Säljares resp köpares nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar

Av docent Sture Bergström och jur kand Per Thorell

1 Inledning

Frågan om hur en såld lagertillgång[1] skall redovisas hos säljare resp köpare har länge diskuterats i svensk rätt. Särskilt har uppmärksammats de problematiska fall, då varorna är under leverans från säljare till köpare eller är i tredje mans besittning.[2] KL innehåller inga uttryckliga regler om dessa fall. Enligt anvp 2 sista st till 41 § KL medges i vissa fall rätt till nedskrivning av kontrakt på lagertillgångar. Det var vid införandet av denna regel som frågan om vad som är kontrakterade varor resp inneliggande lager först diskuterades i svensk rätt. Regeln är enligt sin lydelse tillämplig på ej levererade varor. När det gäller att dra gränsen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager, har man i doktrin och lagförarbeten diskuterat i vad mån man skall söka ledning i civilrättslig begreppsbildning, eller om gränsen skall dras på annat sätt. De förslag till lösning som diskuterats har bl a anknutit till köplagens avlämnandebegrepp, separationsrättsreglerna i säljarens konkurs samt innebörden av god redovisningssed. Dessa lösningars lämplighet skall nu diskuteras.

Uppsatsen är disponerad på följande sätt. Vi kommer att redovisa vad man inom civilrätten anser vara avgörande för när en vara är köprättsligt avlämnad. Därefter skall reglerna om separationsrätt i konkurs i samband med leverans diskuteras. Sedan följer ett avsnitt om innebörden av god redovisningssed. RR:s praxis skall sedan analyseras. Avslutningsvis kommer vi att föreslå hur gränsen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager skall dras.

2 Motivuttalanden m m

När den nu gällande regeln om kontraktsnedskrivning på lagertillgångar infördes 1945, uttalade depchefen bl a följande om gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager:

”För egen del finner jag gränsdragningen böra ske med utgångspunkt från det bokföringssätt, som hittills eller i varje fall före kriget brukat tillämpas; i förevarande hänseende torde det hava

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

varit vanligt, att ett varuinköp icke bokförts å varukontot, förrän leveransen skett. I enighet härmed anser jag gränsdragningen i princip böra ske efter de i promemorian angivna linjerna; det inneliggande varulagret bör alltså anses omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Vad sålunda föreslagits lärer emellertid gälla redan på grund av regeln, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, varför särskilda bestämmelser härom i lagtexten torde vara överflödiga." (Prop 1945:377 s 42.)

I olika remissyttranden föreslogs vissa undantag från huvudregeln. Enligt dessa förslag borde bl a betalda varor och virke som omfattades av 1944 års lag om köpares rätt till märkt virke anses ingå i köparens lager och vara nedskrivningsbart hos denne. Depchefen kommenterade detta på följande sätt:

"Vad angår de i remissyttrandena föreslagna undantagsbestämmelserna torde det förhållandet, att kontant betalning erlagts för en kontraherad vara eller att köpeskillingen för densamma säkerställts, icke böra medföra avvikelse från den förut angivna huvudregeln. Frånsett att en sådan bestämmelse skulle obehörigen gynna de kapitalstarkare företagen synes det anförda motivet för densamma icke vara särskilt starkt. Det är visserligen riktigt, att förskottsbetalningar bruka bokföras, men bokföringen torde åtminstone före kriget i de flesta fall ej ha skett på varukontot."

Vad angår de övriga föreslagna undantagsbestämmelserna synas de till stöd därför åberopade skälen icke vara av avgörande betydelse. Behovet av nedskrivningsmöjligheter lärer här kunna i huvudsak tillgodoses genom rätten att företaga nedskrivning å kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

Vid angivna förhållanden och med hänsyn till angelägenheten av en enkel och lätt tillämplig gränsdragning anser jag mig icke böra förorda särbestämmelser för nu ifrågavarande fall." (Prop 1945:377 s 42.)

Depchefen ansåg följaktligen, att gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager borde ske med utgångssätt från den bokföringssätt, som tillämpats dittills eller i vart fall före andra världskriget, se närmare om detta nedan under p 5. Han konkretiserade detta genom att uttala, att köparen skall redovisa lagertillgångar som på balansdagen, dels *omhändertagits av köparen* eller av *tredje man för hans räkning,* dels varupartier som *avlämnats för transport* till köparen av säljaren. Han ansåg, att detta följde redan av reglerna om bokföringsmässiga grunder, och att det därför var onödigt med särskilda bestämmelser som reglerade frågan.

Depchefens uttalande visar klart, att han hade företagens redovisning som utgångspunkt för gränsdragningen. Hans exempel ger inte någon klar bild av vad han varit ute efter. Exemplen tycks kunna anknyta delvis till avlämnandet enligt köplagen och delvis möjligen till separationsrättsreglerna i säljarens konkurs. Förklaringen till detta splittrade intryck är förmodligen, att depchefen varken haft avlämnandet eller separationsrättsreglerna i åtanke, när han skrev lagtexten. Uttalandet är som synes relativt intetsägande, och det är svårt att få klart för sig vad depchefen verkligen avsåg med sitt uttalande.

Under 1970-talet har man i olika lagstiftningsförarbeten betonat, att köparen skall redovisa lagret fr o m den tidpunkt, då han erhåller separationsrätt i säljarens konkurs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

Nedskrivningsrätten på lagertillgångar har berörts i en departementspromemoria ang rätten att redovisa fartygsbygge som lagertillgång m m, se Ds Fi 1973:12 s 9 ff. Man uttalade där, att denna rätt i praxis är knuten till köparens separationsrätt i säljarens konkurs. Depchefen delade denna uppfattning i allt väsentligt, se prop 1973:199 s 12. Utredningen ledde till nya regler om nedskrivningsrätten för fartygsbyggen m m, men lämnade övriga lagernedskrivningsregler oförändrade, se 41 § 1 anv p 1 st KL.

