SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 10 1975

Om den skatterättsliga innebörden av "inneliggande lager"

Av Universitetslektorn Göran Grosskopf

För många företag – kanske särskilt grossistföretagen – utgör lagernedskrivningen den största möjligheten till resultatreglering med åtföljande skattekredit. De svenska lagernedskrivningsreglerna, vilka internationellt sett får betraktas som mycket liberala, medger nedskrivningar på 62 % enligt huvudregeln (inkl. inkurans enligt schablonregeln), vilket innebär, att ett företag, som anskaffat varor för 100.000 kronor, kan uppskjuta beskattningen av en vinst på 62.000 kronor. Under sådana förhållanden är det av yttersta vikt för ett företag, att det skatterättsliga lagerbegreppet verkligen är klargjort. Speciellt gäller detta numera, då avskrivningsrätten på kontrakt inskränkts till att gälla endast påvisade prisfall (se KL 41 § anv. p. 1, 12 st.). Att lagerbegreppet uppenbarligen inte är klargjort framgår inte minst av de många rättsfall, som varit föremål för RR:s prövning.

Förevarande uppsats syftar till att analysera innebörden av "inneliggande lager", varmed avses sådana omsättningstillgångar, som berättigar till nedskrivning enligt bestämmelserna i KL 41 § anv. p. 1, 4–6 st. På grund av de helt skilda civilrättsliga förutsättningar, som föreligger i olika situationer är det nödvändigt att i första hand skilja mellan de fall då varorna avhämtas av köparen och de fall då varorna skall transporteras till denne. Härutöver bör åtskillnad göras mellan sådana fall då säljaren redan har de sålda varorna på lager och de fall då han efter försäljningen måste anskaffa de sålda varorna. Särskild uppmärksamhet bör dessutom ägnas de situationer, då varorna representeras av ett lagerbevis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

Allmänna kriterier för gränsdragningen mellan varulager och kontrakterade tillgångar

Det kriterium, som används för gränsdragningen mellan varulager och kontrakterade varor, bör enligt departementschefen utformas, så att en "enkel och lätt tillämplig gränsdragning" erhålls.[1] Detta innebär, att utgångspunkten för den fortsatta analysen bör vara att finna en tidpunkt vid vilken någon avgörande händelse inträffar i relationen säljare–köpare. Samtidigt skall denna tidpunkt vara praktiskt enkel att utröna.

Departementschefen har själv i prop. 1945: 377 s. 42 lämnat vissa allmänna anvisningar på hur gränsdragningen bör göras. Dessa innehåller i relevanta delar följande.

"..., 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 ... 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."[2]

Departementschefens uttalande är ej helt klargörande och ger möjlighet till olika tolkningar. I doktrinen har i princip tre olika kriterier hävdats. Ett av dessa är den civilrättsliga *äganderätten*. Detta hävdades redan på 40-talet av Assar Gabrielsson för Volvos räkning[3] och senast av Fredholm i SkN 1974 s. 649. Fredholm stöder sig framförallt på avgörandena RÅ 1966 not 1409 och MRN 1964: nr 2: 5. Av dessa båda mål framgår emellertid inte annat än att såväl RR som RN byggt sina motiveringar på departementschefens ovan citerade uttalande. Att departementschefen uppenbart ej avsett äganderätten framgår bl. a. av att äganderätten i varje fall ej övergår i samband med att varorna avlämnas för transport till köparen. Över huvud är äganderättsövergången svår att fastställa, och Undén hävdar exempelvis att äganderätten ej övergår vid en tidpunkt, utan innebär en successiv övergång av vissa rättigheter.[4] Detta har även uppmärksammats av af Klercker, som med hänsyn härtill bestämt avvisat äganderätten som kriterium på den aktuella gränsdragningen.[5] af Klerckers uppfattning måste anses korrekt, eftersom utgångspunkten skall vara att åstadkomma en enkel och lätt tillämpad gränsdragning.

af Klercker har själv förordat *besittningen* av varan som lämpligt kriterium på gränsdragningen. Han tillägger dock att betraktelsesättet möjligen ej står i överensstämmelse med gällande rätt,[6] och framhåller vidare, att gränsen

