

Om nedskrivning av varulager

Av bankdirektör Ulf Fredholm

RR har avgjort ett antal mål som avser nedskrivning av varulager anskaffat inför bokslutet, s. k. bokslutspartier (RÅ 1972 ref. 44 och notiserna 1049—1051, 1053—1058). Det kan därför vara av intresse att närmare gå in på frågan om vad som kan inräknas i en rörelseidkares varulager och som därför kan bli föremål för nedskrivning.

Kontraherade tillgångar

Först må framhållas att kontraherade tillgångar inte får nedskrivas enligt de regler som gäller varulager. Nedskrivningen kan godkännas bara om det visas att inköpspriset för motsvarande tillgångar på balansdagen understiger det kontraherade priset, anv. 1 till 41 § KL 12:e stycket. Frågan om gränsdragningen mellan kontraherade tillgångar och levererade belyses av ett par uttalanden av dåvarande riksskattenämnden (se Meddelanden från riksskattenämnden ser. I år 1962: 3: 2 och 1964: 2: 5).

I det förstnämnda uttalade riksskattenämnden att till inneliggande varulager bör bara räknas sådana partier som senast på balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning ävensom partier som senast på balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. I det sistnämnda uttalandet finns en närmare precisering av vad som avses med ”varupartier som omhändertagits av tredje man för köparens räkning”. Av de tre exempel som anges i detta uttalande återges här bara ett:

”Ett företag som tillverkar elektrisk material inköper koppar i tackor eller s. k. wirebars. Materialet faktureras direkt på köparen men levereras till av köparen anvisat företag som legobearbetar materialet, i detta fall genom dragnings till tråd. På köparens balansdag finnes avsevärda kvantiteter råvara hos legoföretaget. På grund av materialets karaktär av stapelvara kan det antagas att legoarbetaren icke har den främmande råvaran avskild från eget förråd av liknande råvara. Civilrättsligt skulle det måhända därför vid legoarbetarnas obestånd uppkomma problem huruvida köparen har en fordringsrätt att bevaka eller kan göra anspråk på att utfå sitt varuparti. För att komplicera problemet ytterligare kan det antagas att varan är under bearbetning och alltså undergått viss förändring.”

Enligt nämndens mening medförde inte den omständigheten att legoföretaget nedlade vissa kostnader på varorna att dessa blev varor i legoföretaget rörelse. De skulle betraktas som varor i köparens rörelse.

Äldre praxis

Frågan om nedskrivning av varulager anskaffat inför ett bokslut har varit föremål för prövning i några fall. I RÅ 1966: 1409 hade ett bolag, AB Stockholms Kola-fabrik, inköpt dels 81 ton normalglykos och dels 42,5 ton sötmandel och 10 ton hassel-

nötskärnor. Glykospartiet köptes enligt faktura 1960-11-28 med leverans efter hand 1961. Vid bokslutet 1960-12-31 hade glykospartiet inte förvarats avskilt från annat leverantören tillhörigt gods. Mandeln och hasselnötskärnorna hade importerats under hösten 1960 och i bokslutet upptagits till fakturavärdet kr 263.590. Genom nedskrivning med 60 % därpå hade vinsten minskats. Varorna hade därefter under tiden 1961-01-23—1961-02-18 sålts till ett närstående bolag som drev grosshandel med kolonialvaror. RR fann att glykospartiet inte vid beskattningsårets utgång blivit omhändertaget på ett sådant sätt att det kunde anses ha ingått i bolagets varulager. När det däremot gällde mandeln och hasselnötskärnorna fann RR omständigheterna inte utgöra tillräcklig grund för att förvägra bolaget rätt att tillgodoföra sig nedskrivning av dessas värden. Samma principer som i det nämnda fallet tillämpades också i RÅ 1966: 1410 och 1968: 1149. Jämför även RÅ 1962: 1430. Enligt det ansågs ett bilförsäljningsföretag, som sålde bilar i kommission för GM inte ha rätt att vid beräkning av varulagernedskrivning inräkna värdet av konsignationslagret. Av dessa fall och av riksskattenämndens tidigare angivna anvisningar kan man dra slutsatsen att avgörande för nedskrivningsrätten är att den skattskyldige är civilrättslig ägare av varan.