Förertagsskatteberedningen hade en liknande uppfattning och ansåg, att det civilrättsliga äganderättsbegreppet skall användas för att dra gränsen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager, se SOU 1977:86 s 485 ff. Beredningen utvecklade detta på följande sätt:

''Vid bedömning av vad som i olika situationer krävs för att leverans skall anses ha skett bör ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. När egendom fraktas av transportföretag från säljare till köpare kan även det inom köprätten använda begreppet 'avlämnande' vara vägledande. Befinner sig egendomen hos en utomstående lagerhållare när säljare och köpare träffar avtalet om överlåtelse bör leverans ha skett när lagerhållaren underrättats om överlåtelsen. Om egendomen representeras av ett lagerbevis e.d. torde överlämnandet av beviset anses jämställt med leverans.'' (SOU 1977:86 s 487.)

Även depchefen betonade i prop 1978/79:210 s 100, att det civilrättsliga äganderättsbegreppet skall användas i skatterätten, och att ledning i gränsdragningsfrågan i första hand skall hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs.[3] Detta ansågs stå i överensstämmelse med gällande praxis. Det fanns därför enligt depchefens mening inte någon anledning, att införa en uttrycklig regel om hur gränsdragningen skall ske mellan kontrakterade varor och inneliggande lager.

Depchefen uttalade även, att det synes vara rimligt att utgå ifrån att märkt virke, som inte kan tas i anspråk för säljarens skulder, skall behandlas som nedskrivningsbar lagertillgång hos köparen.[4]Detta uttalande står direkt i strid med depchefens uttalande år 1945. Någon ändring i varulagernedskrivningsreglerna genomfördes inte heller i detta sammanhang.

Depchefens uttalande år 1945 var föga upplysande. I senare förarbeten har man, utan att ändra lagernedskrivningsreglerna, betonat, att man i gränsdragningsfrågan i första hand bör söka ledning i reglerna om köparens separationsrätt i konkurs. I samband med 41 § KL, och bl a i lagstiftningen om investeringsavdrag och — bidrag, talar man om, att leverans skall ha skett. Detta begrepp har ingen enhetlig innebörd och är inte närmare beskrivet i förarbetena till resp lagstiftning eller i litteraturen. Detta begrepp kan därför knappast vara till ledning för hur gränsdragningsfrågan skall lösas, se närmare därom Eklund och Wernevi, De nya investeringsavdragen s 39 ff.

Enligt vår mening är det naturligt, att varor som befinner sig hos säljaren

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

resp hos köparen i första hand skall redovisas hos den som har rådigheten över varorna. Men detta löser inte frågan, om vem som skall få göra nedskrivning på varor, som är under leverans eller som befinner sig hos tredje man. För att kunna besvara denna fråga måste syftet med gränsdragningsregeln klarläggas, eftersom detta inte är klart uttalat varken i prop 1945:377 eller i senare sammanhang. Enligt vår mening bör en gränsdragningsregel vara *lätt* att *tillämpa (se prop 1945:377 s 42), kontrollera,* och i möjligaste mån svår att *utnyttja* i *skatteflykts-* och *skattefusksyfte.*

3 Avlämnandet

Ett förslag till gränsdragning mellan kontrakterade varor och inneliggande lager är en koppling till köplagens avlämnandebegrepp, se Grosskopfs artiklar i not 2. Den civilrättsliga innebörden av avlämnandebegreppet skall nu behandlas.

Almén anser, att avlämnandet är den handling, ''varigenom säljaren fullgör vad honom enligt avtalet åligger för att köparen skall komma i verklig besittning av godset'', se Almén, Om köp och byte av lös egendom s 94. Beskrivningen är emellertid inte klargörande, när säljaren sänder iväg godset till köparen med en självständig fraktförare. Frågan är då om godset skall anses avlämnat, när säljaren lämnat det till fraktföraren eller när denne skilts från godset. Hellner föreslår, att man i stället skall använda definitionen, att ''avlämnandet är den händelse med godset vars riktiga inträffande medför att säljaren ej är i dröjsmål'', se Hellner, Köprätt s 48. Enligt Hellner är denna definition dock medvetet intetsägande. I stället skall man fastställa när avlämnandet skett i olika situationer var för sig. När avlämnandet sker regleras i 9—11 §§ köplagen. I 62—65 §§ köplagen förklaras bl a, när avlämnandet skall anses ha skett, när olika köprättsliga klausuler har använts.

Om parterna inte kommit överens om något, skall godset avhämtas av köparen, vilket framgår av 9 § köplagen. Bestämmelsen utsäger emellertid ingenting om, vad som krävs för att säljaren skall anses ha avlämnat godset. Normalt är godset avlämnat först i och med att köparen avhämtat godset, men om godset är tillgängligt när som helst för köparen, t ex i det fria upplagd ved, anses det avlämnat, när tiden är inne, och köparen fått kännedom om att det står till hans förfogande, se Hellner s 50 f och Almén s 96 f. I förslaget till ny köplag föreslås att godset är avlämnat, när det tagits om hand av köparen (eller av annan för hans räkning). Skall godset hämtas av köparen utan medverkan av säljaren, och tiden för avlämnandet är inne, är godset dock avlämnat, när det finns avskilt för köparens räkning och tillgängligt för avhämtning, under förutsättning att köparen fått kännedom om detta, se SOU 1976:66 s 32.

Av 11 § köplagen framgår, att om säljaren skall ombesörja frakten inom samma ort, är godset avlämnat, när det kommit i köparens besittning. Om varorna skall försändas från en ort till en annan, anses de avlämnade enligt 10 §

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

köplagen, då de omhändertagits av en självständig fraktförare. I dessa situationer, och även i de som regleras i 62—65 §§ köplagen, anses varorna avlämnade när de lämnats för transport till köparen. Avlämnandebegreppet strider i dessa situtationer inte mot depchefens uttalande år 1945.