[1] Prop. 1945 : 377 s. 42.
[2] Jfr även s. 41 av samma proposition där utredningens syn på gränsdragningen redovisas. I stort överensstämmer departementschefens synpunkter med de av utredningen framförda.
[3] Se BevU bet. 1945 : 64 s. 12 ff.
[4] Undén, Svensk sakrätt I, Lös egendom s. 121.
[5] af Klercker, Resultatutjämning mellan olika beskattningsår, s. 302 ff.
[6] af Klercker a. a. s. 304.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

mellan säljarens och köparens besittning ofta kan vara svår att dra. För att lösa dessa praktiska svårigheter föreslår han en presumtionsregel med innebörd, att ett uppkommet besittningsförhållande skall antas fortbestå. De praktiska svårigheter af Klercker framhäver torde främst vara aktuella vid distansköp, dvs. sådana köp där köpare och säljare finns på olika orter. Vid platsköp synes dock regelmässigt inte uppkomma några praktiska svårigheter, om besittningen används för gränsdragningen. Anledningen härtill är, att platsköpen vanligen är avhämtningsköp, dvs. det åligger köparen att avhämta varorna (KöpL 9 §). Vid avhämtningsköpen synes det också naturligt, att besittningen används som kriterium på gränsdragningen dels därför att det köprättsliga avlämnandet (se vidare nedan) inträffar, då godset kommer i köparens besittning dels därför att detta synes vara den praktiskt sett lättaste tidpunkten att utröna. Betraktelsesättet överensstämmer dessutom med de riktlinjer som angivits av departementschefen.

Så snart godset skall transporteras till köparen blir frågan emellertid väsentligt mera komplicerad, och besittningen blir då inte längre den enkla och lättillämpade regel som departementschefen efterlyst. Dessutom uppkommer om besittningen används vissa egenartade situationer. Antag att varan transporteras med fartyg, varvid besittningen till konossementet – vilket också innebär förfogaderätten till godset – skulle vara kriterium på den aktuella gränsdragningen. Om godset enligt köprättsliga regler är avlämnat till köparen, men säljaren har kvar dokumenten i sin besittning, skulle detta få till följd, att, om varorna går förlorade under transporten, försäkringsersättningen utbetalas till köparen, som står faran för godset, medan varorna redovisas som ingående i säljarens lager. Exemplet talar starkt emot, att besittningen till dokumenten används vid gränsdragningen. Mot besittningen talar även departementschefens uttalande, som klart visar att denne ej avsett att dokumenten skulle användas vid gränsdragningen, när varorna skall transporteras till köparen. Med hänsyn härtill synes det lämpligt, att besittningen används endast vid avhämtningsköp. Ställningstagandet står väl i överensstämmelse med domstolarnas inställning i flertalet mål (jfr dock det nedan diskuterade RÅ 1968 not 1149).

Det återstår då att undersöka det tredje kriteriet som hävdats för den ifrågavarande gränsdragningen, nämligen *avlämnandet*.[7] Avlämnandet innebär enlig Hellner "den händelse vars riktiga inträffand medför att säljaren ej är i dröjsmål".[8] I allmänhet medför avlämnandet även att faran för godset övergår på köparen (se KöpL 17 §). Avlämnandet har för gränsdragningen vissa fördelar. För det första torde svårigheter sällan möta att utröna tidpunkten för avlämnandet, vilket innebär, att man rent praktiskt får den enkla och lättillämpade regel, som enligt departementschefen bör tillskapas. Avläm-

[7] Se t. ex. Hemberg & Sillén, Bokföringslagen s. 79.
[8] Hellner, J., Köprätt s. 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

nandet medför vidare vissa inskräkningar i säljarens möjligheter att disponera över godset. Säljaren har visserligen möjlighet att på bestämmelseorten hindra godsets utgivande till köparen men om köparen fullgör sin prestation bortfaller denna möjlighet. Slutligen innebär avlämnandet även i allmänhet att faran för godset övergår på köparen, vilket får till effekt, att en ev. försäkringsersättning kommer att utbetalas till köparen, dvs. till den som redovisar varorna som lagertillgångar.

Med hänsyn till det ovan anförda synes det lämpligt, att avlämnandet används som kriterium på gränsdragningen. En sådan ståndpunkt är väl förenlig med den av departementschefen hävdade tidpunkten för gränsdragningen. Väljs avlämnandet bör denna tidpunkt kunna gälla även vid avhämtningsköp, eftersom avlämnandet vid dessa köp inträffar när godset kommer i köparens eller dennes ombuds besittning.

