien af skatteudskydelsen andrager mindst 15 mia. kr., hvoraf de 12 mia. kr. antages at hidrøre fra de virksomheder, der er omfattet af forslaget, idet bemærkes, at privatejede virksomheder ikke omfattes af forslaget i dets nuværende udformning. De 12 mia. kr. er således merprovenuet over de 6 år, aftrapningen varer, hvortil kommer en hertil svarende rentegevinst.

### *Næppe nogen personalebesparelse som antaget af ministeren*

59 Fremsatte lovforslag (undt. finans- og tillægsbev.lovforslag)

Forslaget vil ifølge Skatteministeriets »Oplæg til debat om en forenklingsspakke II« af 30. juli 1990, jf. Skatteudvalget, 1989-90, alm. del - bilag 295, dateret 28. august 1990, medføre en ressourcebesparelse for stat og kommune på i alt 55 årsværk. Denne vurdering anser forslagsstillerne for helt uden jordforbindelse.

For det første er kontrollen med varelagernedskrivningerne foregået maskinelt for de privatejede virksomheders vedkommende, for det andet har der ikke nogetsteds i landet været sat særlige ressourcer ind på at kontrollere, at varelagernedskrivningerne er korrekt tilbageført i det efterfølgende indkomstår. Den direkte besparelse må derfor antages at være så ringe, at den ikke kan måles i blot ét årsværk.

For det tredje vil en afskaffelse af denne særdeles favorable måde at skaffe sig skatteudskydelse på uden tvivl betyde større behov for kontrol med varelagerets værdi, idet det vil være fristende at »kompensere« for aftrapningen af nedskrivningsretten ved en hertil svarende urigtig lav værdiansættelse af varelageret. Det må også realistisk forventes, at skatteyderne via andre forsøg på »skattemæssig opfindsomhed« vil søge fortsat at undgå at betale skat. Disse forhold betyder, at forslaget må antages at medføre behov for tilførsel af visse kontrolressourcer.

Forslagsstillerne deler derfor ikke ministeriets forventning om, at vedtagelse af forslaget vil kunne spare ressourcer overhovedet.

### *2. verdenskrig aldrig afsluttet for erhvervslivet*

Reglerne for nedskrivning af varelagre blev indført under 2. verdenskrig. Begrundelsen var dengang, at de erhvervsdrivende måtte forny deres varelagre til priser, som lå betydeligt over det normale, og som i kvalitet var langt ringere end normalt. Det var derfor til at forudsige, at når krigen engang ophørte og varelagerforsyningen atter blev normal, ville disse varelagre være vanskelige at realisere med normal avance. Denne prisrisiko, som erhvervslivet på grund af krigen måtte pådrage sig, blev kompenseret gennem adgangen til at foretage skattemæssige nedskrivninger på varelagre.

Mens nedskrivningsreglerne dengang var særdeles velbegrundede, er tiden for længst løbet fra ordningen, som heller ikke kendes i andre af de lande, vi handler mest med, herunder EF. Varelagernedskrivningsreglerne er i dag udelukkende en statssubventionering af erhvervslivet ved hjælp af den gennem nedskrivningen opnåede skattecredit.

Eller som det beskedent udtrykkes i et skatteministerielt svar: »Regeringen er enig i, at reglerne for varelagernedskrivning har mistet deres oprindelige funktion. Regelsættet blev indført i efterkrigstiden, hvor der var knaphed på varer, og hvor stærkt svingende priser kunne virke hæmmende på lageropbygningen.« Der henvises til Skatteudvalget, L 59 – bilag 7, dateret 29. januar 1990.

I en økonomi, hvor priserne stiger og de handlende opmærker priserne på bestående varer i takt hermed, og hvor varelagrene i øvrigt i forvejen opgøres til en værdi, der ligger langt under fremstillings- eller anskaffelsesprisen, savner nedskrivningsreglerne enhver saglig begrundelse. Derfor foreslås reglerne fra 2. verdenskrig nu ophævet med en aftrapningsordning over 6 år med 5 procentpoint om året.

#### *Varelagrenes værdi opgøres helt legalt langt under kostpris*

I dag kompenseres erhvervslivets prisrisiko for bestående varelagre gennem meget gunstige regler for varelagrenes værdiansættelse.

Formelt fastsættes varelagerets værdi ifølge lovbekendtgørelse nr. 564 af 21. august 1987 på grundlag af:

1. Dagsprisen (genanskaffelsesprisen) ved regnskabsårets slutning.
2. Indkøbsprisen med tillæg af fragt, told og lignende (fakturaprisen) eller
3. Fremstillingsprisen, såfremt varen er fremstillet i egen virksomhed.