Köplagens regler är emellertid dispositiva, och parterna kan därför komma överens om, att avlämnandet skall ske innan varorna lämnat säljaren, eller rättare sagt, att faran för godset skall övergå till köparen vid denna tidpunkt. Vid klausulen ''fritt säljarens lager'', anses avlämnandet ske i och med att leveranstidpunkten är inne, varorna färdigställts och köparen underrättats därom, se Grosskopf, Ekonomen 1979 nr 3 s 43.

Man kan konstatera, att avlämnandet kan ske enligt köplagen innan varorna lämnat säljaren. I förslaget till ny köplag utvidgas detta område ytterligare. I de situationer där godset är avlämnat, men fortfarande är kvar hos säljaren eller upplagt och avskiljt för köparens räkning, är varorna knappast avlämnade för transport till säljaren, vilket åtminstone depchefen förutsatte år 1945 för att nedskrivningsrätt skall föreligga för köparen. Han avvisade även tanken på att märkt virke som är upplagt för köparens räkning skall ingå i dennes lager, se prop 1945:377 s 41 f. Vi återkommer till denna fråga nedan under p 6. Det bör även påpekas, att det inte alltid är klart, när avlämnandet skett, se Hellner s 50 ff och Almén 93 ff.

4 Separationsrätt i konkurs

I olika förarbeten har som sagt betonats, att köparen har rätt till nedskrivning på lagertillgångar fr o m den tidpunkt, då han erhåller separationsrätt i säljarens konkurs. Vi skall nu diskutera, när köparen erhåller separationsrätt till varor som befinner sig under leverans från säljaren eller förvaras hos tredje man.

Köparen anses skyddad mot säljarens borgenärer i och med att godset överlämnats till honom.[5] Går godset direkt från säljaren till köparen, blir köparen skyddad, då han tar hand om det. Om godset transporteras av en självständig fraktförare och inga fraktdokument utfärdats, är det ovisst, huruvida köparen vinner skydd mot säljarens borgenärer redan genom att varorna överlämnats till en självständig fraktförare. Utfärdas fraktdokument, t ex fraktsedel eller konossement, får köparen sakrättsligt skydd i och med att han erhåller ett exemplar av fraktdoktumentet. Överlåter köparen varorna innan de har lämnats ut till honom, är det osäkert huruvida förvärvaren vinner skydd mot köparens borgenärer redan genom avtalet, eller om det krävs, att fraktföraren underättas om överlåtelsen. Sannolikt måste fraktföraren underrättas om överlåtelsen.

Om säljaren överlåter varor som befinner sig i tredje mans besittning, exempelvis i ett lagerhus, är det osäkert vad som krävs för att köparen skall ha separationsrätt i säljarens konkurs. Förmodligen uppnår köparen sakrättsligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

skydd genom att tredje man underättas om överlåtelsen, under förutsättning att säljaren inte äger rätt att förfoga över godset i fortsättningen, jfr Hellner s 221. Detta gäller troligen vare sig om s k lagerbevis utfärdats eller ej, jfr t ex Hult, Värdepappersrätt s 163 f och SOU 1974:55 s 213.

Det är m a o inte alltid klart vid vilken tidpunkt köparen uppnår separationsrätt i säljarens konkurs, om varorna är under transport från säljare till köpare. Utgår man från, att köparen skall ha nedskrivningsrätt på varor under transport, eller på varor som befinner sig hos tredje man, blir en gränsdragning enligt separationsrättsreglerna bl a beroende av svårkontrollerbara faktorer såsom, att köparen verkligen innehar fraktdokumenten eller, att tredje man underättats om, att av honom förvärvade varor överlåtits till köparen och inte längre får ges ut till säljaren. En sådan gränsdragningsregel verkar enligt vår mening onödigt komplicerad.

5 God redovisningssed

Depchefens uttalande år 1945 gjordes med anknytning till den bokföringspraxis som faktiskt tillämpats före kriget. Frågan om hur en tillgång i en affärstransaktion skall redovisas enligt god redovisningssed skall nu därför diskuteras. Diskussionen utgår från säljarens redovisning och huvudfrågan är när tillgången skall ändra karaktär från lager till fordran. Köparens redovisning följer utan undantag säljarens redovisning på så sätt, att samma tillgång inte redovisas hos båda parter. Såväl bokförings- som skattereglerna uppställer detta krav. Det bör betonas, att nedanstående framställning i första hand är inriktad på att ge en bakgrund till hur fordringar bokförs enligt bokföringslagen (BFL). Detta för att kunna avgöra lämpligheten av att följa bokföringen vid taxeringen.

5.1 *Uppkomst och bokföring av fordringar*

Frågan om när säljaren civilrättsligt erhållit en fordran på köparen är ett viktigt moment i bokföringen av en affärstransaktion. Denna fråga är inte alltid lätt att besvara. Särskilt problematiska är fallen vid pågående arbeten för annans räkning utan delleveranser, se prop 1975:104 s 168. Principiellt gäller det emellertid att avgöra om en fordran har uppkommit och skall bokföras vid avtalstidpunkten eller vid en senare tidpunkt, exempelvis när avtalet fullgjorts av säljaren.

Redan genom avtalet är parterna bundna gentemot varandra. I majoriteten av fall är avtalet om försäljning den viktigaste händelsen, för att avgöra när en tillgång civilrättsligt skall övergå från säljare till köpare. De frågor om köparens separationsrätt i säljarens konkurs, som diskuteras i denna uppsats, har bara i rena undantagsfall betydelse för när tillgången skall övergå mellan parterna. Man kan däremot inte säga att säljaren genom avtalet erhållit en fordran på köparen. För detta krävs dessutom att han fullföljt sin del av överenskommelsen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

Utan att utveckla det närmare, har man i förarbetena till BFL uttalat, att tidpunkten för när en fordran civilrättsligt uppstår och när den skall bokföras inte alltid sammanfaller, se prop 1975:104 s 168. Problemet är också uppmärksammat av företagsskatteberedningen, när man diskuterar tidpunkten för när en fordran skall beskattas.