Avlämnandet som kriterium på begreppet inneliggande lager

I den mån avlämnandet väljs som tidpunkt för övergången från kontrakterade varor till varulager, kan begreppet inte ses isolerat. För att avlämnandet över huvud skall kunna användas måste krävas, att det mellan köpare och säljare finns ett giltigt köpeavtal med ömsesidig bundenhet. Detta aktualiseras bl. a. vid öppna köp. I och för sig anses ett öppet köp innebära att ett giltigt köpeavtal har slutits, men avtalet är haltande såtillvida, att det är slutligt bindande endast för säljaren.[9] För att tillgångarna skall kunna ingå i köparens lager bör krävas, att köparen verkligen är bunden av köpeavtalet. Annars inträffar den situationen, att köparen inför bokslutet på öppet köp införskaffar ett större varuparti, vilket sedan returneras efter bokslutstidpunkten genom en ensidig handling av köparen. Den intagna ståndpunkten vinner stöd av utgången i målet RÅ 1952 not 232. Ett parti rävskinn hade sålts på öppet köp. Köparen hade ej före säljarens bokslut meddelat, om han ville behålla skinnen, med påföljd att RR ansåg skinnen ingå i säljarens lager. Ett annat skinnparti, vilket sålts till samme köpare bedömdes dock ingå i köparens lager trots att villkoret "till påseende" angivits på fakturan. Orsaken härtill synes dock ha varit, att RR ansett att påteckningen av villkoret utgjort en av säljaren ensidigt företagen åtgärd, och att det därför förelåg ett för båda parter bindande köpeavtal.

Vid en analys av avlämnandet som lämpligt kriterium på den skatterättsliga gränsdragningen mellan kontrakterade varor och varulager bör åtskillnad göras mellan platsköp och distansköp. Platsköpen har delvis redan behandlats ovan. Sålunda har konstaterats, att dessa i allmänhet är avhämtningsköp, och att avlämnandet sammanfaller med besittningsövergången. I vissa fall åligger det dock säljaren att forsla godset till köparen enligt avtal, sedvana eller liknande omständighet (KöpL 11 §). Även i dessa fall sammanfaller avlämnan-

[9] Se Adlercreutz, Avtal s. 31.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

det med besittningsövergången. Något mål rörande platsköp synes ej ha varit föremål för bedömning i högre instans, något som i och för sig är naturligt, med hänsyn till att endast undantagsvis några problem uppkommer, när säljare och köpare befinner sig på samma ort. Utgången i de nedan redovisade målen RÅ 1966 not 1409 och MRN 1962 nr 3: 2 bekräftar dock att skattedomstolarna ifråga om platsköp anlagt samma synsätt som ovan redovisats. Avslutningsvis bör beträffande platsköpen tilläggas, att ett avskiljande av varorna för köparens räkning ej är tillräckligt för att varorna skall ingå i köparens lager. Endast om avskiljandet skett på sådant sätt, att godset kan anses ha kommit i köparens besittning, t. ex. genom att det lagts upp i en låst förvaringslokal till vilken endast köparen har nyckel, kan varorna ingå i köparens lager.

Situationen blir mera komplicerad när det rör sig om distansköp, beroende på att avlämnandetidpunkten varierar alltefter den transportklausul som använts i köpeavtalet. Tar man först den situationen att någon transportklausul över huvud inte har använts – s. k. enkla försändningsköp – är godset avlämnat då det omhändertagits av självständig fraktförare för transport till köparen. Även i dessa fall sammanfaller avlämnandet med den tidpunkt som av departementschefen angetts vara vägledande för gränsdragningen. Domstolarna synes ha anlagt samma betraktelsesätt. I RÅ 1966 not 1409 ansågs ett glykosparti, som ej avsänts eller avskiljts för köparens räkning ingå i säljarens lager. Att ett avskiljande ej varit tillräckligt har konstaterats i samband med platsköpen. Ett måhända starkare stöd kan erhållas av MRN 1962 nr 3: 2, där ett varuparti, vilket fakturerats av säljaren och hos denne undanställts för köparens räkning, ej ansågs ingå i köparens varulager med hänvisning till departementschefens ovan citerade uttalande.