Og det lyder jo godt nok.

Men ifølge ligningsvejledningen kan den således opgjorte pris reduceres, såfremt varen er ukurant. En vares ukurans kan skyldes, at varen er beskadiget eller defekt. Men ukurans kan også have tekniske eller økonomiske årsager. Dette kan hidrøre fra ændrede fabrikationsmetoder, ændrede markeds- eller efterspørgselsforhold, fejlslagne indkøbsdispositioner, nye produkter m.v.

Varer, som på grund af ovenstående kan betegnes som teknisk eller økonomisk ukurante, værdiansættes til følgende procenter af den værdi, varen er optaget til ved regnskabsårets begyndelse, eller den lavere værdi, hvortil varen kan optages efter varelagerloven, såfremt omsætningshastigheden er faldet væsentligt i

forhold til den normale omsætningshastighed for den pågældende vare:

1. år: 50 pct.
2. år: 25 pct.
3. år og senere: varen ansættes til 0,00 kr.

Ansættelsen af varelagerværdien er således i høj grad beroende på et skøn, som ligningsmyndigheden er uden de store muligheder for at kunne kontrollere rigtigheden af.

Det kan således fastslås, at varelagerværdien i praksis kan ansættes netop under hensyn til den type tab, som varelagernedskrivningerne skulle kompensere for.

#### *Ligestilling betyder, at privatejede virksomheder går fri*

Lovforslaget forudsætter, at begrænsningen for varelagernedskrivningerne i første omgang indføres for den gruppe aktieselskaber, der ved lovændringen den 28. december 1989 fik nedsat selskabsskatteprocenten fra 50 til 40. Baggrunden er, at der med denne nedsættelse blev skabt en særdeles u hensigtsmæssig skattemæssig forskelsbehandling mellem selskaber og personligt ejede virksomheder, som den netop indførte virksomhedsordning i skattereformen havde haft til formål at fjerne. Det forudsættes også, at såfremt virksomhedsskatten bringes på linje med selskabsskatten, så igangsættes en aftrapning over 5 år for disse.

#### *Banderoler m.v. fjernes fra afskrivningsgrundlaget*

Lovforslaget ophæver endvidere den tvivlsomme fortolkning af varelagernedskrivningsreglerne, hvor efter banderoler betragtes som en slags hjælpevarer, der kan medtages ved opgørelsen af varelageret og indgå i nedskrivningsgrundlaget.

#### *Igangværende arbejder for liberale erhverv skal medregnes*

Lovforslaget lovfæster endvidere den hidtidige praksis for opgørelse af igangværende arbejder med den væsentlige forskel til nuværende praksis, at liberale erhverv, f.eks. advokater og revisorer, også forpligtes til at medregne værdien af igangværende arbejder. Uvist af hvilken årsag har en række liberale erhverv aldrig været omfattet af pligten til at medregne værdien af igangværende arbejder ved opgørelse af indkomst og formue. Med forslaget sikres en ligestilling.

Forslagsstillerne ønsker med dette lovforslag at ophæve en række af de særlige og ubegrundede skat- tebegunstigelser, erhvervslivet har. Der er samtidig

tale om en tilnærmelse til den lovgivning, der kendes i EF.

Skal erhvervslivet have støtte, bør denne målrettes i stedet for gennem det store tagselvord, som reglerne for varelagernedskrivninger og igangværende arbejder for liberale erhverv indebærer.

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser*

*Til § 1*

Til nr. 1

Da loven også kommer til at omfatte igangværende arbejder, foreslås dette optaget i løvteksten.

Til nr. 2

Varelagernedskrivningsprocenten fastholdes for virksomheder, der typisk er personligt ejede.

Til nr. 3

I nr. 3 bestemmes, at virksomheder, der er omfattet af selskabsskatteoven og derfor kun betaler 40 pct. i skat, skal aftrappe varelagernedskrivningerne med 5 pct. om året begyndende for indkomståret 1991. Såfremt inflationen udgør 5 pct. årligt, vil inflationen neutralisere aftrappingen, indtil vi når 1996.