> ”Inom civilrätten skiljer man mellan den tidpunkt då en fordran uppkommer och den tidpunkt då en fordran senast måste bokföras. Sistnämnda tidpunkt torde i sin tur normalt sammanfalla med den tidpunkt då skattskyldigheten för fordringen inträder.” (SOU 1977:86 s 209.)

Eftersom taxeringen sker på grundval av bokföringen enligt KL, är det naturligt, att tidpunkten för bokförings- och skattskyldigheten sammanfaller. Om detta råder inte någon oenighet i svensk rätt. Det är emellertid inte självklart, att det i alla tänkbara fall skall föreligga ett samband mellan bokföringen och taxeringen i här diskuterade avseenden. Detta skall diskuteras utifrån de olika möjligheter att bokföra en fordran hos säljaren som BFL och god redovisningssed ger.

I praktiken är det faktureringen som avgör när en lagertillgång ändrar karaktär till fordran hos säljaren. Parterna har emellertid frihet, att i ett försäljningsavtal avtala om när fakturering skall ske, vilket kan vara fallet, exempelvis då man frångått köplagens avlämnandebegrepp. Säljaren kan givetvis också självsvåldigt tidigarelägga faktureringen. Enbart det faktum att fakturering skett, är därför inte avgörande för om en fordran enligt BFL och god redovisningssed bort bokföras. Frågan om när man enligt BFL skall frångå faktureringen, för att avgöra om en fordran föreligger, är diskuterad i BFL:s förarbeten, se prop 1975:104 s 168.

8 § 2 st BFL reglerar hur man löpande skall bokföra uppkomna fordringar och skulder. Dessa skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller bort utfärdats enligt god affärssed. Det finns vissa möjligheter till undantag från omedelbar bokföring, vilka gäller främst de små rörelseidkarna, se BFN 16, Bokföring av fakturor, KFS 1981:7. Det framgår redan av lagregeln, att någon bokföringsskyldighet inte föreligger för säljaren förrän denne gjort anspråk på vederlag av köparen eller bort göra detta. Säljarens möjlighet att göra anspråk på vederlag av köparen, är i normalfallet knutit till om han fullgjort sin prestation enligt avtalet. Enligt BFL föreligger därför ingen bokföringsskyldighet för en fordran för säljaren, förrän denne fullgjort vad som ankommer på honom. När säljaren fullgjort sin del av avtalet, har han också normalt realiserat en intäkt för affären. Realisationstidpunkten är därför av avgörande betydelse för, när en fordran skall bokföras enligt BFL.

När anses då en intäkt realiserad? Först kan konstateras, att själva betalningen av varan saknar betydelse. En intäkt är realiserad i och med fordrans uppkomst även om betalning inte skett. På samma sätt påverkar inte heller ett förskott frågan om intäkten är realiserad, jfr prop 1945:377 s 42. Ett förskott

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

skall bokföras som en skuld till kunden. Även om man inte generellt kan anknyta realisationstidpunkten till något bestämt stadium i en affärstransaktion, inträffar denna i majoriteten av fall då säljaren köprättsligt har avlämnat varorna, d v s han har fullgjort sin del av avtalet. Endast i undantagsfall är säljaren skyldig att bokföra en fordran vid ett annat tillfälle enligt god redovisningssed. Därutöver krävs, att parterna är obligationsrättsligt bundna av överenskommelsen. Om det exempelvis föreligger öppet köp skall därmed intäkten inte anses realiserad, se RÅ 1952 fi not 232 och Grosskopf SN 1975 s 430. Säljaren kan köprättsligt ha avlämnat varorna, utan att köparen för den skull skulle ha separationsrätt till dessa vid en ev konkurs hos säljaren. Varorna kan t ex p g a platsbrist förvaras av säljaren för avhämtning vid en senare tidpunkt. Köparen är då inte skyddad vid en ev konkurs hos säljaren, se ovan under p 4. Säljaren kan emellertid knappast underlåta att bokföra den intäkt som uppkommit p g a affären. Frågan om köparens ställning i en ev konkurs hos säljaren har ingen självständig betydelse för när en intäkt är realiserad och skall bokföras enligt god redovisningssed. Köparens separationsrätt kan däremot i vissa fall vara en omständighet som klart visar att varorna är avlämnade.

Frågan om faktureringens betydelse för intäktens realiserande diskuterades även av företagsskatteberedningen, se SOU 1977:86 s 209. Beredningen diskuterade dock främst möjligheten att underlåta att redovisa varor under leverans eller som ej fakturerats. Man konstaterar att detta inte är möjligt. Som ett resultat av beredningens övervägande har i KL införts en regel som uttalar, att leveransen och inte faktureringen är avgörande för om en fordran uppkommit, 41 § anv p 1 st 5 KL.[6]

Huvudregeln i BFL är således, att en fordran skall bokföras då varorna köprättsligt är avlämnade. Det kan naturligtvis tänkas, att säljaren av någon anledning vill redovisa transaktionen före avlämnandet, t ex då avtalet ingås. Om denna teknik inte innebär att en intäkt (vinst) realiseras är förfarandet tillåtet enligt BFL. Rätten till nedskrivning av lagret kan däremot inte övergå till köparen enbart genom att avtalet redovisas i bokföringen. Köparen har genom detta på sin höjd erhållit en rättighet till leverans av tillgångar.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att bokföringsskyldigheten i BFL är knuten till om säljaren köprättsligt avlämnat varorna och realiserat en intäkt. Detta behöver inte innebära att varorna levererats till köparen. Visserligen saknar köparen i dessa situationer oftast skydd i säljarens ev konkurs, men bokföringsmässigt har tillgången övergått från säljare till köpare. Denna bör därför redovisas som fordran och ej som lager hos säljaren. Samtidigt ingår den från denna tidpunkt i köparens lager. En sådan lösning kommer i vissa fall att skapa en diskrepans mellan vad som enligt BFL är lager och vad som enligt KL är nedskrivningsbart lager. Det är dock värt att notera, att konkurssituationen är högst ovanlig, och att de problematiska fallen är relativt få och enbart berör poster som just vid bokslutstillfället saknar skydd vid en ev kon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

kurs hos säljaren. Skälet till att KL i vissa fall inte medger nedskrivningsrätt, trots att varorna är avlämnade, beror på de svårigheter att kontrollera riktigheten av underlaget, som uppställts som krav för nedskrivningsrätten. Något motsvarande syfte saknas för bokföringsreglerna. Genom den koppling som finns mellan bokföring och taxering i svensk rätt kan man dock anta, att bokföringspraxis beträffande redovisning av lagertillgångar i viss mån anpassats efter KLs krav på vad som skall vara nedskrivningsbara lagertillgångar.