Har transportklausul använts i avtalet, är avlämnandetidpunkten beroende på vilken typ av klausul som kommit till användning. Vid klausulen "fob" anses godset avlämnat, då det bragts innanför fartygets reling. Detta innebär, att godset ej är avlämnat, då det omhändertagits för transport till köparen, om fartygstransporten föregås av t. ex. en järnvägstransport som utförs av en självständig fraktförare.[1] Enligt KöpL är godset dock att anse som avlämnat redan då det omhändertagits av självständig fraktförare vid klausulerna "c & f" ("fraktfritt') och "cif". Internationellt är det dock vanligt, att avlämnandet även vid dessa klausuler anses inträffa först då godset bragts innanför fartygets sida. Så är fallet om bl. a. Incoterms tillämpats. Eftersom transportklasulerna vid internationella köp vanligen låses genom hänvisning till exempelvis Incoterms, bör några svårigheter att utröna innebörden av avlämnandetidpunkten i princip ej uppkomma. Tillämpas slutligen klausulen 'fritt" är godset ej avlämnat förrän det kommit till bestämmelseorten.

Används någon av ovan angivna transportklausuler kan tvekan uppkomma

[1] Se Hellner, J., Köprätt s. 46 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

om avlämnandet verkligen enligt gällande rätt utgör underlag för den aktuella gränsdragningen. Departementschefen använder sig visserligen av uttrycket "avlämnats för transport till köparen", men det är osäkert, om han därmed åsyftat det köprättsliga avlämnandet eller det fysiska avlämnandet av varorna. I rättspraxis har domstolarna ej använt sig av detta uttryckssätt, utan talar i stället om att varorna avsänts till köparen (se t. ex. RÅ 1952 not 232 och RÅ 1966 not 1409). När RN i MRN 1962 nr 3: 2 hänvisar till departementschefens uttalande, säger RN, att varorna skall ha avsänts till köparen. Frågan har dock ännu ej ställts på sin spets i högre instans vilket möjligen kan hänga samman med att det torde röra sig om relativt få fall, där avsändandet av varan inträffar före bokslutet och avlämnandet först efter bokslutet. Oavsett avlämnandet i dessa situationer enligt gällande rätt utgör gränsdragningskriterium, talar starka skäl för att avlämnandet verkligen bör utgöra bedömningsgrunden. Dels uppnås härigenom en enhetlig bedömningsnorm, dels uppnås de ovan påtalade fördelarna med att ev. försäkringsersättning utbetalas till den som redovisar varorna som lagertillgång. Dessutom har säljarens förfoganderätt över godset inskränkts genom avlämnandet men ej nödvändigtvis genom att godset endast avsänts.

Avslutningsvis bör även beröras det fallet att varorna redan vid avtalsslutet befinner sig hos tredje man. I sådant fall kommer avlämnandet att inträffa vid den tidpunkt, då tredje man underrättas om överlåtelsen. Under sådana omständigheter synes det lämpligt att även skatterättsligt tillämpa denna tidpunkt för gränsdragningen. Genom denuntiationen kommer säljarens förfogandemöjligheter över godset att inskränkas, vilket motiverar att varorna inte längre anses tillhöra säljarens varulager. Frågan har prövats av RR i RÅ 1966 not 1410. AB F inköpte strax före bokslutet ett parti djupfryst skogsfågel, som förvarades i Stockholms frihamn. Drygt två månader efter bokslutet såldes partiet tillbaka till säljaren. RR fann, att varupartiet ingick i AB F:s lager. Av målet framgår ej om tredje man underrättats om överlåtelsen eller ej. Det förefaller dock troligt att så skett, eftersom AB F i annat fall kunnat riskera, att säljarens borgenärer tagit lagret i anspråk. I sådant fall står utgången i målet helt i överensstämmelse med den ovan intagna ståndpunkten. Om tredje man däremot ej underrättats synes utgången i målet tveksam, eftersom köparen ej genom endast avtalet erhållit något skydd mot säljarens borgenärer.

Varorna har sålts vidare före inköpsdatum

För många företag – inte minst grossistföretag – är det inte ovanligt, att varorna inköps först efter det att avtal om vidareförsäljning träffats. Vanligen levereras varorna då direkt till grossistföretagets kund. Frågan om till vilket varulager varorna i sådant fall skall hänföras analyseras bäst mot bakgrund av följande exempel.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

Exempel

A, som är ett större grossistföretag, säljer ett varuparti till K. Partiet finns ej hos A. Efter avtalet inköper A varupartiet från S. Varorna avsänds före A:s bokslutstidpunkt till denne, och anländer till bestämmelseorten efter bokslutstidpunkten. På bestämmelseorten löses varorna av K, som dessförinnan löst de dokument som krävs för att K skall kunna få ut godset.