Til nr. 4

Skatteministeren har til Folketingets Skatteudvalg oplyst, at han betragter banderoler som »en slags hjælpevarer, der kan medtages ved opgørelsen af varelageret og gøres til genstand for varelagernedskrivning«. Forslagsstillerne mener, at det er helt urimeligt, at virksomheder, som opkræver punktafgifter, kan gøre disse til genstand for nedskrivning. Nogen pris- eller kurantrisiko foreligger ikke i disse tilfælde. Det gælder således inden for tobaks-, parfume- og øl-, vin- og spiritusindustrien og for importørerne. Der er her tale om endog meget store beløb, som på denne måde undrages beskatning. For at sidestille fremstillingsindustrien og importører med detailhandelen foreslås, at kun punktafgifter kan indregnes i varelagerets værdi, såfremt afgiftspligten er indtrådt og afgiften er betalt, og såfremt afgiften ikke senere vil kunne refunderes, hvis varerne efterfølgende viser sig usælgelige eller går tabt.

I øvrigt mener forslagsstillerne, at ministerens fortolkning af nedskrivningsreglerne for banderoler m.v. er særdeles tvivlsom. Statens Ligningsdirektorat traf således i 1970 en afgørelse (H 12.007), hvori man konkluderer, at de ikke berigtigede afgifter ikke kan indgå i opgørelsen af den skattemæssige værdi af varelagre, hvorpå nedskrivning kan foretages. Til trods for, at der ikke har været foretaget nogen lovændring

sidens da, har ministeren helt arbitrært ændret fortolkningen.

Da det er urimeligt, at der kan nedskrives på disse banderoler, har forslagsstillerne ikke ønsket nogen aftrappingsordning, men derimod et omgående stop.

I nugældende lovs § 1, stk. 5, hedder det: »Nedskrivninger efter stk. 4 (på indtil 30 pct.) kan foretages af lagre af varer, råstoffer, hel- eller halvferdige produkter, emballage samt hjælpevarer i produktionsvirksomheder, herunder brændsel, der hører til virksomheden, ved regnskabsårets slutning.«

Når man betænker nedskrivningsreglernes historiske oprindelse, er det helt uforståeligt, at skatteministeren kan fortolke teksten således, at den omfatter f.eks. banderoler til punktafgifter som »hjelpestoffer«. Dette har aldrig været lovgivernes hensigt.

Det bør også bemærkes, at afgiftsregistrerede virksomheder end ikke har risikoen for tab ved indbrud, brand, eller hvis varerne på anden måde går tabt, idet de mod dokumentation kan få afgiftsfritagelse for sådanne varer, der måtte blive ødelagt i virksomheden (en undtagelse gælder dog tobaksvarer).

Folketingets Skatteudvalg har fra såvel Århus Kommunes ligningskommission som fra Helsingør Kommunes ligningskommission fået henvendelser, der påpeger det urimelige i, at banderoler kan medtages i varelagernedskrivningsgrundlaget, og er blevet opfordret til at ændre på dette forhold.

Til nr. 5

Det er fast praksis, at f.eks. bygningsbranchen skal medregne igangværende arbejder ved opgørelse af den skattepligtige indkomst og formue. Det er ligeledes fast praksis, at der ikke kan foretages varelagernedskrivninger herpå.

En række liberale erhverv har imidlertid ikke været forpligtet hertil, men har frit kunnet vælge at medregne igangværende arbejder under forudsætning af, at den én gang valgte fremgangsmåde følges fremover.

Denne helt ubegrundede privilegering af f.eks. revisorer og advokater foreslås ophævet. Disse grupper har typisk kunnet udskyde skatten af 10-15 pct. af årsindkomsten til efterfølgende skatteår, fordi løn og omkostninger har kunnet fratrækkes omgående, mens indtægten kunne udskydes til efterfølgende indkomstår. Denne praksis har skabt en klar asymmetri i den skattemæssige behandling af disse honorarer, idet klienten ikke har været berørt af denne skatteudskydelse. Ifølge årsregnskabslovens bestemmelser skal regnskabet opgøres, så det giver et retvisende billede bl.a. under hensyntagen til tilstedeværende forpligtelser, herunder naturligvis det arbejde, revisor og advokat har foretaget inden regnskabsårets udgang. Men ikke nok med det. Indkomstopgø-

relsen belastes også af de udgifter, der umiddelbart kan henføres til indkomståret, uanset om arbejdet er foretaget efter indkomstårets afslutning.

Med lovforslaget ophæves de grelleste dele af denne asymmetri, ligesom der sker en ligestilling mellem bygningshåndværkere, entreprenører, arkitekter, ingeniører, som har skullet medregne værdien af igangværende arbejder, og advokater, revisorer og andre liberale erhverv, som har været fritaget herfor.