5.2 *1945 års uttalande från bokföringssynpunkt*

I prop 1945:377 gjorde depchefen gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager utifrån vad som var faktiskt tillämpad bokföringspraxis före kriget, dvs med dagens terminologi god redovisningssed. Man kan dock konstatera, att någon generell koppling inte gjordes mellan god affärssed och den skattemässiga gränsdragningen. Visserligen talar depchefen om, att den föreslagna gränsdragningen följer av regeln om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder i KL. Med detta torde ha åsyftats att taxeringen skall grundas på bokföringen. Eftersom uttalandet var en sammanfattning av bokföringspraxis skulle denna därmed vara automatiskt tillämplig vid taxeringen. Regeln om bokföringsmässiga grunder i KL är en generell regel som gäller för alla företag och innebär en fortlöpande anpassning av taxeringen till utvecklingen på redovisningsområdet. Att depchefens uttalande år 1945 inte var av denna generella natur följer av den diskussion om branschfrågor som förelåg i propositionen. Depchefen avvisar i detta sammanhang förslag på, att särskilda regler skall gälla för vissa särfall, bl a för sådant virke som enligt 1944 års lag om köpares rätt till märkt virke är sakrättsligt skyddat. Motivet till detta var att få en enkel och lättillämpad gränsdragning vid taxeringen. Behovet av nedskrivningsmöjligheter fick i dessa fall tillgodoses genom nedskrivningsrätt för prisfallsrisken på kontrakt, se prop 1945:377 s 41 f.[7]

Depchefens uttalande 1945 var med sin allmänna formulering ingen beskrivning av god affärssed vid denna tidpunkt. För detta skulle krävas att alla olika branschers praxis redovisades. God affärssed är inget annat än faktiskt tillämpad bokföringspraxis i olika branscher och i olika situationer. Uttalandet kan därför inte ses som en beskrivning av god redovisningssed år 1945.

6 Rättspraxis

RR har bara i ett fåtal mål diskuterat gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager.[8] Rättspraxis skall nu studeras utifrån frågeställningen, om det är avlämnandet, separationsrättsreglerna eller god redovisningssed som är avgörande för gränsdragningen.

I RN 1962 3:2 höll säljaren köparens varor avskilda och redo för avhämtning av köparen. Dessa ansågs ändå ingå i säljarens lager, varför köparen vägrades nedskrivning på tillgången. RN uttala-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

de, att varorna var kontrakterade. Man åberopade depchefens uttalande från 1945, och det faktum att allmänt affärsbruk inte förändrats från detta tillfälle fram till målets avgörande.

Grosskopf har förklarat utgången i målet med att avlämnande inte skett. Om i stället en klausul ''fritt säljarens lager'' hade använts, skulle varorna ansetts avlämnade och därigenom ingått i köparens lager, se Ekonomen 1979 nr 3 s 43. Omständigheterna i målet visar dock klart, att RN över huvud taget inte haft avlämnandet i åtanke när man avgav uttalandet. Man har inte heller diskuterat köparens separationsrätt i säljarens konkurs. Däremot har RN, i likhet med depchefen år 1945, åberopat bokföringspraxis år 1962, som inte ansågs ha förändrats sedan depchefens uttalande.[9]

I RÅ 1966 fi not 1410 hade F strax före bokslutsdagen köpt ett parti djupfryst skogsfågel som befann sig hos tredje man i frihamnen i Stockholm. RR ansåg med en intetsägande motivering, att partiet ingick i köparens lager på bokslutsdagen.

Enligt Grosskopf har tredje man i målet troligen underrättats om överlåtelsen, och avlämnandet har därigenom skett samtidigt som köparen fått sakrättsligt skydd mot säljarens borgenärer, se SN 1975 s 432. Enligt Almén sker dock avlämnandet redan i och med avtalet, se Almén s 100. I förslaget till ny köplag föreslår man emellertid, att avlämnandet skall ske i och med att tredje man meddelats om överlåtelsen, se SOU 1976:66 s 222 ff. Köparen får förmodligen enligt gällande regler sakrättsligt skydd i och med att säljaren inte längre äger rätt att förfoga över godset och tredje man underrättats om överlåtelsen. Eftersom ingenting nämnts i målet om denuntiation till tredje man, bör man enligt vår uppfattning utgå från, att detta inte tillmätts någon avgörande vikt för utgången i målet. Målet ger därför inte stöd för vare sig att avlämnandet eller reglerna om separationsrätt i konkurs varit avgörande för utgången. Bokföringspraxis har inte alls diskuterats och har därför förmodligen inte påverkat utgången.

I RÅ 1968 fi not 1149 träffade köparen, K, bindande avtal med sina köpare innan han inköpte varorna. Hans kunder erlade likvid för varorna, då de ankom till svensk hamn. K redovisade sådana varor under transport till honom såsom ingående i sitt lager. RR ansåg, att varorna till övervägande delen sålts av K på sådana villkor, att de fick anses ingå i hans lager på bokslutsdagen.