Ser man först endast till relationen mellan A och S, bör enligt ovan frågan, om A skall kunna räkna varorna som ingående i sitt varulager, avgöras efter om godset enligt köprättsliga regler är att betrakta som avlämnat. Eftersom godset avsänts till A, är godset avlämnat till denne, om transportklausulerna fob, cif eller c & f använts, men ej om avtalet föreskrivit "fritt", eftersom godset enligt den senare transportklausulen är att anse som avlämnat först då det anlänt till bestämmelseorten.

Samma kriterier borde då i princip kunna anses reglera förhållandet mellan A och K. Om A sålt till K med klausulerna fob, cif eller c & f ingår varorna ej i A:s varulager eftersom de redan avlämnats av denne. Endast om varorna sålts "fritt" bestämmelseorten kan dessa ingå i hans varulager. Fråga uppkommer då, i vad mån det gör någon skillnad, om det är A själv som avsänder godset eller om det som i exemplet i stället är dennes leverantör S, som avsänder godset. Innan denna fråga diskuteras vidare bör först ett regeringsrättsmål redovisas, i vilket RR haft att ta ställning till just denna fråga.

RÅ 1968 not 1149

B bedrev grosshandelsrörelse med importerade varor, varvid han, efter det att bindande avtal med köpare ingåtts, inköpte de sålda varorna. Hans kunder löste i allmänhet skeppsdokumenten, genom att till B erlägga likvid för varorna. I bokslutet per den 31/12 1959 upptog B värdet av inneliggande lager till 76.332 kronor. Lagret bestod dels av inneliggande lager med anskaffningsvärde av 25.904 kronor, dels av varor på väg med ett anskaffningsvärde av 91.700 kronor. Totalt hade lagret sålunda nedskrivits med 41.272 kronor. I besvär yrkade TI, att de under år 1959 kontraherade och för transport avlämnade varorna ej borde ingå i B:s varulager, eftersom de borde betraktas såsom sålda under samma år. PN bestämde taxeringen enligt deklarationen. KR fann att ifrågavarande varor ej kunde anses ha levererats under 1959, och att de därför ingått i B:s lager. RR: Av numera företedda orderbekräftelser från de utländska leverantörerna och slutsedlar rörande B:s försäljningar till svenska kunder ger stöd åt den av B hävdade ståndpunkten att ifrågavarande varor i vart fall till övervägande delen sålts av honom på sådana villkor att varorna får anses ha ingått i hans lager vid beskattningsårets utgång. På grund härav och med hänsyn till övriga omständigheter kan TI icke anses ha visat fog för sitt yrkande om höjning av B:s taxeringar.

Beträffande posten varor på väg framgår av tillgängliga delar av akten i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

målet (orderbekräftelserna och slutsedlarna är sekretessbelagda) att denna bestått av dels gods som ej sålts vidare av B dels ock varor som sålts vidare. Fördelningen mellan dessa kan ej utrönas, men den senare delen synes ha övervägt. Endast denna del av lagret är av intresse för den fortsatta framställningen. Vid dessa transaktioner har följande transportklausuler tillämpats:

Antal transaktioner	Klausul lev. - B	Klausul B – kund
7	cif angiven bestämmelsehamn	Samma
2	c & f angiven bestämmelsehamn	Samma
1	fritt tysk hamn	Samma
1	c & f Göteborg	cif resp. franco banvagn Göteborg

I samtliga fall var betalningskonditionerna "netto per kassa emot dokument", i ett fall dock med tillägget "vid varans ankomst".

Analyserar man avlämnandetidpunkterna i de olika fallen finner man följande. I de fall då cif resp. c & f använts mellan såväl leverantör och B som mellan B och dennes kund, är godset avlämnat från leverantören till B, så snart det omhändertagits av självständig fraktförare. I samma ögonblick är emellertid godset även avlämnat från B till dennes kund. I princip skulle man sålunda kunna hävda, att leverantörens avlämnande sker direkt till B:s kunder. Detsamma måste gälla även då klausulen "fritt tysk hamn" använts. Godset är då avlämnat till B när det anländer till den tyska hamnen, men avlämnas också i samma ögonblick från B till dennes kund. I det sista fallet, där transportklausulerna visserligen skiljer sig mellan transaktionens båda led, kommer avlämnandet till B och från denne att sammanfalla i det fall då varorna sålts "cif Göteborg", beroende på att godset vid såväl cif som c & f anses avlämnat då det kommit ombord på fartyget. De varor som sålts "franco banvagn Göteborg" är dock inte avlämnade förrän de anlänt till bestämmelseorten, varför avlämnandet till B inträffar före avlämnandet från B.[7] Dessa varor ingår sålunda i B:s varulager.

