

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 10 1987

Inneliggande varulager

Av skattejuristerna Eva Jönasson-Melin och Lars-Eric Ericson, verksamma vid Bohlins Revisionsbyrå

Frågan om vad som skall räknas som inneliggande varulager har genom åren varit föremål för en omfattande debatt i den skatterättsliga litteraturen. Anledningen har dels varit svårigheterna att tolka departementschefsuttalanden och dels oklar rättspraxis. Regeringsrätten har nyligen avgjort ett förhandsbeskedsärende i frågan vilket föranlett oss att skriva denna artikel.

1. Bakgrund

I kommunalskattelagen (KL) finns inte angivet vad som krävs för att ett varuparti skall hänföras till inneliggande lager och därmed utgöra underlag för nedskrivning. Vid införandet av det nuvarande systemet för lagernedskrivning uttalade dåvarande departementschefen bl a följande (Prop 1945:377 s 42).

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 varit vanligt, att ett varuinköp icke bokförts å varukontot, förrän leveransen skett. I enlighet 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 lär 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.

I senare lagstiftningsförarbeten har förordats andra principer för gränsdragningen mellan kontraherade varor och inneliggande lager. I prop 1973:199 som behandlade nya regler om nedskrivningsrätten för fartygsbyggen uttalades att rätten att redovisa fartygsbygge som lagertillgång i praxis är knuten till köparens separationsrätt i säljarens konkurs.

Företagsskatteberedningen ansåg också att det civilrättsliga äganderättsbegreppet skall användas för att dra gränsen mellan kontraherade varor och inneliggande lager och uttalade bl a följande (SOU 1977:86 s 487).

Vad beredningen i det föregående anför om rätten till ned- eller avskrivning å egendom torde i allt väsentligt överensstämma med nuvarande praxis på området. Någon anledning att ändra de allmänna principerna för ned- och avskrivning föreligger därför inte. Vid bedömningen av vad som i olika situationer krävs för att leverans skall 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 anses ha skett när lagerhållaren underrättats om överlåtelsen. Om egendomen representeras av ett lagerbevis e dyl torde överlämnandet av beviset anses jämställt med leverans.

I den efterföljande propositionen (1978/79:210 s 100) betonade departementschefen att det civilrättsliga ägandebegreppet skall användas i skatterätten och att ledning i första hand fick hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs när det gällde att bedöma om köparen eller säljaren skulle kunna utnyttja vissa lagertillgångar som underlag för nedskrivning. Han underströk dock att den redovisade uppfattningen inte är avsedd att medföra någon ändring i nuvarande praxis och att någon uttrycklig bestämmelse om när säljarens nedskrivningsrätt uppkommer därför inte behövs.

I rättsfallet RÅ 82 1:41, som avsåg 1975 års taxering, var frågan om ett parti sågat virket som på balansdagen fanns kvar hos säljarna skulle anses ingå i köparens lager. Virket låg avskilt hos säljarna och var försett med köparens märke. Regeringsrättens majoritet 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 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 köparens 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 bolaget inte visat att rätt till kontraktsnedskrivning på grund av prisfallsrisk förelegat med större belopp än underinstanserna medgivit lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

I rättsfallet RÅ 83 Aa 159, som också gällde 1975 års taxering, var fråga om vissa bilar hade ingått i köparens lager på balansdagen den 30 april. Bilarna

ställdes upp i säljarens leveranslager den 26,29 och 30 april och sistnämnda dag underrättades köparen om att bilarna var klara att avhämtas. Bilarna transporterades av en självständig fraktförare och anlände till köparen mellan den 3 och 6 maj. Både fraktföraren och säljaren hade nycklar till leveranslagret. Regeringsrätten fastslog att 1945 års motivuttalande hade legat till grund för rättstillämpningen i fråga om vilka tillgångar som skall anses ha ingått i en skattskyldigs varulager. De åtgärder som vidtagits t o m balansdagen innebär enligt regeringsrätten inte att köparen själv eller genom tredje man hade omhändertagit varorna. Utredningen ansågs inte heller ge vid handen att den självständiga fraktförare som transporterade varorna till köparen hade tagit sådan befattning med varorna att säljaren kunde anses ha avlämnat dem för transport till köparen senast den 30 april 1974. Regeringsrätten fann att varorna vid dessa förhållanden inte hade ingått i köparens lager nämnda dag.

I den skatterättsliga litteraturen har tämligen enstämmigt gjorts gällande att departementschefen 1979 gjorde en felaktig tolkning av vad som då var gällande rätt. Däremot har man varit oense om vad 1945 års motivuttalande egentligen innebär, sneglade departementschefen då på civilrättsliga regler eller har han medvetet eller omedvetet konstruerat ett fristående skatterättsligt avlämnandebegrepp? Osäkerhet har vidare rått om betydelsen av 1979 års uttalande. Innebär detta uttalande, oavsett om det bygger på en feltolkning av rättsläget eller inte, att det numera är de separationsrättsliga reglerna som är avgörande för gränsdragningsfrågan?