Grosskopf anser, efter en analys att de transportklausuler som framgår av akten i målet, att utgången endast kan förklaras med, att RR använt besittningen till varorna och inte avlämnandet som kriterium för gränsdragningen, se SN 1975 s 433 ff. Vi ställer oss dock tveksamma till att dra några generella slutsatser utifrån en analys av leveransvillkoren, eftersom referatet är mycket intetsägande. Enligt vår uppfattning kan man därför på grund av detta mål vare sig åberopa besittningen eller avlämnandet som avgörande för gränsdragningen. Det framgår inte heller av målet, om K hade sakrättsligt skydd mot säljaren eller om K:s köpare hade separationsrätt i hans konkurs. För det sistnämnda krävs förmodligen, att fraktföraren underrättas om överlåtelsen,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

se ovan under p 4. I annat fall får K:s köpare inte sakrättsligt skydd förrän varorna omhändertagits av dessa. Det är därför osäkert, om K:s köpare haft separationsrätt i K:s konkurs. Frågan om hur varorna enligt bokföringspraxis skall redovisas har inte varit föremål för diskussion i målet. Av referatet framgår således inte orsaken till att varorna ansågs ingå i K:s lager. Målets prejudikatvärde måste därför anses vara begränsat.

I RÅ 1972 ref 44/I representerades ett lager, som befann sig i ett lagerhus utomlands, av ett s k lagerbevis. Bolaget, som förfogade över lagerbevisen, ansågs ha rätt att göra nedskrivning på lagret, trots att detta hade sålts vidare före bokslutsdagen.

Grosskopf menar, att man bör jämställa överlåtelsen av lagerbevisen med avlämnandet av varorna, se SN 1975 s 436. Det kan diskuteras, om det inte är lämpligare att anknyta avlämnandet till den tidpunkt, då lagerhusets ägare får underrättelse om överlåtelsen. Denna lösning förordas i förslaget till ny köplag, se SOU 1976:66 s 224. När varor som representeras av lagerbevis är avlämnade är således inte helt klart i svensk rätt. Avlämnandet har inte diskuterats av RR och har troligen inte varit avgörande för utgången i målet. Beträffande separationsrätten har köparen förmodligen inte någon sådan till varorna i säljarens konkurs enbart genom besittningen av lagerbevisen. Antagligen måste även lagerhusets ägare underrättas om överlåtelsen, se ovan under p 4. Det finns ingenting uttalat i referatet om vare sig denuntiation till lagerhusets ägare, eller att bolaget skulle ha separationsrätt i säljarens konkurs. Det är dock inte helt otänkbart, att RR ansåg, att det var så självklart, att köparen hade separationsrätt i säljarens konkurs, att detta förhållande inte behövde omnämnas i domskälen, jfr RÅ 1972 ref 44 II. Företagsskatteberedningens och depchefens uttalande stöder sig förmodligen i första hand på utgången i detta mål, se ovan under p 2. Frågan, om i vad mån separationsrätt förelåg, är dock över huvud taget inte diskuterad i målet. RÅ 1972 ref 44 kan därför enligt vår mening inte tillmätas någon vägledande betydelse för i vad mån separationsrättsreglerna är avgörande för gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager.

Genom RR:s dom den 8/6 1982, dnr 3325/1979, har gränsdragningsfrågan mellan vad som är kontrakterad vara och inneliggande lager fått förnyad aktualitet.

Ett bolag hade inköpt ett parti sågat virke, som på balansdagen fanns kvar hos säljarna. Virket låg avskilt hos dem och var försett med köparens märke. Frågan var om köparen ägt redovisa posten som lager samt göra nedskrivning på detta. Posten var ”approximativt” fakturerad, vilket av bolaget hävdades vara allmänt accepterad branschpraxis, dvs god redovisningssed. BFN fastslog dock i ett yttrande i målet, att det ur bokföringsmässig synvinkel inte finns anledning att bokföra en post av det här slaget som lagertillgång. RR:s majoritet (två ledamöter) uttalade följande:

”Kommunalskattelagen saknar uttryckliga regler om vilka tillgångar som skall anses ingå i skattskyldigs varulager. I motiven till punkt 1 tolfte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen i dess vid 1975 års taxering gällande lydelse uttalas emellertid att det inneliggande lagret bör omfatta varupartier som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

för köparens räkning eller varor som av säljaren lämnats för transport till köparen (prop 1945:377 s 41—42). Beträffande virkespartier på vilka lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke är tillämplig sägs i propositionen att behovet av nedskrivningsmöjligheter i huvudsak lär kunna tillgodoses genom rätten att företa nedskrivning på kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

De virkespartier som nu är aktuella i målet har ostridigt legat kvar hos säljarna på balansdagen. De kan därför inte anses ha ingått i bolagets varulager denna dag. Med hänsyn härtill och då bolaget inte visat att rätt till kontraktsnedskrivning på grund av prisfallsrisk förelegat med större belopp än underinstanserna medgivit lämnar regeringsrätten besvären utan bifall."

Två ledamöter var skiljaktliga beträffande motiveringen. Regeringsrådet Lidbeck hänvisade till depchefens uttalande i prop 1978/79:210 s 100, om att separationsrätten i säljarens konkurs skulle utgöra ledning för gränsdragningen. Köparens nedskrivningsrätt blev i så fall beroende av om 1944 års lag om köparens rätt till märkt virke gav skydd för köparen i säljarens konkurs. Genom en hänvisning till NJA 1980 s 740, där gränserna för 1944 års lag prövades i HD, konstaterade Lidbeck, att köparen saknade separationsrätt i säljarens konkurs. Av detta skäl ingick virket inte i köparens lager.

Regeringsrådet Widmark uttalade följande:

"Anledning saknas att antaga annat än att den gränsdragning mellan kontrakterade varor och inneliggande lager som gjordes i propositionen 1945:377 allmänt har tillämpats sedan lagförslagen i ämnet blev gällande rätt, vilket måste anses riktigt. På grund härav och då den annorlunda gränsdragningen som följer av de återgivna uttalandena i propositionen 1978/79:210 inte kan anses vara tillämplig i förevarande mål, som avser 1975 års inkomsttaxering, finner jag att bolaget — oavsett frågan om 1944 års lag har varit tillämplig på virkespartierna — inte ägt rätt att upptaga dessa som lagertillgång vid bokslutet för år 1974 och således ej heller ägt verkställa nedskrivning av deras värde." (Jfr även t ex RN 1952 4:5.)