Av den ovanstående analysen av transportklausulerna kan den slutsatsen dras att RR inte använt sig av avlämnandetidpunkten vid gränsdragningen av vad som skall anses utgöra inneliggande varulager såvida inte de varor som sålts "franco banvagn Göteborg" varit helt dominerande. I sådant fall synes utslaget endast kunna förklaras av att RR i stället använt besittningen för gränsdragningen. Besittningen som kriterium härför har tidigare avvisats, och inte heller i förevarande fall finns skäl att tillämpa denna tidpunkt. Detta framgår tydligast, om man ser till B:s kunders lagerredovisning. Först måste därvid konstateras, att, i den mån köpare och säljare har samma bokslutstidpunkt, varorna kan ingå endast i enderas lager. Om B nu säljer varor, som

[2] Se Tiberg, T., Transportavtalet s. 88 (Exporträtt 2)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

tidigare inköpts och levererats till B, skall dessa enligt den ovan utförda analysen anses ingå i köparens lager, så snart varorna avlämnats enligt köprättsliga regler. Om nu B ej skulle ha de aktuella varorna till hands, utan tvingas inköpa dem i efterhand, skulle detta – om man följer RR:s linje innebära för köparen att varorna ej skulle ingå i köparens lager, då varorna avlämnats, utan först då köparen löser dokumenten. En sådan rättstillämpning måste betraktas som otillfredsställande, dels därför att köparen blir olika ställd beroende på hur säljaren ordnar sina inköp, dels därför att det ställer mycket stora krav på köparen i fråga om undersökning av hur säljaren har ordnat inköpen.

Av det ovan sagda följer att avlämnandet även i de nu aktuella fallen bör användas vid gränsdragningen mellan kontrakterade varor och varulager. Detta innebär om man ser till grossistföretaget A:s lagerredovisning, att om samma transportklausul tillämpats vid A:s försäljning som vid inköp, varorna måste anses avlämnade direkt från A:s leverantör till A:s kund. Under sådana omständigheter kan varorna inte vid någon tidpunkt ingå i A:s lager. Endast i de fall då det mellan A och dennes kund använts en sådan transportklausul, att varorna blir senare avlämnade till A:s kund än till A, kan de ingå i A:s varulager. Detta innebär, att, om exempelvis mellan A och dennes kund använts klausulen "fritt" medan A sedan inköper varorna med klausulen "fob", varorna ingår i A:s varulager från det att de kommit ombord på fartyget tills dess att varorna anlänt till bestämmelseorten. Inträffar bokslutet under denna tidsperiod, kan A sålunda göra nedskrivning av dessa varor. På samma sätt gäller att, om A sålt varorna "fritt Göteborg" och inköpt dem "fritt Hamburg", varorna skall inräknas i A:s varulager från det att de anlänt till Hamburg tills de anländer till Göteborg.

Varorna säljs vidare under transport

Den situationen inträffar inte sällan, att ett företag – grossistföretaget A – som inköpt varor säljer dessa vidare redan under det att varorna är på väg till företaget, och att sedan varorna löses av företagets kund. I sådant fall uppkommer frågan när varorna skall anses ingå i A:s varulager.

Ser man till den köprättsliga situationen kan konstateras, att om varorna ännu inte hunnit avlämnas till A, kommer de att avlämnas direkt till A:s kund. Förhållandet blir då exakt detsamma som i föregående avsnitt. Har varorna däremot redan avlämnats till A, kommer de att anses avlämnade till A:s kund i och med avtalet i de fall, då samma transportklausul använts vid A:s försäljning som vid A:s inköp. I enlighet med den ovan intagna ståndpunkten att avlämnandet skall utgöra grunden för den aktuella gränsdragningen, skall sålunda varorna ingå i A:s lager under tiden från det att de avlämnats till A, tills dess att A slutit bindande avtal om vidareförsäljning på sådana villkor, att varorna därigenom anses avlämnade till A:s kund. Sti-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