RR:s senaste utslag

Som redan framgår av inledningen var det flera mål som prövades samtidigt. De kan indelas i två grupper. I den ena återfinns ett större bolag vars besvär bifallits och i den andra gruppen ett flertal mindre bolag m. fl. som alla fick avslag på sina besvär. Innan jag går närmare in på RR:s domar måste jag upplysa om följande förhållande. Den primära anledningen till anskaffandet av bokslutspartierna var alltså att den skattskyldige önskade erhålla avdrag för nedskrivning av varulager för att därigenom minska vinsten i företaget. I samtliga fall har själva varan, som utgjorts av silver, tenn, koppar etc., befunnit sig i ett lagerhus. Den skattskyldige har innehaft ett lagerbevis eller warrent. Civilrättsligt anses lagerbeviset representera varan. Den som innehar beviset har rätt att utfå varan från lagerhuset. Självklart är det bara originalbeviset som representerar varan. I och för sig medför förfarandet inte annat resultat än att företaget skjuter en skatteskuld framför sig. När partiet påföljande år säljs uppkommer givetvis en vinst. Denna kan sedan skjutas över till följande år genom anskaffande av ett nytt varuparti.

I några av utslagen inleder RR sin dom med följande:

”KL:s bestämmelser om värdering av varulager syftar bl. a. till att möjliggöra för rörelseidkare att i viss omfattning efter eget skön uppskjuta beskattningen av vinstmedel för återinvestering i rörelsen. Det förhållandet att en företagare anskaffat ett varuparti i syfte att genom nedskrivning av anskaffningsvärdet åstadkomma en jämnare inkomstfördelning mellan olika beskattningsår bör i och för sig icke föranleda att partiet ej betraktas såsom varulager i rörelsen.”

Därefter skiljer sig de båda grupperna åt. När det gällde det större bolaget var det ostridigt att partiet (silver) av bolaget förvärvats och till fulla betalats i december 1968 och att de lagerbevis, som representerade partiet, vid årsskiftet 1968/69 för-

varades hos bolaget. Med hänsyn härtill samt till arten och omfattningen av bolagets verksamhet — handel med bränsle, kemikalier och metaller och omsättning ca 197 mkr — kunde den omständigheten att man redan före bokslutsdagen träffat avtal om försäljning inte utgöra grund för att vägra bolaget rätt att inräkna partiet i sitt lager. Värdet härav godtogs som grund för nedskrivning. Det kan inskjutas att det större bolaget bara gjort en affär av detta slag. Silverpartiets anskaffningsvärde uppgick till ca 3,7 mkr. Försäljning med leverans och likvid skedde 1969-01-07.

När det däremot gällde gruppen av mindre bolag m. fl. ansåg regeringsrätten åtskilliga omständigheter föreligga på grund av vilka det kunde sättas ifråga om de skattskyldiga varit berättigade till nedskrivning av ifrågavarande varupartier. Först kan påpekas att de till denna grupp hörande skattskyldiga upprepat transaktionerna inför flera bokslut. Nedan följer en summering av omständigheterna hämtade från utslaget RÅ 1972: 1054. Flertalet av dessa omständigheter förekommer genomgående i samtliga fall.

Till en början framhöll RR att inköpen, i synnerhet de som skedde åren 1967 och 1968 (taxering 1968 och 1969), avsett mycket höga belopp i förhållande till bolagets verksamhet i övrigt. Inköpspriset för dessa år uppgick till 3,7 resp. 4,7 mkr. Den deklarerade omsättningen var 5,5 resp. 3,3 mkr. Vid beräkningen av omsättningen har bortsetts från försäljningen av det under näst föregående år inköpta partiet. Vidare har de företag som sålt varupartierna till den skattskyldige mycket kort tid efter balansdagen återköpt partiet eller medverkat vid dess försäljning. Betalning har formellt skett med check. Emellertid har betalning skett först efter det att den skattskyldige vidare sålt partierna och inte förrän resp. köpare betalt. De få företag som uppträtt som säljare resp. köpare har medverkat i liknande transaktioner också med andra rörelseidkare i metallbranschen. Ibland har uttryckligt förbehåll träffats om återtagande av de försålda varupartierna efter bokslutsdagen till bestämt pris, understigande inköpspriset. Överhuvud har försäljningspriserna legat i nära anslutning till inköpspriserna oaktat det börsnoterade priset ändrats. Regelmässigt har transaktionerna medfört förlust för köparen. De här redovisade och ”övriga” omständigheter i målet gav enligt RR vid handen att den reella innebörden av transaktionen inte var ett varuköp för den skattskyldiges rörelse. I stället innebar det ett förfarande varigenom den skattskyldige mot viss ersättning tillförsäkrat sig tillgång över bokslutet till sådana handlingar som man bedömt vara erforderliga för att kunna göra gällande rätt till nedskrivning med visst önskat belopp. Varupartierna kunde sålunda inte anses som lager i bolagets rörelse.