Målet gällde 1975 års taxering. RR:s majoritet uttalade, att lydelsen av 12 st anv till 41 § KL var densamma, som när stycket infördes år 1945. Motivuttalandet i prop 1945:377 var därför enligt RR:s mening fortfarande tillämpligt. Enligt depchefen år 1945 förelåg ingen möjlighet till lagernedskrivning trots att köparen hade separationsrätt i säljarens konkurs. De båda skiljaktiga regeringsråden ansåg, att depchefens uttalande år 1979 (prop 1978/79:210 s 100 o s 103) om, att separationsrättsreglerna i säljarens konkurs skulle vara avgörande för gränsdragningen, skulle beaktas redan vid 1975 års taxering (Lidbeck) eller (förmodligen) fr o m 1981 års taxering (Widmark). Vid den sistnämnda tidpunkten började de lagförslag depchefen uttalade sig om att gälla. Majoriteten betonade, att målet gällde regelns lydelse och dess motivuttalande vid *1975 års* taxering. Detta skulle kunna innebära, att uttalandet i prop 1978/79:210 s 100 o s 103 skulle gälla senare, fr o m 1981 års taxering. Det är tveksamt, om detta är en riktig slutsats. I sådant fall hade majoriteten kunnat instämma i Widmarks skiljaktiga motivering, som hade detta innehåll. Det är troligt att majoritetens uttalande innebär, att depchefens uttalande år 1945 fortfarande gäller idag p g a att lagregeln inte ändrats sedan dess. Eftersom målet gällde 1975 års taxering har man dock inte uttryckligen tagit ställning till om depchefens uttalande bör tillmätas vikt fr o m 1981 års taxering. Enligt vår mening är rättsläget därför fortfarande något osäkert i denna fråga.

Kammarrätten i Stockholm har emellertid, i ett mål ang 1975 års taxering, följt depchefens uttalande år 1979 och ansett, att köparen hade nedskrivningsrätt på lagertillgångar, som befann sig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

hos säljaren i England, p g a att köparen hade separationsrätt i säljarens konkurs enligt engelsk rätt, se RK 1981 1:1. Domen, står i strid med det nu aktuella regeringsrättsavgörandet, men avkunnades före detta.

Utgången i målet har således helt styrts av uttalandet i prop 1945:377 s 41 f. RR:s majoritet har inte fäst något avseende vid, vare sig om varorna varit köprättsligt avlämnade, om köparen haft separationsrätt i säljarens konkurs, eller hur transaktionen bort bokföras enligt god redovisningssed.

Sammanfattningsvis kan följande konstateras. RR:s majoritet har i ett mål från 1982 angående nedskrivningsrätt till märkt virke betonat, att depchefens uttalande från år 1945 alltjämt har relevans vid 1975 års taxering. I detta mål, liksom i äldre praxis, har vare sig reglerna om separationsrätt i konkurs eller det köprättsliga avlämnandet varit föremål för diskussion i RR. Inte heller har frågan om vad som var god redovisningssed behandlats, jfr dock RN 1962 3:2. Särskilt äldre praxis är enligt vår uppfattning alltför intetsägande, för att man av den skall kunna dra några allmänna slutsatser, om från vilken tidpunkten köparen och inte längre säljaren skall få göra nedskrivning på en lagertillgång. Eftersom depchefen i prop 1945:377 inte anknöt den skattemässiga nedskrivningesrätten till reglerna om separationsrätt i säljarens konkurs, är det därför svårt att förstå, att man i senare lagstiftningsförarbeten, främst prop 1978/79:210, anknutit gränsdragningen till separationsrättsreglerna. I denna prop sägs, att detta är en slutsats grundad på en tolkning av gällande rätt, se prop 1978/79:210 s 100. Eftersom den aktuella lagregeln i KL inte ändrats efter 1945, är uttalandets betydelse för gränsdragningen redan på den grunden tveksam. Dessutom visar vår praxisgenomgång, att en sådan tolkning av praxis med stor sannolikhet är felaktig. Det är därför anmärkningsvärt, att depchefens uttalande tycks tillmätas betydelse, se exempelvis de skiljaktiga meningarna i 1982 års regeringsrättsavgörande. Rättsläget kan f n sägas vara osäkert, så länge RR inte prövat något mål där depchefens uttalande från 1979 kan få betydelse, dvs fr o m 1981 års taxering.

7 Förslag till lösning

KLs regler om vem som skall ha rätt till nedskrivning på sålda lagertillgångar är intetsägande. I motivuttalandet till nu gällande regler, år 1945, betonades, att varorna skulle vara avlämnade för transport eller omhändertagna av tredje man för köparens räkning för att denne skulle få göra nedskrivning på dessa. Av detta kan utläsas, att det ur skattesynpunkt är viktigt, att varorna lämnat säljarens omedelbara rådighet. Enligt vår mening är denna synpunkt av lika stor vikt och aktualitet idag. Skälet till detta är, att man därigenom bäst tillgodoser de syften man ur skattesynpunkt bör anlägga vid rätten till nedskrivning på lagertillgångar, nämligen att reglerna skall vara lätta att tillämpa, kontrollera och i möjligaste mån svåra att utnyttja i skatteflykts- och skattefusksyfte. I de problematiska fallen, där varorna är under leverans eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

hos tredje man, är köparens separationsrätt i säljarens konkurs i många situationer oklar och beroende av omständigheter som är svårkontrollerbara. Det är därför olämpligt att utgå ifrån, att köparen har rätt till lagernedskrivning fr o m den tidpunkt, när denne erhåller separationsrätt i säljarens konkurs.