pulerar avtalet mellan A och dennes kund en sådan transportklausul, att varorna köprättsligt sett blir avlämnade vid en senare tidpunkt än avtalstidpunkten, kommer varorna att ingå i A:s lager fram till dess att de köprättsligt sett är avlämnade. Detta inträffar exempelvis, om A inköpt varor "fob London" och försäljer dem under fartygstransporten "fritt Göteborg". Varorna ingår då i A:s varulager under hela fartygstransporten, eftersom avlämnandet till A:s kund ej sker förrän varorna anlänt till Göteborg. A kan sålunda göra nedskrivning på varorna, om bokslutet inträffar under transporten från London till Göteborg. Hade A i stället sålt varorna "cif Göteborg", hade de ansetts avlämnade till A:s kund redan vid avtalstidpunkten, varför A kunnat göra nedskrivning på varorna endast, om bokslutet inträffat från det att varorna lastats ombord i London till dess att avtalet träffats.

Varorna representeras av lagerbevis

En vara kan civilrättsligt sett representeras av ett lagerbevis. Detta innebär, att den som har lagerbeviset i sin besittning också anses ha förfoganderätten över varan. Överlåts lagerbeviset anses detta innebära att även de varor, som lagerbeviset representerar överlåts och förfoganderätten till varorna övergår på köparen i och med att denne får lagerbeviset i sin besittning. Eftersom varorna ej förflyttas är det ej möjligt att tala om avlämnande, varför något annat kriterium på gränsdragningen måste sökas. Det naturliga synes i så fall vara, att gränsdragning sker efter besittningen till lagerbeviset, eftersom detta är dels en lätt konstaterbar tidpunkt dels innebär att säljarens förfoganderätt över varorna inskränks. Detta styrks även av utgången av RÅ 1972 ref. 44: I. Ett bolaget hade inför bokslutet anskaffat ett parti silver genom att förvärva ett lagerbevis. Beviset hade erhållits av bolaget och också betalts före bokslutet. Bolaget hade emellertid före bokslutet träffat avtal om vidareförsäljning av varorna till visst pris, dock utan att ha traderat lagerbeviset. RR ansåg, att partiet tillhörde bolagets varulager, vilket innebär att RR som grund för sin bedömning måste ha använt besittningen av lagerbevisen. Av ett par av RR samtidigt avgjorda mål (RÅ 1972 ref. 44: II samt RÅ 1972 not 1049–1051) framgår dock att besittningen till lagerbeviset ej kan ses isolerat från andra omständigheter kring köpet. I dessa senare mål har RR sålunda ansett, att anskaffandet av lagerbeviset ej inneburit ett köp av de varor, som beviset representerat, utan att transaktionen endast inneburit att den skattskyldige erhållit vissa handlingar, vilka bedömts nödvändiga för att nedskrivning skulle kunna göras gällande. Mot att ett reellt köp av varorna förelåg talade enligt RR:s uppfattning, att lagerbeviset sålts tillbaka till säljaren efter bokslutet till ett lägre pris, att bolaget normalt ej handlade med den typ av varor som beviset representerade samt att betalning aldrig erlagts, utan att en avräkning i stället skedde vid återförsäljningen. RR:s bedömning stämmer väl med vad som ovan sagts beträffande öppna köp – nämligen att avsikten med transak-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

tionen måste vara ett förvärv av varor, dokumenterat genom en bundenhet från köparens sida – samt utgången i målet RÅ 1952 not 232 (se ovan).

Sammanfattning

Varulagervärderingen innebär ett så betydande resultatregleringsinstrument, att gränsdragningen mellan kontrakterade varor och varulager i affärslivet är av utomordentlig vikt. För att inte kostsamma misstag skall göras är det nödvändigt att en klar och enkel regel för denna gränsdragning utformas. En sådan klar och enkel gränsdragning kan erhållas, om grunden för gränsdragningen utgörs av det köprättsliga avlämnandebegreppet. Så snart varorna enligt köprättsliga regler anses avlämnade till köparen, ingår varorna inte längre i säljarens lager, utan övergår i stället till köparens lager. Förutsättningen härför är dock, att det mellan parterna föreligger ett giltigt köpeavtal, vilket är bindande för både säljare och köpare. I annat fall kan varorna ej ingå i köparens lager förrän vid den tidpunkt då ett sådant avtal kommer till stånd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30