2. Regeringsrättens dom 1987-03-05

Genom en nyligen avkunnad regeringsrättsdom i ett förhandsbesked har frågan fått sitt svar vad gäller transportköp. En svensk kund köpte varor från utlandet. Varorna köptes CIF svensk hamn. Varorna transporterades av självständig fraktförare med järnväg från säljarens fabrik till hamn för vidaretransport med fartyg till Sverige. Vid inlastningen på fartyget utfärdades konossement i tre exemplar. Två av dessa skickades med post direkt till bolaget och det tredje sändes tillsammans med faktura och växeltratta till bolagets svenska bankförbindelse hos vilken bolaget får ut dokumentet mot accept av trattan. Enligt sökanden kunde varorna anses ingå i dess lager redan från den tidpunkt då varorna har lämnat fabriken. Taxeringsintendenten hävdade att 1979 års motivuttalande skulle vara avgörande och att det inte är utrett att bolaget får separationsrätt förrän det tredje konossementexemplaret kommit i bolagets hand.

Rättsnämnden uttalade att av rättsfallen RÅ 82 1:41 och RÅ 83 Aa 159 framgår att 1945 års motivuttalande skall ligga till grund för gränsdragningen mellan kontrakterade varor och ineliggande lager. Detta måste enligt rätts-

nämnden ”innebära bl a att frågan huruvida köparen har separationsrätt i säljarens konkurs inte ansetts ha någon självständig betydelse vid gränsdragningen (se särskilt RÅ 82 1:41 där regeringsrättens majoritet inte gick in på frågan om betydelsen av att virket var märkt för köparens räkning).”

Båda rättsfallen avsåg 1975 års taxering. Frågan är då om rättsläget ändrats fr o m 1981 års taxering på grund av uttalandet 1979. Rättsnämnden uttalade i denna del. ”Vid ett ställningstagande i denna fråga bör beaktas att 1979 års lagstiftning inte ledde till någon ändring som direkt berör avgränsningen av inneliggande lager. I propositionen underströks också att den där redovisade uppfattningen inte var avsedd att medföra någon ändring i dåvarande praxis. Mot denna bakgrund anser sig nämnden böra utgå ifrån att rättsläget inte har ändrats genom uttalandet 1979 och att således 1945 års motivuttalande fortfarande har tillämpning i fråga om vilka tillgångar som skall anses ingå i en skattskyldigs varulager. I detta ligger att frågan om köparens separationsrätt alltjämt saknar självständig betydelse.” Rättsnämndens beslut blev således att varorna — i och med att de lämnats till självständig fraktförare i och för järnvägstransporten till hamnen — hade avlämnats i den mening som avses i 1945 års motivuttalande.

Taxeringsintendenten överklagade men regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

3. Vår bedömning av gällande rätt

I ett flertal av rättsfallen fram till slutet av 1970-talet och i rättsfallen RÅ 82 1:41 och RÅ 83 Aa 159 har regeringsrätten ansett att varorna ingår i säljarens lager så länge som de finns kvar hos säljaren och inte har omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning eller avlämnats för transport. Domstolarna har således stött sig på departementschefens uttalande från år 1945. Av de fåtal rättsfall som finns där varorna har befunnit sig hos tredje man eller under transport är det av referaten svårt att dra någon slutsats om vilket kriterium som har varit avgörande för vad som skall anses ingå i det inneliggande varulagret.

Genom regeringsrättens ovannämnda dom i förhandsbeskedsärendet har numera slagits fast att det är departementschefsuttalandet från 1945 som alltjämt skall vara avgörande för gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande lager. Domen innebär att det vid transportköp är det fysiska avlämnandet som avgör om köparen eller säljaren skall redovisa varorna i sitt lager. I detta sammanhang saknar såväl det köprättsliga avlämnandebegreppet som det sakrättsliga äganderättsbegreppet betydelse.

En tillämpning av departementschefsuttalandet från år 1945 innebär att det inte finns ett generellt kriterium för gränsdragningen mellan kontrakterade varor och inneliggande varulager. Frågan om vad som skall anses utgöra inne-

liggande varulager måste avgöras utifrån olika kriterier beroende på var varorna befinner sig.

I det följande kommer vi att med ledning av rättspraxis och förarbeten söka dra upp vissa riktlinjer för vad som vi anser i olika situationer bör räknas som inneliggande varulager.

Godset finns kvar hos säljaren

Av departementschefens uttalande från år 1945 framgår klart att godset skall redovisas i säljarens lager så länge som godset finns kvar hos säljaren och inte har omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning eller har avlämnats för transport till köparen.

Uttalandet måste enligt vår bedömning innebära att varorna skall redovisas i säljarens lager så länge som säljaren har den fysiska kontrollen över varorna. Det är alltså den fysiska kontrollen som är avgörande för om köparen har omhändertagit godset på ett sådant sätt att det kan anses ingå i hans varulager. Den omständigheten att han skulle ha haft separationsrätt i säljarens konkurs innebär inte i sig att han har omhändertagit godset.