Enligt vår mening är det naturligt, att nedskrivningsrätten på lagertillgångar grundas på vad som är god redovisningssed. Denna innebär att köparen skall redovisa lagret i och med avlämnandet, dvs då säljaren fullgjort sina skyldigheter gentemot köparen. För att en sådan lösning skall överensstämma med lagernedskrivningsreglernas syften, som redovisats ovan, måste man dessutom kräva, att varorna lämnat säljarens lager för transport till köparen eller att tredje man omhändertagit varorna för köparens räkning. Kravet på att köparen skall ha separationsrätt i säljarens konkurs blir då helt överflödigt.[10] Konsekvenserna av denna lösning blir att vissa problem kvarstår vid taxeringen. Märkt virke, som befinner sig hos säljaren, skulle därmed inte vara nedskrivningsbart, vilket man förutsatt i olika förarbetsuttalanden under 1970-talet. En lagändring bör därför övervägas. Detsamma gäller beträffande lagringsbevis, se not 9. Lagerbevisen skulle däremot enligt vårt förslag kunna ingå i köparens lager. De kontroll- och skatteflyktsproblem som härmed ev kan uppkomma får liksom hittills lösas genom särskild lagstiftning, jfr anvp 2 st 9 till 41 § KL.

Notförteckning

1 Se beträffande inventarier under leverans, Eklund och Wernevi, De nya investeringsavdragen s 40 ff och RSV/FB Dt 1978:22.

2 Se framför allt Grosskopf, SN 1975 s 427 ff (med hänvisad litteratur), Ekonomen 1979 Nr 3 s 43 f och BALANS Nr 4 1980 s 44 ff. Se även SOU 1977:86 s 485 ff.

3 Enligt vår mening är det olyckligt att använda det ”civilrättsliga äganderättsbegreppet” vid denna gränsdragning, eftersom detta begrepp ger föga vägledning. I modern civilrättslig doktrin anser man inte, att äganderätten övergår vid en bestämd tidpunkt. I stället talar man om, att viktiga rättigheter och skyldigheter övergår successivt från säljare till köpare, ibland under en relativt lång period. Parterna kan t ex bli bundna av avtalet vid en tidpunkt, köparen kan få sakrättsligt skydd mot säljarens borgenärer vid en anna tidpunkt, säljarens hävningsrätt kan eventuellt upphöra vid en senare tidpunkt osv.

Det hade varit mer upplysande att direkt uttala, att gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager anknyts till separationsrättsreglerna i konkurs än till det ”civilrättsliga äganderättsbegreppet”. Det bör dock betonas, att separationsrättsreglerna i konkurs inte direkt är avsedda att vara till ledning för denna gränsdragning i inkomstskattesammanhang.

4 Se prop 1978/79:210 s 103. Uttalandet ansluter till företagsskatteberedningens uppfattning, se SOU 1977:86 s 490 f. Jfr s 207 ff. Även i prop 1978/79:204 s 78 yttrade depchefen, att avverkat virke, som märkts i enlighet med reglerna i 1944 års lag om köpares rätt till märkt virke, fick räknas in i köparens varulager.

5 Framställningen i detta avsnitt bygger framför allt på SOU 1974:55, Utsökningsrätt XIII s 212 ff. Se även Hellner s 212 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59

6 Beredningens och depchefens överväganden vid införandet av denna regel bygger på, att säljaren enligt BFL inte är skyldig att i bokslutet redovisa en uppkommen men ej fakturerad fordran, se SOU 1977:86 s 487 och prop 1978/79:210 s 100. Ett utelämnande av tillgången är konsoliderande, vilket skulle stå i överensstämmelse med BFLs syften. En konsekvens av detta resonemang blir att säljarens ekonomiska ställning i årsbokslutet kan vara klart missvisande. Denna tolkning av BFL strider mot vad beredningen tidigare uttalat om skyldigheten att redovisa uppkomna fordringar (SOU 1977:86 s 209). Förfarandet kan knappast vara i överensstämmelse med 1976 års BFL. Däremot godtogs alla konsolideringsåtgärder i 1929 års BFL, se prop 1929:189 s 100 f. Införandet av 41 § anv p 1 st 5 i KL vilade därför förmodligen på en felaktig tolkning av gällande BFL.

7 Se även SOU 1977:86 s 207. RN har också godtagit kraftiga nedskrivningar av värdet på denna typ av kontrakt, se exempelvis angående virkesleveranser RN 1952 6:1. Märkligt nog anser beredningen, trots att man observerat depchefens åtskillnad mellan olika poster (se SOU 1977:86 s 207), att köparens sakrättsliga skydd skattemässigt skall innebära att varorna anses levererade och ingå i köparens lager, se ang lag om köparens rätt till märkt virke, SOU 1977:86 s 409 och även prop 1978/79:210 s 103.

8 Äldre praxis är utförligt refererad och kommenterad av Grosskopf i SN 1975 s 427 ff. Vi har därför valt att behandla denna praxis relativt kortfattat.

9 Jfr även RÅ 1966 fi not 1409. I RÅ 1969 Aa not 66 och RÅ 1981 1:64 ansågs köparen inte ha nedskrivningsrätt på oljelager, som representerades av s k lagringsbevis, och som samlagrades hos säljaren. Denna fråga diskuterades för övrigt i skatteutskottet, se SkU 1978/79:57 s 92 f, där man hade samma uppfattning som praxis ger uttryck för.

10 I rena undantagsfall kan det tänkas, att avlämnade varor, som enligt vårt förslag skall ingå i köparens lager, inte är sakrättsligt skyddade i säljarens konkurs samtidigt som säljarens konkursbo återtar varorna. I denna situation är det kanske lämpligast att köparen inte äger rätt att skriva ned på lagret. Denna undantagssituation aktualiseras förmodligen oftast inom den tid, då köparens taxering avgörs i första instans. I andra fall kan extraordinära besvärsmedel användas.

Omslaget till nr 7 har felaktigt betecknats med nr 7—8.

Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:59