I den udstrækning ejendomsmæglere, læger, fysioterapeuter, psykologer m.v. har igangværende arbejder, vil disse med forslaget også blive inddraget. Igangværende arbejder for disse grupper må dog antages at spille en helt ubetydelig rolle.

De allerede kendte metoder for opgørelse af værdien af igangværende arbejder, som de f.eks. er udtrykt i ligningsvejledningen, følges. Blot inddrages alle skattepligtige med igangværende arbejder i forpligtelsen til at indregne værdien heraf ved opgørelse af indkomst og formue.

Der foreslås heller ikke nogen overgangsordning for de nye grupper, som skal opgøre igangværende arbejder. Advokater og revisorer har på grund af skattereform og kartoffelkur haft meget betydelige merindtægter i de senere år.

#### *Til § 2*

Loven har virkning fra og med indkomståret 1991.

*I dette bilag er (med mindre skrift)  
indsat den gældende formulering af de bestemmelser,  
der berøres af lovforslaget*

### § 1

I lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 564 af 21. august 1987, foretages følgende ændringer:

1. Lovens titel affattes således:

»**Lov om skattemæssig opgørelse af varelagre og igangværende arbejde m.v.**«

2. I § 1 affattes *stk. 4* således:

»*Stk. 4.* I det beløb, der er opgjort efter bestemmelserne i *stk. 1-3*, kan der foretages et nedslag på indtil 30 pct., jf. dog *stk. 5*.«

3. I § 1 indsættes efter *stk. 4* som nyt stykke:

»*Stk. 5.* For virksomheder omfattet af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskat) kan der i det beløb, der er opgjort efter bestemmelserne i *stk. 1-3*, i indkomstårene 1991-1996 foretages et nedslag, som højst kan udgøre følgende procentdel:

1991 .....	25 pct.
1992 .....	20 pct.
1993 .....	15 pct.
1994 .....	10 pct.
1995 .....	5 pct.
1996 og fremover .....	0 pct. «

*Stk. 5* bliver herefter *stk. 6*.

4. I § 1, *stk. 5*, der bliver *stk. 6*, indsættes som 2. pkt.:

»Virksomheder, der skal afregne punktafgifter for deres varer eller produktion, kan ikke gøre disse afgifter – herunder lagre af ikke anvendte banderoler og lign. – til genstand for skattemæssigt nedslag efter *stk. 4* og *5*, medmindre afgiftspligten er indtrådt og afgiften betalt inden indkomstårets afslutning og afgiften

samtidig ikke kan refunderes hos toldvæsenet, såfremt varerne viser sig usælgelige eller går tabt.«

§ 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og formue kan næringsdrivende personer, dødsboer samt selskaber og foreninger vælge at opgøre deres varelagre på grundlag af:

1. dagsprisen ved regnskabsårets slutning eller
2. indkøbsprisen med tillæg af fragt, told og lignende (faktura prisen) eller
3. fremstillingsprisen, såfremt varen er fremstillet i egen virksomhed.

*Stk. 2.* Ved opgørelsen af varelagerets værdi i henhold til *stk. 1* kan den skattepligtige ikke medregne afgift, der ved opgørelsen af hans afgifts tilsvare efter loven om almindelig omsætningsafgift kan fradrages som indgående afgift.

*Stk. 3.* Den skattepligtige kan for hver enkelt varegruppe inden for varelageret vælge frit mellem de i *stk. 1* nævnte opgørelsesmåder.

*Stk. 4.* I det beløb, der er opgjort efter bestemmelserne i *stk. 1-3*, kan der foretages et nedslag på indtil 30 pct.

*Stk. 5.* Nedskrivning efter *stk. 4* kan foretages for de lagre af varer, råstoffer, hel- eller halvfærdige produkter, emballage samt hjælpevarer i produktionsvirksomheder, herunder brændsel, der hører til virksomheden, ved regnskabsårets slutning.

5. Efter § 2 indsættes som ny paragraf:

»§ 2 a. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og formue skal næringsdrivende personer, dødsboer samt selskaber og foreninger

opgøre deres igangværende arbejder på grundlag af udgifter til arbejds løn, materialer, underentreprenører og lign. udgifter, der er direkte forbundet med det enkelte arbejde. Den skattepligtige kan medregne andel i generalomkostninger og medregne en acontofortjeneste ved

opgørelsen af værdien af igangværende arbejder. Det én gang valgte princip kan kun ændres efter tilladelse fra ligningsrådet, når det under hensyn til virksomhedens forhold skønnes rimeligt.«