Godset är under transport

Vid transportköp skall godset redovisas i köparens lager då godset har avlämnats för transport till honom. Det är det fysiska avlämnandet som avses, eventuella transportklausuler saknar betydelse.

Frågan är då vad som gäller i det fallet att varorna under transporten säljs vidare. Enligt vår mening måste en sådan situation jämföras med att varorna befinner sig hos tredje man. Något fysiskt omhändertagande eller avlämnande sker inte i detta fall. Det bör därför vara det sakrättsliga äganderättsbegreppet som skall vara avgörande för vem som skall få redovisa varorna i sitt lager. Om godset transporteras av säljaren anses köparen skyddad mot säljarens borgenärer först i och med att godset överlämnas till honom. Transporteras godset av en självständig fraktförare är det ovisst om köparen vinner skydd mot säljarens borgenärer redan genom att varorna överlämnas till fraktföraren. Utfärdas fraktdokument, t ex konossement, får köparen sakrättsligt skydd i och med att han erhåller fraktdokumentet.

Godset finns hos tredje man

Om godset finns hos tredje man sker inget fysiskt avlämnande eller omhändertagande av varorna. I rättsfallet RÅ 1972 ref 44 I medgavs ett bolag rätt till nedskrivning på ett parti silver som representerades av ett lagerbevis som bolaget på balansdagen hade i sin besittning. I rättsfallen RÅ 1972 ref 44 II, RÅ 1972 Fi 1049-51 och 1053-59 vägrades nedskrivning i motsvarande situation bl a med hänvisning till att bolagen inte visat att man innehaft handling som

medfört rätt att utfå varupartiet. Rättsfallen visar enligt vår mening att i dessa fall det sakrättsliga äganderättsbegreppet är avgörande, den som har sakrättsligt skydd för sin besittning av varorna har rätt att inräkna varorna i sitt lager. Om säljaren överlåter varor som befinner sig hos tredje man torde sakrättsligt skydd i och för sig uppnås redan i och med att ett obligationsrättsligt bindande avtal föreligger, genom denuntiatio uppnås dock en bevisverkan. Finns godset i ett sk lagerhus, är det osäkert vad som krävs för att köparen skall erhålla separationsrätt i säljarens konkurs. Köparen uppnår förmodligen sakrättsligt skydd genom att lagerhållaren underrättas om överlåtelsen, under förutsättning att säljaren inte äger rätt att förfoga över godset i fortsättningen.

Förarbeten och rättsfall

Prop 1945:377 s 41 ff

SOU 1977:86 s 485 ff

Prop 1987/79:210 s 100

RN 1962 3:2

RN 1964 2:5

RÅ 1956 ref 5

RÅ 1966 Fi 1409

RÅ 1966 Fi 1410

RÅ 1968 Fi 1149

RÅ 1972 ref 44 I-II

RÅ 1972 Fi 1049-51, 1053-59

RÅ 1973 Fi 757

RÅ 1979 Aa 66

RÅ 1981 1:64

RÅ 1981 1:1

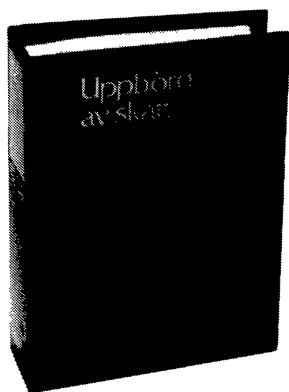
RÅ 1982 1:41

RÅ 1983 Aa 159

Lättfattligt om Uppbörd av skatt

En kommentar till uppbördslagen av TORE LUNDIN

Reglerna om uppbörd av skatter och arbetsgivaravgifter påverkar en stor del av företagets och den enskildes lönesumma. Att åsidosätta reglerna kan leda till företagsnedläggelse och personlig konkurs.



Laghandboken ger en aktuell, samlad kommentar till hela uppbördssystemet. Kommentaren är skriven ur den skattskyldiges synpunkt. Språket är enkelt och lättfattligt. Verket innehåller bl a kommentar till reglerna om

- anstånd med inbetalning av skatt
- jämkning av skatt
- skatteavdrag/arbetstagarbegreppet
- befrielse från restavgift
- befrielse från arbetsgivaransvar (Hjortberg-fallet)
- ansvarighet för ställföreträdare för aktiebolag
- betalning av skatt när taxering har överklagats

NORSTEDTS

Box 2052, 103 12 Stockholm Telefon 08/789 30 00 (kundtjänst)

Jag beställer i serien Norstedts Laghandböcker

_____ ex Tore Lundin: **Uppbörd av skatt**

Pris kr 607:50 exkl moms (750:– inkl)
(kostnader för porto och emballage, 35 kr, tillkommer)

Min order inkluderar abonnemang på kompletteringsbladen. Jag är införstådd med att jag när som helst kan säga upp detta abonnemang genom att skriftligen informera Norstedts.

Företag/Namn

Adress

Postadress

Kupongen sändes in till Norstedts Laghandböcker, Box 2052, 103 12 Stockholm