Den skattskyldige har även inför senare bokslut inköpt metallpartier. Vid 1971 års taxering skedde den förändringen i förfarandet att partiet betalades före bokslutsdagen. Medel härför erhöles genom upptagande av lån i en bank. Lagerbevisen innehades av banken som säkerhet för det lämnade lånet. Vidare hade partiet köpts och sålts till gällande börspris. Taxeringsintendenten tillstyrkte bifall till bolaget besvär i kammarrätten. Han tillade emellertid bl. a. följande i sitt yttrande över bolagets besvär:

”Den situation som uppkommer, om den ståndpunkt jag nu hävdar skulle godtas, är självklart inte tillfredsställande i materiellt hänseende. Bolaget har genom sitt agerande på ett sätt som kan betecknas som övertydligt visat de svagheter som vidlåder det i många sammanhang prisade svenska systemet med generösa regler för av- och nedskrivning i kombination med höga skattesatser. Detta är emellertid en fråga för lagstiftaren.”

Genom utslag 1973-11-05 biföll kammarrätten i Stockholm besvären.

RR:s skrivning ger vid handen att anledningen till varuköpet i och för sig inte är av betydelse för nedskrivningsrätten. Kammarrätten däremot var av annan åsikt. I några av sina domar har kammarrätten uttalat att bestämmelsen i p 1, 1:a stycket av anv. till 41 § KL angående nedskrivning av värde av inneliggande lager i rörelse inte kan avse annat än varor avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelsen och därför varor anskaffade för att förvärva den inkomst till vilken bedrivandet av rörelsen syftat. Den medgivna nedskrivningsrätten kunde därför — enligt kammarrätten — inte anses såsom någon särskild rätt för rörelseidkare att göra avdrag för kostnader utanför rörelsen och som dessutom tjänade annat ändamål än att bidra till förvärv av inkomster i rörelsen. Mot kammarrättens motivering kan invändas att önskemål om konsolidering av ett företag bör vara ett motiv som kan accepteras för varuinköpen.

Det kan konstateras att RR genom dessa utslag dragit en knivskarp gräns mellan varupartier vars värde får medräknas vid beräkning av nedskrivningens storlek och andra partier.

Utgången i de här refererade målen har vissa likheter med regeringsrättens dom i RÅ 1964: 1297.

I det fallet hade en skattskyldig under flera år i rad vid varje års slut till en bankirfirma överlåtit viss aktiepost, som innehåfts under minst fem år, samt därefter, sedan firman lyft den på beskattningsåret belöpande utdelningen, genast återköpt aktieposten till lägre kurs. Den regelbundenhet varmed ifrågavarande transaktioner ägt rum, i förening med omständigheterna i övrigt ansågs utvisa, att uttryckliga eller underförstådda överenskommelser om återköp förelagat. Transaktionernas huvudsakliga syfte ansågs därför ha varit att firman mot viss ersättning skulle i den skattskyldiges ställe uppbära den på aktierna belöpande utdelningen, och anledning ansågs inte föreligga till antagande, att de fyllt någon uppgift därutöver. Vid sådant förhållande ansågs försäljningarna och återköpen inte kunna betraktas annorlunda än som skentransaktioner. Utdelningen på aktierna förklarades därför böra upptagas som inkomst av kapital för den skattskyldige.

Naturligtvis föreligger stora skiljaktigheter i förhållande till målen om bokslutspartierna. I det senast nämnda fallet hade den skattskyldige försökt transformera en kapitalinkomst till realisationsvinst, vilken i praktiken inte alls blev beskattad. På den tiden inträdde inte beskattning vid försäljning av aktier innehavda 5 år eller mer. Den skattskyldige skulle sålunda ha gjort en definitiv skattevinst. När det gäller de fall som nu varit föremål för prövning har som tidigare nämnts någon definitiv skattevinst inte gjorts. Det är också samma förvärvskälla som har varit aktuell, nämligen inkomst av rörelse.

Åtal för falskdeklaration

Några av de skattskyldiga som varit inblandade i dessa affärer har blivit åtalade för falskdeklaration. För min del känner jag bara till utgången i målet mot den skattskyldige vars taxering refererats tidigare (RÅ 1972:1054). Åtalet omfattade taxeringsåren 1968 och 1969. Tingsrätten friade den skattskyldige medan hovrätten fällde och utdömde böter på tillhoppa 560.000 kr. Prövningstillstånd har inte erhållits i HD.

Även en person som år 1968 medverkat vid försäljning till bl. a. den nyss nämnde skattskyldige blev åtalad för medhjälp till falskdeklaration. Hovrätten fann det utrett att personen ifråga med vetskap om inköpens karaktär och syfte medverkat till den av den skattskyldige lämnade oriktiga deklarationen. Böterna för hans del blev 75.000 kr.

Rättelse av tryckfel

I föregående häfte, sid. 583, rad 22, står:
". . . reglerna för planenlig avskrivning samt – då fråga är om rörelseavdrag för värde –"

Skall vara:

". . . reglerna för planenlig avskrivning samt – då fråga är om rörelse – avdrag för värde –"